

LU_GERICHTE 7W 14 70 vom 9. Februar 2016

LU Gerichte, 2016-02-09, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu_gerichte_7W_14_70

FR: LU_GERICHTE 7W 14 70 du 9 février 2016

IT: LU_GERICHTE 7W 14 70 del 9 febbraio 2016

Regeste

Steuerliche Qualifikation von Kosten einer Altlastensanierung: Erst die Sanierung des Baugrundes schuf die Voraussetzungen für die Bebaubarkeit des Grundstücks und die liegenschaftliche Ertragsquelle wurde erst durch die Überbauung geschaffen. Die Sanierungskosten stellen daher keine Liegenschaftsunterhaltskosten dar. | Art. 9 Abs. 3 StHG; § 39 Abs. 2 StG. | Staats- und Gemeindesteuern / direkte Bundessteuer

Volltext

Luzern Kantonsgericht 4. Abteilung 09.02.2016 7W 14 70

Steuerliche Qualifikation von Kosten einer Altlastensanierung: Erst die Sanierung des Baugrundes schuf die Voraussetzungen für die Bebaubarkeit des Grundstücks und die liegenschaftliche Ertragsquelle wurde erst durch die Überbauung geschaffen. Die Sanierungskosten stellen daher keine Liegenschaftsunterhaltskosten dar. | Art. 9 Abs. 3 StHG; § 39 Abs. 2 StG. | Staats- und Gemeindesteuern / direkte Bundessteuer

Rechtsprechung Luzern Instanz: Kantonsgericht Abteilung: 4. Abteilung Rechtsgebiet: Staats- und Gemeindesteuern / direkte Bundessteuer Entscheiddatum: 09.02.2016
Fallnummer: 7W 14 70 LGVE: Gesetzesartikel: Art. 9 Abs. 3 StHG; § 39 Abs. 2 StG.
Leitsatz: Steuerliche Qualifikation von Kosten einer Altlastensanierung: Erst die Sanierung des Baugrundes schuf die Voraussetzungen für die Bebaubarkeit des Grundstücks und die liegenschaftliche Ertragsquelle wurde erst durch die Überbauung geschaffen. Die Sanierungskosten stellen daher keine Liegenschaftsunterhaltskosten dar. Rechtskraft: Dieser Entscheid ist noch nicht rechtskräftig. Gegen diesen Entscheid ist eine Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht hängig (Fall-Nr. 2C_251/2016).
Entscheid: Die Eheleute A wohnen im Kanton Zürich und sind im Kanton Luzern aufgrund von Grundeigentum beschränkt steuerpflichtig. Um auf einem ihrer Grundstücke eine Wohnüberbauung realisieren zu können, musste auf Anordnung des Amtes für Umwelt und Energie (uwe) der Boden bzw. der Untergrund, der teilweise durch Altlasten verseucht war, saniert werden. Während die Steuerbehörden des Kantons Zürich die Kosten der Altlastensanierung von Fr. 746'364.55 als Unterhaltskosten zum Abzug zuliessen, gewährten die Luzerner Steuerbehörden diesen Abzug nicht, was das Luzerner Kantonsgericht schützte. ■ Aus den Erwägungen: ■ 2. Natürliche Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton Luzern haben (§ 8 Abs. 1 des Steuergesetzes [StG; SRL Nr. 620] ; vgl. Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt sind natürliche Personen u.a. dann im Kanton Luzern aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit (beschränkt) steuerpflichtig, wenn sie an Grundstücken im Kanton Eigentum, dingliche Rechte oder diesen wirtschaftlich gleichkommende persönliche

Nutzungsrechte haben (§ 9 lit. b i.V.m. § 12 Abs. 2 StG; vgl. Art. 4 Abs. 1 StHG). ■ Die Beschwerdeführer haben ihren steuerrechtlichen Wohnsitz (im Kanton Zürich), sind aber wegen des Eigentums der Beschwerdeführerin am streitbetroffenen Grundstück Nr. x sowie an weiteren Liegenschaften im Kanton Luzern beschränkt steuerpflichtig. Das Kantonale Steueramt des Kantons Zürich hat den von den Beschwerdeführern beanspruchten Abzug der Sanierungskosten als Liegenschaftsunterhaltskosten im Einspracheentscheid akzeptiert. Dazu ist festzuhalten, dass der Kanton Luzern nicht verpflichtet ist, die Steuerauscheidung des Kantons Zürich unbesehen zu übernehmen, sondern davon abweichen kann, wenn er der Ansicht ist, diese widerspreche dem Luzerner Steuerrecht oder der bundesgerichtlichen Steuerauscheidungspraxis (vgl. Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 3. Aufl. 2009, S. 22 f.). ■ 3. 3.1. 3.1.1. Der harmonisierungsrechtlichen Einkommenssteuer unterliegen grundsätzlich alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (vgl. Art. 7 StHG; §§ 23-31 StG). Zu den steuerbaren Einkünften zählen namentlich auch die Erträge aus unbeweglichem Vermögen, eingeschlossen die Eigennutzung von Grundstücken (Eigenmietwert; Art. 7 Abs. 1 StHG; vgl. § 28 StG). Von den gesamten steuerbaren Einkünften werden die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge abgerechnet (Art. 9 Abs. 1 StHG; § 32 StG). In Lehre und Rechtsprechung werden die abziehbaren Aufwendungen auch Gewinnungskosten genannt (anstelle vieler: Funk, Der Begriff der Gewinnungskosten nach schweizerischem Einkommenssteuerrecht, Diss. St. Gallen, Grusch 1989 [zit. Diss.], S. 44 f. und 62 ff.). Nach der bundesgerichtlichen Praxis gelten als Gewinnungskosten diejenigen Aufwendungen, deren Vermeidung der steuerpflichtigen Person nicht zumutbar ist und die wesentlich durch die Erzielung von Einkommen verursacht bzw. veranlasst sind (BGE 124 II 29 E. 3a; BGer-Urteil 2A.224/2004 vom 26.10.2004 E. 6.3). Vom so ermittelten Reineinkommen werden alsdann allfällige Sozialabzüge gewährt (Art. 9 Abs. 4 StHG; § 42 StG). Das Ergebnis dieser Subtraktionen bildet das steuerbare Einkommen, welches für die Steuerberechnung herangezogen wird. ■ 3.1.2. Aus der gesetzlichen Formulierung (zur Erzielung der Einkünfte notwendige Aufwendungen; Art. 9 Abs. 1 StHG; § 32 StG) ergibt sich, dass zwischen den Gewinnungskosten und den Einkünften ein qualifiziert enger Zusammenhang bestehen muss (Reich, in: Komm. zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [Hrsg. Zweifel/Athanas], 2. Aufl. 2008, Art. 25 DBG N 7; vgl. Funk, Diss., S. 67 ff.). Vorausgesetzt wird, dass überhaupt ein Einkommen erzielt wird (Funk, in: Komm. zum Aargauer Steuergesetz, 3. Aufl. 2009 [Hrsg. Klöti-Weber/Siegrist/Weber; zit. AG-Komm.], § 34 StG AG N 10). Bei Vermögenswerten des Privatvermögens bildet die Abzugsfähigkeit der Gewinnungskosten gemäss § 39 StG das Korrelat zu den Vorschriften betreffend die Besteuerung der Erträge aus dem Privatvermögen (Egloff, AG-Komm., § 39 StG AG N 2). Mit andern Worten (m.a.W.) können die Gewinnungskosten nur dann zum Abzug zugelassen werden, wenn der damit im Zusammenhang stehende Vermögensertrag steuerrechtlich erfasst wird (Funk, Diss. S. 153 f.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Komm. zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, § 30 StG ZH N 5; vgl. BGE 133 II 287 E. 2.2). ■ Bei Liegenschaften im Privatvermögen können gemäss Art. 9 Abs. 3 StHG die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden. § 39 Abs. 2 StG lautet wörtlich gleich wie die harmonisierungsrechtliche Vorgabe und weist den gleichen Sinngehalt auf, folglich ist die Bestimmung harmonisierungskonform (etwas anderes wird im Übrigen weder von den Beschwerdeführern noch der Vorinstanz geltend gemacht). Sodann entsprechen Inhalt und Formulierung von § 39 Abs. 2 StG der für die

direkte Bundessteuer massgebenden Vorschrift von Art. 32 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11), weshalb in den folgenden Ausführungen auch die zu dieser Bestimmung ergangene Rechtsprechung und Lehre herangezogen werden können. ■ 3.2. 3.2.1. Unterhaltskosten sind Aufwendungen, deren Ziel nicht die Schaffung neuer, sondern in erster Linie die Erhaltung bereits vorhandener Werte ist und die nach längeren oder kürzeren Zeitabschnitten erneut zu tätigen sind. Darüber hinaus können Unterhaltskosten auch solche Aufwendungen sein, die das Grundstück wieder in denjenigen Zustand versetzen, in dem es sich bereits einmal befunden hat, so dass es seinen bereits einmal vorhandenen Zweck wieder erfüllen kann (zum Ganzen: Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 30 StG ZH N 38 f.). Unterhaltskosten können somit sowohl der Instandhaltung als auch der Instandstellung einer Liegenschaft dienen. Dabei sind Instandhaltungskosten die regelmässig anfallenden Auslagen, welche die Funktionsfähigkeit des Grundstücks sicherstellen. Demgegenüber fallen Instandstellungskosten aperiodisch, in grösseren Zeitabständen an und stellen die Ertragsfähigkeit der Liegenschaft sicher, indem sie durch diese Aufwendungen – allenfalls modernisiert – weiterhin ihren bisherigen Verwendungszweck erfüllen kann. Dazu gehören beispielsweise Fassadenrenovationen, die zeitbedingten Änderung der Heizanlage oder Anpassungen der elektrischen Einrichtungen an geänderte Vorschriften (Urteil des Kantonsgerichts Luzern 7W 13 56 vom 20.4.2014 E. 2.3.2; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 30 StG ZH N 40 ff.; Locher, Komm. zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001 [zit. Komm.], Art. 32 DBG N 24; Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich SB.2014.00060, SB.2014.00061 vom 25.9.2014 E. 4.2). ■ 3.2.2. Als werterhaltende Aufwendungen bezwecken Unterhaltskosten, wie gesagt, die Erhaltung der Quelle, die einkommenssteuerrechtlich relevanten Ertrag abwirft. Der Wert dieser Quelle stellt sich als Nutzungswert dar, den das Wirtschaftsgut einkommenssteuerrechtlich innehat. Ausgangspunkt zur Bestimmung des Nutzungswerts ist der ertragsfähige Zustand des einzelnen Wirtschaftsguts (Zwahlen, Die einkommenssteuerrechtliche Behandlung von Liegenschaftskosten, Diss. Basel 1986 [zit. Diss.], S. 51; ders., in: Komm. zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [Hrsg. Zweifel/Athanas], 2. Aufl. 2008 [zit. Basler Komm.], Art. 32 DBG N 10). Die Bewertung dieses Zustands hat auf einer objektiven Basis zu erfolgen. Massgebend ist daher allein derjenige Wert, der am Markt einen einkommenssteuerrechtlichen Ertrag abwirft (Zwahlen, Diss., S. 51 f.; vgl. Funk, Diss., S. 152). Zur Ermittlung dieses objektiven Werts muss in der Regel von der Herstellung der Liegenschaft ausgegangen werden. Dabei entspricht der Wert den Herstellungskosten (Zwahlen, Diss., S. 52). ■ In zeitlicher Hinsicht gilt es zu beachten, dass Liegenschaftskosten grundsätzlich nur dann werterhaltender Aufwand sein können, wenn der Wert, den sie erhalten sollen, einen Ertrag abwirft und die Person, welche die Ausgaben tätigt, diesen Ertrag als Einkommen aus unbeweglichem Vermögen versteuert. Verlangt wird somit, dass den Unterhaltskosten ein gegenwärtiger oder vergangener Ertrag aus unbeweglichem Vermögen gegenübersteht; steht den Kosten dagegen ein künftiger Ertrag gegenüber, handelt es sich um Anlagekosten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 30 StG ZH N 36; vgl. Zwahlen, Basler Komm., Art. 32 DBG N 9). Unterhaltskosten sind daher erst von dem Zeitpunkt an (abziehbare) Gewinnungskosten, von dem die zu erhaltende Quelle für den Bezüger einkommenssteuerrechtlich Ertrag abwirft (Zwahlen, Diss., S. 52 f.). M.a.W. setzen Unterhaltskosten als werterhaltende Aufwendungen bestehende Bauten und Anlagen begrifflich voraus (StE 2001 25.6 Nr. 46 E. 4; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 30

StG ZH N 38). ■ Wird ein Gebäude neu erstellt, ist für die Bestimmung des objektiven Nutzungswerts als ausschlaggebende Vergleichsgrösse späterer Unterhaltskosten und für Festlegung des Zeitpunkts, ab dem das Gebäude einkommenssteuerrechtlichen Ertrag abwirft, derjenige Moment massgebend, in dem die einkommenssteuerrechtlich relevante Nutzung des Eigentümers einsetzt: Der Zeitpunkt des massgeblichen Einkommenssteuerwerts ist in den Fällen leicht zu bestimmen, in denen das neu erstellte Haus schlüsselfertig an Dritte zur Benutzung abgetreten wird. Ausschlaggebend ist hier der Moment, in dem das Einkommen aus unbeweglichem Vermögen zu fliessen beginnt, d.h. in dem Mieter die Wohnungen beziehen und sie vertragsgemäss nutzen können. Der Vermieter ist verpflichtet, die Sache in diesem Moment in einem zum vertragsgemässen Gebrauch geeigneten Zustand zu übergeben und sie ab dann zu unterhalten. Will der Eigentümer das Haus selbst bewohnen, dürfte der massgebende Zeitpunkt der Wertbestimmung derjenige sein, an dem der beauftragte Unternehmer den Werkvertrag erfüllt hat und das Haus schlüsselfertig übergeben wird, oder – wenn der Eigentümer das Haus selbst erstellt – der Zeitpunkt, in dem ihm ein abgeschlossener Teil des Gebäudes Nutzungsfähig zum Gebrauch freisteht (zum Ganzen: Zwahlen, Diss., S. 53 f. mit Hinweisen). ■ Es stellt keine Abweichung von diesem Grundsatz dar, wenn die Unterhaltskosten zum Abzug zugelassen werden, obwohl kein Ertrag vereinnahmt werden kann, weil das für eine Drittnutzung gedachte Vermögensobjekt nicht vermietet oder verpachtet werden konnte. Obwohl der Steuerpflichtige u.U. keinen steuerbaren Ertrag erzielt, darf er die Unterhaltskosten gleichwohl vom Roheinkommen zum Abzug bringen. Das Gleiche gilt für den Fall, dass der Steuerpflichtige im Anschluss an den Erwerb einer Liegenschaft Unterhaltsarbeiten an derselben ausführen lässt, er die Liegenschaft aufgrund des zeitlichen Ablaufs aber erst im darauffolgenden Jahr beziehen bzw. vermieten kann. Die Begründung liegt darin, dass in diesen Fällen nicht argumentiert werden darf, der Ertrag aus der Liegenschaft werde steuerrechtlich nicht erfasst. Dieser wird sehr wohl erfasst, indes ist er im Jahr des Erwerbs der Liegenschaft mit Fr. 0.- zu veranlagern. Auch hat das Bundesgericht entschieden, dass der Begriff des Nettogesamteinkommens der Art. 7 ff. StHG keine vollkommene Symmetrie zwischen Einkünften und den als Gewinnungskosten abgezogenen Ausgaben verlange (BGE 133 II 287; Egloff, AG-Komm § 39 StG AG N 7).

■ 3.2.3. 3.2.3.1. Von den Unterhaltskosten sind (nebst den hier nicht relevanten Lebenshaltungskosten) diejenigen Aufwendungen zu unterscheiden, die zur Wertvermehrung eines Grundstücks führen. Solche wertvermehrenden Aufwendungen sind bei der Einkommensteuer nicht abzugsfähig (Art. 9 Abs. 4 StHG; § 41 lit. d StG; vgl. Art. 34 lit. d DBG); diese sind hingegen grundsätzlich bei der Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigen (vgl. Art. 12 Abs. 1 StHG; § 13 Abs. 1 Ziff. 3 des Gesetzes über die Grundstückgewinnsteuer [GGStG; SRL Nr. 647]). Darunter sind alle jene Auslagen zu verstehen, welche für die Anschaffung, die Herstellung oder die Erhöhung des Substanzwerts einer Liegenschaft verwendet worden sind, d.h. Aufwendungen bzw. Investitionen, die eine nachhaltige Verbesserung des Grundstücks bewirken, zu einer dauerhaften Qualitätssteigerung und damit zu einem Mehrwert führen. Typische wertvermehrende Aufwendungen sind Neubauten, Umbauten, Erschliessungskosten usw. (Reich, Steuerrecht, 2. Aufl. 2012, § 25 N 62). Auch Ausgaben für die rechtliche Verbesserung der Liegenschaft sind als Aufwendungen zu akzeptieren. Diese Aufwendungen gelten als Anlagekosten (Urteil des Kantonsgerichts Luzern 7W 13 56 vom 20.4.2014 E. 2.3.1). ■ 3.2.3.2. Sowohl im Einkommenssteuerrecht als auch im Recht der Grundstückgewinnsteuer grenzen die positive qualitative Veränderung und die

Dauerhaftigkeit die wertvermehrenden von den werterhaltenden Aufwendungen ab. Werterhaltende Aufwendungen mindern demgegenüber nicht den Grundstücksgewinn, sondern den Grundstücksertrag und sind deshalb als Gewinnungskosten bei der Einkommenssteuer in Anrechnung zu bringen (BGer-Urteil 2C_647/2013 vom 1.5.2014 E. 2.2; Zwahlen, in: Komm. StHG, Art. 12 StHG N 58; Reich, a.a.O., § 25 N 63). Die Abgrenzung hat nach objektiv-technischen Kriterien zu erfolgen. Dass die Abgrenzung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen im Einkommens- und Gewinnsteuerrecht und im Grundstücksgewinnsteuerrecht in gleicher Weise erfolgen sollte, lässt sich indirekt aus dem Verbot der gleichzeitigen Erfassung des Grundstücksgewinns durch die Einkommens- resp. Gewinnsteuer und die Grundstücksgewinnsteuer ableiten (vgl. Art. 12 Abs. 4 StHG). Die Abgrenzung zwischen wertvermehrenden und werterhaltenden Aufwendungen ist allerdings oft nicht einfach. Wenn beispielsweise bei umfassenden Umbauten von bestehenden Gebäuden die Modernisierung oder Instandstellung eines Gebäudes über eine zeitgemässe Erneuerung hinausgeht und bewirkt, dass das Wohnhaus in einen Rang mit moderner oder modernster Ausgestaltung aufrückt, wird im Einkommenssteuerrecht nicht mehr bloss von Werterhaltung bzw. Unterhalt ausgegangen (Urteil des Kantonsgerichts Luzern 7W 13 56 vom 20.4.2015 E. 2.3.2, auch zum Folgenden; Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich SB.2014.00060, SB.2014.00061 vom 25.9.2014 E. 4.4 mit Hinweisen). In diesem Sinn hat das Bundesgericht festgehalten, dass eine Totalsanierung, die praktisch einem Neubau gleichkommt, aus steuerlicher Sicht eine Herstellung und damit wertvermehrenden Aufwand darstellt, weshalb die damit verbundenen Kosten einkommenssteuerlich nicht absetzbar sind (BGer-Urteile 2C_153/2014 vom 4.9.2014 E. 2.2, 2C_666/2012 vom 18.12.2012 E. 2.1, 2C_63/2010 vom 6.7.2010 E. 2.1; vgl. auch 2A.480/2004 vom 2.2.2005 E. 2.3; vgl. zum Ganzen sodann auch das Urteil des Verwaltungsgerichts Bern vom 20.1.2015, in: StE 2015 B 25.6 Nr. 66). Dieser Praxis folgt auch die Lehre (vgl. z.B. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 30 StG ZH N 50; Locher, Komm., Art. 32 DBG N 49). Auch ein völliger Um- oder Ausbau einer Liegenschaft kommt wirtschaftlich einem Neubau gleich. Wird eine Liegenschaft umgebaut und neuen Zwecken zugeführt, liegt Herstellung vor, wenn die "Renovation" umfangmässig einem Neubau gleichkommt (BGer-Urteil 2C_233/2011 vom 28.7.2011 E. 3.2). Sodann zählt die Errichtung einer Lärmschutzwand zu den wertvermehrenden Aufwendungen, wenn sie anlässlich der Neuüberbauung eines Areals oder Grundstücks erfolgt; denn mit einer solchen Anlage werden erst die Voraussetzungen für die bauliche Nutzung geschaffen, weshalb der hierfür erforderliche Aufwand einen Mehrwert begründet (StE B 25.6 Nr. 46 E. 4). ■ 3.2.4. Die ausdrückliche Erwähnung der Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften als abzugsfähige Unterhaltskosten ist zurückzuführen auf die Abschaffung der so genannten Dumont-Praxis. Nach der Dumont-Praxis war zu unterscheiden, ob die Unterhaltskosten anschaffungsnah, d.h. innert fünf Jahren nach dem Erwerb der Liegenschaft, getätigt worden waren oder nicht. Während anschaffungsferne Unterhaltskosten objektiv-technisch betrachtet wurden, kam bei anschaffungsnahen Kosten die subjektiv-wirtschaftliche Betrachtungsweise zum Zug. Dies hatte zur Folge, dass Kosten von Unterhaltsarbeiten, die unmittelbar nach dem Grundstückserwerb vorgenommen wurden, steuerlich grundsätzlich nicht abgezogen werden konnten. Die Dumont-Praxis kam allerdings nur zur Anwendung, wenn der Veräusserer das Grundstück im Unterhalt vernachlässigt hatte. Bei nicht vernachlässigten Liegenschaften galten die Aufwendungen für normalen, periodischen Unterhalt (mit dem also nicht ein unterbliebener Unterhalt nachgeholt wurde) trotz Anschaffungsnähe nicht als

wertvermehrend (anstelle vieler: BGer-Urteile 2C_851/2012, 2C_852/2012 vom 19.12.2012 E. 2.2, 2A.71/2006 vom 21.6.2006 E. 2.2 mit Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 30 StG ZH N 53; Locher, Komm., Art. 32 DBG N 45 ff.). ■ Seit der Abschaffung der Dumont-Praxis per 1. Januar 2010 (Änderung des StHG und des DBG vom 3.10.2008, in Kraft seit 1.1.2010; Änderung des StG vom 9.3.2009, in Kraft seit 1.1.2010) gilt also die objektiv-technische Beurteilung, was Unterhaltskosten sind, unabhängig vom Zeitpunkt, in welchem diese Kosten anfallen. Damit sind auch anschaffungsnahe objektiv-technische Unterhaltskosten abzugsfähig (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 30 StG ZH N 53; zu den Nachwirkungen der Dumont-Praxis für vor 2010 getätigte Investitionen vgl. Urteil des Kantonsgerichts Luzern A 12 46 vom 20.11.2013 E. 3). Von diesen zu unterscheiden bleiben allerdings auch nach Abschaffung der Dumont-Praxis Fälle, in denen der neue Vermieter oder Verpächter die Liegenschaft renoviert, um den Miet- oder Pächtertrag zu steigern, oder in denen eine (auch selbst genutzte) Liegenschaft ganz oder teilweise umgebaut oder einer neuen Nutzung zugeführt wird. Insofern dienen die Ausgaben nicht dazu, die Liegenschaft in ihrem bisherigen vertrags- oder nutzungsmässigen Zustand zu erhalten, sondern zielen darauf ab, die Einkommensquelle zu verbessern (BGer-Urteil 2C_153/2014 vom 4.9.2014 E. 4.2 mit Hinweis auf BGE 123 II 218 E. 1c). ■ 4. Zu prüfen ist vorliegend, ob es sich bei den Kosten für die Untersuchung und Sanierung des belasteten Standorts auf dem Grundstück Nr. x, um Liegenschaftsunterhaltskosten oder wertvermehrende Aufwendungen handelt. Da die Sanierung in der Steuerperiode 2011 erfolgte, ist vorab festzuhalten, dass die eben umschriebene Dumont-Praxis hier nicht mehr zur Anwendung kommt. ■ 4.1. Ein "belasteter Standort" ist ein Standort, dessen Belastung von Abfällen stammt und eine beschränkte Ausdehnung aufweist (Art. 2 Abs. 1 der Verordnung über die Sanierung von belasteten Standorten [AltIV; SR 814.680]). Dazu gehören z.B. Ablagerungsstandorte: stillgelegte oder noch in Betrieb stehende Deponien und andere Abfallablagerungen (Art. 2 Abs. 1 lit. a AltIV). Sanierungsbedürftig ist ein belasteter Standort, wenn er zu schädlichen oder lästigen Einwirkungen führt oder wenn die konkrete Gefahr besteht, dass solche Einwirkungen entstehen (Art. 2 Abs. 2 AltIV). Sanierungsbedürftige Standorte werden als Altlasten bezeichnet (Art. 2 Abs. 3 AltIV). Soweit bekannt werden die belasteten Standorte in einem öffentlich zugänglichen Kataster erfasst (Art. 32c Abs. 2 des Bundesgesetzes über den Umweltschutz [USG; SR 814.01]; Art. 1 Abs. 2 lit. a und Art. 5 ff. AltIV). Allerdings sind diese Kataster nicht vollständig, so dass Altlasten (und die damit verbundene Sanierungspflicht) beim Verkauf von Liegenschaften unerkannt auf den Erwerber übergehen können (Egloff, AG-Komm., § 39 StG AG N 54). ■ 4.2. Die Abzugsfähigkeit der Kosten für die Sanierung von belasteten Standorten (einschliesslich der Kosten der Untersuchung) richtet sich nach den allgemeinen Regeln. Es ist daher zu prüfen, ob die Sanierungsarbeiten der Erhaltung des Grundstückswerts dienen oder eine Wertsteigerung der Liegenschaft bewirken (vgl. Egloff, AG-Komm., § 39 StG AG N 55). ■ 4.2.1. Grundsätzlich haben Aufwendungen im Zusammenhang mit der Untersuchung und Sanierung von belasteten Standorten werterhaltenden Charakter. Denn durch die Verseuchung des Bodens verliert das Grundstück seinen ursprünglichen Wert, der durch die Sanierung wiederhergestellt wird. M.a.W. erfährt das Grundstück durch die Sanierung in der Regel keine Wertsteigerung. Daher können solche Aufwendungen im Prinzip als Unterhaltskosten für Liegenschaften bei der Einkommenssteuer in Abzug gebracht werden. Dies gilt namentlich dann, wenn die Verseuchung und die Sanierung während der Besitzesdauer erfolgt sind (Meuter, Steuerliche Berücksichtigung von Altlasten, in: ZStP

2002, S. 7 f. und 16; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 30 StG ZH N 51; Egloff, AG-Komm., § 39 StG AG N 55; vgl. auch Mäder, Vorfragen aus dem Umwelt-, Bau- und Planungsrecht im Steuerrecht, in: PBG 2001, S. 13). Immerhin setzt die Qualifikation als Unterhaltskosten (wie in E. 3.2.2 gezeigt) voraus, dass den Aufwendungen einkommenssteuerrechtlich relevante Einkünfte gegenüberstehen. Damit Sanierungskosten als Unterhaltsaufwand abgezogen werden können, ist daher erforderlich, dass die sanierte Liegenschaft bereits Erträge abwarf und dass sie durch die Sanierung als Ertragsquelle erhalten bzw. wiederhergestellt wird. ■ 4.2.2. Stehen die Sanierungskosten im Zusammenhang mit der Veräusserung der belasteten Liegenschaft, bilden sie zwar gemäss dem neuen Recht als Kosten für die Instandstellung einer neu erworbenen Liegenschaft grundsätzlich ebenfalls abzugsfähige Unterhaltskosten. Ausnahmsweise können sie bei einem Verkauf aber auch wertvermehrnde Aufwendungen darstellen: Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Verkaufspreis wegen der Belastung tiefer ausfällt oder wenn der Verkäufer aufgrund seiner Gewährleistungspflicht für die Sanierungskosten aufzukommen hat (StE 1986 B 44.11 Nr. 4; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 30 StG ZH N 51 und § 220 StG ZH N 76; Meuter, a.a.O., S. 8; Egloff, AG-Komm., § 39 StG AG N 54 und 56). Was gelten soll, wenn sich die Altlast im Kaufpreis nicht niederschlug und auch kein Rückgriff auf den Veräusserer möglich ist, kann mit Blick auf die folgenden Ausführungen offen gelassen werden. ■ 4.3. Vorliegend erwarb die Beschwerdeführerin das Grundstück Nr. x nicht durch einen Kauf sondern unentgeltlich als Erbvorbezug von ihrem Vater, B. Die Beschwerdeführer belegen ausserdem, dass das Grundstück Nr. x [...] seit 1916 innerhalb der Familie stets unentgeltlich übertragen wurde, entweder durch erbrechtliche Rechtsgeschäfte (Erbgang, Erbvorbezug bzw. Erbteilung) oder durch Schenkung. Daher befand sich das Grundstück im Eigentum eines Rechtsvorgängers der Beschwerdeführerin, als die Verunreinigung (vermutlich) im Zeitraum zwischen 1940 und 1960 stattfand. Aufgrund der lückenlosen Kette von unentgeltlichen Übereignungen lassen sich die eben dargelegten Grundsätze zur entgeltlichen Grundstücksveräusserung nicht ohne weiteres auf den vorliegenden Fall übertragen, zumal es sich nach dem Recht der Grundstückgewinnsteuer jeweils um steueraufschiebende Veräusserungen handelte und sich die Beschwerdeführerin die Besitzdauer ihrer Rechtsvorgänger anrechnen lassen dürfte (vgl. Art. 12 Abs. 3 lit. a und c StHG; § 4 Abs. 1 Ziff. 1 und 3 sowie § 11 Abs. 1 GGStG; StE 1991 B. 25.6 Nr. 22). ■ Zwar wurde das Grundstück durch die Sanierung des Bodens wieder in den unbelasteten Zustand versetzt, in dem es sich bereits einmal befunden hatte. Entscheidend ist vorliegend allerdings, dass es sich bei der Parzelle Nr. x bis zu Beginn der Sanierungs- und Bauarbeiten um ein unbebautes Grundstück gehandelt hatte, welches (ungeachtet der Altlast) keinerlei Erträge abgeworfen hatte. So wurden im Liegenschaftsverzeichnis der Steuererklärung der Vorperiode 2010 für diese Parzelle keine Einkünfte (Miet-/Pachtzinseinnahmen oder Mietwert) angeführt. Sodann wurden auch in der Steuererklärung 2011 noch keine Einnahmen aus diesem Grundstück deklariert. Die Altlastensanierung diente somit nicht dazu, eine Ertragsquelle zu erhalten oder wiederherzustellen. Vielmehr schuf die Sanierung von Grund und Boden erst die Voraussetzungen dafür, dass das Grundstück überhaupt bebaut werden konnte; damit entstand somit ein Mehrwert. Den einkommenssteuerlich relevanten Nutzungswert erhielt das Grundstück erst später, mit der Überbauung mit Mehrfamilienhäusern. Mithin konnte ein Unterhaltsaufwand auch frühestens im Zeitpunkt der ersten möglichen Vermietung anfallen. Im Ergebnis stellen die Kosten für die Sanierung (inkl. der Untersuchungskosten) keine abzugsfähigen Unterhaltskosten dar; vielmehr sind sie als wertvermehrnde

Aufwendungen zu bewerten. Auch aus dem Umstand, dass die Steuerbehörden des Kantons Zürich zu einer anderen Bewertung kamen, können die Beschwerdeführer nichts zu ihren Gunsten ableiten (vgl. vorne E. 2). Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist daher abzuweisen.

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