

# FR\_GERICHTE 604 2021 13 vom 25. Mai 2021

FR Kantonsgericht, 2021-05-25, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2021\\_13](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2021_13)

FR: FR\_GERICHTE 604 2021 13 du 25 mai 2021

IT: FR\_GERICHTE 604 2021 13 del 25 maggio 2021

## Regeste

Urteil des Steuergerichtshofes des Kantonsgerichts | Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen

## Erwägungen

### E. 1

Gegen Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde kann die steuerpflichtige Person gemäss Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11), Art. 50 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) und Art. 180 Abs. 1 des kantonalen Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern (DStG; SGF 631.1) innert 30 Tagen nach Zustellung beim Kantonsgericht schriftlich Beschwerde erheben. Die Beschwerdeschrift muss die Begehren der beschwerdeführenden Person und deren Begründung enthalten (vgl. Art. 140 Abs. 2 DBG; Art. 50 Abs. 2 StHG; Art. 180 Abs. 2 DStG). Mit der Beschwerde können alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (Art. 140 Abs. 3 DBG; Art. 50 Abs. 2 StHG; Art. 180 Abs. 3 DStG). Das Beschwerdeverfahren richtet sich gemäss Art. 182 DStG nach dem kantonalen Gesetz vom 23. Mai 1991 über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; SGF 150.1). Die Beschwerde vom 25. Januar 2021 gegen den Einspracheentscheid vom 21. Dezember 2020 ist durch die rechtsgültig vertretenen Beschwerdeführer frist- und formgerecht bei der sachlich und örtlich zuständigen Beschwerdeinstanz eingereicht worden. Die Beschwerdeführer sind als Steuer-schuldner durch den angefochtenen Einspracheentscheid berührt und haben ohne weiteres ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 76 lit. a VRG). Auf die Beschwerde ist einzutreten. Direkte Bundessteuer (604 2021 13)

### E. 2

Streitig und zu prüfen ist im vorliegenden Beschwerdeverfahren, ob die Kosten in Zusammenhang mit dem Umbau des Wintergartens vom steuerbaren Einkommen der Beschwerdeführer in Abzug gebracht werden können.

#### E. 2.1

Der Einkommenssteuer unterliegen gemäss Art. 16 Abs. 1 DBG alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte. Steuerbar sind alle Einkünfte aus unselbständiger und selbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 17 und 18 DBG). Gemäss Art. 25 DBG werden zur Ermittlung des Reineinkommens von den gesamten steuerbaren Einkünften die Aufwendungen und allgemeinen Abzüge nach den Art. 26–33a DBG abgezogen. Bei Liegenschaften im Privatvermögen können die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung

durch Dritte abgezogen werden (Art. 32 Abs. 2 DBG). Nicht abziehbar sind die Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen (Art. 34 lit. d DBG). Anders als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die beim Erwerb oder bei der Herstellung eines Vermögenswerts anfallen, handelt es sich bei den wertvermehrenden Aufwendungen um

Kantonsgericht KG Seite 4 von 7 Investitionen, die während der Besitzesdauer getätigt werden. Sie dienen der Erweiterung und Verbesserung des Erworbenen. Wertvermehrend sind nur Aufwendungen, welche eine nachhaltige Verbesserung des Vermögenswerts bewirken, d.h. zu einer dauerhaften Qualitätssteigerung und damit zu einem bleibenden Marktwert führen. Die Erfordernisse der positiven qualitativen Veränderung und der Dauerhaftigkeit grenzen die wertvermehrenden Aufwendungen gegenüber den Unterhaltsaufwendungen ab, welche bloss werterhaltenden Charakter haben (REICH/HUNZIKER, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 3. Aufl. 2017, Art. 34 N. 21–23).

### **E. 2.2**

Die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung erfolgt nach objektiv-technischen Kriterien. Vergleichsmaßstab bildet dabei nicht der Wert des Grundstücks insgesamt, sondern derjenige der konkret instand gehaltenen oder ersetzten Installation. Wird also eine alte Installation nicht bloss durch eine dem aktuellen Stand der Technik angepasste neue Installation ersetzt, sondern an deren Stelle eine qualitativ bessere Installation gesetzt, liegt (anteilmässig) kein Unterhalt, sondern eine Wertvermehrung vor, auch wenn der (ursprüngliche) Wert des Grundstücks als solches nicht gestiegen ist. Alle Aufwendungen, welche das Grundstück in einen besseren Zustand versetzen, d.h. in den Rang eines besser ausgestatteten, wertvolleren Gebäudes aufrücken lassen, haben wertvermehrenden Charakter. Massgebend ist dabei aufgrund einer funktionalen Betrachtungsweise, ob das Grundstück durch die Massnahme eine qualitative Verbesserung und damit eine Wertsteigerung erfahren hat, sei es durch erstmalige Schaffung von Werten oder z.B. durch Aufwendungen für Ersatzbauten (Urteil BGer 2C\_558/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 2.3.2). So stellt eine Totalsanierung, die praktisch einem Neubau gleichkommt, keine werterhaltende Aufwendung, sondern eine nicht absetzbare Herstellung dar (Urteile BGer 2C\_153/2014 vom 4. September 2014 E. 2.2; 2C\_666/2012 vom 18. Dezember 2012 E. 2.1; Urteil Verwaltungsgericht Glarus VG.2019.00024 vom 27. Juni 2019 E. 3.2).

### **E. 2.3**

Es gilt die Grundregel, dass die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen und die steuerpflichtige Person die Beweislast für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen trägt (BGE 142 II 488 E. 3.8.2; 140 II 248 E. 3.5; Urteil BGer 2C\_597/2017 vom 27. März 2018 E. 3.2).

### **E. 2.4**

betreffend Sitzplatzverglasung).

## **E. 3**

Die Beschwerdeführer rügen, die Vorinstanz sei zu Unrecht nicht von abzugsfähigen werterhaltenden Aufwendungen bzw. Instandstellungskosten ausgegangen.

### **E. 3.1**

Die Vorinstanz geht gestützt auf den Eintrag im Fragebogen für die Bewertung der Miet- und Steuerwerte davon aus, dass die Liegenschaft der Beschwerdeführer vor den ausgeführten Arbeiten über keinen Wintergarten, sondern lediglich über eine gedeckte Terrasse verfügte. Gleichzeitig stelle sich ihr gestützt auf die Fotografien die Frage, ob es sich beim Neubau nicht um eine Wohnraumerweiterung anstatt um einen unbeheizten Wintergarten handle. Die Beschwerdeführer entgegnen, die Ansicht der Vorinstanz sei nicht nachvollziehbar. Das Haus habe bereits vor den ausgeführten Arbeiten über einen Wintergarten verfügt. Durch die umfassenden Renovationen habe sich zwar das visuelle Erscheinungsbild verändert, der Wintergarten sei aber nach wie vor gleich gross und weiterhin unbeheizt. Bei der Renovation des Wintergartens seien zahlreiche Komponenten ersetzt worden. Konkret habe man die Fenster ersetzt, die Holzkonstruktion und das Dach renoviert, die Bodenisolierung erneuert und die Bodenplatten ausgetauscht. Der Wintergarten weise jedoch nach der Renovation keine

Kantonsgericht KG Seite 5 von 7 verbesserte Nutzbarkeit auf. Zudem hätten sämtliche ausgeführten Arbeiten eine energiesparende Wirkung auf das Haus. Damit seien sämtliche Aufwendungen vollumfänglich abzugsfähig.

### **E. 3.2**

Den Akten kann entnommen werden, dass die Liegenschaft der Beschwerdeführer bereits vor den hier in Frage stehenden Arbeiten über einen Wintergarten (und nicht nur über eine gedeckte Terrasse) verfügte. Anlässlich des Umbaus wurde der bestehende Wintergarten demontiert und bauseits entsorgt. Ebenfalls wurden der bestehende Boden und die Gartenplatten entfernt (Rechnung C. \_\_\_\_\_ AG vom 10. Juli 2018). Weiter ist festzustellen, dass der Bodenbelag, die Aussenwände und das Dach des Wintergartens ersetzt und wärmegeklämt bzw. isoliert wurden (vgl. die Rechnungen der C. \_\_\_\_\_ AG vom 10. Juli 2018, der D. \_\_\_\_\_ AG vom 29. August 2018 und der E. \_\_\_\_\_ AG vom 10. Oktober 2018). Verschiedene Rechnungspositionen deuten zudem darauf hin, dass ein Kamin verbaut wurde bzw. auf jeden Fall die dafür notwendigen baulichen Massnahmen realisiert wurden (Rechnung der C. \_\_\_\_\_ AG vom 10. Juli 2018, S. 3 sowie Rechnung der D. \_\_\_\_\_ AG vom 29. August 2018, S. 9 f.). Auf der von den Beschwerdeführern eingereichten Fotodokumentation ist schliesslich ersichtlich, dass die neue Installation deutlich weniger Verglasung aufweist und die Wände bzw. die massive Dachkonstruktion dominieren. Im Vergleich zur alten Konstruktion, die deutlich als separater Anbau des Wohnhauses wahrgenommen werden konnte, fügt sich die neue Konstruktion baulich in die Fassade des Wohnhauses ein.

### **E. 3.3**

Gestützt auf die Angaben der Beschwerdeführer, die Rechnungen und die Fotodokumentation ist festzustellen, dass es sich beim umgebauten Wintergarten um einen Neubau im Sinne der eingangs zitierten Rechtsprechung handelt. Der umgebaute Wintergarten verfügt zwar über den gleichen Grundriss wie der bisherige, doch fügt er sich baulich in die Fassade des Wohnhauses ein, sodass der Eindruck eines stimmigen Gesamtbilds entsteht. Er weist eine massivere, isolierte Bauweise auf und wirkt aufgrund der spärlicheren Verglasung deutlich wohnlicher, da die Bewohner weniger exponiert sind als bisher. Ausserdem wurden zusätzlich zu den Dämmungs- bzw. Isolationsarbeiten bauliche Massnahmen für den Anschluss eines Kamins getroffen. Auch wenn der Wintergarten nicht an die Heizung des Wohnhauses angeschlossen ist bzw. nach Angaben

der Beschwerdeführer nicht beheizt wird, dürfte die verbesserte Wärmedämmung – insbesondere in Kombination mit dem (künftigen) Betrieb eines Kamins oder Schwedenofens bzw. eines mobilen Heizkörpers – auch bei kälteren Aussentemperaturen einen (angenehmen) Aufenthalt im neuen Anbau ermöglichen, womit dem wärmegeämmten Neubau auf jeden Fall ein erhöhter Nutzungswert und damit eine qualitative Verbesserung im Vergleich zur alten Installation zukommt. Die aufgeworfene Frage der Vorinstanz, ob es sich bei der als Wintergarten bezeichneten Baute um eine Wohnraumerweiterung handle, erscheint unter diesen Umständen durchaus berechtigt. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer kann auf jeden Fall nicht von einer einfachen Modernisierung die Rede sein, da der nichtisolierte Altbau im Vergleich zum Neubau einem anderen Zweck diene bzw. letzterer neu wärmedämmende Eigenschaften aufweist, welche dem Altbau nicht eigen waren und welche das Grundstück qualitativ verbessern sowie seinen Wert steigern. Dass einige wenige Materialien der alten Baute wiederverwendet wurden – die Beschwerdeführer behaupten, es seien "zahlreiche" und nicht "alle" Komponenten ersetzt worden – ändert nichts an dieser Qualifikation, da eine Totalsanierung, die praktisch einem Neubau gleichkommt, steuerlich gleich wie ein Neubau behandelt wird (vgl. Urteile BGer 2C\_356/2017 vom 10. November 2017 E. 4.1; Verwaltungsgericht Glarus VG.2019.00024 vom 27. Juni 2019 E. 4.2.1). Da vorliegend der bestehende Wintergarten entfernt und durch eine nahezu vollständig neue Baute ersetzt wurde, ist von einem Neubau im Sinne der Rechtsprechung auszugehen.

Kantonsgericht KG Seite 6 von 7 Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer stellen die für den Umbau des Wintergartens getätigten Aufwendungen somit keine werterhaltenden Unterhaltskosten dar, die vom steuerbaren Einkommen in Abzug gebracht werden könnten.

### **E. 3.4**

Ebenfalls nicht gefolgt werden kann dem Argument der Beschwerdeführer, die Kosten seien deshalb abzugsfähig, weil sie eine energiesparende Wirkung auf das Wohnhaus hätten. Zwar werden Energie- und Umweltschutzmassnahmen, selbst wenn es sich anteilmässig um wertvermehrende Massnahmen handelt, den Unterhaltskosten gleichgestellt (Art. 32 Abs. 2 Satz 2 DBG). Der vorliegend erstellte Anbau kann jedoch schlechterdings nicht als Energiesparmassnahme bezeichnet werden, dient er doch in erster Linie als gedeckter Aufenthaltsraum bzw. Wohnraumerweiterung (vgl. Urteil BGer 2C\_666/2008 vom 12. Mai 2009 E.

### **E. 3.5**

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Vorinstanz die Kosten in Zusammenhang mit dem Umbau des Wintergartens in der Höhe von CHF 94'394.- zu Recht nicht zum Abzug zugelassen hat. Damit bleibt es beim Pauschalabzug von CHF 9'135.-. Die Beschwerde ist abzuweisen und der angefochtene Einspracheentscheid zu bestätigen. Kantonssteuer (604 2021 14)

### **E. 4**

Die vorne dargelegten Grundsätze gelten auch unter dem harmonisierten kantonalen Steuerrecht. Die entsprechenden, praktisch gleichlautenden Gesetzesbestimmungen sind in Art. 7 ff. StHG respektive Art. 17 ff. und 26 ff. DStG, insbesondere Art. 33 Abs. 2 und Art. 35 lit. d DStG, enthalten. Angesichts der mit dem Recht der direkten Bundessteuer übereinstimmenden gesetzlichen Regelung kann für die Rechtsanwendung auf die Ausführungen in den Erwägungen 2 und 3 verwiesen werden. Demzufolge ist auch

betreffend die Kantonssteuer die Beschwerde abzuweisen und der angefochtene Einspracheentscheid zu bestätigen. Kosten- und Entschädigungsfolgen

#### **E. 5**

Die Gerichtskosten sind den unterliegenden Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; Art. 182 DStG i.V.m. Art. 131 Abs. 1 VRG). Deren Höhe ist vorliegend gesamthaft auf CHF 1'500.- festzusetzen (Art. 144 Abs. 5 DBG und Art. 182 DStG i.V.m. Art. 146 und 147 VRG und Art. 1 f. des kantonalen Tarifs vom 17. Dezember 1991 der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz [Tarif VJ; SGF 150.12]). Die Gerichtskosten sind mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. Die unterliegenden Beschwerdeführer haben keinen Anspruch auf eine Parteienschädigung (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]; Art. 137 Abs. 1 VRG).

Kantonsgericht KG Seite 7 von 7 Der Hof erkennt: Direkte Bundessteuer (604 2021 13)

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