

SO_GERICHTE SGSTA.2023.13 vom 22. August 2022

SO Obergericht, 2022-08-22, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so_gerichte_SGSTA.2023.13

FR: SO_GERICHTE SGSTA.2023.13 du 22 août 2022

IT: SO_GERICHTE SGSTA.2023.13 del 22 agosto 2022

Volltext

Abzüge, Liegenschaften

§ 39 Abs. 3 StG, Art. 32 Abs. 2 DBG

In casu unbestrittene werterhaltende Liegenschaftskosten nach der neuen Bundesgerichtspraxis zu Totalsanierungen von Liegenschaften; Fällen von zwei kranken, Feuchtigkeit verursachenden Bäumen als Liegenschaftsunterhalt.

Urteilverom19. Juni 2023

Es wirken mit:

Präsident: Müller

Richter: Flury, Roberti

Sekretär: Hatzinger

In SachenSGSTA.2023.13; BST.2013.12

A. Z. und B. Y.

v.d.C.

gegen

VeranlagungsbehördeD.

betreffendStaats- und Bundessteuer 2020

hat das Steuergerichtden Akten entnommen:

1.1 Mit Datum vom 18. Januar 2022 reichten die Steuerpflichtigen A. Z. und B. Y. die Steuererklärung 2020 ein. Darin deklarierten sie u.a. Liegenschaftsunterhaltskosten für die Liegenschaft in E. im Betrag von CHF 2'382 und für die Liegenschaft in F. im Betrag von CHF 4'384 für das Fällen einer Fichte und eines Bergahorns. In der Veranlagung der Staats- und Bundessteuer 2020 vom 12. Mai 2022 liess die Veranlagungsbehörde (VB) D. diese Kosten nicht zum Abzug zu. Dagegen erhoben die Steuerpflichtigen am 25. Mai 2022 Einsprache. Am 29. Juli 2022 reichte die Vertretung Antrag, Begründung und Fotos nach. Es wurde v.a. geltend gemacht, die genannten Liegenschaftsunterhaltskosten seien gemäss Selbstdeklaration zum Abzug zuzulassen. Am 4. August 2022 verlangte die VB zusätzliche Unterlagen. Diese wurden am 18. August 2022 eingereicht. Mit Einspracheentscheid vom 22. August 2022 wies die VB die Einsprache ab.

1.2 Gegen diesen Einspracheentscheid erhob die Vertretung am 19. September 2022 Rekurs und Beschwerde an das Kantonale Steuergericht. Mit Urteil vom 5. Dezember 2022 hiess das Steuergericht die Rechtsmittel gut und wies die Sache an die VB zurück zur

Durchführung einer Einspracheverhandlung.

2.1 Die Einspracheverhandlung fand am 25. Januar 2023 statt. Dabei hielt die Vertretung an den bisherigen Anträgen fest. Am 14. Februar 2023 nahm die Vertretung nochmals zum Sachverhalt Stellung und reichte u.a. Fotos der Liegenschaft in E. ein.

2.2 Mit Verfügung vom 8. März 2023 wies die VB D. die Einsprache ab. Dazu wurde v.a. angeführt, im Jahr 2020 sei keine Nutzung der Liegenschaft in E. möglich gewesen, die deklarierten Kosten könnten daher keine Gewinnungskosten darstellen und stünden allenfalls im Zusammenhang mit der Herstellung der Wiederbewohnbarkeit der Liegenschaft. Weiter stelle in Bezug auf das Fällen der Fichte und des Ahorns auf der Liegenschaft in F. das Beheben eines rechtswidrigen Zustands keine Liegenschaftsunterhaltskosten dar. Auch der Schutz eines Nachbargrundstücks stelle keine Gewinnungskosten für die eigene Liegenschaft dar.

3.1 Mit Rekurs und Beschwerde vom 5. April 2023 gelangte die Vertretung der Steuerpflichtigen (nachfolgend Rekurrenten) an das Kantonale Steuergericht. Es wird beantragt, die Rechtsmittel gutzuheissen und den Einspracheentscheid vom 8. März 2023 aufzuheben; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der VB. Zur Begründung wird im Wesentlichen ausgeführt, in Bezug auf die Liegenschaft in E. gelte eine sog. objektiv-technische und nicht eine wirtschaftliche Betrachtungsweise. Dies sei der klare Wille des Gesetzgebers. Aufgrund des Zustands der Liegenschaft in E. bei der Erbteilung und der in der Folge vorgenommenen Sanierungsarbeiten könne nicht wegdiskutiert werden, dass praktisch sämtliche Sanierungsarbeiten die Wiederherstellung des früheren Zustands bezwecken. Die Liegenschaft sei weder erweitert noch seien Wandausbrüche vorgenommen worden. Die Liegenschaft habe Mängel aufgewiesen, welche sie im Moment der Übernahme unbewohnbar resp. nicht vermietbar machten, deren Behebung jedoch nicht zu einem wirtschaftlichen Neubau führe. Die Auslegung der VB greife daher zu eng. In den Jahren 2021 und 2022 seien diverse Instandstellungsarbeiten vorgenommen worden. Es liege kein wirtschaftlicher Neubau vor. Mit Bezug auf die Fällung der Fichte und des Bergahorns auf der Liegenschaft in F. gehe es um ordentlichen Liegenschaftsunterhalt. Mit der Fällung der Fichte sei die Rekurrentin ihren gesetzlichen Verpflichtungen als Grundstückseigentümerin nahegekommen. Diese Fällung diene der Verhinderung eines rechtswidrigen Zustands. Eine solche Massnahme gelte als steuerlich abzugsfähiger Unterhalt. Die Fällung des Ahorns diene dem Erhalt des Werts der Liegenschaft, mithin des Schopfs, der durch Feuchtigkeit und Schatten Schaden nehmen würde. Solche Massnahmen seien steuerlich ebenfalls abzugsfähig. Abschliessend wird beantragt, sämtliche in der Steuerklärung 2020 vorgenommenen Unterhaltsabzüge der Liegenschaft in E. im Betrag von CHF 2'382 als werterhaltende Kosten vom steuerbaren Einkommen abzuziehen. Zudem seien die Kosten von CHF 4'384 für die Fällung der Fichte und Bergahorns als Unterhaltskosten zum Abzug zuzulassen.

3.2 Mit Vernehmlassung vom 2. Mai 2023 beantragte die VB D. (Vorinstanz), Rekurs und Beschwerde seien teilweise gutzuheissen und teilweise kostenfällig abzuweisen. Dazu wird v.a. angeführt, in Bezug auf das Fällen der zwei Bäume werde auf die angefochtene Verfügung verwiesen; an den bisherigen Ausführungen werde festgehalten. Im Übrigen hätten die Bäume auch zurückgeschnitten werden können. Indessen seien die Rechtsmittel in Bezug auf die Instandstellungsarbeiten an der Liegenschaft in E. begründet aufgrund der neuesten Bundesgerichtspraxis.

3.3 Mit Replik vom 11. Mai 2023 beantragten die Rekurrenten Gutheissung der Eingabe, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Vorinstanz. Dazu wird v.a. festgehalten, dass das Bundesgericht inzwischen die in den vorliegenden Rechtsmitteln dargelegte Interpretation bezüglich der Liegenschaftskosten der Liegenschaft in E. bzw. des wirtschaftlichen Neubaus geteilt und die Vorinstanz in dieser Hinsicht die Gutheissung der Rechtsmittel beantragt habe. Mit Bezug auf die Kosten der Fällung der Fichte und des Bergahorns wird auf die bisherigen Ausführungen verwiesen. Die Auffassung der Vorinstanz entbehre jeder rechtlichen Grundlage. Zudem werde durch das Fällen der beiden Bäume der Wert des Grundstücks nicht erhöht. Dass das Beheben eines rechtswidrigen Zustands einer Liegenschaft nach Auffassung der Vorinstanz keine Liegenschaftsunterhaltskosten darstelle, treffe nicht zu. Die Ursache für die Gefährdung des Nachbargebäudes und des auf der Liegenschaft gelegenen Schopfs sei der Zustand der Liegenschaft. Diese sei so zu unterhalten, dass keine Schäden entstünden; dabei gehe es um Gewinnungskosten, auch wenn Bäume gefällt werden müssten und nicht ersetzt würden. Abschliessend wird die Gutheissung der Eingabe beantragt, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Vorinstanz.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

1. Rekurs (betreffend Staatssteuer) und Beschwerde (betreffend direkte Bundessteuer) erfolgten form- und fristgerecht. Das Steuergericht ist sachlich zuständig (§ 160 Abs. 1 Steuergesetz, StG, BGS 614.11; Art. 140 Abs. 1 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, DBG; § 4 Vollzugsverordnung zum DBG, BGS 613.31). Auf die Rechtsmittel ist einzutreten.

2.1 Der Abzug der Unterhaltskosten bei Liegenschaften im Privatvermögen wird im kantonalen Recht (§ 39 Abs. 3 StG) und im Bundesrecht (Art. 32 Abs. 2 DBG) nahezu identisch geregelt. Rekurs und Beschwerde können daher gemeinsam behandelt werden; soweit notwendig, wird auf einzelne Differenzierungen hingewiesen. Unterhaltskosten sind nach herrschender Lehre (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 Hinw.) 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). Der Abzug der Unterhaltskosten ist wie gesagt 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).

2.2 Das Bundesgericht hat seine Praxis im vorliegenden Zusammenhang des wirtschaftlichen Neubaus einer Liegenschaft kürzlich geändert (BGer vom 23.2.2023, 9C_677/2021; vgl. auch BGer vom 29.3.2023, 9C_724/2022): 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, ist weder mit dem Wortlaut noch mit der Entstehungsgeschichte von Art. 32 Abs. 2 DBG vereinbar. Nach dem Willen des Gesetzgebers ist für alle Arbeiten an einer neu erworbenen Liegenschaft - wie bei allen anderen Liegenschaftskosten (vgl. oben, E. 2.1) - 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 (BGer vom 29.3.2023, E. 4 mit Hinw. auf BGer vom 23.2.2023, E. 4.5 f.).

3.1 Im konkreten Fall besitzt die Rekurrentin das frühere Elternhaus in E., das bis 2019 kaum bewohnbar war; dies ist unstrittig. Im Jahr 2020 wurden kleine Mängel behoben für den Betrag von CHF 2'382. In den Jahren 2021 und 2022 wurde das Haus saniert. Investiert wurden ca. CHF 340'000. Die VB beurteilte dies als wirtschaftlichen Neubau. Weiter haben die Rekurrenten bei einer Liegenschaft in F. einen Bergahorn und eine kranke Fichte gefällt. Die Kosten von CHF 4'384 wurden nicht zum Abzug zugelassen, weil die Bäume nicht ersetzt wurden und nur ein rechtswidriger Zustand behoben wurde.

3.2 Das Bundesgericht hat die Praxis zum wirtschaftlichen Neubau wie gesehen aufgehoben (vgl. oben, E. 2.2, BGer vom 23.2.2023, a.a.O.). Eine Gesamtbetrachtung ist im vorliegenden Zusammenhang nicht mehr zulässig; bei jeder Investition muss geprüft werden, ob diese werterhaltend oder wertvermehrend war. Im hier streitigen Jahr 2020 wurden anhand der Angaben und Unterlagen (Rechtsmittelbeilagen, Vorakten) keine wertvermehrenden Arbeiten ausgeführt. Der strittige Abzug von CHF 2'382 ist daher zuzulassen. Dies ist im vorliegenden Verfahren denn auch unbestritten (Vernehmlassung der VB). Für die hier nicht streitigen Jahre 2021 und 2022 wird dann detailliert zu prüfen sein, welche Arbeiten wertvermehrend waren. Die Rechtsmittel sind demnach in diesem ersten Punkt begründet.

3.3 Bei Umgebungsarbeiten wie hier in Bezug auf die zwei Bäume ist die Abgrenzung zwischen wertvermehrenden und werterhaltenden Arbeiten sowie blossen Lebenshaltungskosten schwierig. Das erstmalige Anpflanzen von Bäumen ist steuerlich nicht abzugsfähig, wohl aber das Schneiden und Ersetzen der Bäume. Nicht speziell erwähnt wird im Solothurner Steuerbuch (vgl. unter so.ch) das Fällen von Bäumen. Auch steuerharmonisierungsrechtlich gibt es wenig Vorgaben. Die Kantone haben damit einen gewissen Spielraum (vgl. BGer vom 8.11.2012, 2C_393/2012, E. 2.3; vom 7.8.2012,

2C_390/2012, E. 2.2; je mit Hinw. auf die Lehre). Bei einer Baumfällung ist der Grund entscheidend. Die Fällung eines kranken Baums ist steuerrechtlich als Unterhalt anzusehen; allenfalls kann die Krankheit auf andere Bäume übertragen werden. Kein Unterhalt im vorliegenden Zusammenhang ist das ästhetisch motivierte oder der Bequemlichkeit dienende Fällen von Bäumen; verbessert das Fällen die Aussicht, kann steuerlich sogar von einer Wertvermehrung ausgegangen werden (vgl. Steuerrekursgericht des Kantons Zürich, Entscheid vom 10.7.2017, 2 DB.2017.82, E. 4c).

3.4 Im konkreten Fall war die Fichte krank und gefährdete bei einem Sturm die Nachbarliegenschaft. Der Bergahorn verursachte Feuchtigkeit und Schatten. Zu grosse oder kranke Bäume wie hier stellen eine Gefahr für die eigene Liegenschaft oder die Liegenschaft des Nachbarn dar. Behördlich verlangtes Zurückschneiden von Bäumen gilt steuerlich als Unterhalt (vgl. StE 2015 B 25.6 Nr. 65 E. 2.4.2). Somit kann auch im vorliegenden Fall von einem Gebäudeunterhalt ausgegangen werden. Damit werden künftige Schäden oder nachbarrechtliche Pflichten vermieden, kann sich doch bei einem rechtswidrigen Zustand resp. allfälliger Widerrechtlichkeit die Frage eines Haftungsfalls bzw. einer nachbarrechtlichen Verantwortlichkeit stellen. Eine Wertvermehrung steht hier unstrittig nicht zur Debatte. Die strittigen Kosten von CHF 4'384 sind demnach zum Abzug zuzulassen.

3.5 Rekurs und Beschwerde erweisen sich nach dem Ausgeführten als begründet. Sie sind damit im Sinne der Erwägungen (E. 3.2 ff.) gutzuheissen.

4. Bei diesem Verfahrensausgang sind keine Kosten zu erheben. Den obsiegenden Rekurrenten ist zulasten des Staates eine Parteientschädigung zuzusprechen; diese ist auf CHF 1'500 festzusetzen (inkl. Auslagen und MwSt).

Demnach wird erkannt:

1. Rekurs und Beschwerde werden im Sinne der Erwägungen gutgeheissen.
2. Es werden keine Gerichtskosten erhoben.
3. Den Rekurrenten/Beschwerdeführern wird zulasten des Staates eine Parteientschädigung von CHF 1'500 (inkl. Auslagen und MwSt) zugesprochen.

Im Namen des Steuergerichts

Der Präsident:

Der Sekretär:

Dr. Th. A. Müller

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 der Rekurrenten/ Beschwerdeführer (eingeschrieben)
- VB D. (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.