

FR_GERICHTE 604 2015 37 vom 14. November 2016

FR Kantonsgericht, 2016-11-14, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2015_37

FR: FR_GERICHTE 604 2015 37 du 14 novembre 2016

IT: FR_GERICHTE 604 2015 37 del 14 novembre 2016

Regeste

Entscheid des Steuergerichtshofes des Kantonsgerichts | Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen

Erwägungen

E. 1

a) Gemäss Art. 27 Abs. 1 DBG werden bei selbstständiger Erwerbstätigkeit die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen. Nicht abziehbar sind insbesondere Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen (Art. 34 Bst. d DBG). b) Kosten der selbstständigen Erwerbstätigkeit sind sämtliche damit zusammenhängenden Aufwendungen (Gewinnungskosten), namentlich solche für Reparatur und Unterhalt von Gebäuden. Vorbehalten bleiben aktivierungspflichtige Kosten (vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 305 f., mit weiteren Hinweisen). Zu den abzugsfähigen Kosten gehören insbesondere auch geschäftsmässig begründete Abschreibungen, soweit sie buchmässig oder in besonderen Abschreibungstabellen ausgewiesen sind nach (Art. 28 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 27 Abs. 2 Bst. a DBG). Für Liegenschaften des Geschäftsvermögens sind die Abschreibungsgrundsätze im bereits erwähnten "Merkblatt A 1995 – Geschäftliche Betriebe" festgehalten. Danach lässt die Praxis bei Wohnhäusern von Immobiliengesellschaften einen pauschalen Abschreibungssatz von 1.5% auf Gebäude und Land zusammen oder von 2% auf Gebäuden allein zu. Bei Investitionen für energiesparende Einrichtungen gilt die Sondervorschrift, wonach im ersten und zweiten Jahr bis zu 50% vom Buchwert abgeschrieben werden und in den darauffolgenden Jahren die sonst üblichen Ansätze zum Tragen kommen. Vorbehalten bleiben allfällige besondere kantonale Abschreibungsverfahren, welche auch für die direkte Bundessteuer angewendet werden können, sofern sie über längere Zeit zum gleichen Ergebnis führen. Die steuerrechtlichen Abschreibungen stellen begrifflich Abzüge vom Reinkommen dar, die zum Ausgleich und im Umfang der Wertverminderung erfolgen, die das der Einkommenserzielung dienende Vermögen des Steuerpflichtigen während eines bestimmten Zeitraumes (Bemessungsperiode) erleidet (siehe dazu ausführlich BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 306 ff.). c) In seinem Urteil 4F 2000 122 vom 16. November 2001 (FZR 2001 402) hat der Steuergerichtshof im Lichte der einschlägigen Lehre und Rechtsprechung insbesondere festgehalten, bei Liegenschaften des Geschäftsvermögens seien Aufwendungen nicht in Abzug zu bringen sondern zu aktivieren, wenn sie den Wert der Liegenschaft im Verhältnis zum bisherigen Steuerwert erhöhten. Steuerrechtlich bestehe eine Aktivierungspflicht (mit anschliessender Abschreibungsmöglichkeit) für die Ausgaben, welche einen über den Bilanzstichtag hinaus andauernden Mehrwert zur Folge hätten. Im zu beurteilenden Fall ergab sich dann, dass die

Aufwendungen für die Renovation des Daches einer landwirtschaftlichen Liegenschaft zwar technisch gesehen Unterhaltskosten (Wiederinstandstellungskosten) darstellten, welche den Nutzungswert der Liegenschaft als solchen nicht erhöhten. Nichtsdestoweniger wurde erkannt, dass die vorgenommenen Arbeiten den tatsächlichen Liegenschaftswert im Verhältnis zum steuerlich massgebenden Buchwert erhöht hatten. Selbst wenn anerkannt sei, dass gewisse Unterhaltsarbeiten praxisgemäss sofort in Abzug gebracht werden könnten (faktische Einmalabschreibung), sei davon auszugehen, dass bei bedeutenden Arbeiten zumindest ein erheblicher Teil aktiviert werden müsse. Demzufolge wurde die

Kantonsgericht KG Seite 6 von 9 von der Steuerverwaltung vorgenommene Aufteilung je zur Hälfte in wertvermehrnde bzw. Unterhaltskosten bestätigt. Die Lehre hat dieses Urteil unwidersprochen übernommen (vgl. REICH/ZÜGER, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2. Aufl. 2008, Art. 27 N 15). d) Beweismässig gilt die Grundregel, dass die Steuerbehörden die objektive Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen und die steuerpflichtige Person diejenige für steu-erhebende und -mindernde Tatsachen trägt. Aufgrund der steuermindernden Eigenschaft von Aufwänden obliegt die objektive Beweislast für die geschäftsmässige Begründetheit grundsätzlich dem Steuerpflichtigen (vgl. BGE 133 II 153 sowie Urteil BGer 2C_51 und 52/2016 vom 10. August 2016 E. 2.1).

E. 2

a) Im Lichte dieser Ausführungen vermag der Beschwerdeführer mit seinem grundsätzlichen Einwand, es fehle an einer gesetzlichen Grundlage für die Annahme einer Aktivierungspflicht, nicht durchzudringen. Die steuerrechtliche Aktivierungspflicht ergibt sich zunächst aus Art. 34 Bst. d DBG. Sodann ist nicht zu übersehen, dass nebst den handelsrechtlichen auch die steuerrechtlichen Bilanzierungsvorschriften zu beachten sind. Während das Handelsrecht Höchstwerte zur Bewertung von Aktiven festlegt (Art. 960a ff. OR) und die Betriebswirtschaftslehre nach den "richtigen" Werten sucht, stehen steuerrechtlich die Mindestwerte (Bewertungsuntergrenzen) im Zentrum. Diese ergeben sich dadurch, dass Abschreibungen auf Geschäftsvermögen steuerlich nur soweit anerkannt werden, als sie auch tatsächlich geschäftsmässig begründet sind (im Bereich der selbstständigen Erwerbstätigkeit: Art. 27 Abs. 2 lit. a DBG). Die gesetzliche Beschränkung der Abschreibungen auf das sachlich Gebotene fliesst unmittelbar aus dem steuerrechtlichen Verhältnismässigkeitsgebot (Art. 127 Abs. 2 BV). Der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer soll der tatsächlich erzielte Periodengewinn unterliegen. Mit Blick darauf hat die Veranlagungsbehörde von Amtes wegen einzugreifen (Art. 130 Abs. 1 DBG), falls der Wertansatz eines Aktivums des Geschäftsvermögens den handelsrechtlich zulässigen Höchstwert übersteigt oder aber den steuerrechtlich zulässigen Tiefstwert unterschreitet (Urteil BGer 2C_1155/2014 vom 1. Februar 2016 E. 3.3.1 mit weiteren Hinweisen). Könnten sämtliche Aufwendungen für Instandstellungskosten ohne Weiteres als Aufwand verbucht werden, so würde mit solchen unbeschränkten Sofortabschreibungen das Risiko einer Unterschreitung von steuerrechtlichen Tiefstwerten geschaffen. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers erscheint es also durchaus systemkonform und gerechtfertigt, Renovationskosten auf einen aktivierungspflichtigen Anteil hin zu überprüfen. Dabei ist für die Annahme eines Mehrwerts, wie bereits dargelegt, nicht bloss auf eine allenfalls geschaffene zusätzliche Nutzungsmöglichkeit abzustellen, sondern darauf, ob der Wert der Liegenschaft im Vergleich zum bisherigen (auch abschreibungsbedingten) Steuerwert mit Wirkung über den Bilanzstichtag hinaus

zugenommen hat. Im Weiteren wird die Aktivierungspflicht auch dadurch nicht ausgeschlossen, dass der Beschwerdeführer gemäss eigenen Angaben keine "gewöhnliche" Buchhaltung führt. Diesbezüglich erweist sich dessen Argumentation insofern als widersprüchlich oder gar treuwidrig, als er ja selber Abschreibungstabellen erstellt hat. Dem Beschwerdeführer kann ebenso wenig vorbehaltlos zugestimmt werden, wenn er die analoge Anwendung des besonderen Merkblatts für den tatsächlichen Kostenabzug bei Privatliegenschaften sowie für Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, fordert. Diese ausdrücklich für Liegenschaften des Privatvermögens konzipierte Verwaltungsverordnung vermag zwar durchaus wertvolle Anhaltspunkte für die (schematische) technische Ausscheidung von Unterhaltskosten einerseits sowie (allenfalls anteilmässigen) wertvermehrenden Aufwendungen andererseits zu vermitteln. Hingegen kann sie nicht dazu dienen, zwei grundlegend verschiedene

Kantonsgericht KG Seite 7 von 9 Besteuerungssysteme (einerseits Liegenschaften des Privatvermögens mit direktem Abzug des ganzen Unterhaltsaufwandes sowie andererseits Liegenschaften des Geschäftsvermögens mit Abschreibungsmöglichkeiten) auf unzulässige Weise zu vermengen. Soweit der Beschwerdeführer ungenügende Abschreibungsmöglichkeiten der aktivierten Kosten behauptet, ist ihm zudem Folgendes entgegenzuhalten: Der anscheinend seit dem Bau der Miethäuser (1982) praktizierte pauschale Abschreibungssatz von 1.5% wird auf der Basis von Gebäude und Land zusammen ermittelt, obwohl Letzteres bekanntlich keiner nutzungsbedingten Abwertung unterliegt. Auf dem blossen Gebäudewert könnte demgegenüber ein Satz von 2% zur Anwendung gelangen. Zudem gilt gemäss dem anwendbaren "Merkblatt A 1995 – Geschäftliche Betriebe" bei Investitionen für energiesparende Einrichtungen die Sondervorschrift, wonach im ersten und zweiten Jahr bis zu 50% vom Buchwert abgeschrieben werden können, bevor dann in den darauffolgenden Jahren die sonst üblichen Ansätze zum Tragen kommen. Es wäre daher Sache des Beschwerdeführers, systemgerecht die entsprechenden Abschreibungen vorzunehmen und nötigenfalls weitergehende Abschreibungen geltend zu machen, soweit sich dies als geschäftsmässig begründet erweisen sollte. Insofern erscheinen die vorgebrachten Klagen und Vergleiche also nicht zwingend als begründet. Wie dem auch sei, ist hier darauf nicht näher einzugehen, da der Beschwerdeführer für die vorliegend zur Diskussion stehende Steuerperiode an die selber erstellte Buchhaltung bzw. Abschreibungstabelle gebunden ist. b) Was die konkrete (allenfalls anteilmässige) Aufteilung zwischen werterhaltenden bzw. wertvermehrenden Renovationsaufwendungen und mithin das Ausmass der streitigen Aufrechnung betrifft, so ergibt sich Folgendes: Die geltend gemachten Unterhaltskosten im Gesamtbetrag von CHF 333'450.- umfassen unbestrittenermassen nicht bloss Instandhaltungs-, sondern auch bedeutende Instandstellungskosten. Kosten für eine zusätzliche oder bessere Nutzung der Liegenschaft scheinen nur, aber immerhin den Ausbau einer Dachwohnung zu betreffen. Diese Aufwendungen sind jedoch in Verhältnis zu setzen zur grossen Zahl der Wohnungen (16) und zum jährlichen Mietertrag (CHF 225'409.-) sowie zum Buchwert (CHF 2'087'344.-) bzw. Steuerwert (CHF 2'466'600.-, nach kumulierten Abschreibungen in der Höhe von CHF 379'256.-). Bei dieser Betrachtungsweise wird der Schluss der Vorinstanz auf eine überwiegende Wertvermehrung doch erheblich relativiert. Verteilt man die Gesamtsumme der Aufwendungen auf die betroffenen Wohnungen, so bleibt je ein anteilmässiger Betrag übrig, bei dem kaum von einer grossen Komfortverbesserung die Rede sein kann. Dazu kommt, dass auch die ins Recht gelegten zahlreichen Dokumente keinen solchen Schluss zulassen. Mehrheitlich geht es um kleinere Rechnungen bezüglich der einzelnen

Wohnungen oder der gesamten Liegenschaft, welche sich bloss auf ein paar Hundert oder wenige Tausend Franken belaufen (an der oberen Grenze derselben z.B. 16 Kochherde für CHF 1'500.-, CHF 1'620.-, CHF 4'390.- und CHF 13'000.-; Dachreinigung CHF 6'944.10; Waschmaschinen CHF 8'400.- und CHF 7'500.-). Grössere (Gesamt-)Posten betreffen - abgesehen von der der Dachwohnung - im Wesentlichen die Fenster (inklusive Dachfenster über rund CHF 110'000.-), die Storen (rund CHF 50'000.-) sowie diverse Maler- und Plättlerarbeiten in insgesamt bescheidenerem Ausmass. Schliesslich lässt sich auch nicht ernsthaft bestreiten, dass zumindest ein Teil der abgeschrieben- en Wertverminderung des Gebäudes kompensiert worden ist. Unter diesen Umständen erweist sich die von der Vorinstanz vorgenommene Aufteilung zwar nicht dem Grundsatz nach, hingegen in ihrem Ausmass als unhaltbar. Aufgrund der vorhandenen Unterlagen erscheint es eher angemessen, umgekehrt schematisch 2/3 der Renovationskosten (gerundet CHF 222'000.-) als direkt abzugsfähig zu qualifizieren und nur den Rest von CHF 111'450.-

Kantonsgericht KG Seite 8 von 9 als aktivierungspflichtigen Mehrwert aufzurechnen. In diesem Sinne ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen.

E. 3

Dem Ausgang des Verfahrens und den gegebenen Umständen entsprechend erscheint es gerechtfertigt, die (anteilmässigen) Gerichts- und Parteikosten wettzuschlagen. II. Kantonssteuer (604 2015 38)

E. 4

Auf kantonaler Ebene gelten weitgehend die gleichen Vorschriften wie im Bereich der direkten Bundessteuer (vgl. insbesondere Art. 28 Abs. 1, 35 Bst. d und 29 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 28 Abs. 2 Bst. a DStG sowie Art. 10 Abs. 1 Bst. a und 46 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Demzufolge ist aus den vorne dargelegten Gründen auch der Rekurs betreffend die Kantonssteuern im gleichen Sinn teilweise gutzuheissen.

E. 5

Dem Ausgang des Verfahrens und den gegebenen Umständen entsprechend erscheint es gerechtfertigt, die (anteilmässigen) Gerichts- und Parteikosten wettzuschlagen.

Kantonsgericht KG Seite 9 von 9 Der Steuergerichtshof erkennt: I. Direkte Bundessteuer (604 2015 37)

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