



Entscheid vom 27. April 2018 (530 17 66)

Wirtschaftlicher Neubau

Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter Dr. L. Schneider,
R. Richner, Dr. Ph. Spitz, M. Angehrn, Gerichtsschreiber D. Brügger

Parteien **A.**_____, vertreten durch Ludwig + Partner AG, Oliver Wamister,
Advokat, St. Alban-Vorstadt 110, 4010 Basel

Beschwerdeführer

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33,
4410 Liestal,

Beschwerdegegnerin

betreffend **direkte Bundessteuer 2011**

Sachverhalt:

A.

Mit Veranlagungsverfügung der direkten Bundessteuer 2011 vom 23. Juni 2016 erfolgte eine Einkommensaufrechnung und es wurde die Liegenschaftsunterhaltungskostenpauschale gewährt.

B.

Mit Einsprache vom 14. Juli 2016 beantragte die Vertreterin des Beschwerdeführers, auf die Einkommensaufrechnung sei zu verzichten und es seien effektive Liegenschaftsunterhaltungskosten von Fr. 120'745.-- zum Abzug zuzulassen. Zur Begründung machte sie geltend, die am 20. Juni 2011 für Fr. 1'100'000.-- erworbene Liegenschaft sei von Juli 2011 bis Ende 2013 für Fr. 1'796'239.-- (exkl. MWST) renoviert und erweitert worden, wobei auf das hier strittige Steuerjahr Investitionen von Fr. 526'652.-- entfallen seien. In der Bauabrechnung habe der Architekt sämtliche Arbeiten, die am bestehenden Einfamilienhaus vorgenommen worden seien, von den restlichen getrennt. Mit Einspracheentscheid vom 1. November 2017 wurde die Einsprache hinsichtlich der Einkommensaufrechnung gutgeheissen. An der Verweigerung des Abzuges der effektiven Liegenschaftsunterhaltungskosten wurde mit der Begründung, die Liegenschaft sei total saniert worden und die Investitionskosten hätten mehr als das 1,6-fache des Kaufpreises betragen, festgehalten.

C.

Mit Beschwerde vom 4. Dezember 2017 machte die Vertreterin des Beschwerdeführers geltend, bei der vorbestehenden Baute sei die Gebäudehülle unverändert geblieben, weswegen die effektiven Liegenschaftsunterhaltungskosten zum Abzug zuzulassen seien. Mit Vernehmlassung vom 9. Februar 2018 beantragte die Beschwerdegegnerin mit der Begründung, die Raumaufteilung sei bis auf den Ersatz des Daches mehr oder weniger belassen worden, die Gutheissung der Beschwerde, woran sie auch anlässlich der heutigen Verhandlung festhält.

Erwägungen:

1.

Das Steuergericht ist gemäss Art. 140 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 zur Anhandnahme der vorliegenden Streitsache zuständig, wobei gemäss § 4 der Vollzugsverordnung DBG vom 13. Dezember 1994 i.V.m. § 129 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) Beschwerden, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt werden. Da die in formeller Hinsicht an eine Beschwerde zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2.

Vorliegend unterliegt der Beurteilung, ob die geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten zum Abzug zuzulassen sind.

3.

3.1. Gemäss Art. 32 Abs. 2 DBG können bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden. Die steuerpflichtige Person kann für Grundstücke des Privatvermögens anstelle der tatsächlichen Kosten und Prämien einen Pauschalabzug geltend machen. Der Bundesrat regelt diesen Pauschalabzug (Art. 32 Abs. 4 DBG). Werden die Kosten in ihrem tatsächlichen Umfang geltend gemacht, sind sie als steuermindernde Tatsachen von der steuerpflichtigen Person durch substantiierte Sachdarstellung zu beweisen (Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 3. Juli 2015, 530 15 11, E. 3a, m.w.H.).

3.2. Gemäss der Verordnung der ESTV über die abziehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (ESTV-Liegenschaftsverordnung) vom 24. August 1992 gelten insbesondere die Auslagen für Reparaturen und Renovationen, die nicht wertvermehrende Aufwendungen darstellen (Art. 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 1), die Sachversicherungsprämien für die Liegenschaft (Art. 1 Abs. 1 lit. b) und die Kosten der Verwaltung (Art. 1 Abs. 1 lit. c) als abziehbare Kosten.

3.3. Nicht abzugsfähig sind die Aufwendungen, welche zur Wertvermehrung eines Grundstückes führen (Art. 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 1 ESTV-Liegenschaftsverordnung e contrario). Die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung erfolgt nach objektiv-technischen Kriterien. Alle Aufwendungen, welche ein Grundstück in einen besseren Zustand versetzen, z.B. ein Haus in den Rang eines besser ausgestatteten, wertvolleren Gebäudes aufrücken lassen, haben wertvermehrenden Charakter. Die Aufwendungen für die Instandstellung oder Modernisierung eines Grundstückes, welche einer eigentlichen Neueinrichtung gleichkommen, sind daher nicht als Unterhaltskosten abzugsfähig. Zur Abgrenzung der abzugsfähigen Unterhaltskosten von den wertvermehrenden Aufwendungen hat die Beschwerdegegnerin im Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt, Energiesparmassnahmen, Umwelt- und Lärmschutzmassnahmen, Denkmalpflege", Stand 1. Januar 2018 (Merkblatt), einen nicht abschliessenden Katalog aufgestellt (StGE vom 22. Mai 2015, 510 14 89, E. 2d, m.w.H.).

4.

Keine Unterhaltskosten liegen dann vor, wenn die Liegenschaft völlig um- und ausgebaut worden ist, d.h. wenn die "Renovation" umfangmässig eine Totalsanierung darstellt und wirtschaftlich einem Neubau gleichkommt; dann ist stattdessen auf "Herstellungskosten" zu schliessen, die nicht abziehbar sind. Herstellungskosten sind namentlich dann gegeben, wenn die Liegenschaft einem anderen Zweck zugeführt wird. Aufwendungen, die mit einer Nutzungsänderung einhergehen, gelten üblicherweise als wertvermehrend, so z.B. in folgendem Fall: Bei einem Kaufpreis von Fr. 1.1 Mio. werden insgesamt über Fr. 1.5 Mio. investiert, um eine ausserhalb des Wohngebietes gelegene, ursprünglich der landwirtschaftlichen Nutzung dienende Liegenschaft für Wohn- und Freizeitwecke umzufunktionieren. Dasselbe gilt für eine Altlastensanie-

rung im Hinblick auf die geplante Wohnüberbauung, wenn die landwirtschaftliche Nutzung ohne eine solche Sanierung hätte weitergeführt werden können, die Kosten aber getätigt wurden, um in Zukunft mit einer anderen Liegenschaftsnutzung einen höheren Ertrag zu realisieren; die Kosten stehen deshalb nicht in einem engen sachlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der bisherigen Einkommenserzielung. In einem anderen Fall, in dem die Aufwendungen für die Erneuerung der Heizungs-, Sanitär- und Elektroinstallationen sowie der Fenster ebenfalls mehr gekostet haben als die Liegenschaft selbst, ist die Renovation in ihrer Gesamtheit als eine wertvermehrende Investition eingestuft worden, auch wenn damit keine Nutzungsänderung verbunden war. Als Herstellung zu gelten haben allgemein sämtliche Massnahmen, die den Ausbau mit Wohnraumerweiterung erst ermöglichen bzw. alle anfallenden Kosten, die durch den Ausbau unmittelbar veranlasst werden (vgl. Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C_558/2016, 2C_559/2016 vom 24. Oktober 2017, E. 2.4.1 f., m.w.H.).

5.

5.1. Vorliegend hat der Beschwerdeführer die Liegenschaft für Fr. 1'100'000.-- erworben und während einer Dauer von rund 2 ½ Jahren für Fr. 1'796'239.--, was rund dem 1,6-fachen des Anschaffungspreises entspricht, umgebaut. Bereits diese Zahlen lassen das ganz erhebliche Ausmass der durchgeführten Arbeiten erkennen. Gleiches ergibt sich auch aus dem Schreiben des Beschwerdeführers an die Beschwerdegegnerin vom 29. November 2015, in welchem er selbst ausführt, der Altbau sei komplett renoviert und die Treppe, Bäder, Schalter, Leitungen, Fenster, Türen, Küche, Träger und Heizungen neu eingebaut worden. Lediglich ein paar Wände seien stehen geblieben.

5.2. Diese Einschätzung wird durch die sich in den Akten befindlichen Plänen und Fotos bzw. die Bauabrechnung bestätigt, hat sich das Haus in seiner Gesamterscheinung doch komplett verändert: Der gänzlich neu erstellte Anbau wurde nahtlos mit dem ursprünglichen Gebäudekörper verbunden, so befindet sich im Parterre neu ein durchgehend verglaster Raum, welcher durch Wanddurchbrüche entstanden ist; die Kubatur hat sich von 1'168m³ auf 2'173m³ und damit um rund 85% erhöht; es wurde eine zusätzliche, umfassende Unterkellerung mit Tiefgarage, Weinkeller, Sauna, Fitnessraum etc. vorgenommen; das Giebeldach des ursprünglichen Gebäudes wurde entfernt und ein neues Flachdach errichtet, welches den vorbestehenden Gebäudekörper und den Anbau nicht nur funktionell, sondern auch optisch zu einer Einheit verbindet und es wurde überdies ein Aussenschwimmbad errichtet. Der bestehende Gebäudekörper wurde mit einem Neuverputz samt 16cm Wärmedämmung versehen; für Leitungen wurden Kernbohrungen vorgenommen; es wurden zusätzliche Stahlträger eingebaut; es erfolgte eine Neuinstallation einer Bodenheizung und sämtliche Fenster samt Rollläden und Sonnenstoren, die Sanitäranlagen, die Küche etc. wurden ersetzt.

5.3. Im vorliegenden Verfahren macht der Beschwerdeführer nun geltend, Alt- und Neubau seien noch als individuelle, getrennt bzw. von einander separierbare Bauten wahrzunehmen. Diese Behauptung ist gestützt auf die vorstehenden Ausführungen abwegig. Liegt ein wirtschaftlicher Neubau im Streit, gibt es immer vorbestehende Gebäudeteile, ansonsten von vornherein ein reiner Neubau vorliegen würde. Massgeblich ist aufgrund der zitierten Bundesgerichtspraxis der Gesamteindruck der durchgeführten Arbeiten bzw. der eingetretenen baulichen Veränderung eines Gebäudes als Ganzes, was hier sowohl in wert- und zeitmässiger als auch in funkti-

oneller und optischer Hinsicht gegeben ist. Somit liegt ein wirtschaftlicher Neubau vor und es fehlt an der Grundlage für das Auseinanderhalten der Aufwendungen für die vorbestehende Baute und jenen für den Anbau. Entsprechend können die geltend gemachten effektiven Liegenschaftsunterhaltskosten nicht zum Abzug zugelassen werden.

5.4. Damit erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen.

6.

Ausgangsgemäss hat der Beschwerdeführer Verfahrenskosten von Fr. 1'500.-- zu bezahlen und es ist ihm keine Parteientschädigung auszurichten (Art. 144 Abs. 1 bzw. 4 DBG).

Demnach erkennt das Steuergericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Der Beschwerdeführer hat Verfahrenskosten von Fr. 1'500.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) zu bezahlen, welche mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.

3.

Der Antrag auf Ausrichtung einer Parteientschädigung wird abgewiesen.

4.

Mitteilung an die Vertreterin, für sich und zhd. des Beschwerdeführers (2), die Eidgenössische Steuerverwaltung (1) und die Beschwerdegegnerin (3).