

SO_GERICHTE SGSTA.2015.20 vom 21. März 2016

SO Obergericht, 2016-03-21, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so_gerichte_SGSTA.2015.20

FR: SO_GERICHTE SGSTA.2015.20 du 21 mars 2016

IT: SO_GERICHTE SGSTA.2015.20 del 21 marzo 2016

Regeste

Abzüge, Liegenschaftsunterhalt Auch blosser Modernisierungen können wertvermehrend sein. In casu wurde das Gebäude umfassend saniert und erneuert, mithin haben die gesamten Aufwendungen wertvermehrenden Charakter.

Erwägungen

E. 50

% der Investitionskosten gefordert worden, ohne belegt nachzuweisen, inwiefern von werterhaltenden Renovationskosten auszugehen sei, die die Liegenschaft in Gestaltung, Form und Zweckbestimmung unverändert belassen hätte.

2.3 In der durch die Rekurrenten innert erstreckter Frist am 20.8.2015 erstatteten Replik wurde das Rechtsbegehren dahingehend (präzisierend) abgeändert, als dass für das Steuerjahr 2013 noch CHF 33'742.55 als steuerlich absetzbare, d.h. werterhaltende, Liegenschaftskosten geltend gemacht wurden; auf das in der Rekurs- und Beschwerdeschrift gestellte Sistierungsbegehren wurde verzichtet. Zudem wurde erneut beantragt festzustellen, dass die Arbeiten an der Liegenschaft E.-Strasse keine steuerliche Nutzungsänderung zur Folge hätten.

Die präzisierten Begehren werden damit begründet, dass nunmehr eine genaue Baukosten-Zusammenstellung für das Jahr 2013 vorliege und auf eine durch das beauftragte Architekturbüro erarbeitete Berechnung (Qualifizierung des Gesamtaufwandes in 32,5 % werterhaltende und 67,5 % wertvermehrende Aufwendungen) verwiesen werden könne. Zudem liesse sich aus dem beigebrachten Architektenbericht entnehmen, dass es sich bei der fraglichen Liegenschaft zweifellos um eine Wohnliegenschaft handle, welche in einem Wohnquartier liege. Ebenso ginge daraus hervor, dass sich die "C. AG" eigentlich in eine als Büroräumlichkeit ungeeignete Liegenschaft eingemietet gehabt habe. Zudem sei aus dem Architekturbericht zu ersehen, dass der Wohnungsgrundriss aufgrund der statischen Grundstrukturen nicht habe in zweckmässigere Bürogrundflächen abgeändert werden können und der effektive Flächenbedarf der "C. AG" habe von der Liegenschaft nicht erfüllt werden können. Eine Anpassung der Liegenschaft an die Bedürfnisse einer Büronutzung habe nie stattgefunden. Richtig sei, dass die Liegenschaft durch die Vermietung an die "C. AG" als geschäftliche Liegenschaft genutzt worden sei, was dazu geführt habe, dass die Rekurrenten keinen Pauschalabzug hätten geltend machen können. Architektonisch bzw. baulich betrachtet sei der wohnliegenschaftliche Charakter aber immer beibehalten worden. Des Weiteren sei zu erwähnen, dass für 2013 in erster Linie planerische Arbeiten angefallen seien; über die gesamte Bauzeit bzw. über die gesamten Kosten sei der erwähnte Verteilschlüssel durchaus schlüssig, auch wenn eine Ausscheidung der planerischen Kosten in werterhaltende und wertvermehrende nicht möglich sei.

2.4 Duplicando liess sich die Vorinstanz am 30.9.2015 u.a. dahingehend vernehmen, dass die Rekurrenten im Einspracheverfahren selbst darauf hingewiesen hätten, dass im Nachgang der Nutzung als Wohnliegenschaft ein "kontinuierlicher Umbau der Räumlichkeiten in eine Büroliegenschaft" stattgefunden habe; nach dem Auszug des Mieters sei die Liegenschaft wieder in den "ursprünglichen Zustand als Wohnliegenschaft" umgebaut worden. In der Replik stünde nun die - auf entsprechende Fragen der Rekurrenten - durch den Architekten abgegebene Stellungnahme im Vordergrund, welche u.a. auf die Fortführung der ursprünglichen Liegenschaftsnutzung verweise. Die zusätzlich eingereichte Kostenzusammenstellung erzeuge aber das Ausmass der Arbeiten: So seien durch die Rekurrenten über 1,5 Mio. Franken in die Liegenschaft investiert worden. Zudem müsse einmal mehr moniert werden, dass die Rekurrenten bislang keine Baupläne eingereicht hätten, die die tatsächlichen Arbeiten an der Liegenschaft aufzeigen würden. Letztlich liessen die bisher gesichteten Unterlagen keinen anderen Schluss zu, als von einer Totalsanierung auszugehen.

2.5 Mit abschliessender Stellungnahme vom 23.10.2015 reichten die Rekurrenten weitere Beweismittel (Planbeilage/ Schnitt und Fassaden; Planbeilage / Schema Baugespann; Situationsplan; Kanalisationsplan; Planbeilage/Grundrisse UG-DG) ein. Des Weiteren hielten die Rekurrenten an den in der Replik präzisierten Rechtsbegehren fest.

Aus den Erwägungen:

2. Der Abzug der Unterhaltskosten bei Liegenschaften im Privatvermögen wird im kantonalen Steuergesetz (§ 39 Abs. 3 StG) und im Gesetz über die direkte Bundessteuer (Art. 32 Abs. 2 DBG) nahezu identisch geregelt, so dass es sich rechtfertigt, Rekurs und Beschwerde gemeinsam zu behandeln. Soweit notwendig wird auf einzelne Differenzierungen hingewiesen.

3.1 Unterhaltskosten sind nach herrschender Lehre (statt vieler: Richner et al., Handkommentar zum DBG, 2.A., Zürich 2009, Art. 32 N 37) 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 (Reparaturen, Renovationen). Unterhaltskosten umfassen daher sowohl die Kosten der Instandhaltung (regelmässige Aufwendungen, um die Funktionsfähigkeit eines Gebäudes sicherzustellen) als auch diejenigen der Instandstellung (unregelmässige, grössere Aufwendungen, welche die Ertragsfähigkeit eines Grundstückes sicherstellen). Der Abzug der Unterhaltskosten ist im kantonalen Steuergesetz in § 39 Abs. 3 StG (vgl. Art. 32 Abs. 2 DBG/Bundessteuer) geregelt. Die kantonale Steuerverordnung Nr. 16 (StVO Nr. 16; BGS 614.159.16/Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten von Liegenschaften im Privatvermögen) definiert in § 2 Abs. 1 die Unterhaltskosten als Kosten, die der Werterhaltung dienen. Hierzu werden insbesondere die Auslagen für die Behebung von Schäden (lit. a), die Auslagen für die jährlich oder periodisch wiederkehrenden Erneuerungsarbeiten (lit. b), die Auslagen für den Ersatz bereits vorhandener Auslagen - soweit sie keinen Mehrwert bewirken (lit. c) - , der Gartenunterhalt (lit. d), die Kosten für die Reinigung von Heizung und Kamin (lit. e) sowie Einlagen in den Reparatur- oder Erneuerungsfonds von Stockwerkeigentümergeinschaften (lit. f) aufgeführt. Ausdrücklich nicht zum Abzug zugelassen werden wertvermehrnde Aufwendungen für Neueinrichtungen (wie Erschliessung, Neubauten) und Verbesserungen (wie Umbauten) von Liegenschaften (§ 2 Abs. 2 lit. a StVO Nr. 16 bzw. Art. 34 lit. d DBG).

3.2 Allgemein betrachtet hört die Abzugsfähigkeit folglich dort auf, wo die vorgenommenen Arbeiten die Liegenschaft über den Zustand im Zeitpunkt des Antritts hinaus verbessern und damit im Anlagewert erhöhen. Umfasst eine Aufwendung sowohl einen werterhaltenden als auch einen wertvermehrenden Anteil - was häufig bei Umbauten an bestehenden Gebäuden der Fall ist - ist die Aufwendung im Umfange des werterhaltenden Anteils zum Abzug zuzulassen, während der wertvermehrende Anteil nicht abzugsberechtigt ist. Die jeweiligen Anteile sind allenfalls zu schätzen (vgl. Richner et al., a.a.O., Art. 32 N 45).

4. Die Vorinstanz geht in vorliegend zu beurteilender Streitsache davon aus, dass die Liegenschaft der Rekurrenten, welche vor dem Umbau als Geschäftshaus genutzt wurde, in eine Wohnliegenschaft mit zwei Wohnungen umgebaut, mithin einer neuen Nutzung (qualitative Verbesserung und Wertsteigerung) zugeführt wurde. Konkret dürften die Kosten für die Instandstellung und Modernisierung der Liegenschaft nicht einzeln, sondern nur als Ganzes (d.h. wertvermehrend) gewürdigt werden. Andererseits weisen die Rekurrenten darauf hin, dass die fragliche Liegenschaft trotz der zwischenzeitlich stattgefundenen Vermietung als Büroliegenschaft stets den Charakter einer Wohnliegenschaft gehabt habe und mit den vorgenommenen Arbeiten an der Liegenschaft keine Nutzungsänderung erfolgt sei, folglich die werterhaltenden Teile der Arbeiten zu berücksichtigen seien.

In der Tat ist die Unterscheidung aus steuerlicher Sicht von wesentlicher Bedeutung, zumal die Kosten eines Neubaus (bzw. umfangreicher Umbau) nicht als Unterhaltskosten, sondern als wertvermehrende Aufwendungen gelten. Die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung erfolgt dabei nach objektiv-technischen Kriterien (Richner et al., a.a.O., Art. 32 N 46).

5.1 Das Steuergericht ist vorliegend von folgendem, sich aus den Akten ergebenden, Beweisergebnis ausgegangen:

- Die Umbau- und Renovationsarbeiten sind über eine Zeitspanne von drei (angebrochenen) Kalenderjahren und - gemäss beigelegtem Vergütungsauftrag/Rechnungs-borderau Handwerkerrechnungen - über zwei ganze Jahre realisiert worden. Aus der durch die beigezogenen Architekten erstellten und kontrollierten Vergütungsliste ist zudem erhellt, dass die Gesamtkosten bei rund 1,5 Mio. Franken zu liegen kamen und hierbei sämtliche erdenklichen Arbeitsgattungen (ähnlich einem Neubau) für die erfolgten Arbeiten zum Einsatz gelangten.
- Des Weiteren ist aus den beigebrachten und ins Recht gelegten Planunterlagen und Fotos der Bauphase ersichtlich, dass die erfolgten Renovationsarbeiten auch innerhalb des Gebäudes zu einem deutlich veränderten Erscheinungsbild geführt haben. Die Fotobeilagen stellen klar, dass im Innern des Gebäudes von einer Neugestaltung ausgegangen werden muss. Diese optisch dokumentierte massive Veränderung am Bau (neue Böden, teilweise neue Balkenlage; neue Wände/Veränderung Grundriss) wird durch die sich in den Akten befindenden Pläne untermauert.
- Die übrigen Planbeilagen erzeugen zudem den Neubau eines Carports und erhebliche bauliche Veränderungen und Anpassungen im Dachbereich.
- Das Studium der verschiedensten Aktenbelege (Pläne; Fotos; Handwerkerrechnungen) zeigt mit aller Deutlichkeit auf, dass durch die über drei Steuerjahre andauernde Sanierung

der Liegenschaft letztlich der Wohnkomfort auf den Stand eines neuen (modernen) kleineren Mehrfamilienhauses (grosses Zweifamilienhaus) gehoben wurde.

5.2 Auch blossе Modernisierungen können wertvermehrend sein. Als Unterhalt kann eine Modernisierung nach Lehre und Rechtsprechung dann angesehen werden, wenn der Umbau dazu dient, einem Gebäude den zeitgemässen Komfort wiederzugeben, den es ursprünglich besessen, durch den technischen Fortschritt und die Veränderungen der Lebensgewohnheiten jedoch verloren hatte. Kommt die Modernisierung demgegenüber einer eigentlichen Neueinrichtung gleich, sind die Aufwendungen nicht als Unterhaltskosten abzugsfähig (Richner et al., a.a.O., Art. 32 N 49 ff.; StE 1991 B 25.6 Nr. 21; a.M. Markus Reich, Steuerrecht, 2 A., Zürich 2012, S. 296 Rz. 83).

5.3 Letztlich kann die durch die Rekurrenten und die Vorinstanz aufgeworfene Streitfrage, ob die Liegenschaft durch die umfassende Renovation einer neuen Nutzung (oder eben nicht) zugeführt wurde, unbeantwortet und offen bleiben. Die Beantwortung dieser Frage ist in casu nicht relevant, weil das Beweisergebnis aus Sicht des Steuergerichts erzeugt, dass das Gebäude umfassend saniert und erneuert wurde, mithin die gesamten Aufwendungen wertvermehrenden Charakter aufweisen (vgl. Bernhard Zwahlen, in Zweifel/Althaus, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2.A., Basel 2008, Art. 32 N 13; Richner et al.; a.a.O., Art. 32 N 51; BGer vom 2.2.2005 = ASA 75, S. 488 = StE 2005 A 23.1. Nr. 10; StE 1997 B 25.6 N 30). Das Bundesgericht hat zudem in einem neueren Entscheid (2C_666/2012, 2C_667/2012 vom 18.12.2012) seine Praxis zur vorliegenden Problematik bestätigt und explizit festgehalten, dass von einer Totalsanierung auch dann ausgegangen werden dürfe, wenn die Zweckbestimmung der Baute gleich geblieben sei. Steuergericht, Urteil vom 21. März 2016 (SGSTA.2015.20 BST.2015.17)

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