

BGer 2C_456/2020 vom 13. Oktober 2020

Bundesgericht, 2020-10-13, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_456_2020

FR: TF 2C_456/2020 du 13 octobre 2020

IT: TF 2C_456/2020 del 13 ottobre 2020

Erwägungen

E. 1

Gegen kantonal letztinstanzliche Endentscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig (vgl. Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Art. 90 BGG). Die Steuerrekurskommission erfüllt die Anforderungen an ein oberes kantonales Gericht im Sinne von Art. 86 Abs. 2 BGG (Urteil 2C_806/2019 / 2C_807/2019 vom 8. Juni 2020 E. 1.2). Die Steuerverwaltung des Kantons Wallis ist zur Beschwerdeführung berechtigt (Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG i.V.m. Art. 146 DBG [SR 642.11] und Art. 73 Abs. 2 StHG [SR 642.14]). Auf die form- (Art. 42 BGG) und fristgerecht (Art. 100 Abs. 1 BGG) eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

E. 2.1

Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG ; BGE 146 I 11 E. 3.1.3 S. 14) und mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG ; BGE 142 I 177 E. 2 S. 180). Dies trifft auch auf das harmonisierte kantonale und kommunale Steuerrecht zu. Vorbehalten bleiben Konstellationen, in welchen das Harmonisierungsrecht den Kantonen und Gemeinden einen gewissen Gestaltungsspielraum belässt oder gar keine Anwendung findet (Art. 1 Abs. 3 Satz 1 StHG). In einem solchen Fall beschränkt sich die Kognition auf die Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte, namentlich des Willkürverbots (Art. 9 BV). Die Verletzung kantonalen Gesetzesrechts ist einer Überprüfung durch das Bundesgericht im Grundsatz nicht zugänglich (Art. 95 BGG e contrario; vgl. BGE 145 I 25 E. 1.3 S. 30 f.). Hinsichtlich der angeblichen Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (unter Einschluss der Grundrechte) gilt eine qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit (Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 144 II 313 E. 5.1 S. 319).

E. 2.2.1

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Die vorinstanzlichen Feststellungen können nur berichtigt werden, sofern sie entweder offensichtlich unrichtig, d.h. willkürlich sind (Art. 9 BV ; BGE 137 II 353 E. 5.1 S. 356) oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 105 Abs. 2 BGG). Zudem hat die beschwerdeführende Partei aufzuzeigen, dass die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG).

Tatfrage ist auch die Beweiswürdigung (BGE 144 V 111 E. 3 S. 112). Die Beweiswürdigung ist nur dann willkürlich, wenn sie offensichtlich unhaltbar ist (BGE 140 III 264 E. 2.3 S. 266; 135 II 356 E. 4.2.1 S. 362). Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn das Sachgericht Sinn und Tragweite eines Beweismittels offensichtlich verkannt hat, wenn es ohne sachlichen Grund ein wichtiges und entscheidewesentliches Beweismittel

unberücksichtigt gelassen hat oder wenn es auf der Grundlage der festgestellten Tatsachen unhaltbare Schlussfolgerungen gezogen hat (BGE 144 V 50 E. 4.2 S. 53; 142 II 433 E. 4.4 S. 444; 137 III 226 E. 4.2 S. 234 mit Hinweisen). Allein dass die vom Gericht gezogenen Schlüsse nicht mit der Darstellung der beschwerdeführenden Partei übereinstimmen, belegt noch keine Willkür (BGE 140 III 264 E. 2.3 S. 266 mit Hinweisen).

E. 2.2.2

Neue Tatsachen und Beweismittel dürfen nur so weit vorgebracht werden, als erst der Entscheid der Vorinstanz dazu Anlass gibt ("unechte" Noven gemäss Art. 99 Abs. 1 BGG), was in der Beschwerde näher darzulegen ist (BGE 133 III 393 E. 3 S. 395). Der vorinstanzliche Verfahrensausgang allein bildet noch keinen hinreichenden Anlass im Sinne von Art. 99 Abs. 1 BGG für die Zulässigkeit von unechten Noven, die bereits im kantonalen Verfahren ohne Weiteres hätten vorgebracht werden können (BGE 143 V 19 E. 1.2 S. 23 f.; 140 V 543 E. 3.2.2.2 S. 548).

E. 3.1

Die Beschwerdeführerin macht vorliegend insbesondere geltend, die Vorinstanz habe den Sachverhalt offensichtlich unrichtig bzw. willkürlich festgestellt, indem sie angenommen habe, dass im Kaufvertrag vom 5. August 2004 "wohl irrtümlich" eine Übertragung der Ausnutzungsziffer auf die Nachbarparzelle vereinbart worden sei. Mit diesem Vorbringen bestreitet die Beschwerdeführerin auch die Annahme der Vorinstanz, dass der Kaufvertrag vom 5. August 2004 und die Zusatzvereinbarung vom 13. August 2004 vertragsrechtlich eine Einheit bildeten. Die Eidgenössische Steuerverwaltung teilt die Auffassung, dass diese Annahme unzutreffend sei.

Wie im Folgenden ersichtlich wird, ist vorliegend nicht rechtserheblich, ob die Übertragung der Ausnutzungsziffer zugunsten der Nachbarparzelle irrtümlich vereinbart worden ist und der Kaufvertrag vom 5. August 2004 und die Zusatzvereinbarung vom 13. August 2004 vertragsrechtlich als Einheit zu verstehen sind. Aus diesem Grund muss auf die genannte Sachverhaltsrüge nicht weiter eingegangen werden.

E. 3.2

Die Beschwerdeführerin und die Eidgenössische Steuerverwaltung machen vorliegend verschiedene Tatsachen geltend, welche im angefochtenen Urteil nicht festgestellt worden sind. Namentlich berufen sie sich auf eine Vereinbarung vom 9. September 2004, welche zwischen der Beschwerdegegnerin und dem Verkäufer der von ihr erworbenen Parzelle abgeschlossen worden sein soll, sowie auf ein angeblich im Juli 2013 von der Beschwerdegegnerin eingereichtes Baubewilligungsgesuch. Sie legen aber nicht in der gebotenen Weise dar, inwiefern erst der angefochtene Entscheid dazu Anlass gegeben haben soll, sich auf diese Tatsachen zu berufen. Zwar tritt die kantonale Steuerverwaltung in der vorliegenden Angelegenheit erstmals vor dem Bundesgericht in der Rolle einer Beschwerdeführerin auf und erscheint es damit nicht von vornherein als ausgeschlossen, dass von ihr als Veranlagungsbehörde ursprünglich als nicht relevant erachtete Punkte durch den angefochtenen Entscheid rechtswesentlich wurden. Dies enthebt sie aber nicht von der Obliegenheit, im Einzelnen darzulegen, weshalb die von ihr neu angerufenen Gesichtspunkte tatsächlicher Art durch das angefochtene Urteil für die Verfolgung ihrer Rechte bedeutsam geworden sein sollen.

Die erwähnten, von der kantonalen Steuerverwaltung und der Eidgenössischen Steuerverwaltung neu geltend gemachten Tatsachen sind vor diesem Hintergrund aufgrund des Novenverbotes nicht zu berücksichtigen (vgl. E. 2.2.2 hiavor).

E. 3.3

Die Eidgenössische Steuerverwaltung bringt sinngemäss vor, für die Frage, welche Kosten der Beschwerdegegnerin tatsächlich angefallen sind, müsse eine der Beschwerdegegnerin mit dem Urteil des Kantonsgerichts Wallis vom 17. Februar 2017 zugesprochene Parteientschädigung von Fr. 7'400.-- berücksichtigt werden.

Aus dem sowohl bei der direkten Bundessteuer, als auch bei den Staats- und Gemeindesteuern geltenden Periodizitätsprinzip folgt, dass Einkommen und Verlust grundsätzlich in derjenigen Periode zu berücksichtigen sind, in der sie angefallen sind (Urteile 2C_534/2018 vom 27. September 2019 E. 3.5; 2C_1278/2012 / 2C_1279/2012 vom 14. Oktober 2013 E. 3.1 und E. 4.2; Urteil 2C_240/2011 vom 8. April 2011 E. 2, in: StR 66/2011, S. 679). Die erwähnte, mit rechtskräftigem Kantonsgerichtsurteil vom 17. Februar 2017 zugesprochene Parteientschädigung ist der Beschwerdegegnerin in einer späteren als der Gegenstand des angefochtenen Entscheids bildenden Steuerperiode 2015 zugeflossen. Deshalb ist sie nicht in der Steuerperiode 2015 angefallen und im Zusammenhang mit dieser Steuerperiode nicht zu berücksichtigen.

Da sich der Streitgegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens im Verlaufe des Rechtsmittelzuges grundsätzlich nur verengen und sich nicht erweitern kann (vgl. BGE 136 II 165 E. 5 S. 174; 133 II 30 E. 2.4 S. 34), ist vorliegend nicht über die Steuerfolgen anderer als der Gegenstand der Veranlagungsverfügung vom 6. Oktober 2016 bildenden Steuerperiode 2015 zu befinden.

Ob die erwähnte Parteientschädigung im vorliegenden Verfahren auch mit Blick auf das Novenverbot (vgl. dazu E. 2.2.2 hiavor) nicht zu berücksichtigen ist, kann hier deshalb dahingestellt bleiben.

E. 4.1

Nach Art. 32 Abs. 2 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. Für die Abzugsfähigkeit wird grundsätzlich vorausgesetzt, dass die getätigten Ausgaben dazu dienen, die Liegenschaft in ihrem bisherigen vertrags- oder nutzungsmässigen Zustand zu erhalten (vgl. BGE 123 II 218 E. 1c S. 223; Urteil 2C_153/2014 vom 4. September 2014 E. 3.3; Urteil 2A.480/2004 vom 2. Februar 2005 E. 2.1, in: ASA 75 S. 488). Dabei massgebend ist der im Zeitpunkt des einkommenssteuerlich relevanten Erwerbes gegebene objektive Nutzungswert aus der Sicht des Steuerpflichtigen, welcher die Aufwendungen auch wirklich trägt (vgl. BERNHARD ZWAHLEN/ALBERTO LISSI, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, N. 12 zu Art. 32 DBG).

Auch Anwalts- und Gerichtskosten können abziehbare Unterhalts- bzw. Liegenschaftsverwaltungskosten darstellen. Für eine Qualifikation von Anwalts- und Gerichtskosten als abziehbare Unterhalts- bzw. Liegenschaftsverwaltungskosten ist erforderlich, dass die Aufwendungen der Sicherung des Grundeigentums bzw. der Nutzung dienen (vgl. Urteile 2C_534/2018 vom 27. September 2019 E. 3.1; 2C_687/2015 vom 17.

November 2016 E. 2.3.1; 2C_1278/2012 / 2C_1279/2012 vom 14. Oktober 2013 E. 4.1; NICOLAS MERLINO, in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin [Hrsg.], Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, 2. Aufl. 2017, N. 77 zu Art. 32 DBG ; ZWAHLEN/LISSI, a.a.O., N. 23 zu Art. 32 DBG). Zu den Anwalts- und Gerichtskosten bei Streitigkeiten, welche die Nutzung oder die Erhaltung des Nutzwerts einer Liegenschaft zum Gegenstand haben, können insbesondere Anwalts- und Gerichtskosten für Verfahren zählen, die der Abwendung einer wertbeeinträchtigenden Herabsetzung der Ausnützungsziffer dienen (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 13. Juni 2016, AGVE 2016 S. 119 ff., E. 3.3.3 S. 124).

Die Abzugsfähigkeit von Verfahrenskosten als Aufwendungen für die Vermögensverwaltung hängt grundsätzlich nicht davon ab, ob der Steuerpflichtige im entsprechenden Gerichtsverfahren mit allen Rechtsbegehren durchzudringen vermag. Es wird indes vorausgesetzt, dass das entsprechende Verfahren nicht offensichtlich aussichtslos erscheint (vgl. Urteil 2C_690/2016 vom 2. Februar 2017 E. 2.2 mit Hinweisen).

E. 4.2

Wird eine (auch selbst genutzte) Liegenschaft ganz oder teilweise umgebaut oder einer neuen Nutzung zugeführt, dienen die hierfür eingesetzten 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). Entsprechende Ausgaben gelten als wertvermehrend und sind folglich nicht als Unterhaltskosten abziehbar (Urteil 2C_153/ 2014 vom 4. September 2014 E. 4.2; kritisch dazu ZWAHLEN/LISSI, a.a.O., N. 13 zu Art. 32 DBG).

Ebenfalls als wertvermehrende Aufwendung nicht abziehbar ist die Ablösung einer belastenden Grunddienstbarkeit (MICHAEL BEUSCH/MARTIN STEINER, Ermittlung des Grundstückgewinns von Grundstücken des Privatvermögens, in: Der Treuhandexperte [TREX] 2006, S. 334 ff., S. 338).

E. 5.1

Im vorliegenden Fall stand der Beschwerdegegnerin unbestrittenermassen das Recht zu, die auf die Nachbarparzelle des von ihr gekauften Grundstücks übertragene Ausnützungsziffer im Falle, dass sie für den Ausbau ihres Hauses eine höhere Ausnützungsziffer benötigt, unentgeltlich auf dieses Grundstück rückübertragen zu lassen. Die streitbetroffenen Anwaltskosten wurden im Zusammenhang mit einem Zivilverfahren zur Durchsetzung dieses Rechts aufgewendet. Entscheidend für die steuerliche Abzugsfähigkeit dieser Aufwendungen als Unterhalts- bzw. Liegenschaftsverwaltungskosten ist nach dem Gesagten, ob diese Aufwendungen der Sicherung des Grundeigentums bzw. der Grundeigentumsnutzung dienen (vgl. E. 4.1 hiervor).

Die Beschwerdegegnerin erwarb das Eigentum an der streitbetroffenen Parzelle am 30. August 2004 (vgl. Ziff. I./2 des angefochtenen Urteils und Ziff. I./2 der im Verfahren vor der Steuerrekurskommission eingereichten Stellungnahme der kantonalen Steuerverwaltung vom 22. Mai 2017; zur Möglichkeit der Berücksichtigung dieser Tatsache vgl. Art. 105 Abs. 2 BGG). Erst ab diesem Zeitpunkt konnte sie über die Parzelle verfügen. Dieser Zeitpunkt ist folglich als steuerlich massgebender Erwerbszeitpunkt zu betrachten (vgl. - freilich zum für die steuerliche Zugehörigkeit massgebenden Zeitpunkt des

Grundeigentumserwerbs - Urteil 2C_133/2018 vom 21. Februar 2018 E. 2.2.3). In diesem Zeitpunkt wies die Parzelle zwar isoliert betrachtet infolge der Übertragung der Ausnützungsziffer auf die Nachbarparzelle einen geringeren Wert als beim Abschluss des Kaufvertrages vom 5. August 2004 auf. Der massgebliche objektive Nutzungswert der Parzelle bezogen auf die nutzungsberechtigte, steuerpflichtige Beschwerdegegnerin war aber seinerzeit aufgrund der vom Verkäufer mit der Zusatzvereinbarung vom 13. August 2004 eingegangenen Verpflichtung, die Ausnützungsziffer bei entsprechendem Bedarf der Beschwerdegegnerin unentgeltlich auf die Parzelle zurückzuübertragen, nicht geringer als der Wert, den die Parzelle ohne die erfolgte Übertragung der Ausnützungsziffer auf die Nachbarparzelle aufgewiesen hätte.

E. 5.2

Im Vergleich zum genannten objektiven Nutzungswert wäre aus (objektivierter) Sicht der Beschwerdegegnerin eine Wertverminderung ihrer Parzelle eingetreten, wenn sie im Jahr 2015 ihr Recht auf Rückübertragung der Ausnützungsziffer nicht durchgesetzt und sie dadurch (allenfalls) dieses Recht verloren hätte. Gegebenenfalls wäre die ihr im steuerlich massgebenden Zeitpunkt des Eigentumserwerbs vertraglich zustehende (und zum genannten objektiven Nutzungswert zu zählende) Möglichkeit, zur Nutzung ihrer Parzelle die auf die Nachbarparzelle übertragene Ausnützungsziffer in Anspruch zu nehmen, dahingefallen und wäre damit der bisherige vertrags- oder nutzungsmässige Zustand nicht erhalten geblieben.

Nichts an dieser Betrachtungsweise ändern kann der Umstand, dass die Ablösung einer belastenden Grunddienstbarkeit wertvermehrenden Charakter hat und die Rückübertragung der Ausnützungsziffer als solche der Ablösung einer belastenden Grunddienstbarkeit gleichkommt (vgl. E. 4.2 hiervor). Wirtschaftlich betrachtet war die Beschwerdegegnerin nämlich, anders als ein Grundeigentümer, welcher ohne zusätzliche vertragliche Vereinbarung ein mit einer Grunddienstbarkeit belastetes Grundstück erwirbt, durch die Übertragung der Ausnützungsziffer auf die Nachbarparzelle nicht belastet, da sie die - wenn auch nur vertraglich eingeräumte und nicht aufgrund dinglichen Rechts bestehende - Möglichkeit hatte, eine unentgeltliche Rückübertragung zu fordern.

Mit Blick auf das Ausgeführte bezweckten die streitbetroffenen Anwaltskosten aus der objektivierten Sicht der Beschwerdegegnerin die Sicherstellung von bereits im Zeitpunkt des Eigentumserwerbs bestehenden, wenn auch nur vertraglich bzw. mit der Zusatzvereinbarung vom 13. August 2004 zugesicherten Möglichkeiten der Nutzung der Parzelle, welche in wirtschaftlicher Hinsicht gleichwertig waren wie die Möglichkeiten, die der Beschwerdegegnerin qua Eigentums zugestanden hätten, wenn sie die Parzelle ohne die Übertragung der Ausnützungsziffer auf die Nachbarparzelle erworben hätte. Unter diesen Umständen lässt sich auch nicht sagen, die (blosse) Beanspruchung des Rechts auf Rückübertragung der Ausnützungsziffer sei als Zuführung der Parzelle zu einer neuen Nutzung zu qualifizieren, welche den werterhaltenden Charakter der Aufwendungen ausschliesst (vgl. dazu E. 4.2 hiervor). Dies gilt selbst unter Berücksichtigung, dass die tatsächliche Inanspruchnahme der Ausnützungsziffer durch einen Ausbau des Hauses der Beschwerdegegnerin wohl regelmässig mit einer neuen Nutzung verbunden ist.

Vor diesem Hintergrund hat die Vorinstanz im vorliegend einzig zu entscheidenden konkreten Fall in bundesrechtskonformer Weise darauf geschlossen, dass die streitbetroffenen Anwaltskosten als werterhaltend gelten können. Es ist im Übrigen auf die

zutreffenden Ausführungen im angefochtenen Urteil zu verweisen, wonach das von der Beschwerdegegnerin angestrebte Zivilverfahren nicht offensichtlich aussichtslos gewesen sei und insofern kein Hindernis für die Anerkennung der streitigen Anwaltskosten als werterhaltende Unterhalts- bzw. Verwaltungskosten bestehe (E. 3 des angefochtenen Urteils; vgl. dazu auch E. 4.1 hiervor).

E. 5.3

Es erweist sich somit, dass die Vorinstanz kein Bundesrecht verletzt hat, indem sie hinsichtlich der direkten Bundessteuer 2015 die Anwaltskosten von Fr. 7'425.-- zum Abzug zugelassen hat.

E. 6

Die hier für die Staats- und Gemeindesteuern massgeblichen Vorschriften zu den bei Liegenschaften im Privatvermögen abziehbaren Unterhaltskosten und Kosten der Verwaltung durch Dritte (vgl. Art. 28 Abs. 2 des Steuergesetzes [des Kantons Wallis] vom 10. März 1976 [SGS 642.1] bzw. Art. 9 Abs. 3 StHG) lauten gleich wie Art. 32 Abs. 2 DBG . Insofern ist das zum DBG Ausgeführte ebenfalls für die kantonalen Steuern massgebend.

E. 7

Die Beschwerde erweist sich sowohl hinsichtlich der direkten Bundessteuer als auch hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern als unbegründet. Sie ist abzuweisen. Die Kosten des Verfahrens sind dem Kanton Wallis aufzuerlegen, da er Vermögensinteressen verfolgt (Art. 66 Abs. 4 BGG).

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