

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C_153/2014

Urteil vom 4. September 2014

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichter Kneubühler,
nebenamtlicher Bundesrichter Benz,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

Verfahrensbeteiligte
A.A._____ und B.A._____,
Beschwerdeführer,

gegen

Kantonales Steueramt Aargau,
Beschwerdegegner.

Gegenstand
Kantons- und Gemeindesteuern 2010,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau, 2. Kammer, vom 17. Dezember 2013.

Sachverhalt:

A.

A.A._____ und B.A._____ erwarben im Jahr 1998 ihre Liegenschaft in U._____ mit Wohnhaus und angebauter Scheune mit Stall. Im gleichen Jahr sanierten sie den Wohntrakt. Im Jahr 2004 bauten sie die Scheune im Parterre im Rahmen der bestehenden Gebäudehülle zu einem Wohnraum mit Küche aus. Die Decke wurde im Hinblick auf eine spätere Sanierung nur rudimentär isoliert. Im Jahr 2010 erfolgte der Ausbau des Dachgeschosses zu einem Schlafzimmer mit Ankleide und Bad.

In der Steuererklärung 2010 machten A.A._____ und B.A._____ im Zusammenhang mit dem Ausbau des Dachgeschosses die Planungs- und Umbaukosten von insgesamt Fr. 45'554.-- (einschliesslich Gebäudeversicherungsprämie) als Unterhaltskosten zum Abzug geltend. Die Steuerkommission der Gemeinde U._____ liess im Veranlagungsentscheid für die Kantons- und Gemeindesteuern 2010 nur den Pauschalabzug für privat genutzte Liegenschaften in der Höhe von Fr. 2'388.-- zum Abzug zu. Mit Einspracheentscheid vom 31. Oktober 2012 bestätigte die Steuerkommission U._____ diese Veranlagung.

B.

Einen Rekurs der Steuerpflichtigen wies das Spezialverwaltungsgericht des Kantons Aargau, Abteilung Steuern, mit Urteil vom 21. März 2013 ab. Die Steuerpflichtigen gelangten in der Folge an das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau, welches die Beschwerde mit Urteil vom 17. Dezember 2013 ebenfalls abwies.

C.

Hiergegen führen A.A._____ und B.A._____ Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten mit dem (sinngemässen) Antrag, die im Rahmen des Umbaus realisierten Energiesparmassnahmen seien zum Abzug zuzulassen.

Das Kantonale Steueramt beantragt Abweisung der Beschwerde, das Verwaltungsgericht und die Eidg. Steuerverwaltung verzichteten auf eine Vernehmlassung.

Erwägungen:

1.

1.1. Angefochten ist der Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, die unter keinen Ausschlussgrund gemäss Art. 83 BGG fällt und daher mit Beschwerde an das Bundesgericht weitergezogen werden kann (Art. 82 lit. a BGG in Verbindung mit Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Die Beschwerdeführer sind durch die angefochtene Entscheidung besonders berührt und gestützt auf Art. 89 Abs. 1 BGG zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten legitimiert; auf das frist- und formgerecht eingereichte Rechtsmittel ist einzutreten.

1.2. Mit der Beschwerde können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts durch die kantonalen Instanzen gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition. In den Bereichen, in denen das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen gewissen Gestaltungsspielraum belässt oder keine Anwendung findet, beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts auf Willkür (BGE 134 II 207 E. 2 S. 210; 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f.; Urteil 2C_95/2013 / 2C_96/2013 vom 21. August 2013 E. 1.6, in: StE 2013 B 22.2 Nr. 28).

1.3. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG), es sei denn, dieser sei offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG (Art. 105 Abs. 2 bzw. Art. 97 Abs. 1 BGG).

2.

2.1. Gemäss § 39 Abs. 2 Satz 1 (in der seit 1. Januar 2009 gültigen Fassung) des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 (StG/AG; SAR 651.100) 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. Diese Bestimmung entspricht wörtlich Art. 32 Abs. 2 Satz 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, in der seit 1. Januar 2010 gültigen Fassung; SR 642.11) sowie Art. 9 Abs. 3 Satz 1 StHG (in der ebenfalls seit 1. Januar 2010 gültigen Fassung). Den Unterhaltskosten sind gemäss § 39 Abs. 2 Satz 2 StG/AG Investitionen gleichgestellt, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, soweit sie bei der direkten Bundessteuer abziehbar sind. Der Begriff der Unterhaltskosten im Sinne von § 39 Abs. 2 StG/AG entspricht somit jenem der direkten Bundessteuer (Art. 32 Abs. 2 Satz 2 DBG) bzw. des harmonisierten kantonalen Steuerrechts (Art. 9 Abs. 3 Satz 2 und 3 lit. a StHG). Demnach bestimmt bei Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, das Eidgenössische Finanzdepartement in Zusammenarbeit mit den Kantonen, wie weit sie den Unterhaltskosten gleichgestellt werden können (Art. 9 Abs. 3 Satz 3 lit. a StHG, Art. 32 Abs. 2 Satz 2 DBG).

2.2. Nicht abziehbar sind nach § 41 Abs. 1 lit. d StG/AG (bzw. gemäss Art. 34 lit. d DBG und Art. 9 Abs. 4 Satz 1 StHG) demgegenüber die übrigen Kosten und Aufwendungen, insbesondere die Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen. In diesem Sinne hat das Bundesgericht festgehalten, dass eine Totalsanierung, die praktisch einem Neubau gleichkommt, aus steuerlicher Sicht eine Herstellung darstellt, weshalb die damit verbundenen Kosten einkommenssteuerlich nicht absetzbar sind (Urteile 2C_666/2012 vom 18. Dezember 2012 E. 2.1 und 2C_63/2010 vom 6. Juli 2010 E. 2.1, in: StR 65/2010 S. 864, je mit Hinweisen; vgl. auch Urteil 2A.480/2004 vom 2. Februar 2005 E. 2.3, in: ASA 75 S. 488). Dieser Praxis folgt auch die Lehre (vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Rz. 49 zu Art. 32 DBG; Nicolas Merlino, in: Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, 2008, Rz. 75 in fine zu Art. 32

DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, Rz. 50 zu § 30 StG/ZH; Leuch/Schlup Guignard, in: Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2014, Art. 36 Rz. 19).

2.3. Auch ein völliger Um- oder Ausbau einer Liegenschaft kommt wirtschaftlich einem Neubau gleich. Wird eine Liegenschaft umgebaut und neuen Zwecken zugeführt, liegt Herstellung vor, wenn die "Renovation" umfangmässig einem Neubau gleichkommt (Urteil 2C_233/2011 vom 28. Juli 2011 E. 3.2, in: RDAF 2013 II 80 mit Hinweis auf BGE 123 II 218 E. 2 S. 224 und 103 Ib 197 E. 3b S. 201). Das ist insbesondere bei Aushöhlung der Baute oder von Gebäudeteilen mit anschliessender Neugestaltung der Innenraumeinteilung der Fall (vgl. Leuch/Schlup Guignard, a.a.O.).

2.4. Steuerlich als (Teil-) Neubau zu betrachten ist dabei auch der Ausbau von Gebäuden oder Gebäudeteilen, wenn damit in erster Linie eine Wohnraumerweiterung bezweckt wird (vgl. Urteil 2C_666/2008 vom 12. Mai 2009 E. 2.4, in: StE 2010 B 25.7 Nr. 5: Verglasung und Überdeckung eines offenen Sitzplatzes; vgl. auch Urteil 2C_63/2010 vom 6. Juli 2010 Sachverhalt und E. 2.3, in: StR 65/2010 S. 864: Umbau einer Garage mit Schopf von 45 m² in eine Wohnung mit Garage von 3,75 Raumeinheiten). Ein solcher Ausbau mit Wohnraumerweiterung kommt wirtschaftlich betrachtet dem An- oder Aufbau zusätzlicher Wohnräume gleich. Als Herstellung zu gelten haben dabei alle Massnahmen, die den Ausbau mit Wohnraumerweiterung erst ermöglichen bzw. alle anfallenden Kosten, die durch den Ausbau unmittelbar veranlasst werden.

Die Verwaltungspraxis lässt daher zu Recht namentlich beim Ausbau von Dachgeschossen mit Einbau von Zimmern oder Wohnungen einkommenssteuerlich keine Kosten zum Abzug zu (vgl. z.B. Merkblatt des Kantonalen Steueramtes Zürich vom 13. November 2009 über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kosten für den Unterhalt und die Verwaltung von Liegenschaften, Rz. 49 Nr. 2.4; Besonderes Merkblatt der Kantonalen Steuerverwaltung Freiburg für den tatsächlichen Kostenabzug bei Privatliegenschaften sowie für Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, gültig ab der Veranlagungsperiode 2011, Ziff. 5 / 2.2.1; Merkblatt der Kantonalen Steuerverwaltung Glarus vom 16. Dezember 2013, Liegenschaftsunterhalt - Energiesparmassnahmen, Umwelt- und Lärmschutzmassnahmen, Denkmalpflege, Betriebskosten, Ziff. 2.2.1 S. 6; Merkblatt der Steuerverwaltung des Kantons Schwyz zur Abgrenzung von Anlage- und Unterhaltskosten, Stand 1. Januar 2012, Ziff. 2.2 S. 2; Richtlinie der Steuerverwaltung des Kantons Wallis, Katalog für den Abzug und die Ausscheidung der Unterhaltskosten für Liegenschaften, Ausgabe 2013, Ziff. 2.2).

3.

3.1. Die Beschwerdeführer erwarben im Jahr 1998 die Liegenschaft in U._____. Darauf steht ein im Jahr 1900 errichtetes Wohnhaus mit angebaute Scheune mit Stall. Noch im Jahr des Erwerbs sanierten die Beschwerdeführer den Wohntrakt. Im Jahr 2004 bauten sie die angebaute Scheune mit Stall im Parterre im Rahmen der bestehenden Gebäudehülle zu einem Wohnraum mit Küche aus. Die Decke wurde im Hinblick auf eine spätere Sanierung des Dachgeschosses nur rudimentär isoliert. Im Jahr 2010 bauten die Beschwerdeführer das Dachgeschoss zu einem Schlafzimmer mit Ankleide und Bad aus.

3.2. Der vom Verwaltungsgericht festgestellte und für das Bundesgericht verbindliche Sachverhalt (Art. 105 Abs. 1 BGG) ist unbestritten. Die Beschwerdeführer anerkennen ausdrücklich, dass sie mit dem Ausbau des - bisher nur rudimentär ausgebauten und unbeheizten - Dachbodens zu einem Schlafzimmer mit Ankleide und Bad eine Umnutzung vorgenommen haben. Der Umbau des unbeheizten Estrichs der Scheune zu einem Schlafzimmer mit Ankleide und Bad stellt einen Ausbau von Gebäudeteilen dar, mit dem in erster Linie eine Wohnraumerweiterung bezweckt wurde. Dafür können einkommenssteuerlich keine Kosten zum Abzug gebracht werden. Der Ausbau ermöglicht erst die vollwertige ganzjährige Nutzung als Wohnraum, weshalb auch die durch den Ausbau veranlassten Kosten für die Isolation bisher nicht isolierter Böden, Wände, Dächer und Decken als Herstellungskosten zu qualifizieren sind.

3.3. Das gilt gleichermassen für die Auslagen zugunsten energetisch hochwertiger Massnahmen:

Die Beschwerdeführer berufen sich darauf, dass sie das undichte Dach vollständig neu gedeckt und das hundertjährige Unterdach ersetzt und das Dachgeschoss gleichzeitig mit einer Wärmedämmung nutzbar gemacht und die gesamte Gebäudehülle zeitgemäss isoliert hätten. Das geltende Recht sieht zwar vor, dass energiesparende und umweltschonende Investitionen abziehbar sind (§ 39 Abs. 2

Satz 2 StG/AG; vorne E. 2.1). Darunter fallen Aufwendungen für Massnahmen, die zur rationellen Energieverwendung oder zur Nutzung erneuerbarer Energien beitragen. Diese Massnahmen beziehen sich aber nur auf den Ersatz von veralteten und die erstmalige Anbringung von neuen Bauteilen oder Installationen in bestehenden Gebäuden (Art. 5 der Verordnung vom 24. August 1992 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer [Liegenschaftskostenverordnung]; SR 642.116). Dazu gehören unter anderem Massnahmen zur Verminderung der Energieverluste der Gebäudehülle, wie die Wärmedämmung von Böden, Wänden, Dächern und Decken gegen das Aussenklima, gegen unbeheizte Räume oder gegen das Erdreich (Art. 1 lit. a Ziff. 1 der Verordnung vom 24. August 1992 über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien; SR 642.116.1).

Demgegenüber berechtigen derartige Auslagen in Neubauten nicht zum Abzug (Urteile 2C_727/2012, 2C_729/2012 vom 18. Dezember 2012 E. 2.2.2 und 3.3, in: StR 68/2013 S. 318; 2C_63/2010 vom 6. Juli 2010 E. 2.1, in: StR 65/2010 S. 864; je mit Hinweisen); dazu zählen auch Aufwendungen für Um- und Ausbauten, die wirtschaftlich einem Neubau gleichkommen (vorne E. 2.3 und E. 2.4). Als bestehendes Gebäude gilt somit nicht jedes Gebäude, das bereits vorhanden ist (vgl. Urteil 2C_63/2010 vom 6. Juli 2010 E. 2.3, in: StR 65/2010 S. 864). Die getätigten Ausgaben müssen dazu dienen, die Liegenschaft in ihrem bisherigen vertrags- oder nutzungsmässigen Zustand zu erhalten (vgl. BGE 123 II 218 E. 1c S. 223; Urteil 2A.480/2004 vom 2. Februar 2005 E. 2.1, in: ASA 75 S. 488). Das ist beim hier in Frage stehenden Ausbau des Dachgeschosses durch die Beschwerdeführer nicht der Fall.

4.

Was die Beschwerdeführer vorbringen, vermag an diesem Ergebnis nichts zu ändern.

4.1. Die Beschwerdeführer machen geltend, dass der Dachboden bereits vor dem Umbau als Spielwiese für die Kinder und als Estrichraum genutzt worden sei. Der Einwand ist unbehelflich. Die meisten Gebäude, die einem Ersatzbau weichen oder um- oder ausgebaut werden, wurden schon zuvor in irgendeiner Form genutzt. Aus der Tatsache, dass der Estrich bereits vor dem Umbau anderweitig verwendet wurde, lässt sich daher nichts zu Gunsten der Beschwerdeführer ableiten.

§ 39 Abs. 2 Satz 2 StG/AG fördert (in Übereinstimmung mit Art. 32 Abs. 2 Satz 2 DBG und Art. 9 Abs. 3 Satz 2 und 3 lit. a StHG) die energetische Optimierung bisher mangelhaft oder unzureichend isolierter privater Liegenschaften. Sinn der Regelung ist es, einen Anreiz zu schaffen, bestehende, energietechnisch schlechte Bausubstanz bzw. energietechnisch veraltete Installationen möglichst bald auf den modernen Stand der Technik zu bringen bei im Übrigen gleich bleibender Nutzung (vgl. Urteil 2C_727/2012, 2C_729/2012 vom 18. Dezember 2012 E. 2.2.1 mit Hinweisen, in: StR 68/2013 S. 318).

4.2. Die Beschwerdeführer erblicken in der Argumentation der Vorinstanz einen Rückfall in die mit BGE 99 Ib 362 eingeleitete, in BGE 123 II 218 präzierte und mit Bundesgesetz vom 3. Oktober 2008 über die steuerliche Behandlung von Instandstellungskosten bei Liegenschaften (AS 2009 1515 ff.) mit Wirkung ab 1. Januar 2010 abgeschaffte so genannte Dumont-Praxis, die im Kanton Aargau bei den Kantons- und Gemeindesteuern rückwirkend per 1. Januar 2009 nicht mehr angewandt wurde (vorne E. 2.1)

Dieser Vorwurf ist unberechtigt, denn die Dumont-Praxis betraf lediglich die Kosten zur Instandstellung einer stark vernachlässigten Liegenschaft in den ersten fünf Jahren nach deren Erwerb. Ging es dagegen um eine nicht vernachlässigte Liegenschaft, so galt schon nach früherem Recht, dass der Eigentümer Kosten abziehen konnte, soweit sie für den normalen periodischen Unterhalt aufgewendet werden (vgl. Urteil 2C_851/2012, 2C_852/2012 vom 19. Dezember 2012 E. 2.2). Davon zu unterscheiden war (und bleibt auch nach Abschaffung der Dumont-Praxis) der Fall, wo der neue Vermieter oder Verpächter die Liegenschaft renoviert, um den Miet- oder Pächtertrag zu steigern, oder wo eine (auch selbst genutzte) Liegenschaft ganz oder teilweise umgebaut oder einer neuen Nutzung zugeführt wird. Insofern dienen die Ausgaben nicht dazu, die Liegenschaft in ihrem bisherigen vertrags- oder nutzungsmässigen Zustand zu erhalten, sondern zielen darauf ab, die Einkommensquelle zu verbessern (Urteil 2A.480/2004 vom 2. Februar 2005 E. 2.1, in: ASA 75 S. 488; BGE 123 II 218 E. 1c S. 223). Zudem wäre vorliegend die Dumont-Praxis auch nach altem Recht gar nicht anwendbar, weil sie nur die Aufwendungen innert fünf Jahren nach Erwerb der stark vernachlässigten

Liegenschaft betraf, während die Beschwerdeführer ihr Grundstück mehr als zehn Jahre vor dem Ausbau des Dachgeschosses erworben hatten.

4.3. Nach der Darstellung der Beschwerdeführer ging es darum, mit einer Wärmedämmung das Dachgeschoss für Wohnzwecke nutzbar zu machen. Damit räumen die Beschwerdeführer ein, dass die Wärmedämmung die Folge der Umnutzung und des Umbaus des Dachgeschosses als Wohnraum ist. Schliesslich erwähnen die Beschwerdeführer, dass im Jahr 2010 eine notdürftige (provisorische) Wärmedämmung aus dem Jahr 2004 ersetzt worden sei. Auch dieser Einwand gegen die Aufrechnung des geltend gemachten Liegenschaftsaufwands greift aber nicht. Beim Ersatz eines Provisoriums durch die endgültige bauliche Massnahme handelt es sich nämlich nicht um Unterhalt, sondern um einen Baufortschritt im Rahmen des gesamten Ausbau-Projekts.

5.

Die Beschwerde ist nach dem Gesagten unbegründet und daher abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftung aufzuerlegen (Art. 65 f. BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht auszurichten (Art. 68 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.-- werden den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftung auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Aargau, 2. Kammer, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 4. September 2014

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Zünd

Der Gerichtsschreiber: Wyssmann