

BGer 2C_197/2017 vom 15. Juni 2018

Bundesgericht, 2018-06-15, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_197_2017

FR: TF 2C_197/2017 du 15 juin 2018

IT: TF 2C_197/2017 del 15 giugno 2018

Erwägungen

E. 1.1

Die Beschwerde richtet sich gegen den verfahrensabschliessenden Entscheid einer letzten kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten sind erfüllt (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1 und Art. 90 BGG i.V.m. Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] und Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Auf die Beschwerde ist einzutreten. Das gilt auch insoweit, als die Beschwerdeführerin das vorinstanzliche Urteil mit einer einzigen Beschwerdeeingabe anfecht (vgl. dazu u.a. das Urteil 2C_603/2012, 2C_604/2012 vom 10. Dezember 2012 E. 1).

E. 1.2

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht und Völkerrecht gerügt werden. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG), es sei denn, dieser sei offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung im Sinn von Art. 95 BGG (Art. 105 Abs. 2 BGG). Die betroffene Person muss rechtsgenügend dartun, dass und inwiefern der festgestellte Sachverhalt in diesem Sinn mangelhaft erscheint und die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG i.V.m. Art. 42 Abs. 2 und Art. 106 Abs. 2 BGG). Rein appellatorische Kritik an der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung genügt den Begründungs- und Rügeanforderungen nicht (vgl. BGE 139 II 404 E. 10.1 S. 445 mit Hinweisen).

II. Direkte Bundessteuer

E. 2

Art. 21 Abs. 1 DBG hält fest: Steuerbar sind (bei natürlichen Personen) die Erträge aus unbeweglichem Vermögen, insbesondere: alle Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung, Nutzniessung oder sonstiger Nutzung (lit. a); der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen (lit. b). Die Festsetzung des Eigenmietwertes erfolgt unter Berücksichtigung der ortsüblichen Verhältnisse und der tatsächlichen Nutzung der am Wohnsitz selbstbewohnten Liegenschaft (Abs. 2).

E. 2.1

Auf diese Bestimmungen hat die Vorinstanz sich gestützt, um gegenüber der Beschwerdeführerin auf allen zehn, sich in ihrem Stallgebäude befindlichen Pferdeboxen einen steuerbaren Eigenmietwert zu berechnen, auch auf denjenigen, die nicht belegt waren.

E. 2.1.1

Dafür hat sich der Steuergerichtshof auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung berufen: Ein Unternutzungsabzug setzt voraus, dass einzelne Räume tatsächlich und dauerhaft bzw. langfristig nicht benutzt werden, was der Pflichtige nachzuweisen hat. Ein relevanter Eigengebrauch ist dann nicht gegeben, wenn das Objekt aufgrund von objektiven, äusseren Umständen nicht benutzt werden kann, z.B. wenn es leer steht, weil es nicht vermietet werden kann oder verkauft werden soll, aber trotz ernsthafter Bemühungen kein Käufer gefunden werden kann. Dasselbe gilt, wenn der Eigentümer, der aus seiner Villa ausgezogen ist und sie unverzüglich veräussern will, sie bis zum Zustandekommen des Verkaufs unbewohnt lässt in der Meinung, so günstigere Bedingungen erzielen zu können. Eigengebrauch ist jedoch selbst dann anzunehmen, wenn der Eigentümer das Haus zwar nicht bewohnt, sich aber das Recht dazu vorbehält, ohne es auszuüben; auch in diesem Fall hat er die Liegenschaft inne, weil er sie jederzeit beziehen kann (vgl. u.a. BGE 135 II 416 E. 2.5.3; Urteil 2C_1039/2015 vom 28. April 2016 E. 3.3; siehe auch E. 3b S. 6 des angefochtenen Urteils).

E. 2.1.2

Die Vorinstanz hat festgehalten, dass die für den Eigenmietwert von Wohnraum entwickelte Rechtsprechung ohne weiteres auf Pferdeboxen übertragen werden kann. Der Wortlaut von Art. 21 DBG spricht von "Liegenschaften" und - entgegen der offenbaren Auffassung der Beschwerdeführerin - nicht nur von Wohnungen, auch wenn die Eigennutzung von Wohnungen der Hauptanwendungsfall ist und daher in den Bewertungsvorschriften besonders geregelt wird. Die Situation ist vergleichbar mit Garagen und Garagenboxen. Eine andere Einschätzung und der Verzicht auf die Besteuerung des Eigenmietwerts wären nur anzunehmen, wenn die Boxen tatsächlich nicht mehr zur Pferdehaltung gebraucht werden könnten, z.B. indem sie zugemauert und nur noch als Abstellräume benutzbar wären (vgl. E. 3b S. 6-7 des angefochtenen Urteils).

E. 2.1.3

Wie das Kantonsgericht zudem hervorgehoben hat, wäre es an der Pflichtigen gewesen, nachzuweisen, dass ein Teil der zehn Pferdeboxen tatsächlich und dauerhaft nicht benutzt werden können. Diesen Beweis hat sie jedoch nicht erbracht. Gemäss der ständigen Praxis und den internen Richtlinien werden Pferdeboxen mit einem Eigenmietwert von Fr. 3.-- pro Quadratmeter erfasst; ein monatlicher Eigenmietwert von Fr. 64.-- pro Box ist somit ebenso wenig zu beanstanden wie ein gesamter Wert von Fr. 7'680.-- pro Periode (zuzüglich 10% Anpassung, was unbestritten ist; vgl. E. 3c S. 7 des vorinstanzlichen Urteils).

E. 2.2

Gegen die Beurteilung des Steuergerichtshofs macht die Beschwerdeführerin vor Bundesgericht mehrere Gesichtspunkte geltend, die aber allesamt nicht zu überzeugen vermögen.

E. 2.2.1

In erster Linie argumentiert sie, weder die anwendbaren Gesetzesbestimmungen noch die faktische Sachlage hätten sich gegenüber den Vorperioden verändert, in denen für die

unbenutzten Pferdeboxen jeweils kein Eigenmietwert berechnet worden sei. Daran sei die Steuerbehörde gemäss Treu und Glauben weiterhin gebunden. Für 2013 habe die Behörde zwar zum ersten Mal auch die nicht verwendeten Boxen in die Berechnung mit einbezogen, dann jedoch ihren Irrtum anerkannt. Das müsse auch für das hier massgebliche Steuerjahr 2014 gelten.

Die Rechtskraft eines Steuerentscheids erstreckt sich grundsätzlich (nur) auf das Dispositiv und zeitlich auf die jeweilige Steuerperiode. Frühere Beurteilungen der Steuer (justiz) behörden können in späteren Steuerperioden immer wieder infrage gestellt werden (vgl. u.a. BGE 140 I 114 E. 2.4 S. 119 ff. mit Hinweisen; Urteil 2C_696/2013 vom 29. April 2014 E. 3.4.2 in: ASA 83 S. 131). Damit steht im Einklang, dass die Steuerverwaltung unter Umständen von einer Periode zur nächsten selbst bei unveränderter Gesetzes- und Sachlage dazu gehalten sein kann, zu einer unterschiedlichen Beurteilung zulasten der steuerpflichtigen Person zu gelangen. Das ist dann der Fall, wenn - wie vorliegend - die Veranlagungsbehörde zum Schluss kommt, dass die neue Einschätzung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung besser entspricht. Gegen eine solche Veränderung kann die Beschwerdeführerin sich umso weniger auf den verfassungsmässigen Grundsatz von Treu und Glauben berufen, als sie nicht vorbringt, die Behörde habe ihr gegenüber irgendeine Zusicherung gemacht, an der früheren Praxis festzuhalten (vgl. dazu auch schon die zutreffenden Ausführungen im angefochtenen Urteil E. 2 S. 4-5).

E. 2.2.2

Weiter argumentiert die Beschwerdeführerin, die Besteuerung eines Eigenmietwerts für die unbenutzten Boxen sei fiktiv. Ungerechtfertigt sei es auch, die Rechtsprechung für Wohnraum auf nicht bewohnte Räumlichkeiten auszudehnen, die stattdessen wie Abstellräume behandelt werden und unbesteuert bleiben müssten.

Indessen kann nicht schon deshalb von einer fiktiven Besteuerung gesprochen werden, weil die massgeblichen Pferdeboxen in einem bestimmten Zeitpunkt unbenutzt waren. Die Vorinstanz hat das von der bundesgerichtlichen Rechtsprechung festgelegte Entscheidungskriterium zutreffend wiedergegeben (vgl. oben E. 2.1.1 und 2.1.2) und es bundesrechtskonform auf den vorliegenden Fall angewandt: Von einer steuerlichen Erfassung wäre nur dann abzusehen gewesen, wenn die Boxen aufgrund von objektiven, äusseren Umständen nachweislich und dauerhaft nicht mehr zur Pferdehaltung hätten gebraucht werden können, z.B. indem sie zugemauert und nur noch als Abstellräume benutzbar gewesen wären.

Ein solches Entscheidungskriterium (und nicht bloss eine tatsächliche Nichtbenutzung zu einem bestimmten Zeitpunkt, wie die Beschwerdeführerin meint) rechtfertigt sich aus dem vom Kantonsgericht zu Recht als massgeblich eingestuftem Grund der notwendigen Gleichbehandlung zwischen Eigentümern und Mietern (vgl. E. 3b S. 6 oben des angefochtenen Urteils). Aus demselben Grund kann es letztlich nicht darauf ankommen, ob es um menschen- oder tierbezogene Benutzung von Räumlichkeiten geht, um Wohnverhältnisse oder unbewohnte Lokale.

Wesentlich ist, dass die genannten Boxen an sich (weiterhin) unbestreitbar einen Fremd- oder Eigenmietwert hatten, im Gegensatz zu blossen Abstellräumen ohne einen solchen Wert. Um im Sinne eines Unternutzungsabzugs eine Reduzierung von zehn auf drei Boxen zu erwirken, hätte die Beschwerdeführerin eine Nichtbenutzung im dargelegten Ausmass belegen müssen, was ihr nicht gelungen ist (vgl. oben E. 1.2). Es kann auch nicht gesagt

werden, dass es sich dabei um einen unmöglich zu erbringenden nachträglichen Beleg gehandelt hätte.

III. Kantons- und Gemeindesteuern

E. 3

Die für die Staatssteuer anwendbaren Bestimmungen (Art. 7 Abs. 1 StHG und Art. 22 Abs. 1 u. 2 des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern [DStG/FR]) stimmen mit für die direkte Bundessteuer massgeblichen Vorschriften überein. Entsprechend muss die rechtliche Beurteilung gleich ausfallen.

IV. Kostenfolgen

E. 4

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen und wird die Beschwerdeführerin kostenpflichtig (vgl. Art. 65 f. BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.