

SO_GERICHTE SGSTA.2022.48 vom 26. Oktober 2022

SO Obergericht, 2022-10-26, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so_gerichte_SGSTA.2022.48

FR: SO_GERICHTE SGSTA.2022.48 du 26 octobre 2022

IT: SO_GERICHTE SGSTA.2022.48 del 26 ottobre 2022

Regeste

Abzüge, Liegenschaften, § 39 Abs. 3 StG, Art. 32 Abs. 2 DBG. In casu Totalsanierung einer Liegenschaft; Änderung der diesbezüglichen Rechtsprechung des Bundesgerichts; Rückweisung an die Vorinstanz zur Neuurteilung.

Volltext

Urteilvervom 16. August 2023

Es wirken mit:

Vizepräsident: Roberti

Richter: Flury, Jutzi

Sekretär: Hatzinger

In Sachen SGSTA.2022.48; BST.2022.46

A X,

v.d.

gegen

Veranlagungsbehörde Thal-Gäu

betreffend Staats- und Bundessteuer 2019

hat das Steuergericht den Akten entnommen:

1.1 Mit Datum vom 1. Februar 2021 reichten die Steuerpflichtigen A und B X die Steuererklärung 2019 ein. Darin deklarierten sie unter anderem Liegenschaftsunterhaltskosten für die per 2019 (Nutzen und Gefahr) erworbene Liegenschaft «C» in D im Betrag von CHF

1.2 In der Veranlagung der Staats- und Bundessteuer 2019 vom 21. Oktober 2021 liess die Veranlagungsbehörde Thal-Gäu (nachfolgend auch «VB» oder «Vorinstanz») diese Kosten nicht zum Abzug zu. Dies mit der Begründung, dass es sich im vorliegenden Fall um eine Totalsanierung der Liegenschaft bzw. um einen so genannten wirtschaftlichen Neubau handeln würde.

1.3 Dagegen erhoben die Steuerpflichtigen am 19. November 2021 Einsprache. Inhaltlich machten sie dabei im Wesentlichen geltend, dass es sich bei den deklarierten Liegenschaftsunterhaltskosten um werterhaltende Aufwendungen handeln würde und keine grossen Veränderungen an der bestehenden Liegenschaft vorgenommen worden seien.

1.4 Am 31. März 2022 wurde eine Einspracheverhandlung durchgeführt und am 11. August 2022 die Besichtigung der Liegenschaft «C» in D.

1.5 Mit Einsprache-Entscheid vom 26. Oktober 2022 wies die VB die Einsprache ab. Dies unter detailliertem Verweis auf die vorgenommenen Arbeiten von insgesamt CHF 1'320'000. Im Ergebnis gelangte die Vorinstanz zum Schluss, dass die vorliegenden Sanierungsaufwendungen - mit Erweiterung der Raumeinheiten inkl. Modernisierung und diversen Anbauten - als so genannter wirtschaftlicher Neubau zu qualifizieren seien. Entsprechend gelte aus steuerlicher Sicht eine Gesamtbetrachtung. Gestützt darauf seien sämtliche Aufwendungen - unabhängig also von ihrem individuellen wertvermehrenden oder -erhaltenden Charakter - gesamthaft wie wertvermehrnde Aufwendungen zu betrachten, weshalb ein (teilweiser) Unterhaltsabzug ausser Betracht fallen würde.

2.1 Dagegen erhob die Vertretung des Steuerpflichtigen (nachfolgend «Rekurrent») am 28. November 2022 Rekurs und Beschwerde an das Kantonale Steuergericht. Inhaltlich monierte der Rekurrent zusammengefasst, dass die Gesamtbetrachtung der VB unzulässig sei. Zur Begründung hielt der Rekurrent im Wesentlichen fest, dass keine umfassenden Sanierungsarbeiten vorgenommen worden seien. Vielmehr seien zwei Anbauten erfolgt, die unbestrittenermassen zu mehr Raumeinheiten und einem höheren Wert geführt hätten. Diese Arbeiten habe er denn auch als wertvermehrend ausgewiesen. Die übrigen Sanierungsarbeiten (Ersatz von Heizung und Fenstern sowie teilweiser Ersatz von Böden, sanitären Anlagen und elektrischen Installationen) hätten jedoch nachweislich werterhaltenden Charakter. Entsprechend seien diese Arbeiten im Sinne einer Einzelfallbetrachtung steuerlich zu beurteilen. Dass die Vorinstanz alles «in einen Topf» geworfen habe und eine Gesamtbetrachtung geltend machen würde, sei nicht zulässig, insbesondere dann, wenn ein Gebäude neu den heutigen energetischen Standards entsprechen solle.

2.2 Mit Eingabe vom 20. Dezember 2022 äusserte sich die Vorinstanz im Rahmen ihrer Vernehmlassung zu Rekurs und Beschwerde des Rekurrenten. Darin hielt sie an ihrer Auffassung fest und beantragte die kostenfällige Abweisung von Rekurs und Beschwerde.

2.3 Die Eidg. Steuerverwaltung verzichtete auf die Einreichung einer Vernehmlassung.

2.4 Mit Stellungnahme vom 23. Januar 2023 hielt der Rekurrent an den Rechtsbegehren vollumfänglich fest und ergänzte diese mit einem Eventualantrag; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Vorinstanz.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

1. Gegen einen Einspracheentscheid hinsichtlich einer Veranlagung der Staatssteuer kann der Steuerpflichtige nach § 160 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 1. Dezember 1985 (StG; BGS 614.11) beim Kantonalen Steuergericht schriftlich Rekurs erheben. Einspracheentscheide hinsichtlich der Veranlagung der direkten Bundessteuer kann der Steuerpflichtige nach Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1994 (DBG; SR 642.116) i.V.m. § 4 der kantonalen Vollzugsverordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (BGS 613.31) ebenfalls beim Kantonalen Steuergericht mit dem Rechtsmittel der Beschwerde anfechten. Demnach ist der Rekurrent im vorliegenden Fall zur Einlegung der entsprechenden Rechtsmittel legitimiert und das angerufene Gericht in der Sache zuständig (Art. 140 Abs. 1 StG i.V.m. § 56 Abs. 1 lit. a GO [Gesetz über die Gerichtsorganisation];

BGS 125.12] und Art. 104 Abs. 3 DBG). Rekurs und Beschwerde sind innert 30 Tagen, von der Zustellung des Einspracheentscheids angerechnet, einzureichen (§ 160 Abs. 2 StG; Art. 140 Abs. 1 DBG). Die Einreichung der Rekurs- und Beschwerdeschrift erfolgte fristgerecht. Schliesslich ist der Rekurrent beschwert. Im Ergebnis ist somit auf Rekurs und Beschwerde einzutreten.

2.1 Der angefochtene Einspracheentscheid bezieht sich sowohl auf die direkte Bundessteuer als auch auf die Staatssteuer für das Jahr 2019. Mittels Rekurs und Beschwerde werden ausdrücklich die Veranlagungen beider Steuerarten angefochten. Beide Veranlagungen beruhen auf demselben Sachverhalt und es stellen sich im Bereich der Staatssteuer dieselben Rechtsfragen wie im Bereich der direkten Bundessteuer. Schliesslich sehen das kantonale Steuergesetz (§ 39 Abs. 3 StG) und das Gesetz über die direkte Bundessteuer (Art. 32 Abs. 2 DBG) eine nahezu identische Regelung vor. Demnach rechtfertigt es sich, Rekurs und Beschwerde gemeinsam zu behandeln. Soweit erforderlich, wird auf einzelne Differenzierungen hingewiesen.

2.2 Unterhaltskosten sind nach herrschender Lehre (statt vieler: Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 32 N 37; siehe auch Grundsätzliche Entscheide des Steuergerichts [KSGE] 2021 Nr. 11 E. 3 mit Hinweisen) 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).

2.3 Der Abzug der Unterhaltskosten ist wie erwähnt im kantonalen Recht in § 39 Abs. 3 StG geregelt (vgl. Art. 32 Abs. 2 DBG). Die kantonale Steuerverordnung Nr. 16: 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 aufgeführt 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). 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); wertvermehrnde Umbaukosten liegen vor, wenn sie den Gebrauchswert der Liegenschaft erhöhen oder die jährlichen Betriebskosten senken; vorbehalten ist § 6 StVO Nr. 16 (Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen).

3.1 Die Vorinstanz hat den Abzug der durch den Rekurrenten geltend gemachten Unterhaltskosten gesamthaft verweigert. Dies mit der Begründung, dass im vorliegenden Fall im Sinne einer Gesamtbetrachtung von einem «wirtschaftlichen Neubau» auszugehen sei. Entsprechend würden den getätigten Aufwendungen integral wertvermehrender Charakter zukommen, weshalb auch kein teilweiser Abzug bei der Einkommenssteuer möglich sei. Die Vorinstanz stützte sich dabei - sowohl im Einsprache-Entscheid als auch in ihrer Vernehmlassung - insbesondere auf mehrere Urteile des Bundesgerichts (2C_286/2014 vom 23. Februar 2015, 2C_153/2014 vom 9. September 2014, 2C_666/2012

und 2C_667/2012 vom 18. Dezember 2012 sowie 2C_63/2010 vom 6. Juli 2010).

3.2 Die in diesen Urteilen vertretene Auffassung hat das Bundesgericht kürzlich in einem Leiturteil aufgegeben. Es hielt dafür, dass eine wirtschaftliche Gesamtbetrachtung eines Totalsanierungs-, Renovierungs- oder Umbauprojekts auf einer neu erworbenen Liegenschaft, aufgrund derer der einkommenssteuerliche Kostenabzug schematisch komplett und damit auch für Kostenbestandteile verweigert wird, die bei individueller Betrachtung aufgrund ihrer objektiv-technischen Natur eigentlich werterhaltender Natur wären, weder mit dem Wortlaut noch mit der Entstehungsgeschichte von Art. 32 Abs. 2 DBG vereinbar ist. Nach dem Willen des Gesetzgebers ist für alle Arbeiten an einer neu erworbenen Liegenschaft - wie bei allen anderen Liegenschaftskosten - individuell aufgrund ihres objektiv-technischen Charakters - und unter Mitwirkung der steuerpflichtigen Person (Art. 126 Abs. 1 und 2 DBG) - abzuklären, ob sie dazu dienen, einen früheren Zustand der Liegenschaft wiederherzustellen, mithin werterhaltend wirken. Kann dies nicht festgestellt werden, ist im Bereich der Einkommenssteuer gemäss der Normentheorie (Art. 8 ZGB analog) zulasten der steuerpflichtigen Person davon auszugehen, dass die Kosten nicht der Instandstellung dienen und folglich nicht abgezogen werden können (Urteil 9C_677/2021 vom 23. Februar 2023 E. 4.5). Dieses Urteil wurde seither bereits bestätigt in den Urteilen 9C_724/2022 vom 29. März 2023 E. 4 und 5 sowie 9C_161/2023 vom 6. Juni 2023 E. 4; vgl. dazu auch Nicola Corvi, Bruno Rieder, Praxisänderung: Bundesgericht hebt die Praxis zum «wirtschaftlichen Neubau» auf, in zsis) 2/2023, A4, N 10 f.; Ladina Nick, Neues Leiturteil des Bundesgerichts: Auch bei Totalsanierungen können Liegenschaftskosten abgezogen werden, in: TREX 3/2023, Ziff. 4 in fine).

3.3 Vor dem Hintergrund dieser Praxisänderung (vgl. zur Anwendbarkeit von Praxisänderungen auf hängige Fälle BGE 142 V 551 E. 4.1, 132 II 153 E. 5.1, 122 I 57 E. 3c/bb) ist die von der Vorinstanz vorgenommene Gesamtbetrachtung nicht mehr zulässig. Vielmehr ist bei den geltend gemachten Investitionen einzeln zu prüfen, ob diese werterhaltend oder wertvermehrend war. Nachdem sich die Vorinstanz - gestützt auf die im Beurteilungszeitpunkt massgebende Praxis zum wirtschaftlichen Neubau - primär auf den Standpunkt gestellt hat, dass die gesamten Kosten steuerlich nicht abzugsfähig sind, ist der Vorinstanz nunmehr Gelegenheit zu geben, die getätigten Liegenschaftskosten zu überprüfen. Konkret wird sie im Sinne einer individuellen Betrachtung beurteilen müssen, ob die getätigten Aufwendungen aufgrund ihres objektiv-technischen Charakters dazu dienen, einen früheren Zustand der Liegenschaft wiederherzustellen und somit werterhaltend wirken. Dabei trifft den Rekurrenten eine entsprechende Mitwirkungspflicht.

3.4 Demgemäss ist die Sache zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Rekurs und Beschwerde sind gutzuheissen und der angefochtene Entscheid ist aufzuheben.

4. Bei diesem Verfahrensausgang sind keine Kosten zu erheben. Dem obsiegenden Rekurrenten ist eine Parteienschädigung zuzusprechen (§ 163 Abs. 4 StG). Diese ist auf CHF 2'000 festzusetzen (inkl. Auslagen und MwSt; § 160 f. Gebührentarif, BGS 615.11).

Demnach wird erkannt:

1. Rekurs und Beschwerde werden gutgeheissen. Der Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 26. Oktober 2022 wird aufgehoben und die Sache zur Neubeurteilung an die

Vorinstanz zurückgewiesen.

2.Es werden keine Gerichtskosten erhoben.

3.Dem Rekurrenten/Beschwerdeführer wird zulasten des Staates eine Parteientschädigung von CHF 2'000 (inkl. Auslagen und MwSt) zugesprochen.

Im Namen des Steuergerichts

Der Vizepräsident: Der Sekretär:

Dr. A. Roberti W. Hatzinger

Rechtsmittel:Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit Zustellung beim Bundesgericht (Adresse: Schweizerisches Bundesgericht, 6004 Luzern) Beschwerde in öffentlichrechtlichen Angelegenheiten erhoben werden. Die Beschwerdeschrift hat die Begehren, deren Begründung mit Angaben der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten.

Dieser Entscheid ist schriftlich zu eröffnen an:

- Vertreterin des Rekurrenten/ Beschwerdeführers (eingeschrieben)
- VB Thal-Gäu (mit Akten)
- KStA, Rechtsdienst
- Finanzdepartement
- Steuerregisterführer der EG
- EStV, Hauptabt. dir. BSt, Bern

Expediert am:

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