

**2C\_582/2021**

**Urteil vom 29. November 2021**

**II. öffentlich-rechtliche Abteilung**

Besetzung  
Bundesrichter Seiler, Präsident,  
Bundesrichterin Aubry Girardin,  
nebenamtlicher Bundesrichter Benz,  
Gerichtsschreiber Seiler.

Verfahrensbeteiligte  
A. \_\_\_\_\_,  
B. \_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführer,  
beide vertreten durch Rechtsanwalt Felix Stieger,

*gegen*

Steuerverwaltung des Kantons Thurgau, Schlossmühlestrasse 9, 8510 Frauenfeld.

Gegenstand  
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Thurgau  
und direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2014,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Thurgau vom 26.  
Mai 2021 (VG.2020.193/E).

**Sachverhalt:**

**A.**  
A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ deklarierten in ihrer Steuererklärung 2014 Unterhaltskosten für ihre Liegenschaft in U. \_\_\_\_\_ (Gemeinde V. \_\_\_\_\_, Kanton Thurgau) in der Höhe von Fr. 292'371.--, wovon Fr. 268'951.-- den Ersatz des Schwimmbades sowie der Stützmauer samt Gartenarbeiten betrafen.

Mit Veranlagungsentscheiden vom 3./4. Juli 2019 liess die Steuerverwaltung des Kantons Thurgau nebst unstrittigen Kosten von Fr. 20'136.-- die Hälfte der Umbaukosten von Fr. 268'951.-- als ordentlichen Unterhalt zum Abzug zu.

Auf Einsprache hin reduzierte die Kantonale Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 20. März 2020 die abziehbaren Unterhaltskosten auf Fr. 68'778.--.

**B.**  
Gegen den Einspracheentscheid erhoben A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ am 23. April 2020 Rekurs und Beschwerde mit dem Antrag, die als nicht abziehbar qualifizierten Kosten zum Abzug zuzulassen. Die Kantonale Steuerverwaltung beantragte, die Liegenschaftsunterhaltskosten von Fr. 68'778.-- neu auf Fr. 20'136.-- festzulegen, da die Neuerstellung des Schwimmbades steuerlich als Ersatzinvestition und nicht als abzugsfähige Instandstellung zu qualifizieren sei. Mit Entscheid vom 30. November 2020 wies die Steuerrekurskommission den Rekurs und die Beschwerde ab und reduzierte die abzugsberechtigten Liegenschaftsunterhaltskosten auf Fr. 20'136.--.

Die von A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ am 28. Dezember 2020 gegen den Entscheid erhobene Beschwerde wies das Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau mit Entscheid vom 26. Mai 2021 ab.

## C.

A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ erheben am 19. Juli 2021 Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten mit dem Antrag, das Urteil des Verwaltungsgerichts aufzuheben und statt der zum Abzug zugelassenen Kosten von Fr. 20'136.-- die gesamten geltend gemachten Kosten von Fr. 289'671.-- als Liegenschaftenunterhalt anzuerkennen.

## Erwägungen:

### I. Prozessuales

#### 1.

1.1. Die frist- (Art. 100 Abs. 1 BGG) und formgerecht (Art. 42 BGG) eingereichte Eingabe betrifft eine Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG) und richtet sich gegen den kantonal letztinstanzlichen (Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG), verfahrensabschliessenden (Art. 90 BGG) Entscheid eines oberen Gerichts (Art. 86 Abs. 2 BGG). Das Rechtsmittel ist als Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig (Art. 83 BGG e contrario; vgl. auch Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Die Beschwerdeführer sind bereits im kantonalen Verfahren als Parteien beteiligt gewesen und dort mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Ausserdem sind sie durch das angefochtene Urteil in ihren schutzwürdigen Interessen besonders berührt. Sie sind somit zur Erhebung des Rechtsmittels legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG; vgl. auch Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]).

1.2. In der vorliegenden Angelegenheit hat die Vorinstanz in zulässiger Weise über die Staats- und Gemeindesteuer sowie die direkte Bundessteuer einen Entscheid gefällt. Unter diesen Umständen und im Lichte der ständigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung dürfen die Beschwerdeführer in derselben Eingabe sowohl gegen die Staats- und Gemeindesteuer als auch gegen die direkte Bundessteuer ein Rechtsmittel einlegen (vgl. [BGE 142 II 293](#) E. 1.2; [135 II 260](#) E. 1.3.1 f.). Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist einzutreten.

### II. Direkte Bundessteuer

#### 2.

2.1. Gemäss Art. 32 Abs. 2 Satz 1 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. Als Unterhaltskosten im Sinne von Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG steuerlich abziehbar sind jene Aufwendungen, die dazu dienen, den konkreten Nutzungswert eines Wirtschaftsguts in einer Liegenschaft zu erhalten, instand zu stellen oder ihn zu ersetzen. Von den Unterhaltskosten zu unterscheiden sind Aufwendungen, welche zur Wertvermehrung eines Grundstücks führen (vgl. Art. 34 lit. d DBG). Während Unterhaltskosten der Erhaltung bereits vorhandener Werte dienen, werden mit wertvermehrenden Aufwendungen zusätzliche neue Werte geschaffen. Die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung erfolgt nach objektiv-technischen Kriterien. Vergleichsmaßstab bildet dabei nicht der Wert des Grundstücks insgesamt, sondern derjenige der konkret instand gehaltenen oder ersetzten Installation. Alle Aufwendungen, welche ein Grundstück in einen besseren Zustand versetzen, haben wertvermehrenden Charakter. Massgebend ist dabei aufgrund einer funktionalen Betrachtungsweise, ob das Grundstück durch die Massnahme eine qualitative Verbesserung und damit eine Wertsteigerung erfahren hat (vgl. Urteile [2C\\_450/2020](#) vom 15. September 2020 E. 4.1; [2C\\_1166/2016](#) / [2C\\_1167/2016](#) vom 4. Oktober 2017 E. 2; [2C\\_251/2016](#) vom 30. Dezember 2016 E. 3.2 f.; vgl. auch Urteil [2C\\_558/2016](#) / [2C\\_559/2016](#) vom 24. Oktober 2017 E. 2).

2.2. Praxisgemäss stellt eine Totalsanierung, die praktisch einem Neubau gleichkommt, aus steuerlicher Sicht eine Herstellung dar, weshalb die damit verbundenen Kosten einkommenssteuerlich nicht absetzbar sind. Auch ein völliger Um- oder Ausbau einer Liegenschaft kommt wirtschaftlich einem Neubau gleich. Wird eine Liegenschaft umgebaut und neuen Zwecken zugeführt, liegt eine

Herstellung vor, wenn die "Renovation" umfangmässig einem Neubau gleichkommt (Urteile [2C\\_242/2020](#) vom 23. September 2020 E. 2.2; [2C\\_153/2014](#) vom 9. September 2014 E. 2.2 f. mit Hinweisen). Das Bundesgericht hat zum wirtschaftlichen Neubau mehrere Kriterien entwickelt (vgl. Urteil [2C\\_425/2020](#) vom 13. Juli 2020 E. 3.5.3). Von einem wirtschaftlichen Neubau ist demnach etwa auszugehen, wenn das Investitionsvolumen die Anschaffungskosten übersteigt, sodass von Herstellungskosten zu sprechen ist (Urteile [2C\\_558/2016](#) vom 24. Oktober 2017 E. 2.4.1; [2C\\_153/2014](#) vom 4. September 2014 E. 2.3; [2C\\_233/2011](#) vom 28. Juli 2011 E. 3.2 in: RDAF 2013 II S. 80; [2C\\_63/2010](#) vom 6. Juli 2010 E. 2.3; [2C\\_666/2008](#) vom 12. Mai 2009 E. 2.4), wenn die Gebäudehülle ersetzt wird (Urteil [2C\\_63/2010](#) vom 10. Juni 2010 E. 2.3) oder eine Aushöhlung des Gebäudes oder von Gebäudeteilen mit Neugestaltung der Innenraumeinteilung vorgenommen wird (Urteil [2C\\_460/2015](#) vom 1. Oktober 2015 E. 4.1; [2C\\_666/2012](#) vom 18. Dezember 2012 E. 2.2). Steuerlich als (Teil-) Neubau zu betrachten ist auch der Ausbau von Gebäuden oder Gebäudeteilen, wenn damit in erster Linie eine Wohnraumerweiterung bezweckt wird. 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 (vgl. Hinweise auf kantonale Praxispublikationen in Urteil [2C\\_153/2014](#) vom 9. September 2014 E. 2.4) lässt daher zu Recht namentlich beim Ausbau von Dachgeschossen mit Einbau von Zimmern oder Wohnungen einkommenssteuerlich keine Kosten zum Abzug zu (Urteil [2C\\_242/2020](#) vom 23. September 2020 E. 2.3; vgl. auch Urteil [2C\\_153/2014](#) vom 9. September 2014 E. 2.3 f.).

**2.3.** In all diesen Fällen gelangt eine Gesamtbetrachtung zur Anwendung und der Abzug für sämtliche ausgeführten Unterhaltsarbeiten ist zu verweigern (Urteil [2C\\_233/2011](#) vom 28. Juli 2011 E. 3.2). Dies betrifft auch jene Kosten, die angefallen wären, wenn die vom Umbau der Liegenschaft betroffenen Teile bloss unterhalten beziehungsweise saniert worden und unter diesen Umständen abzugsfähig gewesen wären (Urteil [2C\\_242/2020](#) vom 23. September 2020 E. 2.4 mit Hinweis auf DIETER EGLOFF, in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl. 2015, N. 32 zu § 39 StG/AG).

**2.4.** Ebenfalls nicht um abziehbare Unterhaltskosten handelt es sich bei Garten-Sanierungsarbeiten, wenn diese nicht der Erhaltung bzw. der Wiederherstellung eines zuvor bestehenden Werts dienen, sondern einen neuen Wert schaffen (Urteil [2C\\_558/2016](#) vom 24. Oktober 2017 E. 2.5). Im Sachverhalt, der dem Urteil [2C\\_57/2008](#) vom 11. Dezember 2008 zugrunde lag, wurden folgende Sanierungsarbeiten unternommen: Erneuerung des Rasens, Entfernung von schlechter Erde und Lehm, Einbringung von Humus, Versetzung sowie Ersetzung und Entsorgung von Pflanzen. Der Sanierungsbedarf schon weniger als zwei Jahre nach der Erstellung der Gartenanlage war auf einen "schlechten und lehmigen (bei der Bauphase verkarrten) Boden" zurückzuführen. Das Bundesgericht erwog, dass die Höhe der Aufwendungen von Fr. 12'821.-- gegen die Annahme einer ursprünglich intakten und gebrauchsfähigen Gartenanlage sprach, und kam zum Schluss, dass die ursprüngliche, mit dem Bau des Hauses erstellte Gartenanlage nicht intakt, sondern mangelhaft war und den erwarteten Mehrwert nicht erbrachte (Urteil [2C\\_57/2008](#) vom 11. Dezember 2008 E. 2.5).

### 3.

**3.1.** Nach den Sachverhaltsfeststellungen des Verwaltungsgerichts war das frühere einbetonierte Schwimmbecken der Beschwerdeführer nicht vollständig in den Boden eingelassen. Das neue vorgefertigte Keramikschwimmbecken mit halbrundem Einstieg ist demgegenüber ebenerdig eingelassen. Gemäss Rechnung unter dem Titel "ausgeführte Baumeisterarbeiten für Neubau Schwimmbad" im Betrag von Fr. 35'376.-- wurden das alte Schwimmbecken komplett abgebrochen, insgesamt 33 Kubikmeter Beton und 97 Kubikmeter Aushub abgeführt und die neue Monobetonbodenplatte gegossen und rundum abgeschalt. Die Arbeiten unter dem Titel "Garten-Umänderung" für einen Gesamtbetrag von Fr. 127'103.70 umfassten "Plattenentfernung, Aushub Mauer, Mauerschabung, Kies einbauen, Treppe Abbruch, Stellriemen und Quadersteine setzen, Blockstufen in Beton versetzen, Aushub Quader, Poolplatten verlegen, Quadersteine in Beton setzen, Treppe setzen, Rollrasen verlegen etc.". Die Stützmauer wurde im Bereich des Schwimmbeckens mit einer Betonhinterfüllung neu aufgebaut und als Hangsicherung für das neue Schwimmbecken angepasst und erhöht, wobei die ursprünglichen Löffelsteine wieder eingesetzt wurden. Die bestehende Hangböschung wurde in diesem Bereich aufgehoben. Die Treppe wurde abgebrochen, alsdann gegen Süden verschoben und wieder aufgebaut. Westlich des Wohnhauses wurde die

Rasenfläche aufgehoben und neu ein befestigter Platz erstellt. Zusammen mit der Neuerstellung des Schwimmbades machen die Beschwerdeführer Gesamtkosten von Fr. 268'951.-- für die neugestaltete Pool- und Gartenanlage geltend.

**3.2.** Das Verwaltungsgericht erwo, dass der Rückbau der Stützmauer für das neue Becken und die von den Beschwerdeführern geltend gemachte Renovation umfangmässig einer Totalsanierung des Schwimmbeckens sowie wirtschaftlich einem Neubau gleichkomme, weshalb die hierfür geltend gemachten Kosten als nicht abziehbare Herstellungskosten zu qualifizieren seien. Die Verstärkung und Erhöhung der neuen Stützmauer sei durch den Neubau des Schwimmbeckens erforderlich geworden und folglich Teil der Totalsanierung. Der neu befestigte Platz stehe ebenfalls im Zusammenhang mit der Neugestaltung der Gartenanlage bzw. der nicht abziehbaren Totalsanierung; damit seien auch die Aufwendungen für Gartentreppe und die Rasenfläche bzw. für die übrige Umgebungsgestaltung nicht abziehbare Herstellungs- bzw. Anlagekosten.

Nach der eigenen Darstellung der Beschwerdeführer neigte sich die Poolanlage im Laufe der Jahre talwärts und die Stützmauer drohte einzubrechen. Die bestehende Stützmauer vermochte die Stabilisierung des Hanges und damit den Mehrwert für eine ebene Gartenanlage demnach nicht zu gewährleisten. Der Rückbau des Schwimmbades, um eine neue waagrechte, armierte Bodenplatte für den Pool zu giessen, der Wiederaufbau des Schwimmbades und die Neugestaltung der Gartenanlage unterscheidet sich nach ihrem Gesamtbild wirtschaftlich nicht von der Aushöhlung von Gebäudeteilen mit anschliessender Neugestaltung der Innenraumeinteilung. Es wurden nicht bestehende Werte repariert, sondern wortwörtlich "von Grund auf" - angefangen mit der neu gegossenen Bodenplatte - neue Werte geschaffen.

#### **4.**

Was die Beschwerdeführer vorbringen, vermag an der zutreffenden rechtlichen Würdigung der Vorinstanz und damit am Ergebnis nichts zu ändern.

**4.1.** Die Beschwerdeführer rügen vorerst eine offensichtlich unrichtige Ermittlung des Sachverhalts im Sinne von Art. 97 Abs. 1 BGG. Der neue Pool sei nicht grösser als der alte. Beide hätten einen Schwimmbereich von rund neun Metern Länge. Ebenso wenig stimme die Feststellung der Vorinstanz, wonach der neue Pool um einige Meter nach Nordosten verschoben worden sei. Weiter übersehe die Vorinstanz, dass sich der Hang abgesenkt habe und beim Pool die Bodenplatten hätten ausnivelliert werden müssen.

Wie es sich damit verhält, ist für den Ausgang des bundesgerichtlichen Verfahrens nicht entscheidend. Nach der eigenen Darstellung der Beschwerdeführer vor Bundesgericht wurde die bestehende Gartenbepflanzung weggeräumt, um eine neue waagrechte, armierte Bodenplatte für den Pool zu giessen, wofür das Schwimmbad zuvor abgebaut werden musste. Die Stützmauer sei "zumindest teilweise zurückgebaut" worden, um sie zu verstärken. Ein wirtschaftlicher (Teil-) Ersatzneubau liegt unter diesen Umständen auch dann vor, wenn der Pool an derselben Stelle in derselben Grösse wieder aufgebaut worden sein sollte.

**4.2.** Weiter bemängeln die Beschwerdeführer, dass das Verwaltungsgericht die Absicht der Beschwerdeführer, nämlich die Sanierung des schiefen Pools und die Stabilisierung des Hanges nicht beachtet habe. Die Beschwerdeführer hätten vor allem die Erhaltung bestehender Werte, nämlich des Pools und die Erhaltung der Ebene rund um den Pool durch Stabilisierung des Hanges mittels Verstärkung der Stützmauer bezweckt. Die gewählte Vorgehensweise zeigt allerdings, dass nicht die frühere Stabilisierung des Hanges erneuert wurde, sondern mit der neu erstellten Stützmauer und der neuen Schwimmbadwanne neue Werte geschaffen wurden. Die ausgeführte Totalrenovation im Gesamtbetrag von Fr. 268'951.-- kommt umfangmässig einem Neubau gleich, weshalb die damit verbundenen Aufwendungen gesamthaft als Herstellungskosten qualifizieren.

Ferner halten die Beschwerdeführer fest, dass der objektive Nutzungswert vor und nach der Schwimmbad- und Hangsanierung nicht massgebend geändert habe und dass die Gebäudeversicherungswerte keine Wertvermehrung auswiesen. Auf die Veränderung des objektiven Marktwertes kommt es bei einem Ersatz-Neubau indes gerade nicht an: Der Marktwert dürfte zwar meist steigen, erst recht wenn verdichtet gebaut wird bzw. der Ersatzbau grösser ist, kann aber je nach Ersatzbau auch abnehmen. Investitionen für die Schaffung neuer Werte sind unabhängig davon, was sich vorher auf dem Gebäudeteil befand, als Herstellungskosten zu qualifizieren.

**4.3.** Schliesslich halten es die Beschwerdeführer nicht für sachgerecht, die Regeln des Total-Ersatzneubaus auf einen Teil-Ersatzbau zu übertragen. Die umfassende Sanierung von Teilbereichen,

wie Nasszellen und Küchen oder Dächern und Böden, werde ebenso wenig als Teil-Ersatzneubau qualifiziert. Bei diesen von den Beschwerdeführern genannten Beispielen für den Innenausbau oder für die Gebäudehülle handelt es sich allerdings um blosser Bestandteile einer Liegenschaft, die ohne ihre Zerstörung, Beschädigung oder Veränderung nicht abgetrennt werden können (Art. 642 Abs. 2 ZGB). Beim Ersatz solcher Gebäude-Bestandteile, der für jeden Bestandteil bautechnisch grundsätzlich separat erfolgen kann, werden bestehende Werte unterhalten, wobei allenfalls aufgrund des Mischcharakters der getätigten Investition ein wertvermehrender Anteil auszuschneiden ist (vgl. dazu Urteil [2C\\_558/2016](#) vom 24. Oktober 2017 E. 2.6).

Charakteristisch für einen (Teil-) Ersatzbau ist dagegen, dass verschiedenartige Arbeiten an einer Mehrheit von Gebäude-Bestandteilen (vorliegend Stützmauer, Schwimmbad, Garten) untereinander derartig miteinander verkettet sind, dass im Ergebnis das ganze Gebäude oder ein Gebäudeteil in einem ganzheitlichen Umbauprozess neu gestaltet wird. Die Pool- und Gartenanlage der Beschwerdeführer ist ein Gebäudeteil, der sachenrechtlich sogar verselbständigt werden könnte, indem er durch Abparzellierung als selbständiges Grundbuchblatt im Grundbuch eingetragen würde (Art. 656 Abs. 1 ZGB).

### **III. Staats- und Gemeindesteuern**

#### **5.**

Die Bestimmung des Harmonisierungsrechts über den Abzug von Unterhaltskosten (Art. 9 Abs. 3 Satz 1 StHG) stimmt mit der bundessteuerlichen Regelung überein und lässt den Kantonen keinen Gestaltungsspielraum (vgl. Urteil [2C\\_450/2020](#) vom 15. September 2020 E. 5.3). Es kann daher auf die vorstehenden Erwägungen zur bundessteuerlichen Rechtslage verwiesen werden.

### **IV. Verfahrensausgang und Kosten**

#### **6.**

Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Beschwerde. Ausgangsgemäss sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Der Beschwerdegegnerin, die im amtlichen Wirkungskreis obsiegt, steht keine Parteientschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

### **Demnach erkennt das Bundesgericht:**

#### **1.**

Die Beschwerde wird hinsichtlich der direkten Bundessteuer abgewiesen.

**2.** Die Beschwerde wird hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuer abgewiesen.

#### **3.**

Die Gerichtskosten von Fr. 4'000.-- werden den Beschwerdeführern je zur Hälfte und unter solidarischer Haftbarkeit auferlegt.

#### **4.**

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

Lausanne, 29. November **2021**

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

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Seiler