

FR_GERICHTE 604 2019 24 vom 9. September 2019

FR Kantonsgericht, 2019-09-09, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2019_24

FR: FR_GERICHTE 604 2019 24 du 9 septembre 2019

IT: FR_GERICHTE 604 2019 24 del 9 settembre 2019

Regeste

Urteil 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 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

E. 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 15. März 2019 gegen den Einspracheentscheid vom 13. Februar 2019 ist durch die rechtsgültig vertretenen Beschwerdeführer frist- und formgerecht bei der sachlich und örtlich zuständigen Beschwerdeinstanz eingereicht 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).

Kantonsgericht KG Seite 4 von 8 Auf die Beschwerde ist einzutreten. Direkte Bundessteuer (604 2019 24) 2. Die Beschwerdeführer wurden am 18. Mai 2017 für die Steuerperiode 2014 ordentlich veranlagt. Die geschuldete Kantonssteuer wurde auf CHF 45'705.20 festgesetzt. Eine direkte Bundessteuer wurde von den im Kanton Waadt wohnhaften Beschwerdeführern nicht erhoben. Entsprechend richtete sich auch die gegen die ordentliche Veranlagungsanzeige erhobene Einsprache vom 14. Juni 2017 ausschliesslich gegen die auf Kantonsebene erhobene Steuer. Die Erwähnung der direkten Bundessteuer im Einspracheentscheid vom 13. Februar 2019 und daraus folgend die Eröffnung eines entsprechenden Beschwerdeverfahrens ist somit irrtümlich erfolgt. Dies gilt es festzustellen. Entsprechend ist das Verfahren betreffend die direkte Bundessteuer (604 2019 24) als gegenstandslos abzuschreiben. Auf die Erhebung von Verfahrenskosten ist zu

verzichten (Art. 144 Abs. 3 DBG; Art. 135 Abs. 1 VRG). Kantonssteuer (604 2019 25) 3. Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet die Frage, ob die Beschwerdeführer die Kosten für die Instandstellung der am 5. Dezember 2013 erworbenen Liegenschaft in der Steuerperiode 2014 zum Abzug bringen können. 3.1. 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. 33 Abs. 2 Satz 1 DStG; vgl. auch Art. 9 Abs. 3 Satz 1 StHG und Art. 1 Abs. 1 der Verordnung 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]). Sodann hat die Kantonale Steuerverwaltung im Januar 2012 ein Merkblatt erlassen (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) wertvermehrenden Aufwendungen und anderen Kosten. 3.2. Der Passus „die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften“ in Art. 33 Abs. 2 Satz 1 DStG wurde mit Wirkung ab 1. Januar 2010 eingefügt. Mit dieser Änderung wurde die sogenannte „Dumont-Praxis“ abgeschafft, wonach in den ersten fünf Jahren nach Erwerb einer

Kantonsgericht KG Seite 5 von 8 Liegenschaft keine Unterhaltskosten zum Abzug zugelassen wurden (vgl. BGE 133 II 287 E. 2.2). Die Aufhebung dieser Praxis bedeutet indessen nicht, dass alle Instandstellungskosten im Nachgang eines Liegenschaftserwerbs vollumfänglich von der Steuer absetzbar wären. Vielmehr ist im Einzelfall zu prüfen, ob die betreffenden Aufwendungen werterhaltend oder wertvermehrend sind (Urteile BGer 2C_1166 und 1167/2016 vom 4. Oktober 2017 E. 2.1; 2C_286 und 287/2014 vom 23. Februar 2015 E. 3.1). 3.3. Die steuerlich zu berücksichtigenden Gewinnungskosten sind einerseits von den Lebenshaltungskosten (Art. 35 lit. a DStG) und andererseits von den Anlagekosten (Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen; Art. 35 lit. d DStG) abzugrenzen. Im Gegensatz zu den wertvermehrenden 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 (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/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 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). 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). 3.4. Aus der Natur der Liegenschaftsunterhaltskosten als Gewinnungskosten ergibt sich, dass ein Abzug grundsätzlich nur dann gerechtfertigt ist, wenn der Aufwand tatsächlich mit steuerbaren Einkünften zusammenhängt (BGE 124 I 193 E. 3g; Urteil BGer 2A.683/2004 vom 15. Juli 2005 E. 2.3). Zwar spielt der Periodizitätsgedanke in dem Sinne eine untergeordnete Rolle, als Unterhaltskosten ausnahmsweise auch dann abgezogen werden können, wenn ein Grundstück infolge Unterhaltsarbeiten vorübergehend nicht vermietet werden kann (vgl. LOCHER, Art. 32 N. 1 f.; GURTNER/LOCHER, Theoretische Aspekte der Eigenmietwertbesteuerung, in ASA 69 597 ff., S. 609 f. sowie die dort erwähnten Entscheide; Urteil BGer 2C_878/2010 vom 19. April 2011 E. 5.1). Verlangt wird jedoch, dass den Unterhaltskosten ein gegenwärtiger oder vergangener

Kantonsgericht KG Seite 6 von 8 Ertrag aus unbeweglichem Vermögen gegenübersteht. Steht den (erstmaligen) Kosten dagegen ein künftiger Ertrag gegenüber, handelt es sich um Anlagekosten (Urteil BGer 2C_1166 und 1167/2016 vom 4. Oktober 2017 E. 2). 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). Sind weder Mieteinnahmen noch ein Eigenmietwert steuerbar, so können konsequenterweise auch keine Unterhaltskosten abgezogen werden (Urteil BGer 2C_558 und 559/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 2.2). Von diesem Grundsatz kann – wie bereits gesagt – nur ausnahmsweise abgewichen werden, so etwa dann, wenn keine Erträge eingehen, weil die Liegenschaft infolge Unterhaltsarbeiten vorübergehend nicht vermietet wird. 4. 4.1. Vorliegend ist festzustellen, dass die Beschwerdeführer im Steuerjahr 2014 zwar Unterhaltskosten für die Liegenschaft geltend machen, aber keinen Ertrag (Eigenmietwert; Mietzinseinnahmen) deklarieren. Dies deshalb, weil sich die Liegenschaft, seit sie am 5. Dezember 2013 durch die Beschwerdeführer erworben worden war, im Umbau befand. Da es sich bei den Liegenschaftsunterhaltskosten um Gewinnungskosten handelt, die nur dann zum Abzug gebracht werden können, wenn der Aufwand in wirtschaftlicher und zeitlicher Hinsicht einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit steuerbaren Einkünften aufweist (vgl. hierzu oben E. 3.4), können die von den Beschwerdeführern geltend gemachten Kosten nicht zum Abzug zugelassen werden. Dies umso mehr, als die Liegenschaft (unbestrittenermassen) seit dem Jahr 2008 bis mindestens ins Jahr 2018 nicht mehr vermietet war und deshalb während dieser Zeit auch keinen steuerbaren Ertrag erzielte, weshalb ein (direkter und unmittelbarer) Zusammenhang zwischen Aufwand und Ertrag nicht ersichtlich ist. Bei einem Zeitraum

von über 10 Jahren kann auf jeden Fall nicht von einer bloss vorübergehenden, durch Renovationsarbeiten bedingten Nichtnutzung der Liegenschaft gesprochen werden, wo ausnahmsweise vom Grundsatz der Periodizität abgewichen werden kann (vgl. hierzu auch das Urteil 604 2012 38/39 vom 8. April 2014 E. 2b und c). Unterhaltskosten, denen kein gegenwärtiger oder vergangener, sondern bloss ein künftiger Ertrag aus unbeweglichem Vermögen gegenübersteht, sind als Anlagekosten zu qualifizieren (vgl. Urteil BGer 2C_1166 und 1167/2016 vom 4. Oktober 2017 E. 2) und können deshalb auch nicht vom steuerbaren Einkommen zum Abzug gebracht werden. 4.2. Was von den Beschwerdeführern dagegen vorgebracht wird, vermag daran nichts zu ändern. Namentlich kann ihnen nicht gefolgt werden, wenn sie sich auf den Standpunkt stellen, den streitigen Renovationsarbeiten an der Liegenschaft komme werterhaltender und nicht wertvermehrender Charakter zu. So ist entscheidend, dass die streitigen Arbeiten in Zusammenhang mit einem (Total-) Umbau der Liegenschaft erbracht wurden, der seit nunmehr

E. 10

Jahren im Gange ist und selbst für das Erdgeschoss, den ersten und zweiten Stock zu keinem Zeitpunkt abgeschlossen war (vgl. die Expertise: „Etat d’entretien: L’intérieur de l’immeuble n’est pas terminé. Chauffage: inexistant.“; vgl. auch die Beschwerde: „...der Brenner der Ölheizung sowie die Küchengeräte waren noch nicht installiert.“). Dass die Arbeiten zwischenzeitlich unterbrochen wurden, wodurch ein Wasserschaden eingetreten ist, der behoben werden musste, ändert am (wertvermehrenden) Charakter der erbrachten Umbauarbeiten nichts.

Kantonsgericht KG Seite 7 von 8 Auch stösst der Hinweis der Beschwerdeführer, die sogenannte „Dumont-Praxis“ sei per 1. Januar 2010 abgeschafft worden, ins Leere, hat doch die Vorinstanz den geltend gemachten Abzug nicht etwa deshalb verweigert, weil die Arbeiten innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb der Liegenschaft ausgeführt wurden, sondern deshalb, weil die Liegenschaft bereits vor ihrem Erwerb während fünf Jahren kein steuerbares Einkommen eingebracht habe, weshalb zwischen dem geltend gemachten Aufwand und einem steuerbaren Einkommen kein Zusammenhang gegeben sei. Diesbezüglich sei noch einmal darauf hingewiesen, dass, wenn den geltend gemachten Unterhaltskosten kein gegenwärtiger oder vergangener, sondern bloss ein künftiger Ertrag aus unbeweglichem Vermögen gegenübersteht, die Kosten als (nicht abzugsfähige) Anlagekosten zu qualifizieren sind (vgl. hierzu E. 3.4 und 4.1). 4.3. Die von den Beschwerdeführern gegen den angefochtenen Einspracheentscheid vom

E. 13

Februar 2019 erhobenen Einwände erweisen sich damit als unbegründet. Folglich ist die Beschwerde abzuweisen und der angefochtene Einspracheentscheid zu bestätigen. 5. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Kosten in Anwendung von 131 Abs. 1 VRG den unterliegenden Beschwerdeführern aufzuerlegen. Dabei gelangt der Tarif vom 17. Dezember 1991 der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz (Tarif VJ; SGF 150.12) zur Anwendung (vgl. Art. 146 und Art. 147 VRG sowie Art. 4 Abs. 3 des kantonalen Ausführungsbeschluss zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 5. Januar 1995; SGF 634.1.11). Im vorliegenden Fall erscheint es angemessen, die Gerichtsgebühr auf CHF 800.- festzusetzen. Diese Gerichtsgebühr ist mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. (Dispositiv auf der nächsten Seite)

Kantonsgericht KG Seite 8 von 8 Der Hof erkennt: I. Direkte Bundessteuer (604 2019 24)

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