



**Entscheid vom 27. April 2018 (510 17 111)**

---

**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

**Rekurrent**

gegen

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

**Rekursgegnerin**

betreffend **Staatssteuer 2011**

## **Sachverhalt:**

### **A.**

Mit Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 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 Rekurrenten, 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 Rekurs vom 4. Dezember 2017 machte die Vertreterin des Rekurrenten 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 Rekursgegnerin mit der Begründung, die Raumaufteilung sei bis auf den Ersatz des Daches mehr oder weniger belassen worden, die Gutheissung des Rekurses, woran sie auch anlässlich der heutigen Verhandlung festhält.

## **Erwägungen:**

### **1.**

Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

### **2.**

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

### 3.

**3.1.** Gemäss § 29 Abs. 1 lit. e StG können die notwendigen Kosten für die Verwaltung des Vermögens, dazu bei Liegenschaften die Aufwendungen für den Unterhalt, von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden. Die Kosten des Unterhalts und der Verwaltung von Grund und Boden können in ihrem tatsächlichen Umfang, jene von Gebäuden, sofern sie nicht zum Geschäftsvermögen gehören, nach der Wahl des Steuerpflichtigen für jede Veranlagungsperiode entweder in ihrem tatsächlichen Umfang oder in Form einer Pauschale abgezogen werden. Der Pauschalabzug beträgt gemäss § 29 Abs. 2 StG in der für das Steuerjahr 2011 geltenden Fassung bei über zehnjährigen Gebäuden 30% und bei bis zu zehnjährigen Gebäuden 25% des Mietwerts für selbstgenutzte Liegenschaften oder des Bruttomietetrages. Werden sie 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 22. Mai 2015, 510 14 89, E. 2a, m.w.H.).

**3.2.** Als Aufwendungen für den Unterhalt von Liegenschaften gelten gemäss § 6 des Dekrets zum Steuergesetz vom 19. Februar 2009 insbesondere die Reparatur- und Erneuerungskosten (lit. a), die Prämien für Sachversicherungen, soweit sie sich auf das Gebäude oder seine Umgebung beziehen (Brand-, Haushaftpflicht-, Wasserschaden-, Glasschadenversicherung usw.) (lit. b) und die Verwaltungskosten (lit. c). Bei den Unterhaltskosten handelt es sich demgemäss um Aufwendungen, welche die Erhaltung bisheriger Werte bezwecken und die nach längeren oder kürzeren Zeitabschnitten erneut zu tätigen sind. Mit anderen Worten sind Unterhaltsarbeiten Aufwendungen, welche ein Gebäude in seiner Gestaltung, Form und Zweckbestimmung unverändert weiterbestehen lassen; es werden einzig die mangelhaften Teile ersetzt oder instand gestellt (StGE vom 22. Mai 2015, 510 14 89, E. 2b, m.w.H.).

**3.3.** Nicht abzugsfähig sind die Aufwendungen für die Anschaffung und die Verbesserung von Vermögensgegenständen (§ 29 Abs. 3 StG), also diejenigen Aufwendungen, welche zur Wertvermehrung eines Grundstückes führen. 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 Rekursgegnerin 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 Liegen-

schaft 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 Freizeitzwecke umzufunktionieren. Dasselbe gilt für eine Altlastensanierung 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 Rekurrent 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 Rekurrenten an die Rekursgegnerin 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 1'168m<sup>3</sup> auf 2'173m<sup>3</sup> 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 Rekurrent nun geltend, Alt- und Neubau seien noch als individuelle, getrennt bzw. von einander separierbare Bauten wahrzunehmen. Diese Be-

hauptung 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 funktioneller 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 der Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen.

**6.**

Ausgangsgemäss hat der Rekurrent gestützt auf § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) Verfahrenskosten von Fr. 1'500.-- zu bezahlen und es ist ihm gestützt auf § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO keine Parteientschädigung auszurichten.

**Demnach erkennt das Steuergericht:**

**1.**

Der Rekurs wird abgewiesen.

**2.**

Der Rekurrent 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 Rekurrenten (2), die Gemeinde B.\_\_\_\_ (1) und die Rekursgegnerin (3).