

# **BL\_GERICHTE 530 2020 42 vom 26. März 2021**

BL Gerichte, 2021-03-26, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl\\_gerichte\\_530\\_2020\\_42](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl_gerichte_530_2020_42)

FR: BL\_GERICHTE 530 2020 42 du 26 mars 2021

IT: BL\_GERICHTE 530 2020 42 del 26 marzo 2021

## **Regeste**

Direkte Bundessteuer 2014

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Das Steuergericht ist gemäss Art. 140 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) zur Anhandnahme der vorliegenden Streitsache zuständig, wobei gemäss § 4 der Vollzugsverordnung vom 13. Dezember 1994 zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (VV DBG; SGS 336.21) i.V.m. § 129 Abs. 3 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) Beschwerden, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 10'000.-- übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt werden. Da die in formeller Hinsicht an eine Beschwerde zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

### **E. 2**

Im vorliegenden Fall gilt es zu beurteilen, ob die von den Beschwerdeführern geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von Fr. 200'000.-- als Liegenschaftsunterhaltskosten zu qualifizieren und somit bei der Einkommenssteuer zum Abzug zuzulassen sind.

#### **E. 2.1**

Gemäss Art. 32 Abs. 2 DBG können die notwendigen Kosten für die Verwaltung des Vermögens, dazu bei Liegenschaften die Aufwendungen für den Unterhalt, von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden. Die Kosten des Unterhalts und der Verwaltung von Grund und Boden können in ihrem tatsächlichen Umfang, jene von Gebäuden, sofern sie nicht zum Geschäftsvermögen gehören, nach der Wahl des Steuerpflichtigen für jede Veranlagungsperiode entweder in ihrem tatsächlichen Umfang oder in Form einer Pauschale abgezogen werden (Art. 32 Abs. 4 DBG). Werden sie in ihrem tatsächlichen Umfang geltend gemacht, sind sie als steuermindernde Tatsachen von der steuerpflichtigen Person durch substantiierte Sachdarstellung zu beweisen (Urteil des Steuergerichts [StGE] vom 3. Juli 2015, 530 15 11, E. 3a, m.w.H.). Als Aufwendungen für den Unterhalt von Liegenschaften gelten gemäss Art. 1 Abs. 1 der Verordnung vom 24. August 1992 über die abziehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (ESTV-Liegenschaftsverordnung; SR 642.116.2) insbesondere Auslagen für Reparaturen und Renovationen, Einlagen in den Reparatur- oder Erneuerungsfonds von Stockwerkeigentumsgemeinschaften und die Betriebskosten (lit. a Ziff. 1 - 3), die Sachversicherungsprämien für die Liegenschaft (Brand-, Wasserschäden-, Glas- und Haftpflichtversicherungen; lit. b) sowie die Verwaltungskosten (lit. c). Bei den Unterhaltskosten handelt es sich demgemäss um Aufwendungen, welche die Erhaltung

bisheriger Werte bezwecken und die nach längeren oder kürzeren Zeitabschnitten erneut zu tätigen sind. Mit anderen Worten sind Unterhaltsarbeiten Aufwendungen, welche ein Gebäude in seiner Gestaltung, Form und Zweckbestimmung unverändert weiterbestehen lassen; es werden einzig die mangelhaften Teile ersetzt oder instand gestellt (vgl. StGE vom 3. Juli 2015, 530 15 11, E. 3c, m.w.H.). Nicht abzugsfähig sind die Aufwendungen für die Anschaffung und die Verbesserung von Vermögensgegenständen, also diejenigen Aufwendungen, welche zur Wertvermehrung eines Grundstückes führen (Art. 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 1 ESTV-Liegenschaftsverordnung e contrario). Die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung erfolgt nach objektivtechnischen Kriterien. Alle Aufwendungen, welche ein Grundstück in einen besseren Zustand versetzen, z.B. ein Haus in den Rang eines besser ausgestatteten, wertvolleren Gebäudes aufrücken lassen, haben wertvermehrenden Charakter. Die Aufwendungen für die Instandstellung oder Modernisierung eines Grundstückes, welche einer eigentlichen Neueinrichtung gleichkommen, sind daher nicht als Unterhaltskosten abzugsfähig. Zur Abgrenzung der abzugsfähigen Unterhaltskosten von den wertvermehrenden Aufwendungen hat die Beschwerdegegnerin im Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt, Energiesparmassnahmen, Umwelt- und Lärmschutzmassnahmen, Denkmalpflege", Stand 1. Januar 2020 (Merkblatt), einen nicht abschliessenden Katalog aufgestellt (StGE vom 22. Mai 2015, 510 14 89, E. 2d, m.w.H.). Keine Unterhaltskosten liegen insbesondere dann vor, wenn die Liegenschaft völlig um- und ausgebaut worden ist, d.h. wenn die "Renovation" umfangmässig eine Totalsanierung darstellt und wirtschaftlich einem Neubau gleichkommt; dann ist stattdessen auf "Herstellungskosten" zu schliessen, die nicht abziehbar sind. Das Bundesgericht hat zum wirtschaftlichen Neubau mehrere Kriterien entwickelt. Demnach ist von einem wirtschaftlichen Neubau auszugehen, wenn das Investitionsvolumen die Anschaffungskosten übersteigt, die Gebäudehülle ersetzt wird oder eine Aushöhlung des Gebäudes oder von Gebäudeteilen mit Neugestaltung der Innenraumverteilung vorgenommen wird (Urteil des Bundesgerichts 2C\_425/2020 vom 13. Juli 2020, E. 3.5.3). Herstellungskosten sind ebenfalls gegeben, wenn die Liegenschaft einem anderen Zweck zugeführt wird. So gelten Aufwendungen, die mit einer Nutzungsänderung einhergehen, üblicherweise als wertvermehrend. Als Herstellung zu gelten haben allgemein sämtliche Massnahmen, die den Ausbau mit Wohnraumerweiterung erst ermöglichen bzw. alle anfallenden Kosten, die durch den Ausbau unmittelbar veranlasst werden (Urteil des Bundesgerichts [BGE] 123 II 218, E. 2; BGer 2C\_558, 559/2016 vom 24. Oktober 2017, E. 2.4.1; 2C\_153/2014 vom 4. September 2014, E. 2.2; 2C\_666, 667/2012 vom 12. Dezember 2012, E. 2; StGE vom 27. April 2018, 530 17 66, E. 4 .).

## **E. 2.2**

Zunächst ist festzuhalten, dass der Wohnsitzkanton Basel-Landschaft bei der Erhebung der Einkommenssteuer und bei der rechtlichen Qualifikation dieser steuerrelevanten Tatsachen nicht an die Beurteilung des Belegenheitskantons E. gebunden ist. Der Kanton Basel-Landschaft kann als Hauptsteuerdomizil der Beschwerdeführer die einkommenssteuerrechtliche Abzugsfähigkeit der Aufwendungen autonom bewerten. Nur wenn der werterhaltende Charakter einer Aufwendung auch wirklich gegeben ist bzw. es sich tatsächlich um Liegenschaftsunterhaltskosten handelt, hat der Hauptsteuerdomizilkanton den Aufwandsüberschuss zum Abzug zuzulassen (vgl. dazu BGE 131 I 285, E. 3.1). Der Einwand der Beschwerdeführer, die Qualifikation als Unterhaltskosten sei vom Kanton Basel-Landschaft vorbehaltlos zu akzeptieren, vermag daher nicht zu überzeugen.

### **E. 2.3**

Sodann ist dem Vertreter der Beschwerdeführer teilweise zuzustimmen, dass der Schopf «X. strasse 32a» separat von den beiden anderen Liegenschaften Nummer 32 und 33 zu beurteilen ist. Nach den Bauarbeiten beim Wohnhaus und der ehemaligen Scheune liegt jedoch zweifelsfrei nur noch ein Objekt vor, was eine gemeinsame Beurteilung unumgänglich macht. Das ergibt sich einerseits aus den Fotos, die vor den Umbauten zwei verschiedene Gebäude zeigen, die zwar räumlich aneinandergrenzen, aber optisch und strukturell voneinander getrennt waren, wohingegen nach den Umbauten eine äussere Differenzierung zwischen den beiden Gebäudeteilen nicht mehr erkennbar ist. Andererseits ergibt sich dies auch aus den Bauplänen, die ebenfalls von einer einheitlichen Struktur ausgehen, die beide Gebäudeteile zusammenfasst. Insofern können die beiden Altbauten Bauernhaus und Scheune nicht einzeln betrachtet werden, wie das von den Beschwerdeführern vorgebracht wird. Demzufolge wird in den nachfolgenden Erwägungen zwischen dem Wohngebäude «X. strasse 32 und 33» und dem Schopf «X. strasse 32a» unterschieden.

### **E. 2.4**

Zur Beurteilung, ob beim Objekt «X. strasse 32 und 33» objektivtechnische Unterhaltskosten aufgewendet worden sind oder es sich um einen wirtschaftlichen Neubau handelt, bei dem keine werterhaltenden Kosten angerechnet werden können, werden die verschiedenen in den Akten befindlichen Unterlagen hinzugezogen. Im Generalunternehmervertrag, den die Beschwerdeführer mit der G. Genossenschaft zur Umsetzung des Bauprojekts abgeschlossen haben, inklusive Baubeschrieb und den allgemeinen Vertragsbedingungen ist an mehreren Stellen ersichtlich, dass Abbrucharbeiten und ein Neubau vorgenommen wurden. So ist dem Baubeschrieb zu entnehmen, dass das Wohnhaus und die Scheune abgebrochen und ein Ersatzneubau vorgenommen werden sollte. Weiter sei das Gebäude über die ganze Fläche mittels einer durchgehenden Platte fundiert worden, was einen Abbruch des oberirdischen Gebäudeteils erfordert. Auch der Zahlungsplan ist entsprechend an Zeitpunkte wie «Baubeginn inkl. Abbruch», «nach betonierter Kellerdecke» und «bei aufgerichtetem Dachstuhl» geknüpft. Das E-Mail vom 10. Mai 2019 der Gemeindeverwaltung G. bestätigte auf Anfrage der Gemeinde F., dass beim Ersatzbau des besagten Wohnhauses das ganze Bauernhaus und die Scheune abgerissen worden seien. Die von den Beschwerdeführern eingereichten Fotos zeigen ausserdem, dass es sich nach den Umbauarbeiten optisch um ein völlig anderes Gebäude handelt. Die Struktur des alten Objekts ist nicht mehr erkennbar. Die Bauweise, die Front, das Dach und die Fenster wurden völlig umgestaltet. Zusätzlich weisen die Versicherungspolice der Gebäudeversicherung E. eine markante Zunahme der Versicherungssumme auf. So erhöhte sich die Summe des Wohnhauses «X. strasse 32» von Fr. 507'500.-- auf Fr. 1'030'000.-- und bei der ehemaligen Scheune «X. strasse 33» von Fr. 157'900.-- auf Fr. 730'000.--. Des Weiteren erfuhr die Bauart eine Änderung von «nicht massiv» zu «massiv» und als Mutationsgrund wurde «Abbruch und Neu-bau» vermerkt. Schliesslich mussten für die Liegenschaften Nrn. 32 und 33 Baugesuche eingereicht werden. Überdies ist noch auf das Schreiben vom 14. August 2019 der D. zu verweisen, in dem festgehalten wird, dass das alte Wohnhaus aufgrund Holzwurmbefalls nicht mehr bewohnbar gewesen sei. Der Holzwurmbefall des ab Erdgeschoss aus Holz bestandenen Gebäudes sowie dessen Unbewohnbarkeit verdeutlichen, dass eine Totalsanierung erforderlich war. Wie von den Beschwerdeführern bestätigt wurde und der

Gebäudeversicherungspolice zu entnehmen ist, wurde die ehemalige Scheune zudem von einem landwirtschaftlichen Betriebsgebäude zu einem Wohnhaus umfunktioniert. Eine derartige Zweckänderung widerspricht grundsätzlich einem blossen Liegenschaftsunterhalt (BGer 2C\_558, 559/2016 vom 24. Oktober 2017, E. 2.4.1).

### **E. 2.5**

Aufgrund all dieser Anhaltspunkte kommt das Steuergericht zum Schluss, dass es sich bei den Liegenschaften «X. strasse 32 und 33» um einen beinahe kompletten Abbruch und eine Erstellung eines neuen Objekts und deswegen um eine Totalsanierung handelt. Die Mauern, der Dachstock und die gesamte Struktur mussten neu erstellt werden, was den Rahmen eines bloss werterhaltenden Liegenschaftsunterhalts sprengt (vgl. auch Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern [VGE] vom 20. Januar 2015, 100 2013 370, E. 3.3.3). Zusätzlich sind die investierte Bausumme von insgesamt Fr. 1'300'000.-- und die markante Wertsteigerung der Gebäudeversicherungswerte zu berücksichtigen, welche Indizien für einen wirtschaftlichen Neubau darstellen. Massgebend ist letztendlich der Gesamteindruck der durchgeführten Arbeiten und der baulichen Veränderungen. Der Umbau der Liegenschaften hat ein derartiges Ausmass angenommen, dass nicht mehr von Unterhaltskosten ausgegangen werden kann. So entspricht es einem wirtschaftlichen Neubau, welchem als Ganzes wertvermehrenden Charakter zukommt. Eine detaillierte Unterscheidung zwischen einzelnen werterhaltenden und wertvermehrenden Positionen ist in diesem Fall nicht möglich und allfällige effektive Liegenschaftsunterhaltskosten können bei der Einkommenssteuer nicht zum Abzug gebracht werden (BGE 123 II 218, E. 2; BGer 2C\_63/2010 vom 6. Juli 2010, E. 2.1; StGE vom 27. April 2018, 530 17 66, E. 5.3 ).

### **E. 2.6**

Hinsichtlich des Schopfes «X. strasse 32a» ist festzustellen, dass dieser vor den Arbeiten bereits als Autounterstand genutzt wurde und somit keine Zweckänderung einherging, auch wenn der Gebäudeversicherungswert eine markante Wertzunahme aufweist. Ausserdem wurde die grundlegende Struktur des Schopfes und die nichtmassive Bauart beibehalten. Teure Ausbaukosten wie für Heizung, Küche, Bad etc. waren nicht notwendig. Aus diesen Überlegungen ist es situationsgerecht und vertretbar, einen grösseren Teil der Kosten als Liegenschaftsunterhalt anzurechnen. Da die Aufteilung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen praxisgemäss schwierig ist, kann sich mit Pauschallösungen beholfen werden. In Anbetracht der im Jahr 2014 in Rechnung gestellten Arbeiten werden in diesem Sinne dem Schopf die in der Veranlagungsverfügung der direkten Bundessteuer 2014 vom 27. Juni 2019 zugestandenen Fr. 54'100.-- als werterhaltende Liegenschaftsunterhaltskosten zugewiesen. Es ist festzuhalten, dass sich dieser Betrag ausschliesslich auf den Schopf beschränkt und, wie oben dargelegt, bei den Liegenschaften Nrn. 32 und 33 keine Unterhaltskosten angerechnet werden können.

### **E. 3**

Nach dem Ausgeführten ist die Beschwerde abzuweisen. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG i.V.m. § 130 StG und § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271]). Vorliegend wurde die Beschwerde abgewiesen, weshalb die Gerichtskosten in Höhe von Fr. 1'500.-- den Beschwerdeführern aufzuerlegen sind. Eine Parteientschädigung wird im Unterliegensfall nicht ausgerichtet

(Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021] e contrario).

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