

FR_GERICHTE 604 2016 114 vom 13. Januar 2017

FR Kantonsgericht, 2017-01-13, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2016_114

FR: FR_GERICHTE 604 2016 114 du 13 janvier 2017

IT: FR_GERICHTE 604 2016 114 del 13 gennaio 2017

Regeste

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

Erwägungen

E. 1

Gegen Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde kann die steuerpflichtige Person innert 30 Tagen nach Zustellung beim Kantonsgericht schriftlich Beschwerde erheben (Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG; SR 642.11]; Art. 50 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG; SR 642.14]; Art. 180 Abs. 1 des Gesetzes über die direkten Kantonssteuern vom 6. Juni 2000 [DStG; SGF 631.1]). Die Beschwerdeschrift muss die Begehren des Beschwerdeführers und deren Begründung enthalten (vgl. Art. 140 Abs. 2 DBG; Art. 50 Abs. 2 StHG; Art. 180 Abs. 2 DStG). Mit der Beschwerde können

Kantonsgericht KG Seite 4 von 9 alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (Art. 140 Abs. 3 DBG; Art. 50 Abs. 2 StHG; Art. 180 Abs. 3 DStG). Gemäss Art. 182 DStG richtet sich das Beschwerdeverfahren im Übrigen nach dem Gesetz vom 23. Mai 1991 über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; SGF 150.1). Die Steuerpflichtige hat ihre Beschwerde gegen den Einspracheentscheid vom 29. Juni 2016 am

E. 2

Die Beschwerdeführerin macht geltend, der Ertrag aus Privatliegenschaften unter Code 3.310 sei von der Kantonalen Steuerverwaltung für die Steuerperiode 2014 anders berechnet worden als für die Steuerperiode 2013, obwohl sich die Gesetzgebung und die Sachlage nicht geändert haben. Mit Einspracheentscheid vom 25. November 2015 habe die Kantonale Steuerverwaltung für die Steuerperiode 2013 anerkannt, dass es sich um einen Übertragungsfehler handle und den Eigenmietwert der Pferdeboxen auf CHF 2'304.- herabgesetzt. Sie habe unter diesen Umständen nicht damit rechnen müssen, dass ihr für die Steuerperiode 2014 alle 10 Pferdeboxen angerechnet würden. Rückwirkend könne sie die Boxen nicht vermieten. Zudem sei die Vermietung von Pferdeboxen ein Verlustgeschäft. a) Nach ständiger Praxis des Bundesgerichts kommt einer Veranlagung bei periodischen Steuern nur für die betreffende Periode Rechtskraft zu; die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse können daher in einem späteren Veranlagungszeitraum anders gewürdigt werden. Die Erwägungen, worauf die Festsetzungen beruhen, haben nur die Bedeutung von Motiven; diese nehmen an der materiellen Rechtskraft der Entscheidung für sich allein grundsätzlich nicht teil. Rechtskräftig wird deshalb nur die Taxation als solche, nicht die

rechtlichen Qualifikationen einzelner Posten, die dazu geführt haben. Definitive Veranlagungsverfügungen entfalten Wirkungen, insbesondere Rechtskraftwirkungen, in zeitlicher Hinsicht zudem nur bezüglich der Steuerperiode, für die sie ergangen sind (vgl. BGE 140 I 114 E. 2.4.3). Der in Art. 9 BV verankerte Grundsatz von Treu und Glauben statuiert ein Verbot widersprüchlichen Verhaltens und verleiht einer Person Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen oder sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden. Die rechtssuchende Person soll sich auf die Widerspruchsfreiheit und Beständigkeit des staatlichen Handelns verlassen können. Der Anspruch auf Behandlung nach Treu und Glauben nach Art. 9 BV setzt als Erstes voraus, dass die rechtssuchende Person berechtigterweise auf eine behördliche Zusicherung oder ein bestimmtes Verhalten vertrauen durfte (vgl. Urteil BGER 2C_112/2014 vom 15. September 2014 E. 6.2.2). Erforderlich ist dabei eine qualifizierende, einzelfallbezogene, ausdrücklich über eine konkrete Steuerperiode hinausreichende Auskunft oder Verfügung der Behörde (vgl. Urteil BGER 2C_112/2014 vom 15. September 2014 E. 6.2.3).

Kantonsgericht KG Seite 5 von 9 b) Aufgrund der erwähnten Rechtsprechung ist grundsätzlich nichts dagegen einzuwenden, dass die Kantonale Steuerverwaltung für die Steuerperiode 2014 eine andere Einschätzung der Veranlagungselemente als im Vorjahr vorgenommen hat. Dass der Steuerpflichtigen von den Kantonalen Steuerverwaltung Zusicherungen für eine künftige Behandlung gegeben worden wären, wird weder behauptet, noch belegt. Es bleibt somit zu prüfen, ob die neue Vorgehensweise mit den gesetzlichen Vorgaben im Einklang steht.

E. 3

a) In den Verfahren 607 2008 62 & 63 und 607 2009 1 & 2 betreffend die Steuerperioden 2005 und 2006, welche mit Urteil des Präsidenten des Steuergerichtshofs vom 18. Februar 2010 abgeschlossen wurden, war zu prüfen, ob die drei mit einem privaten Eigenmietwert veranlagten Pferdeboxen nach landwirtschaftlichen Kriterien zu bewerten seien. In seinem Urteil gelangte der Präsident des Steuergerichtshofs in Übereinstimmung mit dem von der Schweizerischen Steuerkonferenz herausgegebenen "Leitfaden zur Grundstückbewertung unter Beachtung des bäuerlichen Bodenrechtes und des Steuerrechtes sowie der Schätzungsanleitung 1996 und der Raumplanungsgesetzgebung" zum Schluss, dass sich die Eidgenössische Schätzungsanleitung nur mit der Ermittlung des Ertragswerts der dem BGGB unterstellten Grundstücke befasse. Dies ergebe sich zudem aus der Schätzungsanleitung selber, welche ausdrücklich auf Art. 10 BGGB abgestützt werde. Auch in der Lehre werde es – im Zusammenhang mit der (ausschliesslich kantonalen) harmonisierten Vermögensbesteuerung – als sachgerecht betrachtet, dass die Ertragswertbesteuerung landwirtschaftlicher Grundstücke nur auf solche Grundstücke anzuwenden sei, die dem Geltungsbereich des BGGB unterliegen. Damit liessen sich insbesondere die im Steuerrecht bedeutenden Abgrenzungsprobleme zwischen echten landwirtschaftlichen Gewerben und blossen Hobbybetrieben lösen. Sodann sah der Einzelrichter im zu beurteilenden Fall keinen Anlass, von dieser Lösung abzuweichen. Daran änderte auch die Tatsache nichts, dass der Betrieb der Beschwerdeführerin mit Verfügung des Kantonalen Amtes für Landwirtschaft vom 14. Februar 2005 als Landwirtschaftsbetrieb im Sinne von Art. 6 der LBV anerkannt worden ist. Dass in dieser Verordnung wie auch in der Verordnung vom 7. Dezember 1998 über die Direktzahlungen an die Landwirtschaft (SR 910.13) angesichts deren spezifischer Zwecke weniger strenge

Anforderungen an den Begriff des landwirtschaftlichen Betriebs gestellt würden, heisse nicht zwingend, dass für die völlig anders gelagerte Frage der steuerlichen Privilegierung von Liegenschaften auch darauf und nicht auf das BGBB abgestellt werden müsse. Im Übrigen war damals auch unbestritten, dass drei Boxen der privaten Pferdehaltung der Beschwerdeführerin dienen, wie dies aus den Akten ersichtlich war. Insofern wurde es vom Präsidenten des Steuergerichtshofs als vertretbar erachtet, einen entsprechenden Eigenmietwert zu berücksichtigen (nach Massgabe den von der Steuerverwaltung angewandten Normen). Insofern wurde der Eigenmietwert dieser Boxen zu Recht veranlagt. Ebenso konsequent war es zudem, den Betrag, welcher für die zwei vermieteten Boxen als Mietaufwand [recte: Mietertrag] anerkannt worden war, als privaten Liegenschaftsertrag zu berücksichtigen. An diesen tatsächlichen und rechtlichen Elementen ist grundsätzlich weiterhin festzuhalten. Sie werden auch von der Beschwerdeführerin im vorliegenden Verfahren nicht bestritten. b) Für die Steuerperiode 2014 hat die Kantonale Steuerverwaltung, nachdem die Steuerpflichtige keinen Mietertrag aus der Vermietung von Pferdeboxen mehr deklariert hat, neben dem Eigenmietwert der drei privat benutzten Boxen, auch denjenigen nicht nur der zwei bislang vermieteten, sondern aller sieben nicht benutzten Boxen, in die Besteuerung einbezogen.

Kantonsgericht KG Seite 6 von 9 Art. 21 Abs. 1 DBG sieht die Besteuerung der Erträge aus unbeweglichem Vermögen vor. Steuerbar sind insbesondere alle Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung, Nutzniessung oder sonstiger Nutzung (Bst. a) sowie der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen (Bst. b). Letzteres entspricht dem Grundsatz der rechtsgleichen Behandlung der Steuerpflichtigen, die eine eigene Liegenschaft bewohnen und Schuldzinsen sowie Unterhaltskosten vom rohen Einkommen abziehen können, mit denjenigen, die eine Wohnung mieten, jedoch keinen Abzug für die aufgewendeten Mietzinse geltend machen können. In Anwendung von Art. 21 Abs. 2 DBG erfolgt die Festsetzung des Eigenmietwertes unter Berücksichtigung der ortsüblichen Verhältnisse und der tatsächlichen Nutzung der am Wohnsitz selbstbewohnten Liegenschaft. Laut Art. 21 Abs. 2 DBG ist der tatsächlichen Nutzung der selbstbewohnten Liegenschaft Rechnung zu tragen. Damit ist auf dem Marktmietwert ein Einschlag vorzunehmen (Unternutzungsabzug), wenn wegen nicht bloss vorübergehender Verminderung der Wohnbedürfnisse nur noch ein Teil des selbstbewohnten Grundstücks genutzt wird (vgl. RICHNER/FREI/ KAUFMANN/MEUTER, Art. 21 N. 100). Der Unternutzungsabzug setzt weiter voraus, dass einzelne Räume tatsächlich und dauernd nicht benützt werden. Es ist aber am Steuerpflichtigen nachzuweisen, dass eine Unternutzung vorliegt. Ein nur weniger intensiver Gebrauch berechtigt nicht zum Einschlag, z.B. wenn Räume – selbst nur gelegentlich – als Gäste- oder Arbeitszimmer bzw. Bastelraum verwendet werden. Als Erfahrungstatsache ist zu berücksichtigen, dass gutsituierte Pflichtige – u.a. aus Standes- oder Repräsentationsgründen – in der Regel höhere Erwartungen an den Wohnkomfort haben und deshalb mehr Raum beanspruchen als Personen in engen finanziellen Verhältnissen. Weiter ist zu beachten, dass sich der Wohnbedarf nach einer Verkleinerung des Haushaltes oft ausdehnt; erfahrungsgemäss wird so viel Platz gebraucht, wie vorhanden ist. Der Abzug wird ebenfalls dort abgelehnt, wo jemand von Anfang an eine zu grosse Wohnung erwirbt. Insbesondere einem in guten finanziellen Verhältnissen lebenden Pflichtigen dürfte es kaum gelingen, glaubhaft darzutun, dass er ein erst kürzlich erworbenes Eigenheim mit Raumreserve in Zukunft dauerhaft nicht als Abstellraum,

Gästezimmer usw. verwenden wird (vgl. BGE 135 II 416 E. 2.5.3). Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist ein relevanter Eigengebrauch dann nicht gegeben, wenn das Objekt leer steht, weil es nicht vermietet werden kann oder verkauft werden soll, aber trotz ernsthafter Bemühungen kein Käufer gefunden werden kann. Ebenfalls nicht zu besteuern ist der Eigenmietwert, wenn der Eigentümer, der aus seiner Villa weggezogen 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 tatsächlich bewohnt, sich aber das Recht hierzu vorbehält, ohne es auszuüben; auch in einem solchen Fall hat er die Liegenschaft inne, weil er sie jederzeit beziehen kann (vgl. BGE 135 II 416 E. 2.5.3; Urteil BGer 2C_1039/2015 vom 28. April 2016 E. 3.3). Diese für den Eigenmietwert von Wohnraum entwickelte Rechtsprechung kann ohne weiteres auf Pferdeboxen übertragen werden. Der Beschwerdeführerin kann insbesondere nicht gefolgt werden, wenn sie behauptet, Pferdeboxen seien mit Abstellräumen gleichzusetzen. Entgegen ihren Behauptungen handelt es sich nicht um nicht bewohnbare Einheiten, sondern um von Pferden "bewohnte" Räume. Die Situation ist insofern vergleichbar mit Garagen und Garagen-boxen, die auch der Besteuerung des Eigenmietwertes unterworfen sind. Private Pferdeboxen in

Kantonsgericht KG Seite 7 von 9 einer nicht landwirtschaftlich genutzten Liegenschaft dürfen als selten bezeichnet werden, was erklärt, warum diese Räumlichkeiten, im Gegensatz zu den Garagen, in den allgemeinen Wegleitungen nicht erwähnt werden. Dies ändert allerdings nichts an ihrer grundsätzlichen Besteuerung. Immerhin ist darauf hinzuweisen, dass die Berechnung des Eigenmietwerts eben solcher Pferdeboxen in den internen Richtlinien der Kantonalen Steuerverwaltung sehr wohl vorgesehen ist, was wiederum nahelegt, dass es immer wieder vorkommt, dass Steuerpflichtige eigene Pferde in eigenen Räumlichkeiten halten. Was nun die mögliche Unternutzung von Pferdeboxen betrifft, ist in Anlehnung an die Rechtsprechung zum Wohnraum vorab zu bemerken, dass sich es sich bei der privaten Pferdehaltung um ein Hobby, bzw. um Liebhaberei handelt. Wer zur Ausübung dieses Hobbys ein ganzes Gebäude mit 10 Pferdeboxen für den Eigengebrauch zur Verfügung hat, kann nicht auf Unternutzung dingen und nur die durch Pferde belegten Boxen als Eigenmietwert versteuern. Auch die Tatsache, dass eine Vermietung der Boxen mit einem zu grossen Aufwand verbunden ist, um wirtschaftlich sinnvoll zu sein, kann der Beschwerdeführerin nicht weiterhelfen. Es ist ihr nämlich unbenommen, die Boxen ohne jegliche Nebenleistung zu vermieten, so dass die Mieter jeweils selber dafür besorgt sein müssten, die Boxen einzustreuen und auszumisten und die Pferde zu füttern. 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. c) Nach Art. 123 Abs. 1 DBG stellen die Veranlagungsbehörden zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest. In Bezug auf die Beweislast ist festzuhalten, dass der Nachweis für steuerbegründende oder -erhöhende Tatsachen der Steuerbehörde, der Beweis für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt (vgl. BGE 133 II 153 E. 4.3). Vorliegend liegt es somit an der Steuerpflichtigen nachzuweisen, dass ein Teil der zehn Pferde-boxen tatsächlich und dauernd nicht benützt werden können. Diesen Nachweis hat sich jedoch im vorliegenden Verfahren nicht erbracht. Gemäss der ständigen Praxis und den

internen Richtlinien der Kantonalen Steuerverwaltung werden Pferdeboxen mit einem Eigenmietwert von CHF 3.- pro Quadratmeter, bzw. CHF 50.- bis CHF 80.- pro Boxe erfasst. Ein monatlicher Eigenmietwert von CHF 64.-, wie vorliegend von der Kantonalen Steuerverwaltung berechnet, ist somit nicht zu beanstanden. Es wurde daher zu Recht ein Eigenmietwert von CHF 7'680.-, zuzüglich 10 % Anpassung, berücksichtigt. Die Beschwerde wird somit abgewiesen und der Einspracheentscheid vom 29. Juni 2016 bestätigt.

E. 4

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Kosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; Art. 131 Abs. 1 und 132 Abs. 2 VRG). Die Höhe der Verfahrenskosten wird durch das kantonale Recht bestimmt (vgl. Art. 144 Abs. 5 DBG). Es gelangt der Tarif vom 17. Dezember 1991 der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz (Tarif VJ; SGF 150.12) zur Anwendung (vgl. Art 146-147 VRG), welcher vorsieht, dass die Verwaltungsjustizgebühr CHF 50.- bis 50 000.- beträgt (Art. 1 Abs. 1 Tarif VJ) und die Höhe der Gebühr nach dem erforderlichen Zeit- und Arbeitsaufwand, der Wichtigkeit der Angelegenheit und bei vermögensrechtlichen Sachen nach dem betreffenden Streitwert festgesetzt wird (Art. 2 Tarif VJ). Im vorliegenden Fall erscheint es angemessen, die Gerichtsgebühr auf CHF 300.- festzusetzen.

Kantonsgericht KG Seite 8 von 9 II. Kantonssteuer (604 2016 115)

E. 5

Art. 22 Abs. 1 des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern (DStG, SGF 631.1; vgl. zudem Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuer der Kantone und Gemeinden, StHG; SR 642.14) sieht die Besteuerung der Erträge aus unbeweglichem Vermögen vor. Steuerbar sind insbesondere alle Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung, Nutzniessung oder sonstiger Nutzung (Bst. a) sowie der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen (Bst. b). Für die Ermittlung des Mietwertes selbst bewohnter Liegenschaften gelten besondere Richtlinien der Kantonalen Steuerverwaltung. Dabei gelangen unterschiedliche Ansätze zur Anwendung, je nachdem, ob es sich um landwirtschaftliche oder nicht landwirtschaftliche Liegenschaften handelt. Bundesrecht und kantonales Recht können in diesem Bereich grundsätzlich einheitlich angewendet werden. Im Lichte der vorne in Erwägung 3 dargelegten Grundsätze, auf welche ohne Weiteres verwiesen werden kann, ist die Beschwerde betreffend die Kantonssteuern ebenfalls im gleichen Sinne abzuweisen und der Einspracheentscheid vom 29. Juni 2016 zu bestätigen.

E. 6

Die Kosten (Gebühr CHF 300.-) wird A. _____ auferlegt. Diese Gerichtsgebühr wird mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet. III. Zustellung Der vorliegende Entscheid kann sowohl bezüglich der veranlagten direkten Bundessteuer (Dispositiv Ziff. I) als auch der Kantonssteuer (Dispositiv Ziff. II) gemäss Art. 146 DBG bzw. 73 StHG und 82 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) innert 30 Tagen seit Eröffnung mit einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht angefochten werden, wobei die Begehren und Begründungen je der betroffenen Steuer anzupassen sind. Gegen die Festsetzung der Höhe der Verfahrenskosten ist innert 30 Tagen die Einsprache an die Behörde, die entschieden hat, zulässig, sofern nur

dieser Teil des Entscheides angefochten wird (Art. 148 VRG). Freiburg, 13. Januar
2017/dbe Der Präsident Die Gerichtsschreiberin

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