

BGer 9C_443/2025 vom 11. März 2026

Bundesgericht, 2026-03-11, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_443_2025

FR: TF 9C_443/2025 du 11 mars 2026

IT: TF 9C_443/2025 del 11 marzo 2026

Erwägungen

E. 1.1

Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen (Art. 29 Abs. 1 BGG) und mit freier Kognition (Art. 95 lit. a BGG ; BGE 151 II 68 E. 1 Ingress).

E. 1.2

Angefochten ist ein letztinstanzliches kantonales Urteil in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Die Vorinstanz hat die Sache an die kantonale Steuerverwaltung zurückgewiesen, damit diese weitere Abklärungen betreffend die Qualifikation der einzelnen Arbeiten am Wintergarten vornehme und anschliessend erneut über die steuerliche Abzugsfähigkeit der entsprechenden Kosten befinde (vgl. angefochtenes Urteil E. 3.5).

Ein Rückweisungsentscheid schliesst das Verfahren nicht ab, weshalb es sich bei ihm grundsätzlich um einen Vor- oder Zwischenentscheid handelt (vgl. BGE 149 II 66 E. 1.2; 148 IV 155 E. 1.1; 145 II 168 E. 2; 144 III 253 E. 1.3; 144 IV 321 E. 2.3). Wenn die Rückweisung aber mit verbindlichen Vorgaben erfolgt, welche die untere Instanz bei ihrem neuen Entscheid befolgen muss, so stellen diese Vorgaben für die Behörde einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil gemäss Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG dar, weil sie entgegen ihrer Rechtsauffassung einen Entscheid erlassen müsste, den sie in der Folge nicht mehr anfechten kann (BGE 140 II 315 E. 1.3.1; vgl. auch BGE 149 II 66 E. 1.2 ; 145 I 239 E. 3.3; 142 V 26 E. 1.2; 134 II 124 E. 1.3; Urteil 2C_57/2024 vom 6. September 2024 E. 2.1.5). Eine solche Konstellation liegt hier vor. Die Steuerverwaltung müsste auf der Grundlage des angefochtenen Urteils einen ihrer Ansicht nach rechtswidrigen Entscheid erlassen. Demnach ist ein nicht wieder gutzumachender Nachteil anzunehmen und die Beschwerde gemäss Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG ist grundsätzlich zulässig.

E. 1.3

Die Beschwerde wurde frist- und formgerecht eingereicht (Art. 100 und Art. 42 BGG) und die Steuerverwaltung ist zur Beschwerde legitimiert (Art. 146 DBG [SR 642.11] sowie Art. 73 Abs. 1 und 2 StHG [SR 642.14]).

E. 1.4

Die Beschwerdeschrift hat unter anderem ein Rechtsbegehren zu enthalten (Art. 42 Abs. 1 BGG). Da die Beschwerde an das Bundesgericht ein reformatorisches Rechtsmittel ist (Art. 107 Abs. 2 BGG), darf sich diese grundsätzlich nicht darauf beschränken, die Aufhebung bzw. Rückweisung des angefochtenen Urteils zu beantragen. Grundsätzlich ist ein materieller Antrag erforderlich, damit die Beschwerde zulässig ist, ausser wenn das Bundesgericht ohnehin nicht reformatorisch entscheiden könnte (BGE 137 II 313 E. 1.3;

136 V 131 E. 1.2; 134 III 379 E. 1.3). Rechtsbegehren sind nach Treu und Glauben auszulegen, insbesondere im Lichte der dazu gegebenen Begründung. Es genügt, wenn der Beschwerde insgesamt entnommen werden kann, was die beschwerdeführende Partei verlangt (BGE 137 II 313 E. 1.3).

Die Beschwerdeführerin, eine Amtsstelle, stellt grundsätzlich einen unzulässigen rein kassatorischen Antrag, womit - da das Bundesgericht durchaus reformatorisch entscheiden könnte - an sich auf die Beschwerde nicht einzutreten wäre. Da sich aus dem Gesamtzusammenhang der Begründung jedoch letztlich ergibt, dass die Bestätigung des unterinstanzlichen Entscheids angebeht wird, ist für dieses Mal von einer formellen Erledigung noch abzusehen. Auf die Beschwerde ist einzutreten.

E. 2.1

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Feststellungen ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinn von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang zudem entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 142 I 135 E. 1.6). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" (BGE 150 II 346 E. 1.6; 140 III 115 E. 2). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substantiieren (Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 147 I 73 E. 2.2).

E. 2.2

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte (BGE 150 II 346 E. 1.5.2; 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2). Mit freier Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG, vereinbar ist (Urteile 9C_335/2023 vom 26. Oktober 2023 E. 2.2, nicht publ. in: BGE 150 I 1 , aber in: StE 2024 B 44.11 Nr. 17; 9C_678/2021 vom 17. März 2023 E. 2.2, nicht publ. in: BGE 149 II 158 , aber in: StE 2023 B 72.13.1 Nr. 4; 9C_628/2022 vom 31. Januar 2023 E. 2). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (BGE 147 I 73 E. 2.1; 143 II 283 E. 1.2.2).

II. Direkte Bundessteuer

E. 3

Strittig und zu prüfen ist, ob das kantonale Gericht mit Bezug auf die in der Steuererklärung 2021 als abzugsfähig deklarierten Liegenschaftsunterhaltskosten im Umfang von Fr. 49'047.- zu Recht eine proportionale Ausscheidung in werterhaltende und wertvermehrnde Aufwendungen verlangt hat.

E. 3.1

Gemäss Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG (vgl. auch Art. 9 Abs. 3 StHG) können bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung

von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden. Das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) bestimmt ferner, welche Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, den Unterhaltskosten gleichgestellt werden können (Art. 32 Abs. 2 Satz 2 DBG i.V.m. Art. 1 lit. b der Verordnung vom 24. August 1992 über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien [SR 642.116.1]). Den Unterhaltskosten gleichgestellt sind die Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau (Art. 32 Abs. 2 Satz 3 DBG). Weiter sieht Art. 32 Abs. 2bis DBG vor, dass Investitionskosten nach Abs. 2 zweiter Satz und Rückbaukosten im Hinblick auf einen Ersatzneubau in den zwei nachfolgenden Steuerperioden abziehbar sind, soweit sie in der laufenden Steuerperiode, in welcher die Aufwendungen angefallen sind, steuerlich nicht vollständig berücksichtigt werden können. Von den Unterhaltskosten im Sinne von Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG zu unterscheiden sind Aufwendungen, welche zur Wertvermehrung eines Grundstücks führen (vgl. Art. 34 lit. d DBG ; vgl. auch Art. 12 Abs. 1 StHG). Letztere schaffen zusätzliche neue Werte, während Unterhaltskosten der Erhaltung bereits vorhandener Werte dienen (Urteil 9C_704/2022 vom 20. Februar 2023 E. 3.1).

E. 3.2

Mit BGE 149 II 27 hat das Bundesgericht seine bisherige Praxis bei der Einkommenssteuer dahingehend geändert, dass bei Totalsanierungs-, Renovierungs- oder Umbauprojekten auf einer neu erworbenen Liegenschaft keine "wirtschaftliche" Gesamtbetrachtung angezeigt ist. Stattdessen muss für alle Arbeiten an einer neu erworbenen Liegenschaft - wie bei allen anderen Liegenschaftskosten - individuell aufgrund ihres objektiv-technischen Charakters abgeklärt werden, ob sie dazu dienen, einen früheren Zustand der Liegenschaft wiederherzustellen, mithin werterhaltend wirken, oder ob sie das Grundstück in einen besseren Zustand versetzen, also wertvermehrenden Charakter haben (BGE 149 II 27 E. 4.5 f.). Aufwendungen, die ein Gebäude in den Rang eines besser ausgestatteten oder höherwertigen Gebäudes aufrücken lassen, sind demnach steuerlich nicht mehr grundsätzlich vom Abzug als Unterhaltskosten ausgeschlossen. Vielmehr ist für jede Massnahme nach einer funktionalen Betrachtungsweise zu prüfen, ob das Grundstück dadurch eine qualitative Verbesserung und damit eine Wertsteigerung erfahren hat (BGE 149 II 27 E. 4.1 m.w.H.). Vergleichsmaßstab bildet nicht der Wert des Grundstücks insgesamt, sondern derjenige der konkret instand gehaltenen oder ersetzten Installation.

Diese Sichtweise hat das Bundesgericht in der Folge auch für vergleichbare Projekte auf Grundstücken bestätigt, welche die steuerpflichtige Person nicht neu erworben, sondern schon länger zu Eigentum gehalten hatte (vgl. Urteil 9C_290/2023 vom 13. Februar 2024 Sachverhalt lit. A sowie E. 3.3 und 4). Auch nach BGE 149 II 27 gilt indes, dass sich Arbeiten für einen (tatsächlichen und nicht bloss wirtschaftlichen) Neubau grundsätzlich wertvermehrend auswirken und die daraus entstandenen Kosten bei der Einkommenssteuer nicht abgezogen werden können, selbst wenn die neue eine abgebrochene Baute mit gleichartiger Nutzung ersetzt hat ("Ersatzneubau"; vgl. Urteil 9C_653/2022 vom 23. Mai 2023 E. 4.1 und 4.2 [betreffend eine freistehende Garage]). Mit anderen Worten hat die Aufgabe der Figur des wirtschaftlichen Neubaus nichts daran geändert, dass mit der Herstellung einer neuen Baute (Neubau "auf der grünen Wiese") eine Liegenschaft nicht bloss instandgestellt wird, die Aufwendungen dafür mithin grundsätzlich nicht als werterhaltend, sondern als wertvermehrend (Art. 34 lit. d DBG) zu charakterisieren sind. Das gilt auch dann, wenn die neue eine abgebrochene Baute ersetzt: Bei einem

Ersatzneubau nach Abschluss des Rückbaus eines Gebäudes ist gerade kein vorbestehendes Gebäude (mehr) vorhanden, an welchem Unterhalts- und Instandstellungsmassnahmen (noch) durchgeführt werden könnten (Urteil 9C_722/2024 vom 31. Juli 2025 E. 5.1).

E. 3.3

Es steht vorliegend fest und ist unbestritten, dass die Steuerpflichtigen in den Jahren 2021/2022 an ihrem Einfamilienhaus den bestehenden Wintergarten abgebrochen und einen neuen Wintergarten erstellt haben, welcher im Vergleich zum ursprünglichen Wintergarten im Wesentlichen baugleich erscheint und in seiner Dimension identisch ist. Nicht abgebrochen wurde das Fundament resp. die Bodenplatte des Wintergartens; die bestehenden Beschattungsanlagen wurden demontiert und wieder remontiert. Hingegen erfolgte ein vollständiger Ersatz der Holz- und Metallkonstruktion, des Bodenbelages sowie der Glaswände und des Glasdaches.

Die Steuerverwaltung verneinte die Abzugsfähigkeit der Kosten, weil der ursprüngliche Wintergarten komplett abgebrochen und wieder erstellt worden sei und die Erstellung einer Ersatzbaute niemals Unterhalt darstelle. Die Steuerrekurskommission bestätigte diese Auffassung.

E. 3.4

Das Verwaltungsgericht verwies auf die vom Bundesgericht aufgegebene Praxis zum "wirtschaftlichen Neubau" (vgl. vorne E. 3.2) und führte aus, es stelle sich die Frage, ob der Abbruch und die Neuerstellung des Wintergartens nach der Rechtsprechung zum vollständigen Abriss und Neubau eines Gebäudes (Urteil 9C_653/2022 vom 24. Mai 2023) oder nach der (neuen) Praxis betreffend Totalsanierungen bzw. völligem Um- oder Ausbau (BGE 149 II 27) zu beurteilen sei. Die Betrachtungsweise von Steuerverwaltung und Steuerrekurskommission, wonach es sich beim Wintergarten um eine eigenständige Baute handle, sei nur teilweise schlüssig. Zwar verfüge dieser über eine eigene (Holz-Metall-Glas-) Konstruktion, hingegen sei er nur als Annexbau zum Hauptgebäude sinnvoll nutzbar. Ohne direkten Anbau an den Hauptteil des Gebäudes wäre er mangels Rückwand einseitig offen und nicht als Wintergarten nutzbar. Es handle sich um eine Wohnraumerweiterung bzw. um einen Anbau und nicht um ein eigenständiges Gebäude. Insoweit sei die Vergleichbarkeit mit der im Urteil 9C_653/2022 vom 24. Mai 2023 beurteilten eigenständigen Garage nicht gegeben. In BGE 149 II 27 sei das Bundesgericht bezüglich Abbruch und Neuaufbau eines Ökonomieteils eines Gebäudes nicht von einer Neubaute ausgegangen. Es sei nicht ersichtlich, weshalb der Abbruch und Neuaufbau eines Wintergartens anders beurteilt werden sollte als der Abbruch und Neuaufbau eines Ökonomieteils. Dieses Ergebnis werde durch die seit 1. Januar 2020 geltenden Bestimmungen betreffend die Abzugsfähigkeit von Rückbaukosten im Hinblick auf einen "Ersatzneubau" (§ 34 Abs. 1 Ziff. 1 Satz 2 des Steuergesetzes vom 14. September 1992 des Kantons Thurgau [StG/TG; RB 640.1] und Art. 32 Abs. 2 Satz 3 DBG) bestätigt, werde doch in diesem Zusammenhang mit "Ersatzneubau" der Ersatz eines eigenständigen Gebäudes und nicht lediglich eines Gebäudeteils gemeint.

Sei für die einkommenssteuerliche Beurteilung der Erneuerung des Wintergartens nicht von einem Abbruch und Neubau eines (selbständigen) Gebäudes auszugehen, könne der Schlussfolgerung der Vorinstanz nicht gefolgt werden. Es sei unter Beizug der Beweisregeln zu prüfen, welcher Anteil der fraglichen Liegenschaftskosten - individuell aufgrund ihres objektiv-technischen Charakters - dazu diene, einen früheren Zustand der

Liegenschaft wiederherzustellen. Entsprechend sei eine Rückweisung mit Sachverhaltsergänzung angezeigt.

E. 3.5

Das Bundesgericht ist im ebenfalls mit heutigem Urteil entschiedenen Verfahren 9C_442/2025 zum Schluss gelangt, dass der (vollständige) Rück- und Wiederaufbau eines Dachstocks - ohne dass das Gebäude (Wohnhaus) vollständig zurückgebaut worden wäre - nicht als Ersatzneubau zu qualifizieren sei. Es erwog, auch wenn ein Dachstock einer unabhängigen Sanierung bzw. einem losgelösten Ersatz zugänglich sei, handle es sich dabei nicht um einen eigenen Bau, sondern um einen Gebäudebestandteil. Der Wiederaufbau eines Dachstocks auf einem bestehenden Gebäude könne folglich nicht als Neubau qualifiziert werden, weshalb die damit verbundenen Kosten nach der gebotenen objektiv-technischen und funktionalen Betrachtungsweise differenziert zu betrachten seien (Urteil 9C_442/2025 vom 11. März 2026 E. 3.6).

Mit Bezug auf die hier strittigen Kosten für die baulichen Massnahmen an einem Wintergarten gilt Analoges: Es ist unbestritten, dass kein Rückbau des Wohnhauses der Steuerpflichtigen erfolgte, sondern einzig ein - wenn auch vollständiger - Rückbau und Wiederaufbau des Wintergartens. Die Beschwerdeführerin stellt nicht in Abrede, dass es sich bei diesem nicht um ein bautechnisch unabhängiges, selbständiges Gebäude handelt, wie dies etwa bei einer freistehenden Garage der Fall ist (Urteil 9C_653/2022 vom 24. Mai 2023). Entgegen ihren Ausführungen ist nicht entscheidend, dass alle tragenden und prägenden Elemente des alten Wintergartens vollständig abgebrochen und ersetzt wurden. Vielmehr fällt eine Qualifikation als Ersatzneubau deshalb ausser Betracht, weil es sich beim Wintergarten nicht um ein eigenständiges Gebäude, sondern um einen Anbau ("Annexbaute") handelt, welche ausschliesslich in Verbindung mit der bestehenden Liegenschaft bestimmungsgemäss genutzt werden kann. Es ist weder ersichtlich noch wird von der Beschwerdeführerin dargetan, weshalb vorliegend eine andere Betrachtungsweise zu greifen hätte als bei den in BGE 149 II 27 beurteilten steuerlichen Folgen des Abbruchs und Wiederaufbaus eines Ökonomieteils. Hier wie dort handelt es sich nicht um einen kompletten "Ersatzneubau" nach Abschluss des Rückbaus eines Gebäudes, sondern um ein Totalsanierungs-, bzw. Umbauprojekt an einem bestehenden Gebäude.

E. 3.6

Nach dem Gesagten ist für alle Arbeiten am Wintergarten individuell aufgrund ihres objektiv-technischen Charakters - und unter Mitwirkung der Steuerpflichtigen (Art. 126 Abs. 1 und 2 DBG) - abzuklären, ob sie dazu dienen, einen früheren Zustand der Liegenschaft wiederherzustellen, mithin werterhaltend wirken. Kann der jeweilige Anteil nicht festgestellt werden, ist gemäss der Normentheorie (Art. 8 ZGB analog) zulasten der Steuerpflichtigen davon auszugehen, dass die Kosten nicht der Werterhaltung dienen und folglich nicht abgezogen werden können (vgl. MARTIN KOCHER/DIEGO ANZANTE, Von "Dumont" zum wirtschaftlichen Neubau, StR 2020 S. 723). Der vorinstanzliche Rückweisungsentscheid zur weiteren Abklärung und neuem Entscheid über die steuerliche Abzugsfähigkeit der Kosten in Zusammenhang mit dem Abbruch und Wiederaufbau des Wintergartens ist somit nicht zu beanstanden.

III. Staats- und Gemeindesteuern

E. 4

Bezüglich der Staats- und Gemeindesteuern rügt die Steuerverwaltung Thurgau dasselbe. Im Rahmen des harmonisierten Steuerrechts verbleibt den Kantonen hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von Liegenschaftsunterhaltskosten keinen Spielraum. Die Begrifflichkeit im Kantonalen Recht entspricht jener für die direkte Bundessteuer (vgl. Art. 9 Abs. 3 StHG sowie § 34 Abs. 1 Ziff. 1 StG /TG).

Aus diesem Grund gilt das in den vorstehenden Erwägungen zur direkten Bundessteuer Gesagte analog für die Staats- und Gemeindesteuern für die Steuerperiode 2021.

IV. Verfahrensausgang, Kosten und Entschädigung

E. 5

Die Beschwerde erweist sich als unbegründet. Sie ist abzuweisen. Die Gerichtskosten sind der unterliegenden Steuerverwaltung aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Den Steuerpflichtigen steht eine Parteientschädigung zu (Art. 68 Abs. 1 und 2 BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.