

BL_GERICHTE 2018-06-06-vv-2 vom 6. Juni 2018

BL Gerichte, 2018-06-06, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl_gerichte_2018-06-06-vv-2

FR: BL_GERICHTE 2018-06-06-vv-2 du 6 juin 2018

IT: BL_GERICHTE 2018-06-06-vv-2 del 6 giugno 2018

Regeste

Direkte Bundessteuer 2013 und 2014 / Abzugsfähigkeit der Kosten einer Totalsanierung mit Nutzungsänderung

Erwägungen

E. 25

August 2017 teilweise gut. In Bezug auf die Stockwerkeigentumsparzelle Nr. S1884 wies das Steuergericht die Steuerverwaltung an, bei der direkten Bundessteuer 2013 Fr. 22'924.-- und bei der direkten Bundessteuer 2014 Fr. 183'949.--, abzüglich eines allfällig bereits berücksichtigten Pauschalunterhalts, als Liegenschaftsunterhalt zuzulassen.

G. Gegen die Entscheide des Steuergerichts vom 25. August 2017 erhob die Steuerverwaltung mit Eingaben vom 21. November 2017 Beschwerde beim Kantonsgericht Basellandschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), und beantragte, die Entscheide des Steuergerichts seien aufzuheben (Ziff. 1), die Einsprache-Entscheide der Steuerverwaltung seien zu bestätigen und die vom Steuergericht im Zusammenhang mit dem

Seite 3 <http://www.bl.ch/kantonsgericht> Umbau der zuvor gewerblich genutzten Stockwerkeigentumsparzelle S1884 in eine Mietwohnung unter Ziff. 415 (Liegenschaftsunterhalt) gewährten Unterhaltskosten von Fr. 22'924.-- (2013) bzw. Fr. 184'949.-- (2014) seien auf null zu reduzieren (Ziff. 2). Die beiden Beschwerden bezogen sich auf die Staats- und die direkte Bundessteuer 2013 bzw. auf die Staats- und die direkte Bundessteuer 2014.

H. Mit Stellungnahme vom 26. Januar 2018 beantragten die Steuerpflichtigen, vertreten durch Dr. Philipp Ziegler, Advokat, die Beschwerden seien abzuweisen und die Entscheide des Steuergerichts vom 25. August 2017 seien zu bestätigen (Ziff. 1); unter o/e-Kostenfolge (Ziff. 2).

I. In seinen Vernehmlassungen vom 29. Januar 2018 beantragte das Steuergericht die Abweisung der Beschwerden.

J. Die beigeladene Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV beantragte mit Vernehmlassung vom 2. März 2018 die Abweisung der Beschwerden betreffend die direkte Bundessteuer 2013 und 2014.

K. Mit Verfügung vom 13. März 2018 wurden die Fälle der Kammer zur Beurteilung überwiesen und angeordnet, dass die Beschwerdeverfahren Nr. 810 17 316 (Staatssteuer 2013 und 2014) und Nr. 810 17 317 (direkte Bundessteuer 2013 und 2014) zusammen behandelt werden.

Das Kantonsgericht zieht i n E r w ä g u n g :

1.1 Gemäss Art. 145 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 i.V.m. § 3 der kantonalen Vollzugsverordnung zum DBG (VV DBG) vom 13. Dezember 1994 können Entscheide des Steuergerichts betreffend die direkte Bundessteuer mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht angefochten werden. Die formellen Voraussetzungen nach Art. 140 ff. DBG, Art. 145 Abs. 2 DBG sowie §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 sind erfüllt, sodass auf die Beschwerden eingetreten werden kann.

1.2 Mit der Beschwerde in Steuersachen können alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (§ 45 Abs. 2 VPO).

2.1 Vorliegend ist streitig und zu prüfen, ob die streitgegenständlichen Umbaukosten in den Steuerjahren 2013 und 2014 als Unterhaltskosten und damit als einkommenssteuerlich abzugsfähig zu qualifizieren sind oder ob es sich um nicht abzugsfähige Anlagekosten handelt.

2.2 Streitgegenstand sind die Kosten der Renovation des 4. Obergeschosses der Liegenschaft Nr. 1884 an der D.____strasse 53 in E.____. Ein Teil des 4. Obergeschosses, ca. 70% der Gesamtfläche, wurde bis Ende Februar 2013 von einem Fitnesscenter mit Trainingsraum und Garderobe/Toilette genutzt. Die übrigen 30% der Gesamtfläche wurden einem Unternehmen als Büroräumlichkeiten vermietet. In den Jahren 2013/2014 wurde der Fitnessraum für

Seite 4 <http://www.bl.ch/kantonsgericht> insgesamt Fr. 664'030.10 in eine Wohnung umgebaut. In dieser Zeit wurden die Büroräumlichkeiten weiterhin vermietet. Die Steuerpflichtigen möchten einen Teil der Umbaukosten als wert-erhaltend einkommenssteuerlich zum Abzug bringen, während die Steuerverwaltung die gesamten Umbaukosten als Anlagekosten qualifiziert.

3.1 Die Vorinstanz erwägt in ihren Entscheiden betreffend die direkte Bundessteuer 2013 und die direkte Bundessteuer 2014 in Bezug auf die streitgegenständlichen Liegenschaftsun-terhaltskosten, dass nach der Abschaffung der sogenannten ■Dumont-Praxis" bei der Prüfung der abzugsfähigen Unterhaltskosten eine Einzelbeurteilung zu erfolgen habe. Eine pauschali-sierte Zuweisung sämtlicher Aufwendungen zu den wertvermehrenden Arbeiten könne aus der Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht abgeleitet werden. Mit einer pauschalen Verwei-gerung des Unterhaltsabzugs infolge einer Qualifikation als wirtschaftlicher Neubau würde der kantonale Ausscheidungskatalog inhaltlich ausgehöhlt. Die Praxis zum wirtschaftlichen Neubau bezwecke primär eine Erleichterung für die veranlagenden Steuerbehörden. Entsprechend dem Willen des Gesetzgebers sei jedoch eine Einzelprüfung der geltend gemachten Kosten unum-gänglich, um eine sachgerechte Steuerveranlagung zu ermöglichen (Entscheide des Steuerge-richts vom 25. August 2017 E. 6d). Im vorliegenden Fall handle es sich um eine Renovation verbunden mit einer Nutzungsänderung (Entscheide des Steuergerichts vom 25. August 2017 E. 7a). Eine Gesamt- oder Teilrenovation gelte nur dann in ihrer Gesamtheit als wertvermeh-rende Investition, wenn der Nutzungswert vor dem Umbau als inexistent einzustufen gewesen sei (Entscheide des Steuergerichts vom 25. August 2017 E. 6c). Die komplette Verweigerung des Abzugs der Renovationskosten führe zu einer Ungleichbehandlung gegenüber den Liegen-schaftseigentümern, die beispielsweise eine umfassende Sanierung ihrer alten Liegenschaft durchführen liessen und

dabei die anfallenden werterhaltenden Kosten vollumfänglich in Abzug bringen könnten. Vorliegend sei das Fitnessstudio stark renovationsbedürftig gewesen, was zu höheren Instandstellungskosten geführt habe, weshalb der Anteil dieser Wertvermehrung bei der Berechnung des Liegenschaftsunterhalts zu berücksichtigen sei. Nicht ausschlaggebend sei jedoch, dass die Räumlichkeiten nicht mehr als Fitnessstudio, sondern neu als Wohnung genutzt würden (Entscheidung des Steuergerichts vom 25. August 2017 E. 7a). Die Wohnung sei nach dem Umbau nicht neu geschätzt worden, was darauf schliessen lasse, dass der Wert der Räumlichkeiten nicht um ein Mehrfaches gestiegen sei. Dass die Steuerpflichtigen mit der Vermietung der neu sanierten Wohnung eine höhere Miete erzielen könnten, wirke sich indirekt auch auf die Höhe der Abziehbarkeit der Renovationskosten aus (Entscheidung des Steuergerichts vom 25. August 2017 E. 7a). Für das Jahr 2013 stuft die Vorinstanz die Kosten für den Innenarchitekten, die Baubewilligung, den Dienstbarkeitsvertrag, die Umwandlung der Schuldbriefe, die Baubewilligung, den Ingenieur, den Dienstbarkeitsvertrag für den Wintergarten und die Baumeisterarbeiten in der Höhe von insgesamt Fr. 52'888.35 als Anlagekosten ein. Sie bringt diesen Betrag von den für das Jahr 2013 von den Steuerpflichtigen geltend gemachten Kosten in der Höhe von Fr. 98'734.80 in Abzug, was zu einem bereinigten Betrag von Fr. 45'846.45 führe, dessen Hälfte, und somit Fr. 22'923.25, die Vorinstanz werterhaltenden Charakter zuschrieb (Entscheidung des Steuergerichts vom 25. August 2017 E. 7b). Für die Steuerperiode 2014 stuft die Vorinstanz das Architekturhonorar, den Wintergarten, die Küche, die Provision für die Vermietung, die Dachterrasse, die Plattenarbeiten für den Wintergarten und Baumeisterarbeiten in der Gesamthöhe von Fr. 197'399.-- als Anlagekosten ein. Diese Kosten

Seite 5 <http://www.bl.ch/kantonsgericht> zieht die Vorinstanz – nach Abzug der im Jahr 2013 ausgeschiedenen Kosten – von den Gesamtkosten der Renovation in der Höhe von Fr. 664'030.-- ab und halbiert den Restbetrag wiederum aufgrund des wertvermehrenden Charakters der Hälfte der Aufwendungen. Einen werterhaltenden, und damit abzugsfähigen, Charakter erkennt die Vorinstanz somit den Liegenschaftsunterhaltskosten in der Höhe von Fr. 183'948.-- zu. Als Grundlage für diese Berechnungen habe der Vorinstanz die von den Steuerpflichtigen eingereichte Abrechnung vom 18. November 2014 gedient (Entscheidung des Steuergerichts vom 25. August 2017 E. 7b). In ihren Vernehmlassungen weist die Vorinstanz insbesondere noch darauf hin, dass nach dem Umbau das Dach, die Aussenwände und die Mehrheit der Innenwände gleich geblieben seien, weshalb es sich vorliegend nicht um einen Neubau handeln könne. Aus der Bauabrechnung sei ersichtlich, dass die hohen Sanierungskosten nicht dadurch bedingt gewesen seien, dass wirtschaftlich ein Neubau erstellt worden sei, sondern dass die Aussenhülle saniert und ein gehobener Innenausbau vorgenommen worden sei (Vernehmlassungen des Steuergerichts vom 29. Januar 2018, S. 2). Da die Räumlichkeiten im 4. Obergeschoss ohnehin sanierungsbedürftig gewesen seien, hätte auch eine gewerbliche Weiternutzung der Räume als Fitnesscenter zu ähnlich hohen, jedoch abzugsfähigen Renovationskosten geführt (Vernehmlassungen des Steuergerichts vom 29. Januar 2018, S. 3).

3.2. Die privaten Beschwerdegegner weisen in ihrer Stellungnahme vorerst darauf hin, dass aufgrund verschiedener weitreichender Defekte eine Weiternutzung der Räumlichkeiten in der bisherigen Form nicht möglich gewesen sei (Stellungnahme der Steuerpflichtigen vom 26. Januar 2018, Rz. 20). Sie hätten nicht die gesamten Umbaukosten als

Gewinnungskosten geltend gemacht, sondern nur den von ihnen als werterhaltend qualifizierten Teil, nämlich zum einen diejenigen Aufwendungen, die bei der Renovation der bestehenden Büros angefallen seien und zum anderen diejenigen Kosten, die bei einem Umbau der Räumlichkeiten des Fitnesscenters in Büroeinheiten ohnehin angefallen wären (Stellungnahme der Steuerpflichtigen vom 26. Januar 2018, Rz. 23). Die Kosten eines Umbaus in eine Bürofläche könnten jedoch nur geschätzt werden (Stellungnahme der Steuerpflichtigen vom 26. Januar 2018, Rz. 25). Sie stellen sich ferner auf den Standpunkt, der vorgenommene Umbau könne nicht einem Neubau oder einer Entkernung mit anschliessendem Neubau gleichgestellt werden. Die Räumlichkeiten hätten Vorbestand gehabt und hätten lediglich in einen ertragsfähigen Zustand versetzt werden müssen. Die Beseitigung von Defekten sei notwendig gewesen, um die betreffenden Räume vermieten zu können, unabhängig von der Endnutzungsart (Stellungnahme der Steuerpflichtigen vom 26. Januar 2018, Rz. 26). Die Kosten, die auch bei einem Büroumbau angefallen wären, seien deshalb zum Abzug zuzulassen (Stellungnahme der Steuerpflichtigen vom 26. Januar 2018, Rz. 61). Hierfür hätten sie bei der Beschwerdeführerin eine angemessene Dokumentation in Form einer kostenzusammenstellungs-basierten Schätzung des involvierten Architekten eingereicht (Stellungnahme der Steuerpflichtigen vom 26. Januar 2018, Rz. 58). Schliesslich weisen die Steuerpflichtigen darauf hin, dass das Gleichbehandlungsgebot eine „Alles-oder-Nichts“-Betrachtung verbiete: Der Verweis auf die Kosten im Zusammenhang mit einer umfassenden Sanierung führe zwingend zur Abzugfähigkeit eines Teils der von ihnen im Zusammenhang mit dem Umbau getragenen Aufwendungen (Stellungnahme der Steuerpflichtigen vom 26. Januar 2018, Rz. 63). Es gehe deshalb darum, diejenigen Kosten, welche im Zusammenhang mit der Rückführung der Fitnessräume in Büroeinheiten angefallen wären und auch tatsächlich angefal-

Seite 6 <http://www.bl.ch/kantonsgericht> len seien, als Aufwand im Sinne von Gewinnungskosten anzuerkennen. Eine auf die Nutzung als Wohnraum abstellende Qualifikation sämtlicher Aufwendungen im Zusammenhang mit der Instandstellung sei sachlich nicht gerechtfertigt (Stellungnahme der Steuerpflichtigen vom

E. 26

Januar 2018, Rz. 28). Zudem geht aus den Akten hervor, dass unter anderem Montagearbeiten an Decken und Böden (Kostenpunkt: Fr. 5'110.--), Bedachungsarbeiten (Kostenpunkt: Fr. 43'074.05), Schreinerarbeiten (Kostenpunkt: Fr. 29'058.65), Metallbauarbeiten (Kostenpunkt: Fr. 40'659.50) sowie Maurer- und Gipserarbeiten (Kostenpunkt: Fr. 110'605.95) vorgenommen, Fenster, Aussentüren und Tore (Kostenpunkt: Fr. 39'192.40), Elektroanlagen (Kostenpunkt: Fr. 46'969.30), Lüftungsanlagen (Kostenpunkt: Fr. 9'384.40) und Sanitäranlagen (Kostenpunkt: Fr. 46'355.40) ersetzt und Unterlagsböden bzw. verschiedene Bodenbeläge (Kostenpunkt: Fr. 63'227.35) eingebaut wurden (vgl. Bauabrechnung vom 20. November 2015). Für die Planung und Koordination der Arbeiten wurde ein Architekt beigezogen. Für die Abgrenzung der Büroräumlichkeiten zur neu errichteten Wohnung wie auch in der Wohnung selbst wurden verschiedene Mauern abgebrochen und an anderer Stelle aufgebaut (vgl. Baupläne vom 14. September 2012).

6.3 Der bauliche Zustand und die notwendigen Infrastrukturen wie Heizung, elektrische Installationen und sanitäre Anlagen wurden mit den streitgegenständlichen Arbeiten auf einen Schlag erheblich verbessert. Durch die Erneuerung der Heizungs-, Sanitär- und Elektroinstallationen sowie der Fenster und Türen, welche den Nutzungswert einer

Liegenschaft massgeblich bestimmen, ist der Standard im Vergleich zum Standard vor dem Umbau deutlich gehoben worden. Es handelt sich vorliegend deshalb nicht um eine partielle, sondern um eine umfassende Instandstellung, bei der sämtliche der wesentlichen Bereiche einer Liegenschaft betroffen waren. Ein weiteres Indiz für die Annahme einer Totalsanierung bildet die Tatsache, dass die Renovation erhebliche Kosten verursacht hat. Aufgrund der Akten lässt sich zwar nicht mit Sicherheit feststellen, wie hoch der Kaufpreis der Parzelle im 4. Obergeschoss ausfällt. Ein Vergleich zwischen dem Kaufpreis für beide Stockwerkeigentumsparzellen in der Höhe von insgesamt Fr. 1'750'000.-- und dem von den Steuerpflichtigen dargelegten renovierungsbedürftigen Zustand der als Fitnesscenter genutzten Räumlichkeiten (Stellungnahme der Steuerpflichtigen vom 26. Januar 2018, Rz. 19 f.; Schreiben des Steuerpflichtigen an die Steuerverwaltung vom

E. 30

April 2016, Rz. 3) legt jedoch nahe, dass die Renovationskosten in der Höhe von Fr. 664'030.10 mindestens gleich, wenn nicht höher als der Kaufpreis für die Parzelle im 4. Obergeschoss ausgefallen sind. Für das Vorliegen eines ■wirtschaftlichen Neubaus" spricht auch, dass für die Planung und Koordination der Arbeiten ein Architekt beigezogen wurde, welcher ein Honorar von Fr. 48'969.-- erhielt (vgl. Bauabrechnung vom 20. November 2015). Ein völliger Um- und Ausbau einer Liegenschaft stellt keinen Liegenschaftsunterhalt dar. Aus steuerlicher Sicht geht es hier daher nicht mehr um blosse ■Wertvermehrung", sondern um ■Herstellung", weshalb die fraglichen Auslagen für die Renovation steuerlich nicht absetzbar sind. An dieser Beurteilung vermag weder der Umstand etwas zu ändern, dass die Gebäudehülle und einzelne Tragelemente bestehen blieben, noch dass die baulichen Massnahmen allenfalls (objektiv technisch) teilweise als Unterhalt qualifiziert werden könnten. Des Weiteren ist darauf hinzuweisen, dass die Vorstellungen der Steuerpflichtigen und ihres Architekten über die hypothetischen Kosten eines Umbaus in Büroräumlichkeiten keine brauchbare Grundlage für eine steuerrechtliche Abgrenzung zwischen rein werterhaltendem Unterhalt und wertvermehrenden Erneuerungen bilden. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der Nachweis für steuerbegründende oder steuererhöhende Tatsachen der Steuerbehörde, der

Seite 11 <http://www.bl.ch/kantonsgericht> Nachweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen der steuerpflichtigen Person obliegt; diese hat die entsprechenden Tatsachen also nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BGE 140 II 248 E. 3.5 m.w.H.; Urteil des Bundesgerichts 2C_1081/2015 vom 12. Dezember 2016 E. 1.6). Schliesslich ist darauf hinzuweisen, dass soweit die Beschwerdegegner gestützt auf Merkblätter der Steuerverwaltungen verschiedener Kantone eine entsprechende Handhabung des Begriffs der wertvermehrenden Investition anregen, dies unbehelflich ist, zumal derartige Merkblätter für die Rechtsmittelinstanzen nicht bindend sind (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_286/2014, 2C_287/2014 vom 23. Februar 2015 E. 3.5).

7. Nach dem Gesagten ist festzustellen, dass die vorliegend strittige Renovation zwecks Änderung von Gewerbe- in Wohnnutzung vorgenommen wurde und es sich aufgrund des Gesamtumfangs und der Intensität des Umbaus um umfassende Instandstellungsarbeiten handelt. Im Sinne der einschlägigen Rechtsprechung kann deshalb nicht mehr von Liegenschaftsunterhalt die Rede sein; bei den vorliegenden Gegebenheiten liegt vielmehr eine Totalsanierung vor. Bei den Aufwendungen der Steuerpflichtigen für die Renovation der Parzelle Nr. 1884 handelt es sich folglich insgesamt um nicht abzugsfähige Herstellungskosten. Die Beschwerden sind demnach gutzuheissen.

8.1 Es bleibt über die Kosten zu befinden. Für die Beschwerde an das Kantonsgericht als weitere kantonale Beschwerdeinstanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 DBG die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG sinngemäss. Gemäss Art. 144 Abs. 1 DBG werden die Kosten der unterliegenden Partei auferlegt; wird die Beschwerde teilweise gutgeheissen, so werden sie anteilmässig auferlegt. Die Höhe der Kosten des Verfahrens wird durch das kantonale Recht bestimmt (Art. 144 Abs. 5 DBG). Dem Ausgang des Verfahrens ent- sprechend sind die Verfahrenskosten den Beschwerdegegnern je zur Hälfte aufzuerlegen. Dem Steuergericht können im vorliegenden Verfahren keine Verfahrenskosten auferlegt werden (§ 20 Abs. 3 VPO). Den unterliegenden Beschwerdegegnern A.____ und B.____ wird deshalb ein Verfahrenskostenanteil im Umfang von Fr. 700.-- auferlegt. Der geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- wird der Beschwerdeführerin zurückerstattet.

8.2 Der ganz oder teilweise obsiegenden Partei kann eine angemessene Parteientschädigung zugesprochen werden (Art. 145 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG]). Kein Anspruch auf Parteientschädigung haben trotz Obsiegens Bundesbehörden und i.d.R. andere Behörden die als Partei auftreten, es sei denn, die Gegenpartei habe mutwillig, leicht- sinnig oder querulatorisch Beschwerde geführt, was aber nicht leichtthin anzunehmen ist (MICHAEL BEUSCH, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich/St. Gallen 2008, N 10 zu Art. 64 VwVG). Die Beschwerdeführerin macht im Übrigen auch keine Parteientschädigung geltend, weshalb die Parteikosten wettzu- schlagen sind.

8.3 Die Angelegenheit ist zur Neuverlegung der Kosten der vorinstanzlichen Verfahren an das Steuergericht zurückzuweisen.

Seite 12 <http://www.bl.ch/kantonsgericht> Demgemäss wird e r k a n n t :

://: 1. In Gutheissung der Beschwerden werden die Entscheide des Steuer- und Enteignungsgerichts Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht, vom 25. August 2017 betreffend die direkte Bundessteuer 2013 und die direk- te Bundessteuer 2014 bezüglich der gewährten Liegenschaftsunterhalts- kosten für die Parzelle Nr. 1884, D.____strasse 53, E.____, aufgehoben und die Einsprache-Entscheide der kantonalen Steuerverwaltung vom 23. März 2017 in diesem Punkt bestätigt.

2. Die Angelegenheit wird zur Neuverlegung der Kosten der vorinstanzli- chen Verfahren an das Steuergericht zurückgewiesen.

3. Den Beschwerdegegnern A.____ und B.____ wird ein Verfahrenskos- tenanteil in der Höhe von Fr. 700.-- auferlegt. Der geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- wird der Beschwerdeführerin zurückerstattet.

4. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Vizepräsident

Gerichtsschreiberin

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