

FR_GERICHTE 604 2018 92 vom 11. April 2019

FR Kantonsgericht, 2019-04-11, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2018_92

FR: FR_GERICHTE 604 2018 92 du 11 avril 2019

IT: FR_GERICHTE 604 2018 92 del 11 aprile 2019

Regeste

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

Erwägungen

E. 1.1

Gegen Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde kann die steuerpflichtige Person innert 30 Tagen nach Zustellung beim Kantonsgericht schriftlich Beschwerde erheben (Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]; Art. 50 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]; Art. 180 Abs. 1 des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern [DStG; SGF 631.1]). Die Beschwerdeschrift muss die Begehren der beschwerdeführenden Person 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). Das Beschwerdeverfahren richtet sich nach dem Gesetz vom 23. Mai 1991 über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; SGF 150.1) (Art. 182 DStG). Die Beschwerde vom 7. September 2018 gegen den Einspracheentscheid vom 20. August 2018 ist durch die Beschwerdeführer frist- und formgerecht bei der Vorinstanz eingereicht und von

Kantonsgericht KG Seite 4 von 8 dieser an die sachlich und örtlich zuständige Beschwerdeinstanz weitergeleitet worden. Die Beschwerdeführer sind als Steuerschuldner durch den angefochtenen Einspracheentscheid berührt und haben ohne Weiteres ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 76 lit. a VRG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

E. 1.2

Die Beschwerdeführer beantragen die Durchführung eines Augenscheins. Aus den nachfolgenden Ausführungen ergibt sich aber, dass die vorliegende Angelegenheit spruchreif ist und von einem Augenschein keine entscheidenden neuen Erkenntnisse zu erwarten sind. Von einem Augenschein kann folglich ohne Weiteres abgesehen werden. Direkte Bundessteuer (604 2018 92)

E. 2.1

Bei Liegenschaften im Privatvermögen können die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden

(Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG). Den gleichen Wortlaut hat Art. 1 Abs. 1 der Verordnung vom 24. August 1992 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116). Konkreter bestimmt Art. 1 Abs. 1 lit. a der Verordnung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 24. August 1992 über die abziehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (ESTV-Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116.2) den Begriff der Unterhaltskosten als „Auslagen für Reparaturen und Renovationen, die nicht wertvermehrnde Aufwendungen darstellen“. Die erwähnten Grundsätze wurden von der Kantonalen Steuerverwaltung in einem Merkblatt vom Januar 2012 konkretisiert (vgl. Besonderes Merkblatt für den tatsächlichen Kostenabzug bei Privatliegenschaften sowie für Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, abrufbar unter:

<https://docplayer.org/7458820-kantonale-steuerverwaltung-besonderes-merkblatt.html>; nachfolgend: Merkblatt). Dieses Merkblatt soll der einheitlichen Rechtsanwendung dienen. Es enthält nebst den allgemeinen Grundsätzen insbesondere einen ausführlichen Ausscheidungskatalog über die Abgrenzung der abziehbaren Unterhalts-, Energiespar- und Umweltschutzkosten von den (nicht abziehbaren) wertvermehrden Aufwendungen und anderen Kosten. Die steuerlich zu berücksichtigenden Gewinnungskosten sind einerseits von den Lebenshaltungskosten und andererseits von den Anlagekosten (Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen; Art. 34 lit. d DBG) abzugrenzen. Im Gegensatz zu den wertvermehrden Aufwendungen besteht der besondere Charakter der abzugsfähigen Unterhaltskosten darin, dass sie der Erhaltung des nutzungsfähigen Zustandes der Liegenschaft dienen. Unterhaltskosten umfassen also hauptsächlich diejenigen Ausgaben für die Instandstellung einer Liegenschaft, welche bezwecken, die normale Abnutzung infolge des Gebrauchs sowie des Zeitablaufs auszugleichen; sie sind dazu bestimmt, die Liegenschaft als Einkommensquelle zu erhalten. Unterhaltskosten sind demnach all jene Aufwendungen, die ein Grundstück in denjenigen Zustand versetzen, in dem es sich bereits einmal befunden hat (RICHNER/FREI/KAUF-MANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Auflage, 2016, Art. 32 Rz. 37 f.). Nicht darunter fallen hingegen jene Auslagen, welche den Wert der Liegenschaft und das daraus fliessende

Kantonsgericht KG Seite 5 von 8 Einkommen im Vergleich zum ursprünglichen Zustand erhöhen (zum Begriff der Unterhaltskosten: vgl. auch BGE 133 II 287). Auch das Merkblatt hält fest, dass jene Aufwendungen abziehbar sind, welche der Erhaltung der Liegenschaft in dem Zustand dienen, in dem sie die steuerpflichtige Person erworben hat. Dazu gehören unter anderem Auslagen für Reparaturen und Renovationen, die nicht wertvermehrnde Aufwendungen darstellen (Ziff. 3.1 und 3.1.1). Investitionen, die den Wert der Liegenschaft erhöhen (Erweiterungen, Verbesserungen, neue Installationen), oder die der Fertigstellung respektive der Vollendung (Endausbau der Lokalitäten, Fertigstellung der Umgebung etc.) eines Bauwerkes dienen (sogenannte Gestehungskosten), sind nicht zum Abzug zugelassen (Ziff. 3.2.1).

E. 2.2

Die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung erfolgt nach objektiv-technischen Kriterien. Vergleichsmaßstab bildet dabei nicht der Wert des Grundstücks insgesamt, sondern derjenige der konkret instand gehaltenen oder ersetzten Installation. Wird also eine alte Installation nicht bloss durch eine dem aktuellen Stand der

Technik angepasste, neue Installation ersetzt, sondern an deren Stelle eine qualitativ bessere Installation gesetzt, liegt kein Unterhalt mehr vor, sondern eine Wertvermehrung, auch wenn der ursprüngliche Wert des Grundstücks als solches nicht angestiegen ist (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 32 Rz. 47; LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2001, Art. 32 Rz. 25).

E. 2.3

Besondere Fragen stellen sich, wenn es um die Sanierung von Beginn weg mangelhafter Werke geht. Wie der Steuergerichtshof bereits in seinem Urteil 604 2009 82/83 vom 15. Oktober 2010 (in FZR 2010 S. 376 ff.) unter Berufung auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts erwo- gen hat, stellt, wenn überhaupt keine intakte und gebrauchsfähige Anlage erstellt worden ist, die Behebung der ursprünglichen Mängel keine Erhaltung oder Wiederherstellung eines zuvor beste- henden Wertes dar und es können die entsprechenden Aufwendungen nicht als abzugsfähige Unterhaltskosten qualifiziert werden (vgl. Urteile BGer 2C_1003/2017 vom 21. Juni 2018 E. 5.2; 2C_57/2008 vom 11. Dezember 2008 E. 2.3 ff.; vgl. auch das Urteil BGer 2C_677/2008 vom 29. Mai 2009 E. 3.3 und 3.4; ZWAHLEN, Die einkommenssteuerrechtliche Behandlung von Liegen- schaftskosten, 1986, S. 110 f. sowie StR 1971, 62 ff. Ziff. 5). Auf jeden Fall auszuschliessen sind nachträgliche, faktisch ergänzende Anlagekosten, da diese als solche ja auch nicht abzugsfähig gewesen wären, wenn der Bauherr das entsprechende Werk schon bei der Überbauung der Liegenschaft erstellt hätte.

E. 2.4

Aus der Natur der Liegenschaftsunterhaltskosten als Gewinnungskosten ergibt sich zudem, dass ein Abzug grundsätzlich nur dann gerechtfertigt ist, wenn der Aufwand tatsächlich mit steuer- baren Einkünften zusammenhängt (BGE 124 I 193 E. 3g; Urteil BGer 2A.683/2004 vom 15. Juli 2005 E. 2.3). Die Unterhaltskosten müssen also in wirtschaftlicher und zeitlicher Hinsicht einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der Einkommenserzielung aufweisen (Urteil BGer 2C_251/2016 vom 30. Dezember 2016 E. 3.2). Bei selbstgenutzten Liegenschaften sind nur dieje- nigen Unterhaltskosten abzugsfähig, die mit dem (steuerbaren) Eigenmietwert unmittelbar verbun- den sind (Urteile BGer 2C_393/2012 vom 8. November 2012 E. 2.2; 2A.683/2004 vom 15. Juli 2005 E. 2.5). Sind weder Mieteinnahmen noch ein Eigenmietwert steuerbar, so können konse- quenterweise auch keine Unterhaltskosten abgezogen werden (Urteil BGer 2C_558 und 559/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 2.2). Von diesem Grundsatz kann nur ausnahmsweise abgewichen werden, so etwa dann, wenn keine Erträge eingehen, weil die Liegenschaft infolge Unterhaltsar- beiten vorübergehend nicht vermietet wird (vgl. LOCHER, Art. 32 N. 1 f.; GURTNER/LOCHER, Theore- tische Aspekte der Eigenmietwertbesteuerung, in ASA 69 597 ff., S. 609 f. sowie die dort erwähn- ten Entscheide; Urteil BGer 2C_878/2010 vom 19. April 2011 E. 5.1).

Kantonsgericht KG Seite 6 von 8

E. 3.1

Aus den vorliegenden Akten ergibt sich ohne Zweifel, dass das Haus, welches die Beschwerdeführer erworben haben, mit diversen Mängeln behaftet war. So wurde anlässlich einer Bestandesaufnahme durch die Firma E._____ AG vom 9. Oktober 2015 festgestellt, dass die Spenglerarbeiten nicht fachmännisch und nach dem heutigen Stand der Baukunst ausgeführt worden waren, was diverse Reparaturarbeiten zur Folge hatte.

Ausserdem musste die mangelhafte Kanalisation freigelegt, nach Vorschrift saniert und das nötige Retentionsbecken erstellt werden. Auch die Beschwerdeführer scheinen nicht zu bestreiten, dass die Liegenschaft mit Mängeln behaftet war, führen sie doch selbst aus, das Haus sei bei ihrem Einzug in einem schlechten Zustand resp. noch gar nicht schlüsselfertig gewesen; es hätten Mängel am Haus bestanden, welche behoben werden mussten. Der mangelhafte Zustand des Hauses ergibt sich des Weiteren aus den von den Beschwerdeführern zu den Akten gereichten Fotoaufnahmen sowie der darauf angebrachten, handschriftlichen Kommentare und aus dem Umstand, dass die entsprechenden Reparatur- und Sanierungsarbeiten bereits im ersten Jahr nach Fertigstellung des Hauses notwendig geworden waren.

E. 3.2

Damit steht fest, dass es sich bei den von den Beschwerdeführern zum Abzug gebrachten Kosten nicht etwa um Unterhaltskosten handelt, welche die normale Abnutzung infolge des Gebrauchs sowie des Zeitablaufs ausgleichen. Da die Liegenschaft von allem Anfang an mit Mängeln behaftet war, welche behoben werden mussten, kann auch nicht gesagt werden, dass mit den erfolgten Reparatur- und Sanierungsarbeiten die Liegenschaft in denjenigen Zustand versetzt worden war, in dem sie sich bereits einmal befunden hat. Vielmehr wurde ein besserer, da mangelfreier Zustand hergestellt, was wiederum zur Folge hat, dass sich der Wert der nunmehr mangelfreien Liegenschaft im Vergleich zum vorherigen mangelhaften Zustand erhöht hat. Wenn sich die Beschwerdeführer darauf berufen, dass ihre Liegenschaft durch die Reparatur- und Sanierungsarbeiten keine Wertsteigerung erfahren habe, da sie ein schlüsselfertiges Haus gekauft und bei der Erstellung des Hauses überdies auf vieles (wie Solaranlage, Regenwasserversorgung sowie Balkon) hätten verzichten müssen, so verkennen sie, dass sich die Wertsteigerung allein anhand der konkret instand gehaltenen oder ersetzten Installationen bemisst. Muss also – wie vorliegend – eine mangelhafte Installation ersetzt werden, liegt eine Wertvermehrung vor, auch wenn der Wert des Grundstücks als solches nicht angestiegen ist. Anders verhält es sich nur dann, wenn eine Installation wegen Abnutzung infolge des Gebrauchs sowie des Zeitablaufs ersetzt werden muss. Dies ist vorliegend aber offensichtlich nicht der Fall. Bleibt darauf hinzuweisen, dass die von den Beschwerdeführern erworbene Liegenschaft aufgrund der Mängel einen tieferen objektiven Nutzungswert hatte, als von den Vertragsparteien vereinbart. Die Beschwerdeführer haben objektiv betrachtet für die Liegenschaft einen zu hohen Preis bezahlt. Dieser objektive Nutzungswert – und an diesem messen sich spätere Unterhaltskosten – liegt unter dem Kaufpreis. Falls nun, wie im vorliegenden Fall geschehen, die Mängel behoben werden, können wirtschaftlich gesehen gar keine Unterhaltskosten entstehen. Vielmehr wird der Nutzungswert, den die Liegenschaft in der subjektiven Nutzungserwartung der Vertragsparteien innehatte, nachträglich hergestellt. Dadurch wird aber der objektive Nutzungswert nicht etwa erhalten, sondern effektiv erhöht. Einkommenssteuerrechtlich ist dabei massgebend, dass sich die Vergleichsbasis späterer Unterhaltskosten unabhängig von der subjektiven Vorstellung der Vertragsparteien bestimmt. Wer für ein Objekt mehr bezahlt, als es Wert hat, erleidet zwar steuer-

Kantonsgericht KG Seite 7 von 8 rechtlich einen Vermögensverlust. Dieser kann aber nicht über die Liegenschaftsunterhaltskosten berücksichtigt werden (vgl. ZWAHLEN, S. 110 f.).

E. 3.3

Damit ist festzustellen, dass die hier streitigen Reparatur- und Sanierungskosten keine Unterhaltskosten darstellen, weshalb nur der Pauschalabzug von 10 Prozent zulässig ist. Die Beschwerde ist folglich abzuweisen und der angefochtene Einspracheentscheid vom 20. August 2018 zu bestätigen.

E. 4

Aufgrund der besonderen Umstände im vorliegenden Fall erscheint es gerechtfertigt, von einer Kostenaufgabe zu Lasten der unterliegenden Beschwerdeführer abzusehen (Art. 144 Abs. 3 DBG). Damit kann auch das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege als erledigt vom Geschäftsverzeichnis abgeschrieben werden. Kantonssteuer (604 2018 93)

E. 5

Auch gemäss Art. 33 Abs. 2 DStG (vgl. zudem Art. 9 Abs. 3 StHG) können bei Liegenschaften im Privatvermögen insbesondere die Unterhaltskosten sowie die Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, abgezogen werden, nicht jedoch die Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen (Art. 35 lit. d DStG). Die Einzelheiten sind in der Verordnung der Kantonalen Finanzdirektion vom 21. März 2001 über den Abzug der Kosten bei Privatliegenschaften und der Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, sowie der Kosten für die Restaurationsarbeiten an unbeweglichen Kulturgütern (SGF 631.421) geregelt. Die Kantonale Steuerverwaltung verfügt zudem über das vorne (unter E. 2.1) bereits erwähnte Merkblatt. Angesichts der mit dem Recht der direkten Bundessteuer übereinstimmenden gesetzlichen Regelung kann für die Rechtsanwendung auf die Ausführungen in den Erwägungen 2 und 3 verwiesen werden. Demzufolge ist auch die Beschwerde betreffend die Kantonssteuer abzuweisen.

E. 6

In Anwendung von Art. 129 VRG ist auch im Verfahren betreffend die Kantonssteuer auf die Erhebung von Verfahrenskosten zu verzichten. Entsprechend kann das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege als erledigt vom Geschäftsverzeichnis abgeschrieben werden. Kantonsgericht KG Seite 8 von 8 Der Hof erkennt: I. Direkte Bundessteuer (604 2018 92)

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