

SO_GERICHTE SGSTA.2021.15 vom 27. September 2021

SO Obergericht, 2021-09-27, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so_gerichte_SGSTA.2021.15

FR: SO_GERICHTE SGSTA.2021.15 du 27 septembre 2021

IT: SO_GERICHTE SGSTA.2021.15 del 27 settembre 2021

Regeste

Abzüge, Liegenschaftsunterhalt, StG § 39 Abs. 3, DBG Art. 32 Abs. 2. In casu nicht abzugsfähige Totalsanierungskosten einer Liegenschaft, hohe Investitionskosten, keine Einzelbetrachtung.

Erwägungen

E. 4

der kantonalen Vollzugsverordnung zum DBG (BGS 613.31). Die Rekurrenten sind daher grundsätzlich zur Einlegung der entsprechenden Rechtsmittel legitimiert und das angerufene Gericht ist sachlich zuständig. Rekurs (§ 160 Abs. 2 StG) und Beschwerde (Art. 140 Abs. 1 DBG) sind innert 30 Tagen, von der Zustellung an gerechnet, einzureichen. Der Einspracheentscheid datiert vom 20. April 2021. Am 18. Mai 2021 wurde die Rechtschrift der Post übergeben. Rekurs und Beschwerde wurden fristgerecht erhoben. Es ist darauf einzutreten. 2. Der Abzug der Unterhaltskosten bei Liegenschaften im Privatvermögen wird im kantonalen Steuergesetz (§ 39 Abs. 3 StG) und im Gesetz über 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. Unterhaltskosten sind nach herrschender Lehre (vgl. F. Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. A., 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 Grundstücks sicherstellen) dienen. Der Abzug der Unterhaltskosten ist im kantonalen Steuergesetz in § 39 Abs. 3 StG (vgl. Art. 32 Abs. 2 DBG) geregelt. Die kantonale Steuerverordnung Nr. 16 (StVO 16) betr. Unterhalts- Betriebs- und Verwaltungskosten von Liegenschaften im Privatvermögen (BGS 614.159.16) 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 jährliche oder periodisch wiederkehrende Erneuerungsarbeiten (lit. b), die Auslagen für den Ersatz bereits vorhandener Anlagen - 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). 4. Die Theorie des wirtschaftlichen

Neubaus ergibt sich aus der Auslegung von Art. 34 lit. d DBG bzw. § 41 Abs. 4 lit. e StG. In diesen Bestimmungen ist festgehalten, dass Aufwendungen für die Wertvermehrung von Vermögensgegenständen nicht abziehbar seien. Dies gilt nicht nur im Sinne einer Einzelbetrachtung für einzelne bauliche Massnahmen, sondern im Sinne einer Gesamtbetrachtung auch für einen gesamten Um- oder Ausbau (Egloff, in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. A., § 39 N 31). Es mag durchaus zutreffen, dass gewisse neuere Lehrmeinungen die Theorie des wirtschaftlichen Neubaus ablehnen und auch vereinzelt Kantone eine unterschiedliche Praxis pflegen (vgl. Maibach/Häuselmann, Kein Unterhaltskostenabzug bei wirtschaftlichem Neubau, Steuerrevue 2015, S. 658 ff.). Die Kritik ist insofern nachvollziehbar, als Steuerpflichtige, welche Unterhaltsarbeiten am Eigenheim im Rahmen von grösseren Umbauten tätigen, nicht benachteiligt werden dürfen gegenüber Steuerpflichtigen, welche fortlaufend Unterhaltsarbeiten vornehmen. Umso wichtiger ist es hier, nur dann von einem wirtschaftlichen Neubau auszugehen, wenn die durch die Rechtsprechung geschaffenen Kriterien eindeutig erfüllt sind. Massgebend für das Kantonale Steuergericht sind somit nebst dem Gesetzestext die Praxis des Bundesgerichts (BGE 123 II 223, E. 2; Urteile 2C_63/2010 vom 6. Juli 2010; 2C_233/2011 vom 28. Juli 2011; 2C_153/2014 vom 4. September 2014; 2C_286/2014 vom 23. Februar 2015; 2C_242/2019 vom 23. September 2020; 2C_425/2020 vom 13. Juli 2020) und die eigene Praxis (SGSTA.2005.93-95 vom 23. November 2009; KSGE 2008 Nr. 2; KSGE 2012 Nr. 5; SGSTA.2012.83 vom 14. Januar 2013; SGSTA.2012.114 vom 27. Mai 2013; SGSTA.2013.88 vom 26. Januar 2015; KSGE 2017 Nr. 7; SGSTA.2018.24 vom 18. Juni 2018; SGSTA.2019.17 vom 2. März 2020; SGSTA.2020.37 vom 28. Juni 2021).

5.1 Das Bundesgericht hat zur Prüfung eines wirtschaftlichen Neubaus mehrere Kriterien entwickelt. Von einem wirtschaftlichen Neubau ist demnach etwa auszugehen, wenn das Investitionsvolumen die Anschaffungskosten übersteigt, so dass von Herstellungskosten zu sprechen ist (Urteile BGer 2C_558/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 2.4.1; 2C_153/2014 vom 4. September 2014 E. 2.3; 2C_233/2011 vom 28. Juli 2011 E. 3.2 in: RDAF 2013 II S. 80; 2C_63/2010 vom 6. Juli 2010 E. 2.3; 2C_666/2008 vom 12. Mai 2009 E. 2.4; Zwahlen/Lissi, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. A. Art. 32 N 15a). Die Rekurrenten haben das Grundstück im Jahr 2018 für CHF 500'000 erworben. Die Vorinstanz hat den Landwert mit CHF 283'200 (708 m² x CHF 400) berechnet, so dass für das 42-jährige Einfamilienhaus noch ein Kaufpreis von CHF 216'800 verbleiben würde. Der Kaufpreis von CHF 400 pro m² ergibt sich aus der 2019 vorgenommenen Abarzellierung eines Anteils von 115 m² für CHF 46'000 an die Eigentümer der Nachbarparzelle. Somit gilt es festzuhalten, dass die gesamten Renovationskosten von rund CHF 850'000 den Kaufpreis für die Liegenschaft um ein Mehrfaches überstiegen haben.

5.2 Auch die Katasterschätzung, die von CHF 119'600 auf CHF 208'400 gestiegen ist, oder die Erhöhung des Gebäudeversicherungswerts, der vor der Sanierung CHF 485'660 und danach CHF 889'300 betrug, zeigen klar, dass mit dem Umbau erhebliche Mehrwerte geschaffen wurden, was auch von den Rekurrenten nicht generell bestritten wird.

5.3 Von einem wirtschaftlichen Neubau ist nach Ansicht des Bundesgerichts auch auszugehen, wenn die Gebäudehülle ersetzt wird (Urteil BGer 2C_63/2010 vom 10. Juni 2010 E. 2.3), oder eine Aushöhlung des Gebäudes oder von Gebäudeteilen mit Neugestaltung der Innenraumeinteilung vorgenommen wird (Urteil BGer 2C_460/2015 vom 1. Oktober 2015 E. 4.1; 2C_666/2012 vom 18. Dezember 2012 E. 2.2). Weiter ist auch der Ausbau von Gebäuden oder Gebäudeteilen als wirtschaftlicher

Neubau zu betrachten, wenn damit in erster Linie eine Wohnraumerweiterung bezweckt wird (Urteil BGer 2C_242/2020 vom 23. September 2020 E. 2.3). Ein solcher Ausbau mit Wohnraumerweiterung kommt wirtschaftlich betrachtet dem An- oder Aufbau zusätzlicher Wohnräume gleich (Urteil BGer 2C_153/2014 vom 4. September 2014 E. 2.4). Vorliegend ist das Gebäude gemäss den eingereichten Bauplänen im Erdgeschoss und Obergeschoss erheblich um- und teilweise auch ausgebaut worden. Im Obergeschoss wurde eine grosse Terrasse und zusätzlicher Wohnraum (ca. 20 m²) geschaffen. Auch im Erd- und Untergeschoss gab es weitere Räumlichkeiten (Geräteraum, Poolhaus, Doppelgarage). Die Innenraumaufteilung wurde im Obergeschoss durch das Entfernen von Mauern verändert. Insgesamt wurden die Raumeinheiten von 7.5 auf 9.25 (ohne Doppelgarage) erhöht. Den Rekurrenten ist beizupflichten, dass die Aussenmauern stehen gelassen und der Grundriss zum Grossteil nicht verändert wurde. Dies ist aber für die Annahme eines wirtschaftlichen Neubaus auch nicht zwingend notwendig. Ein Vergleich der Südfassade vor und nach dem Umbau zeigt aber beispielsweise auf, dass die Fassade zumindest in diesem Teil markant verändert wurde. Dies betrifft nicht nur den Einbau neuer Fenster oder die Gebäudeisolation, sondern auch die äussere Gestaltung der Fassade, die sich mit dem neuen Anbau deutlich von der bisherigen Fassade unterscheidet.

6.1 Nach Ansicht der Rekurrenten ist es unbestritten, dass die Anbauten und die Modernisierungen als wertvermehrnde Investitionen gelten, die nicht abzugsfähig sind. Bei allen Rechnungen haben die Rekurrenten geprüft, welcher Teil als werterhaltend und welcher Teil als wertvermehrend anzusehen ist. Von den gesamten Umbaukosten von CHF 851'540 wurden CHF 332'014 als werterhaltend und CHF 519'526 als wertvermehrend angesehen.

6.2 Weiter halten die Rekurrenten fest, dass die Liegenschaft stets bewohnbar war und nicht durch die Sanierung in einen bewohnbaren Zustand gebracht werden musste. Das Kriterium der "Bewohnbarkeit" hilft bei der Frage, ob ein wirtschaftlicher Neubau vorliegt, oft nicht weiter. Ob eine Liegenschaft noch bewohnbar ist oder nicht, ist im Endeffekt ein subjektiver Eindruck, der vom persönlichen Komfortbedürfnis abhängt. In § 39 Nr. 2 Ziff. 5.3 des Steuerbuchs des Kantons Solothurn wird korrekterweise die "Wiederherstellung der Bewohnbarkeit" bei den Kriterien eines wirtschaftlichen Neubaus auch nur beispielhaft erwähnt. So wird festgehalten, dass bei einer Totalsanierung insbesondere zur Wiederherstellung der Bewohnbarkeit von einem wirtschaftlichen Neubau auszugehen sei. Ob die Liegenschaft somit aus Sicht der Rekurrenten bei deren Erwerb noch bewohnbar war, ist hier nicht entscheidend.

6.3 Massgebend ist demgegenüber, dass die Rekurrenten gemäss den Bauplänen und den eingereichten Rechnungen effektiv eine Totalsanierung der Liegenschaft vorgenommen haben. Die Totalsanierung betraf sämtliche Räume. Es wurden Anbauten getätigt, zusätzlicher Wohnraum geschaffen, Wände herausgerissen und die Innenraumaufteilung verändert; Böden, Wände, Fenster, Sanitäreinrichtungen, Elektroleitungen etc. wurden erneuert. Auch die Heizung wurde ersetzt. Durch die Erneuerung der Heizungs-, Sanitär- und Elektroinstallationen sowie der Fenster, welche den Nutzungswert einer Liegenschaft massgeblich bestimmen, konnte der Wohnstandard im Vergleich zum Standard beim Erwerb massiv angehoben werden (vgl. Urteil BGer 2C_286/2014 E. 3.4). Daher ist es verständlich und auch nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz eine Gesamtbetrachtung vorgenommen hat und die Totalsanierung der Liegenschaft mit den neuen Anbauten als wirtschaftlichen Neubau behandelt hat.

6.4 Nach Ansicht der Rekurrenten hätte gestützt auf die bundesgerichtliche und die kantonale Praxis zwingend für alle Sanierungsmassnahmen eine Einzelbetrachtung vorgenommen werden müssen. Dem kann nicht gefolgt werden. Die Theorie des wirtschaftlichen Neubaus, die

vom Bundesgericht bei Totalsanierungen angewendet wird, beruht gerade darauf, dass keine Einzelbetrachtung vorgenommen wird, sondern sämtliche Sanierungsmassnahmen pauschal als wertvermehrende Massnahmen qualifiziert werden (Egloff , a.a.O., § 39 N 31). An diese Rechtsprechung des Bundesgerichts ist das Steuergericht gebunden, auch wenn sich fragen kann, ob diese Bundesgerichtspraxis gerechtfertigt ist (vgl. oben, E. 4). Rekurs und Beschwerde sind nach den Erwägungen abzuweisen. 7. Damit unterliegen die Rekurrenten mit ihrem Anliegen vollumfänglich. Es rechtfertigt sich daher, ihnen gemäss Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 163 Abs. 1 StG die Verfahrenskosten von CHF 4'652 (Grundgebühr: CHF 1'000; Zuschlag: CHF 3'652 [1.1 % von CHF 332'014]) aufzuerlegen. Eine Parteientschädigung ist ihnen nicht zuzusprechen. *****

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