

SO_GERICHTE SGSTA.2023.16 vom 26. August 2024

SO Obergericht, 2024-08-26, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so_gerichte_SGSTA.2023.16

FR: SO_GERICHTE SGSTA.2023.16 du 26 août 2024

IT: SO_GERICHTE SGSTA.2023.16 del 26 agosto 2024

Volltext

KSGE 2024 Nr. 10

10

Juristische Personen, Gewinnsteuer, Liegenschaftssanierungskosten

In casu nicht nur werterhaltende, sondern auch wertvermehrende Sanierungskosten einer Kapitalanlageliegenschaft im Besitz einer Immobiliengesellschaft.

StG § 91 Abs. 1

DBG Art. 57 und 58

Urteil SGSTA.2023.16; BST.2023.14 vom 26. August 2024

Aus den Erwägungen:

3. Im vorliegenden Verfahren geht es darum zu beurteilen, ob es sich bei den erwähnten Sanierungskosten aus dem Jahre 2021 von rund CHF 2.58 Mio. ausschliesslich um werterhaltende Aufwendungen handelt oder ob diese, zumindest teilweise, wertvermehrenden Charakter aufweisen.

4. Der steuerbare Gewinn von juristischen Personen ergibt sich aus dem Saldo der handelsrechtskonformen Erfolgsrechnung (vgl. 91 Abs. 1 lit. a StG; Art. 57 ff. DBG), unter Vorbehalt gewisser steuerrechtlicher Korrekturen (vgl. § 91 Abs. 1 lit. b, Abs. 2 und 5 StG). Für Liegenschaften im Geschäftsvermögen gelten die Grundsätze der Rechnungslegung. Für juristische Personen gilt, dass die verbuchten Kosten für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Gegenständen des Anlagevermögens zur Ermittlung des steuerbaren Reingewinns juristischer Personen dem Saldo der Erfolgsrechnung hinzugerechnet werden (vgl. Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG; § 91 Abs. 1 lit. b StG). Unterhaltskosten für Geschäftsliegenschaften können aufwandwirksam in der Erfolgsrechnung abgezogen werden, soweit sie nicht aktivierungspflichtig sind. Liegenschaftskosten bei Geschäftsliegenschaften können nicht abgezogen werden, wenn die Aufwendungen tatsächlich wertvermehrenden Charakter haben. Deshalb ist bei Unterhaltskosten für Geschäftsliegenschaften analog zu Privatliegenschaften zu prüfen, ob diese Kosten im Einzelfall werterhaltend oder wertvermehrend sind. Wertvermehrende Kosten sind bei Liegenschaften des Geschäftsvermögens zu aktivieren (vgl. Urteil des Bundesgerichts BGer 2C_1166/2016, 2C_1167/2016 vom 4.10.2017, Erw. 4). Bei Liegenschaften im Geschäftsvermögen sind zur Ermittlung der sich aus diesen Liegenschaften ergebenden Gewinne die Grundsätze der zeitlichen Realisierung des Einkommens sowie das Vorsichtsprinzip (mit dem damit zusammenhängenden abgeleiteten Imparitätsprinzip) und der Grundsatz der Periodizität heranzuziehen. Aus dem Vorsichtsprinzip folgt namentlich, dass die Lage des Geschäftsbetriebes nicht besser

dargestellt werden darf, als sie tatsächlich ist. Dies bedeutet namentlich, dass angefallene Kosten nicht aktiviert werden dürfen, wenn sie nicht tatsächlich zu einem Mehrwert des in Frage stehenden Vermögensgegenstandes führen. Dies führt dazu, dass auch bei Liegenschaften des Geschäftsvermögens solche Kosten, welche lediglich der Erhaltung der Liegenschaft in ihrem bisherigen Zustand dienen, nicht aktiviert werden dürfen. Vielmehr sind sie, unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Periodizität, jeweils in der Geschäftsperiode, in der sie angefallen sind, von den entsprechenden Erträgen in Abzug zu bringen. In diesem Sinne ist die Abgrenzung der werterhaltenden Massnahmen von denjenigen, die zu einer Wertsteigerung führen, auch im Geschäftsvermögen, von Bedeutung. Es ist jedoch davon auszugehen, dass die entsprechende Differenzierung im Geschäftsvermögen nicht deckungsgleich ist mit jener, die für Liegenschaften des Privatvermögens gilt (vgl. KSG vom 3.5.2021, SGSTA.2020.29; BST.2020.22, Erw. 5, publ. unter [gerichtsentscheide.so.ch](https://www.steuergesetzgebung.ch) = Grundsätzliche Entscheide des Steuergerichts KSGE 2021 Nr. 9). Damit ergibt sich folgende Grundlage für die Zuordnung der Unterhaltskosten im vorliegenden Fall: ■Kosten, die ausschliesslich dem Unterhalt dienen, sind der Erfolgsrechnung zu belasten. Hingegen ist die Aktivierung von Kosten für Erneuerungen, Verbesserungen und Umbauten gerechtfertigt, sofern damit eine Wertvermehrung oder eine zusätzliche Nutzungsmöglichkeit geschaffen wird■ (vgl. Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band ■Buchführung und Rechnungslegung■ Zürich 2023, (HWP) Seite 202 Rz. 364).

5. Vorerst ist festzuhalten, dass beide Parteien damit einverstanden sind, dass für die Abgrenzung zwischen wertvermehrenden und werterhaltenden Sanierungskosten eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen ist. Dies erscheint sinnvoll. Dabei geht es nicht um eine Wiedereinführung der vom Bundesgericht abgelehnten ■Praxis des wirtschaftlichen Neubaus■ (vgl. BGE 149 II 27), sondern um eine ■objektiv-technische Betrachtungsweise■ (bzw. funktionale Betrachtungsweise) für das Ganze, was zu einer quotenmässigen Aufteilung der Sanierungskosten für werterhaltende und wertvermehrende Kosten für das Gesamtprojekt führt. Es geht also nicht darum, wieder auf einen ■Alles oder Nichts-Ansatz■ zurückzukommen. Die frühere Praxis, wonach Totalsanierungen steuerlich gesamthaft als ■wirtschaftliche Neubauten■ gelten, gilt nicht mehr.

Das Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band Buchführung und Rechnungslegung, Zürich 2023 (HWP), bestätigt diese Überlegungen wie folgt (vgl. Seite 202 Ziffer 364): ■Bei Umbauten in bestehenden Gebäuden ist die Grenzziehung zwischen Bauleistungen von wertvermehrender, werterhaltender und wertvermindernder Art oft schwierig. Bewertende sollen in solchen Fällen zur Beurteilung der Aktivierungsfähigkeit nicht zu eng am Kriterium der Wertvermehrung haften. Bei Umbauten kann eine vorbereitende Bauleistung von an sich wertvermindernder Art dennoch einen Nutzen haben. In diesem Sinne sind weniger einzelne Bautätigkeiten zu beurteilen, sondern das Projekt als Ganzes.■

Soweit es das Steuergericht beurteilen kann, arbeiten die Steuerverwaltungen - auch wenn es jeweils den Einzelfall zu betrachten gilt - grundsätzlich bei der Beurteilung von Totalsanierungen mit Pauschalen für die Aufteilung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Arbeiten. Dieser Ansatz ist sinnvoll und wird vom Steuergericht als rechtmässig anerkannt, soweit im konkreten Fall aus funktional-technischer Sicht keine Hindernisse bestehen. In diesem Sinne hat die Steuerverwaltung im vorliegenden Fall für die Veranlagung der Sanierungsarbeiten eine Ausscheidung zwischen wertvermehrenden

(2/3) zu werterhaltenden Arbeiten (1/3) angewendet. Die Rekurrentin möchte, dass alle Arbeiten als werterhaltend qualifiziert werden. Eventualiter verlangt die Steuerverwaltung, dass alle Arbeiten als wertvermehrend zu qualifizieren seien.

6. Dieses Vorgehen mit einer quotenmässigen Aufteilung der Gesamtkosten wird auch bestätigt durch eine vom Bundesamt für Energie BFE bei der Hochschule Luzern in Auftrag gegebene Studie zum Thema **Wertvermehrende und werterhaltende Investitionen bei umfassenden Sanierungen**. Diese Studie datiert vom 31.8.2019. Sie bestätigt, dass es besonders bei grösseren Umbauarbeiten schwierig ist, zwischen reinen Unterhalts- und wertvermehrenden Arbeiten zu unterscheiden. Dies vor allem darum, weil der ursprüngliche Zustand vor der Sanierung oft nicht feststellbar ist (vgl. Seite 26; vgl. Urteil des Bundesgerichts 4A_495/2010 und 4A_505/2010 vom 20.1.2011 Erw. 9.2). Mit dem Abstellen auf einen Pauschalansatz steht eine auch für das Steuerrecht praxistaugliche Lösung zur Kostenabgrenzung bei Liegenschaftsinvestitionen mit umfassenden Sanierungen zur Verfügung.

Auch das schweizerische Mietrecht stellt für die Abgrenzung von Wertvermehrungen und werterhaltendem Unterhalt für Mietzinserhöhungen bei Renovierungsarbeiten auf Pauschalansätze ab. In diesem Sinne gelten bei umfassenden Überholungen in der Regel 50 bis 70 Prozent als wertvermehrende Investitionen (vgl. Art. 269a lit. b OR; Art. 14 Abs. 2 VMWG; Urteil des Bundesgerichts 4A_470/2009 vom 18.2.2010, Erw. 2). Auch wenn die Abgrenzung von Wertvermehrungen und Unterhalt im Miet- und Steuerrecht nicht exakt dieselbe ist, so gibt sich daraus doch die Bestätigung für das Annehmen von Pauschalsätzen zur Abgrenzung (vgl. SGSTA.2020.29; BST.2020.22, Erw. 6.1, a.a.O., = KSGE 2021 Nr. 9).

Im vorliegenden Fall ergibt sich aus den Akten (insbes. Projektbeschrieb, Bauabrechnung und Kontenblätter; alles Rekursbeilagen), dass es im vorliegenden Fall um eine **umfassende Überholung** im Sinne der bundesgerichtlichen Praxis geht (vgl. BGer 4A_495/2010 und 4A_505/2010 vom 20.1.2011, Erw. 6.1: **Unter dem Begriff der umfassenden Überholung sind demnach Arbeiten zu verstehen, die den laufenden Unterhalt deutlich übersteigen, wesentliche und in der Regel mehrere Bauteile einer Liegenschaft betreffen und dazu führen, deren Lebensdauer zu verlängern und zu modernisieren.**). Damit kann im Sinne der vorgenannten Überlegungen ein Pauschalansatz zur Unterscheidung der wertvermehrenden von den werterhaltenden Kosten des Liegenschaftsunterhalts für die Veranlagung eingesetzt werden.

7. Es stellt sich die Frage, wie hoch im vorliegenden Fall die steuerlich wirksamen Pauschalquoten für den Liegenschaftsunterhalt anzusetzen sind. Die Rekurrentin verlangt, dass der gesamte Sanierungsaufwand für die Liegenschaft in A für das Jahr 2021 im Umfange von CHF 2'580'043 als werterhaltender Liegenschaftsunterhalt zu berücksichtigen sei. Das Kantonale Steueramt will eine Unterscheidung von 1/3 als werterhaltende Aufwendungen und von 2/3 als wertvermehrende Aufwendungen, eventualiter seien die gesamten Aufwendungen als wertvermehrend zu qualifizieren, vornehmen.

Die von der vorgenannten Studie der Hochschule Luzern über die Baukostenaufteilung durchschnittlich ermittelte Kostenaufteilung ergibt, dass bei Gesamtsanierungen von einem Anteil der wertvermehrenden Arbeiten von 34 bis 58 Prozent der Gesamtkosten auszugehen ist. Der Anteil der werterhaltenden Arbeiten bewegt sich damit durchschnittlich zwischen

42 bis 66 Prozent (vgl. Studie der Hochschule Luzern vom 31.8.2019, Seite 42, 57). Davon ist im Folgenden auszugehen.

Das Steuergericht geht davon aus, dass ein erheblicher Teil der Unterhaltsarbeiten die Sanierung der in die Jahre gekommene Originalsubstanz aus dem Jahre 1974 (Baujahr) betrifft (gemäss Projektbeschrieb aus den Akten ca. 80 % der für die Jahre 2021 und 2022 vorgesehenen Baukosten). Die von der Rekurrentin mit der Photodokumentation eingereichten Photos zeigen, dass mit den Unterhaltsaufwendungen zum weit überwiegenden Teil für werterhaltenden Unterhalt und nicht für Wertvermehrung investiert wurde. Grundrisse wurden keine verändert und es wurden ganz offensichtlich keine funktionalen Verbesserungen vorgenommen. Nach 50 Jahren Gebrauch der Liegenschaft als Mietliegenschaft liegt es nahe, dass Umbauarbeiten für eine solche ältere Liegenschaft in erster Linie dem (lange Zeit unterlassenen) werterhaltenden Unterhalt geschuldet sind. Möglicherweise liegen gegenüber den Gesamtkosten untergeordnete Geräte- und Materialverbesserungen vor, was aber bei der Aufteilung nicht ins Gewicht fallen kann. Demgegenüber fällt die in der Liegenschaft vorgenommene Schadstoffsanierung, welche zweifellos Unterhaltscharakter hat, betragsmässig (CHF 431'230) stark ins Gewicht. Der Sanierungsaufwand ist höher, weil die ältere Liegenschaft über Jahre keinen wesentlichen Unterhalt erfuhr und nicht weil Qualitätssteigerungen realisiert worden wären. Bei den in der Bauabrechnung nach Arbeitsgattungen dargelegten Arbeiten handelt es sich um typischerweise werterhaltende Kosten. Allein der Umstand, dass für diese werterhaltenden Arbeiten hohe Beträge ausgegeben wurden, lässt noch nicht auf Wertvermehrung schliessen. Der langjährige Unterhaltsstau ist für die Höhe der Kosten primär verantwortlich.

Das Argument der Steuerverwaltung, dass der hohe Anteil der Sanierungskosten gegenüber dem aktuellen Buchwert der Liegenschaft (86 %) für eine wesentliche Wertsteigerung spricht, kann nicht nachvollzogen werden. Im Entscheid des Bundesgerichts, welchen die Steuerverwaltung für ihre Meinung zitiert, wird ausdrücklich festgehalten, dass die Auffassung, dass bei abgeschriebenem Buchwert Instandstellungskosten zu aktivieren sind, keine Grundlage in der Bundessteuergesetzgebung findet. Das Verhältnis von Sanierungskosten zum Buchwert ist grundsätzlich kein aussagekräftiges Kriterium zur Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung (vgl. Entscheid des Bundesgerichts 2C_1166/2016 vom 4.10.2017, Erw. 4.2). Daraus kann insbesondere nicht auf eine Aktivierungspflicht bei abgeschrieben Liegenschaften geschlossen werden. Ausschlaggebend bleibt die festgestellte Werterhaltung. Auch der Argumentation der Steuerverwaltung, dass die nach der Sanierung erfolgte Steigerung der Mieterträge für einen hohen Anteil der wertvermehrenden Bauarbeiten sprechen würde, kann nicht gefolgt werden. Die Steuerverwaltung geht davon aus, dass die Mietzinsen aufgrund der sanierungsbedingten Wertvermehrung erhöht werden konnten. Dieser Annahme widerspricht, dass nach Auffassung des Steuergerichts der Anteil der Wertsteigerung an der Gesamtsanierung nur untergeordnet war. Die Rekurrentin legt überzeugend dar, dass vor der Sanierung eine Anpassung der (unbestrittenermassen sehr moderaten) Mietzinsen infolge Orts- und Quartierüblichkeit aufgrund der gesetzlichen Voraussetzungen nicht möglich war. In der fraglichen Zeitperiode ergeben sich auch keine mietzinsrelevanten Erhöhungen des Referenzzinssatzes. Zudem zeigt der von der Rekurrentin eingereichte Mieterspiegel, dass die grundsätzlich langjährigen Mietverhältnisse nach der Sanierung zu einem grossen Teil weitergeführt wurden. Es muss

davon ausgegangen werden, dass nach der Sanierung nicht einfach Wohnungsangebote im mittleren oder oberen Preissegment vorlagen, welche sie die bisherigen im günstigen Segment liegenden Mieter verdrängt hätten.

Aus diesen Überlegungen folgt, dass bei der vorliegenden Gesamtsanierung der Miet-liegenschaft in A grundsätzlich nach dem von der Hochschule Luzern für Gesamtsanierungen abgeklärten durchschnittlichen Verhältnissen zwischen werterhaltenden und wertvermehrden Sanierungskosten auszugehen ist. Die konkreten Verhältnisse im vorliegenden Fall zeigen, dass der Anteil der werterhaltenden Kosten im oberen Bereich der dafür auszuscheidenden Quote liegen muss. Nach der Beurteilung des Steuergerichts liegt der Anteil der werterhaltenden Arbeiten erheblich über 50 % der Gesamtaufwendungen, etwa bei 2/3 der Gesamtkosten. Die Akten ergeben, dass aufgrund der baulichen Unterhaltsarbeiten ■ wenn überhaupt ■ nur sehr untergeordnet funktionale Verbesserungen bei der Liegenschaft entstanden sind. Zusätzlich geschaffene Nutzungsmöglichkeiten, welche gesamthaft den Anteil von einem Drittel übersteigen würden, sind nicht ersichtlich.

Damit erachtet das Steuergericht eine Quotenaufteilung der Gesamtkosten mit 2/3 werterhaltend und 1/3 wertvermehrend als rechtens. Aus den Überlegungen des Kantonalen Steueramtes ergibt sich kein Anlass, die wertvermehrden Arbeiten über die Quote von 1/3 hinaus zu erhöhen. Der Eventualantrag des Kantonalen Steueramtes auf vollständige Zuordnung des Sanierungsaufwandes als wertvermehrend wurde erst im Rahmen der Vernehmlassung vorgetragen und ist nicht begründet. Mit der Quotenaufteilung von 2/3 werterhaltend zu 1/3 wertvermehrend wird hinreichend berücksichtigt, dass grundsätzlich bei jeder umfassenden Sanierung ein werterhöhender Anteil gegeben ist, welcher im vorliegenden Fall aufgrund der nachgewiesenen konkreten Verhältnisse aber an der unteren Grenze liegen muss.

8. Damit sind die Anträge der Rekurrentin teilweise gutzuheissen. Von den gesamten im Steuerjahr 2021 ausgewiesenen Sanierungsarbeiten für die Liegenschaft A ist ein Anteil von 2/3 (ergebend CHF 1■720■028) als werterhaltend und ein Anteil von 1/3 (ergebend CHF 860■014) als wertvermehrend auszuscheiden. Die zusätzlich gewährte Steuerrückstellung ist dementsprechend zu korrigieren.

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