Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.480/2004/dxc

Urteil vom 2. Februar 2005
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Hungerbühler, Wurzburger, Müller,
Bundesrichterin Yersin,
Gerichtsschreiber Hatzinger.

Parteien
Steueramt des Kantons Solothurn, 4509 Solothurn, Beschwerdeführer,

gegen

AX._____ und BX._____,
Beschwerdegegner, vertreten durch Treuhand
Burkhardt AG,
Kantonales Steuergericht Solothurn,
Centralhof, Bielstrasse 9, 4502 Solothurn.

Gegenstand
Staats- und Bundessteuer 2001,
Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen das Urteil des Kantonalen Steuergerichts Solothurn vom 7. Juni 2004.

Sachverhalt:
A.
AX._____ und BX._____ erwarben am 18. Mai 2001 das Grundstück Grundbuch (GB) C._____ Nr. 1234, bestehend aus einem Einfamilienhaus, Baujahr 1931, einer Garage und einem Nebengebäude, zum Preis von Fr. 320'000.–. Die Eheleute X._____ wendeten im Jahr 2001 für die Renovation der Liegenschaft insgesamt Fr. 119'552.– auf und machten diesen Betrag in der Steuererklärung 2001B als Liegenschaftskosten geltend. Im Jahr 2002 betrugen diese Kosten gemäss Steuererklärung 2002 Fr. 36'976.–. Die Veranlagungsbehörde Thal/Gäu anerkannte in der definitiven Veranlagung der kantonalen Staatssteuern und der direkten Bundessteuern der Steuerperiode 2001 die geltend gemachten Unterhaltskosten nicht. Die hiergegen eingereichte Einsprache wies sie am 9. Januar 2004 ab, da von einer vernachlässigten Liegenschaft auszugehen sei, und liess lediglich einen Pauschalabzug für Versicherungsprämien von ca. Fr. 1'000.– zu.
B.
Das Kantonale Steuergericht Solothurn hiess Rekurs und Beschwerde der Steuerpflichtigen am 7. Juni 2004 (versandt: 2. Juli 2004) gut, hob den Einspracheentscheid auf und wies die Sache zur Neubeurteilung an die Veranlagungsbehörde zurück. Die Renovationen seien zumindest teilweise periodische Unterhaltsarbeiten und damit abzugsfähig; allenfalls sei auf Pauschalabzüge abzustellen.
C.
Gegen diesen Entscheid hat das Steueramt des Kantons Solothurn am 31. August 2004 Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht geführt. Es beantragt, das angefochtene Urteil sei betreffend die Staatssteuer aufzuheben und die Sache zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen; bezüglich der direkten Bundessteuer sei das Urteil ebenfalls aufzuheben und das steuerbare Einkommen von AX._____ und BX._____ (Beschwerdegegner) auf Fr. 74'900.– gemäss Einspracheentscheid vom 10. November 2003 (recte: 9. Januar 2004) festzusetzen.

Das Kantonale Steuergericht beantragt, die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei. Gemäss Antrag der Eidgenössischen Steuerverwaltung ist die Beschwerde gutzuheissen, der angefochtene Entscheid aufzuheben und der Einspracheentscheid zu bestätigen. Die Beschwerdegegner liessen sich nicht vernehmen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
I. Eintretensvoraussetzungen, Kognition, kassatorische Wirkung
1.
1.1 Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde richtet sich gegen den angefochtenen Entscheid, soweit er die direkten Bundessteuern und die kantonalen Staatssteuern der Steuerperiode 2001 betrifft. Der Streitgegenstand, Liegenschaftsunterhalt als Gewinnungskosten, ist steuerharmonisierungsrechtlich geregelt (Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]in Verbindung mit Art. 9 Abs. 1 StHG). Da es um Liegenschaftskosten im Steuerjahr 2001, das heisst nach dem 1. Januar 2001 geht, ist die achtjährige Anpassungsfrist abgelaufen, so dass das Bundesrecht direkt anwendbar wäre, falls ihm das kantonale Steuerrecht widersprechen sollte, weshalb das Rechtsmittel der Verwaltungsgerichtsbeschwerde zulässig ist (Art. 72 StHG; BGE 130 II 202 E. 1 S. 204; 128 II 56 E. 1 und 2 S. 58 ff.). Das Kantonale Steueramt ist legitimiert, in Bezug auf die direkte Bundessteuer und die kantonalen Steuern Beschwerde zu führen (Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]; Art. 73 Abs. 2 StHG).
1.2 Das Steuergericht hat die Sache an die Veranlagungsbehörde zur Neubeurteilung zurückgewiesen; es hat indessen als Teilaspekt endgültig entschieden, dass unter den gegebenen Umständen wenigstens die Kosten für den periodischen Unterhalt abgezogen werden dürften. Praxisgemäss ist ein solcher Rückweisungsentscheid mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde anfechtbar (vgl. BGE 129 II 286 E. 4.2 S. 291 mit Hinweisen). Auf die frist- und formgerechte Beschwerde ist einzutreten.
1.3 Das Bundesgericht überprüft das angefochtene Urteil auf Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich einer Überschreitung oder eines Missbrauchs des Ermessens, sowie auf unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 104 OG). An diesen ist es gebunden, wenn ihn eine richterliche Behörde als Vor-instanz nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat (Art. 105 Abs. 2 OG).
1.4 Im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde betreffend die direkte Bundessteuer wendet das Bundesgericht das massgebende Bundesrecht von Amtes wegen an, ohne an die Begründung der Parteibegehren gebunden zu sein (Art. 114 Abs. 1 zweiter Halbsatz OG). Hebt es das angefochtene Urteil auf, entscheidet es selbst in der Sache oder weist diese zu neuer Beurteilung an die Vorinstanz zurück (Art. 114 Abs. 2 erster Satz OG). Demgegenüber kann das Bundesgericht bei Gutheissung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit Bezug auf die kantonalen Steuern nicht selbst entscheiden (Art. 73 Abs. 3 StHG); die Beschwerde nach Art. 73 StHG hat lediglich kassatorische Wirkung: das Bundesgericht hebt den Entscheid diesfalls nur auf und weist die Sache zur neuen Beurteilung an die Vorinstanz zurück (BGE 130 II 509 E. 8.3 S. 511 f.; zur Veröffentlichung bestimmtes Urteil 2A.478/2003 vom 22. November 2004, E. 2.3 mit Hinweisen).
II. Direkte Bundessteuer
2.
2.1 Bei Liegenschaften im Privatvermögen können die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden (Art. 32 Abs. 2 erster Satz DBG). Nicht abziehbar sind die übrigen Kosten und Aufwendungen, insbesondere die Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen (Art. 34 lit. d DBG). Als Unterhaltskosten können insbesondere die Auslagen für Reparaturen und Renovationen, die nicht wertvermehrende Aufwendungen darstellen, abgezogen werden (Art. 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 1 der Verordnung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 24. August 1992 über die abziehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer [SR 642.116.2]).

Bezüglich Unterhaltskosten für neu erworbene Liegenschaften gilt die so genannte Dumont-Praxis (vgl. BGE 99 Ib 362; 123 II 218; ASA 70 S. 155 E. 3d S. 158 ff.; Urteil 2A.389/2003 vom 10. März 2004, E. 2.1; siehe auch Urteil 2A.52/1998 vom 30. März 1999, E. 2a/b): Handelt es sich um eine vom bisherigen Eigentümer vernachlässigte Liegenschaft, so sind die Kosten, die der Erwerber zur Instandstellung in den ersten fünf Jahren

aufwenden muss, steuerlich grundsätzlich nicht abziehbar (vgl. Art. 1 Abs. 1 zweiter Satz der bundesrätlichen Verordnung vom 24. August 1992 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer [SR 642.116]). Geht es dagegen um eine nicht vernachlässigte Liegenschaft, kann der neue Eigentümer die "anschaffungsnahen" Kosten steuerlich abziehen, soweit sie für den normalen, periodischen Unterhalt (und nicht zum Nachholen unterbliebenen Unterhalts) aufgewendet werden. Davon zu unterscheiden ist der Fall, wo der neue Vermieter oder Verpächter die Liegenschaft renoviert, um den Miet- oder Pachtertrag 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 (BGE 123 II 218 E. 1c S. 223; siehe auch Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/ Basel 2001, N. 45 ff. zu Art. 32 DBG). Die Dumont-Praxis bezweckt, den Steuerpflichtigen, der eine im Unterhalt vernachlässigte Liegenschaft kauft, um sie zu renovieren, steuerlich nicht besser zu stellen als denjenigen Steuerpflichtigen, der eine bereits renovierte Liegenschaft erwirbt (ASA 70 S. 155 E. 3d S. 159).
2.2 Die Beschwerdegegner haben die fragliche Liegenschaft im Jahr 2001 für Fr. 320'000.– erworben, anschliessend für beinahe Fr. 120'000.– und im Jahr 2002 nochmals für knapp Fr. 37'000.– in Stand stellen lassen, wobei vorliegend der Betrag für 2001 als Unterhaltskosten im Sinne von Art. 32 Abs. 2 DBG streitig ist. Die betreffenden Renovationen umfassten Umbauarbeiten des Bades, der Küche, der Bodenbeläge, der Wände und Decken. Nach ihren eigenen Angaben konnte das Wohnhaus im ursprünglichen, "miserablen" Zustand gar nicht vermietet werden. Instandstellungskosten für eine solche Liegenschaft können nach der erwähnten Praxis indes nicht abgezogen werden (Art. 1 Abs. 1 zweiter Satz der genannten bundesrätlichen Verordnung); sie stellen wertvermehrende Aufwendungen im Sinne von Art. 34 lit. d DBG dar. Damit liegt hier der Erwerb einer vernachlässigten Liegenschaft vor.
2.3 Nach Ansicht der Vorinstanz können vorliegend einzelne Aufwendungen als normaler periodischer Unterhalt oder allenfalls eine Unterhaltspauschale abgezogen werden. Sie beruft sich hierzu auf die entsprechende Berner Praxis (gemäss der allgemeinen Wegleitung der Steuerverwaltung des Kantons Bern für das Jahr 2001, S. 51 ff.), wonach auch bei einer vernachlässigten Liegenschaft pauschal die Hälfte der Auslagen absetzbar sein soll.

Wird eine solche Liegenschaft, wie hier, umfassend erneuert, spricht jedoch die Vermutung dafür, dass die gesamten Aufwendungen wertvermehrenden Charakter hatten (vgl. Locher, a.a.O., N. 49 zu Art. 32 DBG; siehe auch Bernhard Zwahlen, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Basel 2000, N. 12 zu Art. 32 DBG). Dies muss vorliegend umso mehr gelten, als die betreffenden Auslagen gar nicht den Charakter von Gewinnungskosten haben konnten, was allein gerechtfertigt hätte, sie abzuziehen; denn die Liegenschaft war im ursprünglichen Zustand zur Erzielung eines Mietertrags gar nicht geeignet (mangels Eigennutzung auch nicht zur Erzielung eines Eigenmietwertes) und konnte erst durch die entsprechende Investition Einkommen erzeugen. Es besteht demnach entgegen dem angefochtenen Entscheid kein Anlass, die Sache zur Neubeurteilung an die Veranlagungsbehörde zurückzuweisen. Die Beschwerde ist in diesem Punkt begründet.
III. Kantonale Steuern
3.
3.1 Gemäss Art. 9 Abs. 1 Satz 1 StHG werden von den gesamten steuerbaren Einkünften die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge abgerechnet; Abs. 2 zählt die allgemeinen Abzüge auf. Bei Grundstücken im Privatvermögen können die Kantone Abzüge für Umweltschutz, Energiesparen und Denkmalpflege vorsehen (Art. 9 Abs. 3 StHG). Andere Abzüge sind unzulässig (vorbehalten sind die Kinderabzüge und andere Sozialabzüge des kantonalen Rechts; Art. 9 Abs. 4 StHG). Die Regelung von Art. 9 Abs. 1 und 2 StHG betreffend Gewinnungskosten und allgemeinen Abzügen ist grundsätzlich abschliessend (BGE 128 II 66 E. 4b S. 71 f.).
3.2 Nach Solothurner Steuerrecht können bei Liegenschaften des Privatvermögens die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die notwendigen Kosten der Verwaltung abgezogen werden, ferner Kosten für Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen an bestehenden Bauten gemäss Regelung des Eidgenössischen Finanzdepartements. Überdies sind die Kosten denkmalpflegerischer Arbeiten abziehbar (vgl. § 39 Abs. 3 des Solothurner Gesetzes vom 1. Dezember 1985 über die Staats- und Gemeindesteuern [Steuergesetz]). Unterhaltskosten sind

Kosten, die der Werterhaltung dienen (§ 2 Abs. 1 der Solothurner Steuerverordnung Nr. 16 vom 28. Januar 1986 über Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten von Liegenschaften im Privatvermögen [Steuerverordnung Nr. 16/SO]); was dazu gehört, ist in § 2 Abs. 1 lit. a bis f Steuerverordnung Nr. 16/SO aufgelistet. Unterhaltskosten gelten als wertvermehrend und können nicht abgezogen werden, soweit sie in den ersten fünf Jahren seit dem Erwerb für die Instandstellung einer Liegenschaft aufgewendet werden, deren Unterhalt vom bisherigen Eigentümer vernachlässigt wurde (vgl. § 2 Abs. 3 Steuerverordnung Nr. 16/SO).
3.3 Die Regelung des Solothurner Steuergesetzgebers weicht von der Lösung, wie sie im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vorgesehen ist, nicht ab: § 39 Abs. 3 Steuergesetz/SO und Art. 32 Abs. 2 DBG verwenden dieselben Begriffe und haben den gleichen Inhalt; § 2 Abs. 3 Steuerverordnung Nr. 16/SO hält die Dumont-Praxis fest. In der Frage, inwiefern Unterhaltskosten für Liegenschaften abziehbar sind, verbleibt den Kantonen ohnehin kein Freiraum mehr (a.M.: Markus Reich, in Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, 2. Aufl., Basel 2002, N. 20a zu Art. 9 StHG): Diese Kosten gehören zu den in Art. 9 Abs. 1 StHG umschriebenen Gewinnungskosten; nach Art. 9 Abs. 4 StHG sind andere Abzüge als die in Art. 9 genannten unzulässig (vgl. E. 3.1). Der Begriff der Unterhaltskosten kann unter dem Geltungsbereich des Steuerharmonisierungsgesetzes im kantonalen Recht nicht anders ausgelegt werden als auf dem Gebiet der direkten Bundessteuer (vgl. E. 2.1 und die dort genannte bundesrätliche Verordnung). Eine andere Auslegung würde dem Anliegen der vertikalen Steuerharmonisierung zuwiderlaufen und die mit dem Erlass des Steuerharmonisierungsgesetzes angestrebte Vereinfachung der Rechtsanwendung
vereiteln (vgl. BGE 128 II 66 E. 4b S. 71 f.).

Nach dem zur direkten Bundessteuer Gesagten ist davon auszugehen, dass es sich bei den gesamten fraglichen Auslagen um wertvermehrende Aufwendungen handelt. Die Beschwerde erweist sich daher auch in Bezug auf die kantonalen Steuern als begründet.

IV. Kosten und Entschädigung
4.
4.1 Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist demnach gutzuheissen. Soweit die direkte Bundessteuer betreffend, ist das angefochtene Urteil aufzuheben und der Einspracheentscheid der Veranlagungsbehörde zu bestätigen. Mit Bezug auf die kantonalen Steuern ist der angefochtene Entscheid ebenfalls aufzuheben und die Sache zur neuen Beurteilung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen (vgl. Art. 73 Abs. 3 StHG). Diese wird auch über die kantonalen Verfahrenskosten neu zu entscheiden haben.
4.2 Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten den Beschwerdegegnern unter Solidarhaft aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 und 7 in Verbindung mit Art. 153 Abs. 1 und Art. 153a OG): Obwohl diese sich zur Beschwerde nicht haben vernehmen lassen, erscheinen sie als unterliegende Partei, weil sie den angefochtenen Entscheid veranlasst haben (vgl. BGE 128 II 90 E. 2b S. 94 f. mit Hinweis; Urteile 2A.62/1997 vom 3. Mai 1999 und 2A.325/1997 vom 6. Februar 1998, je nicht publizierte E. 3b bzw. E. 3). Entschädigungen sind nicht geschuldet (vgl. Art. 159 Abs. 2 OG).
Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird gutgeheissen.
1.1 Mit Bezug auf die direkte Bundessteuer wird das Urteil des Kantonalen Steuergerichts Solothurn vom 7. Juni 2004 aufgehoben und der Einspracheentscheid der Veranlagungsbehörde Thal-Gäu vom 9. Januar 2004 bestätigt.
1.2 Mit Bezug auf die kantonalen Steuern wird das Urteil des Kantonalen Steuergerichts Solothurn vom 7. Juni 2004 aufgehoben und die Sache zur neuen Beurteilung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird den Beschwerdegegnern unter Solidarhaft auferlegt.
3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.
4.
Dieses Urteil wird den Parteien und dem Kantonalen Steuergericht Solothurn sowie der Eidgenössischen Steu-

erverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 2. Februar 2005
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: