

BGer 9C_722/2024 vom 31. Juli 2025

Bundesgericht, 2025-07-31, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_722_2024

FR: TF 9C_722/2024 du 31 juillet 2025

IT: TF 9C_722/2024 del 31 luglio 2025

Erwägungen

E. 1.1

Angefochten ist ein Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, die unter keinen Ausschlussgrund gemäss Art. 83 BGG fällt und daher mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ans Bundesgericht weitergezogen werden kann (Art. 82 lit. a BGG i.V.m. Art. 73 Abs. 1 StHG [SR 642.14] und Art. 146 Satz 1 DBG [SR 642.11]). Die Beschwerdelegitimation der Steuerpflichtigen ist ohne Weiteres gegeben (vgl. Art. 89 Abs. 1 BGG und Art. 73 Abs. 2 StHG). Auf das innert der Beschwerdefrist (vgl. Art. 100 Abs. 1 BGG) und formgerecht (vgl. Art. 42 Abs. 1 BGG) eingereichte Rechtsmittel ist einzutreten.

E. 1.2

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. 1.5.1 f.; 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2).

E. 2.1

Es steht fest und ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin das am 7. August 2019 erworbene sanierungsbedürftige, rund 60-jährige Wohnhaus, welches sich in der Landwirtschaftszone befindet, vollständig abreißen und am selben Ort einen (raumplanungsrechtlich zulässigen) Ersatzbau erstellen liess. Grund dafür bildete nach ihren Angaben, dass eine Sanierung einzelner Bauteile oder Installationen des vormaligen Wohnhauses aufgrund eines möglichen Schimmelbefalls der einzubauenden Wärmedämmmasse nicht möglich war.

E. 2.2

Für den Rückbau wurde der Beschwerdeführerin ein Abzug von Fr. 40'000.- gewährt, der zu keinen Diskussionen führte. Streitig und zu prüfen ist die steuerliche Abzugsfähigkeit der darüber hinausgehenden Kosten für den Ersatzbau, welche die Beschwerdeführerin mit Fr. 149'950.- beziffert.

II. Direkte Bundessteuer

E. 3.1

Gemäss Art. 32 Abs. 2 DBG 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

(Satz 1). Das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) bestimmt, welche Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, den Unterhaltskosten gleichgestellt werden können (Satz 2). Den Unterhaltskosten gleichgestellt sind auch die Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau (Satz 3). Weiter sieht Art. 32 Abs. 2

bis 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.

E. 3.2

Als Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen (Art. 32 Abs. 2 Satz 2 DBG), gelten gemäss Art. 1 Abs. 1 der Verordnung vom 9. März 2018 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116) Aufwendungen für Massnahmen, die zur rationellen Energieverwendung oder zur Nutzung erneuerbarer Energien beitragen (Satz 1). Diese Massnahmen beziehen sich auf den Ersatz von veralteten und die erstmalige Anbringung von neuen Bauteilen oder Installationen in bestehenden Gebäuden (Satz 2). Art. 2 der Liegenschaftskostenverordnung nennt als abziehbare Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau die Kosten der Demontage von Installationen, des Abbruchs des vorbestehenden Gebäudes sowie des Abtransports und der Entsorgung des Bauabfalls (Abs. 1). Nicht abziehbar sind insbesondere die Kosten von Altlastensanierungen des Bodens und von Geländeverschiebungen, Rodungen, Planierungsarbeiten sowie Aushubarbeiten im Hinblick auf den Ersatzneubau (Abs. 2). Als Ersatzneubau gilt gemäss Art. 3 der Liegenschaftskostenverordnung ein Bau, der nach Abschluss des Rückbaus eines Wohngebäudes oder eines gemischt genutzten Gebäudes innert angemessener Frist auf dem gleichen Grundstück errichtet wird und eine gleichartige Nutzung aufweist.

E. 4.1

Die Vorinstanz, der Beschwerdegegner und die ESTV stützen sich insbesondere auf den Wortlaut von Art. 32 Abs. 2 DBG , Art. 2 und 3 der Liegenschaftskostenverordnung sowie die Erläuterungen des EFD zur Totalrevision der Liegenschaftskostenverordnung (nachfolgend: Erläuterungen). Sie argumentieren übereinstimmend, dass an einem untergegangenen Gebäude keine Unterhaltsarbeiten mehr vorgenommen werden könnten, weshalb Kosten im Zusammenhang mit einem Ersatzneubau, wie er hier vorliege, grundsätzlich als wertvermehrend zu qualifizieren und damit nicht abzugsfähig seien. Einzige Ausnahme bildeten die der Beschwerdeführerin bereits gewährten, nicht streitigen Rückbaukosten.

E. 4.2

Die Beschwerdeführerin hält demgegenüber für entscheidend, dass sie den Neubau nicht frei wählen können, sondern ihr nichts anderes übrig geblieben sei, als das bestehende Gebäude abzureissen und aufgrund enger raumplanungsrechtlicher Vorgaben einen identischen Bau erstellen zu lassen. Damit gehe es um einen werterhaltenden Sanierungsersatzbau, der am ehesten als "wirtschaftlicher Neubau" betrachtet werden könne. Das Gebäude als Vermögenswert sei im steuerrechtlichen Sinne aufgrund der gesetzlichen, technischen und wirtschaftlichen Verhältnisse so zu behandeln, wie wenn es nicht untergegangen wäre. Der Sanierungsersatzbau sei deshalb sowohl der Instandstellung als auch der Werterhaltung zugänglich, womit auch die dem Energiesparen und dem

Umweltschutz dienenden Investitionen abzugsfähig seien. Die Vorinstanz verletze Art. 32 Abs. 2 DBG, indem sie die entsprechenden Investitionen als wertvermehrend qualifiziere, den Sanierungsersatzbau einem frei gewählten Neubau gleichsetze und den Abzug für energiesparende Massnahmen verweigere.

E. 5.1

Nach dem Wortlaut von Art. 32 Abs. 2 DBG bezieht sich der Abzug von Unterhalts- und Instandstellungskosten (Satz 1) auf entsprechende Massnahmen an bestehenden Gebäuden, zumal bei einem Neubau kein vorbestehendes Gebäude (mehr) vorhanden ist, an welchem Unterhalts- und Instandstellungsmassnahmen (noch) durchgeführt werden könnten (vgl. FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/TOBIAS F. ROHNER, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl. 2023, N. 64 zu Art. 32 DBG; MARKUS REICH/SILVIA HUNZIKER, in: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar, 4. Aufl. 2022, N. 23 zu Art. 34 DBG; für das kantonale Recht: FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/TOBIAS F. ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. 2021, N. 68 zu § 30 StG /ZH). Dabei spielt es keine Rolle, ob ein Neubau "auf der grünen Wiese" erstellt wird oder ob es sich um einen Ersatzneubau im Sinne von Art. 3 der Liegenschaftskostenverordnung handelt, d.h. einen nach Abschluss des Rückbaus eines Wohn- oder eines gemischt genutzten Gebäudes innert angemessener Frist auf dem gleichen Grundstück errichteten, eine gleichartige Nutzung aufweisenden Bau (Erläuterungen S. 4), wie er insbesondere denkbar ist nach einem Brand oder einem altersbedingten Abbruch (vgl. Urteile 2C_1003/2017 vom 21. Juni 2018 E. 5.2; 2A.52/1998 vom 30. März 1999 E. 3b; PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2. Aufl. 2019, N. 27 zu Art. 32 DBG). Hinsichtlich der den Unterhalts- und Instandstellungskosten lediglich gleichgestellten, dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienenden Investitionen (Art. 32 Abs. 2 Satz 2 DBG in Verbindung mit Art. 1 Abs. 1 der Liegenschaftskostenverordnung) gilt dasselbe, indem auch für sie im Falle eines Neubaus (d.h. eines Ersatzneubaus oder eines Neubaus "auf der grünen Wiese") kein Abzug gewährt wird (ALBERTO LISSI/NATALIE DINI, in: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar, 4. Aufl. 2022, N. 49 zu Art. 32 DBG; LOCHER, a.a.O., N. 39 zu Art. 32 DBG; REICH/HUNZIKER, a.a.O., N. 23 zu Art. 34 DBG). Es verhält sich denn auch so, dass Investitionen in einen Neubau - im Unterschied zu den Unterhaltskosten an bestehenden Gebäuden, welche der Erhaltung bereits vorhandener Werte dienen (LOCHER, a.a.O., N. 26 zu Art. 32 DBG) - zusätzliche neue Werte schaffen, womit es sich bei ihnen um wertvermehrende Kosten (LOCHER, a.a.O., N. 25 zu Art. 34 DBG) bzw. um nicht abzugsfähige Herstellungskosten handelt (REICH/HUNZIKER, a.a.O., N. 23 zu Art. 34 DBG). Weiter ergibt sich aus der Gesetzessystematik klar, dass bei einem Ersatzneubau, welcher in Art. 32 Abs. 2 Satz 3 DBG als Spezialfall erwähnt wird, nur (aber immerhin) die Rückbaukosten berücksichtigt werden können (jedenfalls soweit sie unter die in Art. 2 Abs. 1 der Liegenschaftskostenverordnung erwähnten Kategorien fallen). Die im Zusammenhang mit dem per 1. Januar 2020 in Kraft getretenen Energiegesetz vom 30. September 2016 (SR 730.0) eingeführte Gewährung eines Abzugs für die Rückbaukosten, welche dem ausserfiskalischen Zweck der Erneuerung alter Bausubstanz dient (LOCHER, a.a.O., N. 39 zu Art. 32 BGG), ist auch nach der Literatur vor dem Hintergrund zu sehen, dass die steuerlich abziehbaren Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen gemäss Art. 32 Abs. 2 Satz 2 DBG nur bei bestehenden Bauten greifen (LISSI/DINI, a.a.O., N. 49 zu Art. 32 DBG; REICH/HUNZIKER, a.a.O., N. 23 zu Art. 34 DBG).

E. 5.2

Den Erläuterungen des EFD (S. 4) kann sodann entnommen werden, dass zwischen dem steuerrechtlichen Begriff "Ersatzneubau" und dem im Raumplanungsrecht ausserhalb der Bauzone verwendeten Begriff "Ersatzbaute" eine hohe Übereinstimmung besteht. Zwar gilt dies nicht betreffend das äussere Erscheinungsbild, welches raumplanungsrechtlich bestmöglich gewahrt werden muss, und betreffend das Volumen, welches nur vergrössert werden darf, wenn dies für eine zeitgemässe Wohnnutzung oder für die verbesserte Einbettung in die Landschaft erforderlich ist. Insoweit deckt sich der steuerrechtliche Begriff nicht mit dem raumplanungsrechtlichen, sondern lehnt sich lediglich an ihn an. Übereinstimmung besteht aber hinsichtlich des Abbruchs und Wiederaufbaus am selben Ort, der zeitlichen Frist für die Neuerrichtung und der gleichartigen Nutzung. Ein steuerrechtlicher "Ersatzneubau" kann demnach auch vorliegen, wenn nur einzelne Merkmale des raumplanungsrechtlichen "Ersatzbaus" gegeben sind.

E. 5.3

Zusammenfassend ergibt sich, dass im Rahmen der Erstellung eines Ersatzneubaus weder Unterhalts- und Instandstellungskosten noch dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienende Investitionen steuerlich abzugsfähig sind.

E. 6.1

Wie die Vorinstanz zutreffend erkannt hat, entspricht das von der Beschwerdeführerin neu erstellte Wohnhaus an der Strasse xxx der in Art. 3 der Liegenschaftskostenverordnung genannten Definition des Ersatzneubaus, denn es wurde auf demselben Grundstück errichtet, der Altbau betrifft ein Wohngebäude und der Ersatzneubau weist eine gleichwertige Nutzung auf, die Rückbaukosten und der Ersatzneubau betreffen die gleiche steuerpflichtige Person und der Ersatzneubau wurde innert angemessener Frist erstellt (vgl. zu den Voraussetzungen im Einzelnen auch LISSI/DINI, a.a.O., N. 50 zu Art. 32 DBG). Die Beschwerdeführerin wehrt sich vergeblich gegen die Qualifikation als Ersatzneubau mit der Begründung, sie habe aufgrund der engen raumplanungsrechtlichen Vorgaben ein mit dem abgerissenen praktisch identisches Gebäude (hinsichtlich Grundriss, Grösse, Nutzungsintensität, Lage, äusserer Erscheinung und innerer Ausgestaltung) erstellen müssen und dieses nur bautechnisch auf den aktuellen Stand gebracht, womit lediglich ein werterhaltender Sanierungsersatzbau in Frage stehe und von einem neu geschaffenen Wert keine Rede sein könne. Ihre damit sinngemäss vertretene Auffassung, wonach beim Vorliegen sämtlicher Merkmale des raumplanungsrechtlichen Ersatzneubaus nicht mehr von einem Ersatzneubau im Sinne von Art. 3 der Liegenschaftskostenverordnung auszugehen sei, findet weder in den anwendbaren Bestimmungen noch in den Erläuterungen eine Stütze (vgl. E. 5). Auch wenn der Ersatzneubau baugleich erstellt wurde, rechtfertigt dies, anders als die Beschwerdeführerin anzunehmen scheint, keine steuerliche Vorzugsbehandlung (vgl. vorangehende E. 5.1). Ebenso wenig lässt die sich an objektiven Kriterien orientierende Definition in Art. 3 der Liegenschaftskostenverordnung Raum für die Berücksichtigung der von der Beschwerdeführerin genannten persönlichen und wirtschaftlichen Gründe, aus denen sie sich gegen eine Sanierung des bestehenden Gebäudes und für einen Ersatz desselben durch einen Neubau entschied. Mit der Vorinstanz ist das neu erstellte Wohnhaus mithin als Ersatzneubau zu qualifizieren, bei welchem nach den dargelegten gesetzlichen Vorschriften lediglich die Rückbaukosten abgezogen werden können.

E. 6.2

Dieses Ergebnis steht im Einklang damit, dass Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Ersatzneubau grundsätzlich als wertvermehrend gelten und damit nicht abzugsfähig sind (unter Vorbehalt der gemäss Art. 32 Abs. 2 Satz 3 DBG im Sinne einer Ausnahme ausdrücklich zum Abzug zugelassenen Rückbaukosten; vgl. vorangehende E. 5.1). Die Beschwerdeführerin stellt sich zu Unrecht auf den Standpunkt, dass ein wesensgleicher Bau, wie sie ihn habe erstellen müssen, um sich überhaupt eine Aufrechterhaltung der Nutzung zu ermöglichen, nicht wertvermehrend sein könne. Es ist offensichtlich, dass mit der auch von ihr erwähnten, im Rahmen des Ersatzneubaus vorgenommenen bautechnischen Aktualisierung eine erhebliche Verbesserung der Bausubstanz und damit eine Wertsteigerung einherging.

E. 6.3

Im angefochtenen Urteil wurde überdies zutreffend dargelegt, dass die von der Beschwerdeführerin angerufene Rechtsprechung bzw. Praxisänderung gemäss BGE 149 II 27 (wonach die bisherige wirtschaftliche Betrachtungsweise in allen Fällen einer objektiv-technischen zu weichen hat) vorliegend aus verschiedenen Gründen nicht einschlägig ist. Vorab betrifft sie nicht die hier anwendbare, sondern die vom 1. Januar 2010 bis 31. Dezember 2019 in Kraft gewesene Fassung des Art. 32 Abs. 2 DBG, in welcher die heutige Regelung der Ersatzneubauten (Satz 3, eingefügt mit Wirkung auf 1. Januar 2020) noch nicht enthalten war. Sodann bezieht sie sich auf Totalsanierungs-, Renovierungs- und Umbauprojekte an bestehenden Gebäuden bzw. den seither überholten Begriff des "wirtschaftlichen Neubaus", d.h. des Um- oder Ausbaus einer Liegenschaft, der so umfassend ist, dass er wirtschaftlich einem Neubau gleichkommt. Mit anderen Worten hat das genannte Urteil gerade nicht den davon zu unterscheidenden, hier zu beurteilenden Ersatz eines bestehenden Gebäudes durch einen Neubau, d.h. einen sogenannten Ersatzneubau, zum Gegenstand.

Im Übrigen hat das Bundesgericht auch in BGE 149 II 27 daran festgehalten, dass sich die 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 Baute eine abgebrochene mit gleichartiger Nutzung ersetzt hat. Die Aufgabe der Figur des wirtschaftlichen Neubaus in BGE 149 II 27 hat nichts daran geändert, dass mit der Errichtung einer neuen Baute (Ersatzneubau) eine Liegenschaft nicht bloss instand gestellt wird und die Aufwendungen dafür folglich grundsätzlich nicht werterhaltend, sondern wertvermehrend sind. Gestützt wird dieses Verständnis durch verschiedene im Rahmen der parlamentarischen Beratungen zum Energiegesetz abgegebene Voten, in welchen davon ausgegangen wurde, dass für die Abzugsfähigkeit der Kosten für Ersatzneubauten bei der Einkommenssteuer eine Gesetzesänderung erforderlich wäre, womit die betreffenden Arbeiten nicht als bloss werterhaltend betrachtet wurden (vgl. v.a. Votum Schmid, AB 2016 S 287 f.; vgl. ferner auch Schilliger, AB 2014 N 2138 f.; Favre, AB 2014 N 2139; von Graffenried, AB 2014 N 2141; Müller-Altermatt, AB 2014 N 2148 und AB 2016 N 1248 f.; Bischofberger, AB 2015 S 1006; Nussbaumer, AB 2016 N 102; BR Leuthard, AB 2016 S 288). Mit anderen Worten bestätigen auch die Protokolle der parlamentarischen Beratungen die Annahme, dass der einkommenssteuerliche Abzug von (wertvermehrenden) "Investitionskosten" für Energiesparmassnahmen nur bei Sanierungen und Renovationen bestehender Bauten in Betracht kommt und der Abzug bei Ersatzneubauten auf die Rückbaukosten beschränkt ist.

Bei dieser Sachlage kann aus der Rechtsprechung gemäss BGE 149 II 27 - entgegen der Beschwerdeführerin - auch nicht der Schluss gezogen werden, dass bei einem Ersatz (neu) bau, welcher einer Sanierung praktisch gleichkomme, eine objektiv-technische Betrachtungsweise anzuwenden sei.

E. 7

Nach dem Gesagten erkannte die Vorinstanz bundesrechtskonform, dass die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit der Erstellung des Ersatzneubaus weder Unterhalts- und Instandstellungskosten noch dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienende Investitionen steuerlich zum Abzug bringen kann. Dementsprechend besteht kein Anlass, die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz oder die Veranlagungsbehörde (im Sinne des in der Beschwerde gestellten Eventualantrags) zurückzuweisen.

III. Staats- und Gemeindesteuern

E. 8

Die für die Staats- und Gemeindesteuern massgebenden Vorschriften (vgl. insbesondere § 30 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 [StG/ZH; LS 631.1]; Art. 9 Abs. 3 StHG) stimmen mit denjenigen überein, die für die direkte Bundessteuer zur Anwendung kommen, bzw. sie lehnen sich an diese an. Dementsprechend ist der Begriff des Ersatzneubaus unter dem Geltungsbereich des StHG im kantonalen Recht nicht anders auszulegen als auf dem Gebiet der direkten Bundessteuer, und es besteht Übereinstimmung hinsichtlich der im Falle eines Ersatzneubaus abziehbaren Aufwendungen. Das angefochtene Urteil verletzt mithin auch insoweit kein Bundesrecht, als darin eine Abzugsfähigkeit der (über den Rückbau hinausgehenden) Kosten des Ersatzneubaus im Rahmen der Staats- und Gemeindesteuern verneint wurde.

IV. Verfahrensausgang, Kosten und Entschädigung

E. 9

Die Beschwerde ist mithin sowohl betreffend die direkte Bundessteuer als auch betreffend die Staats- und Gemeindesteuern abzuweisen. Entsprechend diesem Prozessausgang werden die Gerichtskosten der unterliegenden Beschwerdeführerin auferlegt (Art. 66 Abs. 1 BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 1-3 BGG).

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