

FR_GERICHTE 604 2016 38 vom 22. Juni 2016

FR Kantonsgericht, 2016-06-22, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2016_38

FR: FR_GERICHTE 604 2016 38 du 22 juin 2016

IT: FR_GERICHTE 604 2016 38 del 22 giugno 2016

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 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 Steuerpflichtigen haben ihre Beschwerde gegen den Einspracheentscheid vom 26. Februar 2016 am 29. März 2016 eingereicht. Sie machen geltend, sie hätten den angefochtenen Entscheid am 1. März 2016 erhalten. Aus den Akten ergibt sich nichts Gegenteiliges, so dass darauf abzustellen ist (vgl. zur Publikation vorgesehenes Urteil BGer 6B_935/2015 vom 20. April 2016, E. 4.3). Die Beschwerde enthält im Übrigen Rechtsbegehren und ist begründet. Die Beschwerdeführenden, Schuldner der in Frage gestellten Steuer, sind durch den angefochtenen Entscheid berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 76 Bst. a VRG). Auf die Beschwerde ist somit einzutreten. I. Direkte Bundessteuer (604 2016 38)

E. 2

In einem ersten Argument machen die Steuerpflichtigen geltend, bis am 31. Dezember 2013 habe die Kantonale Steuerverwaltung Rückstellungen in der geltend gemachten Art zugelassen, und müsse dies weiterhin tun, da sich weder der Sachverhalt noch die Gesetzeslage gegenüber dem Vorjahr verändert habe. 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

Kantonsgericht KG Seite 4 von 8 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). b) Aufgrund der erwähnten Rechtsprechung ist grundsätzlich nichts dagegen einzuwenden, dass die Kantonale Steuerverwaltung für die Steuerperiode 2014 eine andere Einschätzung der Veranlagungselemente als in den Vorjahren vorgenommen hat. Dass den 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

Die Beschwerdeführenden vertreten die Ansicht, eine unterschiedliche Beurteilung bezüglich der Bewertung zwischen juristischen Personen und selbständig erwerbenden natürlichen Personen sei unzulässig, der Renovationsfonds sei in nachzuholendem Unterhalt hinreichend begründet, und die verbuchten Einlagen in den Renovationsfonds seien in ihrer Höhe nicht übermässig oder unbegründet. a) Es ist vorliegend unbestritten, dass es sich beim Anteil der Beschwerdeführenden am Konsortium D. _____ um eine selbständige Erwerbstätigkeit handelt. Ebenfalls unbestritten ist die Tatsache, dass es sich bei den "Fonds" E. _____, F. _____ und G. _____ um Rückstellungen für zukünftige Reparaturen und Renovationen an den entsprechenden Liegenschaften handelt. b) Bei selbständiger Erwerbstätigkeit dürfen die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen werden (Art. 27 Abs. 1 DBG). Dazu gehören insbesondere Abschreibungen und Rückstellungen nach den Art. 28 und 29 DBG (Art. 27 Abs. 2 Bst. a DBG). Gleiche Regeln gelten für juristische Personen (vgl. DBG 62 ff.). Natürliche und juristische Personen werden somit von Gesetzes wegen gleich behandelt (vgl. Urteil BGer 2A.118/2000 vom 27. März 2001 E. 3c, in RDAF 2001 II 41; NOËL, in Commentaire romand IFD, 2008, Art. 28-31 N 1). Der erste Vorwurf ist daher unbegründet. c) Nach Art. 29 Abs. 1 DBG, sind Rückstellungen zu Lasten der Erfolgsrechnung insbesondere zulässig für im Geschäftsjahr bestehende Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist (Bst. a), Verlustrisiken, die mit Aktiven des Umlaufvermögens, insbesondere mit Waren und Debitoren, verbunden sind (Bst. b) und andere unmittelbar drohende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen (Bst. c). In Anwendung von Art. 28 Abs. 1 DBG sind geschäftsmässig

Kantonsgericht KG Seite 5 von 8 begründete Abschreibungen ihrerseits zulässig, soweit sie buchmässig oder in besonderen Abschreibungstabellen ausgewiesen sind. Unter einer Abschreibung ist die gewinnmindernde Herabsetzung des Gewinnsteuerwerts eines Aktivums zu verstehen (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, Art. 28 N 4). Gebäude unterliegen einer Wertverminderung durch Zeitablauf. Die Praxis lässt daher bei Wohnhäusern von Immobiliengesellschaften einen pauschalen Abschreibungssatz von 1.5 % auf Gebäude und Land zu (vgl. Merkblatt A 1995 – Geschäftliche Betriebe der Eidgenössischen Steuerverwaltung, www.estv.admin.ch, Rubrik Direkte Bundessteuer/Merkblätter, Version vom 2. Oktober 2015). Dem definitiven Wertverzehr auf Aktiven wird somit im Steuerrecht mittels Abschreibungen Rechnung getragen, während vorübergehende Wertveränderungen durch Wertberichtigungen berücksichtigt werden, die aufgrund ihres provisorischen Charakters periodisch auf ihre Geschäftsmässigkeit überprüft werden können (vgl. Urteil BGer 2C_252/2014 vom 12. Februar 2016 E. 4.2). Steuerrechtlich werden Wertberichtigungen unter die Rückstellungen subsumiert (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 28 N 3 und Art. 29 N 13). Die echte Rückstellung ist ein Buchungsvorgang, mit dem unter den Passiven der Jahresbilanz zu Lasten der Erfolgsrechnung einer Verbindlichkeit, die am Ende des Geschäftsjahres zwar besteht, aber in ihrem Bestand und/oder in ihrer Höhe nicht genau feststeht, Rechnung getragen wird. Soweit "drohende Verluste" berücksichtigt werden sollen, ist anerkannt, dass für zukünftige Risiken oder Investitionen grundsätzlich keine Rückstellungen gebildet werden dürfen (vgl. Urteil BGer 2C_478/2011 vom 10. November 2011 E. 2.1). Das Bundesgericht hat in seiner Rechtsprechung zum Bundessteuerrecht Rückstellungen stets zugelassen, wenn sie im Hinblick auf gegenwärtige, drohende Verlustgefahren in die Bilanz eingeführt werden. Mit der Rückstellung wird dem laufenden Geschäftsjahr eine als Geschäftsaufwand zu würdigende Verbindlichkeit gewinnmindernd angerechnet, die am Bilanzstichtag zwar tatsächlich oder mindestens wahrscheinlich bestanden hat, aber in ihrer Höhe erst im nächsten oder in einem folgenden Geschäftsjahr geldmässig genau feststeht. Die Ereignisse, welche Ursache eines derartigen tatsächlichen oder wahrscheinlichen, am Bilanzstichtag ungewissen Aufwands sind, müssen im laufenden Geschäftsjahr eingetreten sein (vgl. Urteil BGer 2C_392/2009 vom 23. August 2010 E. 2.3). Die Rückstellungen haben nur vorübergehenden Charakter. Auch wenn Rückstellungen in der Folgeperiode erfolgswirksam aufgelöst (und dann allenfalls neu gebildet) werden, verbietet das Periodizitätsprinzip eine Schmälerung des steuerbaren Gewinns mittels übersetzter Rückstellungen. Gemäss dem im schweizerischen Steuerrecht geltenden Periodizitätsprinzip hat ein Unternehmen im Steuerjahr denjenigen Gewinn zu versteuern, den es in der entsprechenden Steuerperiode erzielt hat. Es dürfen demnach nicht die Ergebnisse der Geschäftsperiode untereinander ausgeglichen werden, indem diejenigen einer Periode zugunsten oder zu Lasten einer andern vermindert oder erhöht werden. Liegt eine Verletzung des Periodizitätsprinzips vor, so ist eine steuerliche Korrektur vorzunehmen (vgl. Urteil BGer 2C_553/2007 vom 29. September 2008 E. 2.1). In der Praxis werden Rückstellungen für Grossreparaturen und -renovierungen an Gebäuden – Fassadenrenovationen, Ersatz von Heizungs- oder Liftanlagen – steuerrechtlich anerkannt. In gewissen Kantonen wird sogar die Bildung von pauschalen Rückstellungen zu diesem Zweck anerkannt (vgl. STOLL, Die Rückstellung im Handels- und Steuerrecht, 1992, S. 252; LOCHER, Kommentar zum DBG, 2001, Art. 29 n 26; REICH/ZÜGER, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2. Aufl. 2008, Art. 29 N 36). Im Kanton Freiburg ist dies

Kantonsgericht KG Seite 6 von 8 nicht vorgesehen. Rückstellungen für bevorstehende Grossreparaturen können daher steuerrechtlich nur anerkannt werden, wenn die betroffenen Reparaturen oder Renovierungen tatsächlich notwendig und Gewissheit darüber besteht, dass der Steuerpflichtige sie in naher Zukunft auch wirklich vornehmen lässt. Mit den Rückstellungen sollen die ausserordentlichen, in längeren Abschnitten wiederkehrenden und nicht aktivierbaren Kosten auf die vorangehenden Jahre verteilt werden, welche die Grossreparaturen verursacht haben. Die Ausgaben für die werterhaltenden Arbeiten sind dem Rückstellungskonto zu belasten und die Rückstellungen sind nach erfolgter Arbeit wieder aufzulösen. Wertvermehrnde Aufwendungen sind auszuscheiden und zu aktivieren. Rückstellungen für geringfügige Unterhaltskosten, welche in beschränktem Ausmass üblicherweise laufend anfallen, sind nicht zulässig (vgl. Urteil Steuerhof Freiburg 4F 06 68 vom 27. April 2007 E. 6a; STOLL, S. 253; REICH/ZÜGER, Art. 29 N 36). Die geschäftsmässige Begründetheit von Rückstellungen und Abschreibungen ist vom Steuerpflichtigen nachzuweisen, da es sich um steuermindernde Tatsachen handelt (vgl. Urteil BGer 2C_337/2014 vom 6. Juni 2014 E. 2.2.1). d) Vorliegend machen die Beschwerdeführenden geltend, dass es sich bei den fraglichen Renovationsfonds um eine Rückstellung für nachzuholenden Unterhalt der Gebäude handelt. Dieser nachzuholende Unterhalt sei in der Vergangenheit begründet und habe einen zukünftigen Mittelfluss und eine Vermögenseinbusse zur Folge. Dadurch sei er in Sinne von Art. 29 Abs. 1 Bst. c DBG hinreichend begründet. Zur Konkretisierung der Höhe der Rückstellungen verweisen sie auf Bestimmungen des Kantons Schwyz und Empfehlungen von Zeitschriften (K-Tipp und Hausinfo). Es stimmt, dass der Kanton Schwyz für die direkte Bundessteuer vorsieht, dass für Grossreparaturkosten, welche erfahrungsgemäss nur in grösseren Zeitabständen anfallen (Fassadenerneuerungen, Ersatz von Heizungsanlagen, Dachrenovierungen etc.), jährlich eine Rückstellung von maximal 1 % des Gebäudebuchwertes (d.h. Gebäude ohne Boden) am Ende des Geschäftsjahres gebildet werden kann (vgl. Weisung betreffend Abschreibungen, Wertberichtigungen, Rückstellungen und Rücklagen vom 24. Oktober 2006, in Schwyzer Steuerbuch 70.21 Rz 27), wobei die gesamte Rückstellung 10 % des Gebäudebuchwertes nicht übersteigen darf (vgl. Schwyzer Steuerbuch 70.21 Rz 28). Die im Kanton Freiburg steuerpflichtigen Beschwerdeführenden können jedoch daraus kein Recht auf eine pauschale Rückstellung für sich beanspruchen. Was die Angaben der erwähnten Zeitschriften betrifft, ist zudem zu bemerken, dass sie sich auf die Renovationsfonds von Stockwerkeigentümerschaften beziehen, welche gesetzlich vorgesehen sind und schon aus diesem Grund auch steuerrechtlich anerkannt werden. So hat auch im vorliegenden Fall die Kantonale Steuerverwaltung die pauschale Äufnung des Fonds G._____, ein Mehrfamilienhaus in Stockwerkeigentum, ohne weiteres zugelassen. Eine analoge Anwendung auf die beiden Mehrfamilienhäuser E._____ und F._____ ist dabei jedoch nicht zwingend. Die Beschwerdeführenden machen keine konkreten Angaben zu den betroffenen Liegenschaften. Aus den Akten ergeben sich folgende Angaben des Verwalters des Konsortiums D._____, H._____: Grundlage für die Erhöhung des Renovationsfonds im Jahr 2014 sei die Tatsache, dass die Küchen der ca. 20-jährigen Gebäude ersatz- oder sanierungsbedürftig würden und dass in ca. 6 Wohnungen Haarrisse bei den Bodenfliesen bestünden, deren Ersatz ca. CHF 20'000.- pro Wohnung kosten werde. Diese Angaben werden allerdings in keiner Weise belegt, z. B. mit Kostenvoranschlägen von Sanierungsunternehmen und Zeitplänen für den Ablauf der

Kantonsgericht KG Seite 7 von 8 Renovationsarbeiten. Sie können daher Rückstellungen in der geforderten Grösse nicht rechtfertigen. Noch unbestimmter sind die Angaben des

Verwalters zu den mittelfristigen Grossreparaturen. Zusätzlich zu den Bodenfliesen und den Küchen, erwähnt er die Aussensanierung der dritten Liegenschaft, ohne zu präzisieren, um welche es sich genau handelt, welche im Frühjahr 2016 vorgenommen sei und CHF 60'000.- werde, sowie "viele unvorhergesehene Sanierungen wie z. B. Heizung (Ölbrenner), Pumpstation vom Abwasser im Trennsystem, usw.". Auch hier werden jedoch weder Kostenvoranschläge noch Zeitpläne beigelegt. Auch diese Angaben können somit Rückstellungen im Sinne von Art. 29 Abs. 1 Bst. c DBG nicht rechtfertigen. Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die Kantonale Steuerverwaltung die Einlagen von je CHF 15'000.- für die Liegenschaften E. _____ und F. _____ zu Recht nicht anerkannt und aufgerechnet hat. Die Beschwerde wird daher abgewiesen und der Einspracheentscheid der Kantonalen Steuerverwaltung vom 26. Februar 2016 bestätigt.

E. 4

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Kosten den Beschwerdeführenden 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 400.- festzusetzen. II. Kantonssteuer (604 2016 39)

E. 5

Die Rechtslage ist bei den kantonalen Steuern die gleiche, wie bei der direkten Bundessteuer: Die Art. 28, 29 und 30 DStG entsprechen Art. 27, 28 und 29 DBG und, sinngemäss, Art. 10 Abs. 1 Bst. a und b StHG. Die zum DBG ausgeführten Erwägungen sind damit ebenfalls für die kantonalen Steuern massgebend. Damit resultiert für die Staats- und Gemeindesteuern dasselbe Ergebnis wie bei der direkten Bundessteuer. Auch in diesem Punkt wird daher die Beschwerde abgewiesen und der Einspracheentscheid der Kantonalen Steuerverwaltung vom 26. Februar 2016 bestätigt.

E. 6

Die Kosten (Gebühr: CHF 400.-) werden A. _____ und B. _____ 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, 22. Juni 2016/dbe Der Präsident Die Gerichtsschreiberin

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