

FR_GERICHTE 604 2020 93 vom 16. März 2021

FR Kantonsgericht, 2021-03-16, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2020_93

FR: FR_GERICHTE 604 2020 93 du 16 mars 2021

IT: FR_GERICHTE 604 2020 93 del 16 marzo 2021

Regeste

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

Erwägungen

E. 1

Gegen Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde kann die steuerpflichtige Person gemäss 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) und Art. 180 Abs. 1 des kantonalen Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern (DStG; SGF 631.1) innert 30 Tagen nach Zustellung beim Kantonsgericht schriftlich Beschwerde erheben. 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 gemäss Art. 182 DStG nach dem kantonalen Gesetz vom 23. Mai 1991 über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; SGF 150.1). Die Beschwerde vom 21. November 2020 gegen den Einspracheentscheid vom 21. Oktober 2020 ist durch die rechtsgültig vertretenen Beschwerdeführer frist- und formgerecht bei der sachlich und örtlich zuständigen Beschwerdeinstanz eingereicht worden. Die Beschwerdeführer sind als Steuer-schuldner 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. Direkte Bundessteuer (604 2020 93)

E. 2

Streitig und zu prüfen ist im vorliegenden Beschwerdeverfahren, ob die Kosten für die Sanierung der Autowaschanlage vom selbständigen Erwerbseinkommen der Beschwerdeführer in Abzug gebracht werden können.

Kantonsgericht KG Seite 4 von 9

E. 2.1

Der Einkommenssteuer unterliegen gemäss Art. 16 Abs. 1 DBG alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte. Steuerbar sind alle Einkünfte aus unselbständiger und selbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 17 und 18 DBG). Gemäss Art. 25 DBG werden zur Ermittlung des Reineinkommens von den gesamten steuerbaren Einkünften die Aufwendungen und allgemeinen Abzüge nach den Art. 26–33a DBG abgezogen. Bei selbständiger

Erwerbstätigkeit werden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen (Art. 27 Abs. 1 DBG). Aufwendungen sind im Rahmen einer Unternehmung dann geschäftsmässig begründet, wenn sie mit dem erzielten Erwerb unternehmungswirtschaftlich in einem unmittelbaren und direkten Zusammenhang stehen (BGE 143 II 8 E. 3). Nicht abziehbar sind indessen Kosten und Aufwendungen, insbesondere die Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen (Art. 34 lit. d DBG). Anders als die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die beim Erwerb oder bei der Herstellung eines Vermögenswerts anfallen, handelt es sich bei den wertvermehrenden Aufwendungen um Investitionen, die während der Besitzesdauer getätigt werden. Sie dienen der Erweiterung und Verbesserung des Erworbenen. Wertvermehrend sind nur Aufwendungen, welche eine nachhaltige Verbesserung des Vermögenswerts bewirken, d.h. zu einer dauerhaften Qualitätssteigerung und damit zu einem bleibenden Marktwert führen. Die Erfordernisse der positiven qualitativen Veränderung und der Dauerhaftigkeit grenzen die wertvermehrenden Aufwendungen gegenüber den Unterhaltsaufwendungen ab, welche bloss werterhaltenden Charakter haben (REICH/HUNZIKER, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 3. Aufl. 2017, Art. 34 N. 21–23).

E. 2.2

Im Urteil 2C_1166 und 1167/2016 vom 4. Oktober 2017 hat sich das Bundesgericht mit der Frage auseinandergesetzt, ob Instandstellungs- bzw. Instandsetzungskosten im geschäftlichen Bereich (zumindest dann) von vornherein vom Abzug ausgeschlossen sind, wenn der Buchwert der Liegenschaft zuvor im selben Umfang abgeschrieben worden war. Diese Frage verneinte es mit der Begründung, dass sich in der Bundessteuergesetzgebung keine Grundlage finde, wonach Selbständigerwerbende oder juristische Personen über die Kosten für Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung hinaus bestimmte Kosten für die Instandstellung von (abgeschriebenen) Grundstücken nicht abziehen können sollen. Es bestehe keine Korrektornorm, wonach Instandstellungskosten für (abgeschriebene) Geschäftsliegenschaften – unabhängig von einer Wertvermehrung – zu aktivieren wären (E. 4.2). Eine Verknüpfung der Instandstellungskosten mit den Abschreibungen dränge sich auch bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht auf: Gemäss Art. 28 Abs. 2 DBG würden Abschreibungen in der Regel nach dem tatsächlichen Wert der einzelnen Vermögensteile berechnet oder nach ihrer voraussichtlichen Gebrauchsdauer angemessen verteilt. Art. 28 Abs. 2 DBG sehe darüber hinaus vor, dass getätigte Investitionen in jenen Geschäftsjahren zum Abzug gebracht werden, in denen der Gegenstand voraussichtlich gebraucht und dank seiner Nutzung ein höherer Betriebsertrag erzielt werde. Diese (ordentlichen) Abschreibungen würden die entsprechende Investition betreffen; sie hätten keinen unmittelbaren inneren Zusammenhang mit den späteren Kosten der Instandstellung und würden deren Verbuchung nicht präjudizieren. Dass als Folge der Verteilung der Anschaffungskosten auf die Nutzungsdauer auf dem Vermögensgegenstand stille Reserven entstehen können, vor allem wenn die Liegenschaft gleichzeitig mittels werterhaltenden Aufwendungen instand gehalten und instand gestellt werde, sei systembedingt und von der Steuerbehörde hinzunehmen. Diese stillen Reserven würden erst dann steuerlich erfasst, wenn infolge Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung Kapitalgewinne anfallen (E. 4.3). Da das Gesetz die Verweigerung des Liegenschaftskostenabzugs bei Geschäftsliegenschaften nur dann erlaube, wenn die Aufwendungen tatsächlich wertver-

Kantonsgericht KG Seite 5 von 9 mehrenden Charakter haben, sei analog zu Privatliegenschaften zu prüfen, ob Instandstellungskosten im Einzelfall werterhaltend oder wertvermehrend seien (E. 4.4).

E. 2.3

Es gilt die Grundregel, dass die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen und die steuerpflichtige Person die Beweislast für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen trägt (BGE 142 II 488 E. 3.8.2; 140 II 248 E. 3.5; Urteil BGer 2C_597/2017 vom 27. März 2018 E. 3.2).

E. 3

Die Vorinstanz hat die Kosten für die Sanierung der Autowaschanlage in der Höhe von CHF 90'844.- nicht zum Abzug zugelassen, da es sich um aktivierungspflichtigen Aufwand handle. Sie scheint unter anderem davon auszugehen, dass eine Aktivierung bereits deshalb notwendig sei, weil die 17-jährige Anlage jährlich abgeschrieben und unterhalten worden sei. Weiter stellt sie sich auf den Standpunkt, dass der unter Erwägung 2.2 hiervoor zitierte Bundesgerichtsentscheid in casu nicht anwendbar sei, da die Aufwendungen unter dem Konto der mobilen Sachanlagen verbucht worden seien und somit keine (Geschäfts-)Liegenschaft betreffen würden.

E. 3.1

Die Ansicht der Vorinstanz, wonach es sich vorliegend um Aufwendungen im Zusammenhang mit einer mobilen Sachanlage handelt, deckt sich mit der Darstellung der Beschwerdeführer, welche geltend machen, die Waschanlage sei eher mit einer Maschine (und somit einer Moblie) als einer Immobilie vergleichbar. Zudem wird die Verbuchung der Autowaschanlage als mobile Sachanlage von der Vorinstanz bereits seit dem Jahr 2014 gestattet. Im Übrigen orientiert sich die steuerliche Bewertung von Vermögenswerten im Allgemeinen und ihre Aktivierung und Abschreibung im Besonderen nicht am Sachenrecht, sondern am Handelsrecht und mittelbar an der Betriebswirtschaftslehre; dieses sogenannte Massgeblichkeitsprinzip gilt auch bei der Einkommenssteuer selbständiger Personen (Urteil BGer 2C_202/2017 vom 9. März 2020 E. 3.1). Eine Abweichung von dem unter Erwägung 2.2 hiervoor erläuterten Grundsatz, wonach der Steuerabzug selbst bei (abgeschriebenen) Geschäftsliegenschaften zugelassen werden kann, wenn die Aufwendungen wertvermehrenden Charakter hatten, lässt sich indes nur dann rechtfertigen, wenn Aufwendungen betreffend mobile Sachanlagen steuerrechtlich anders zu beurteilen sind als Aufwendungen im Zusammenhang mit einer sich im Geschäftsvermögen befindlichen Liegenschaft. Dies ist zu verneinen: Bei selbständiger Erwerbstätigkeit werden (sämtliche) geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten von den Einkünften abgezogen (vgl. Art. 27 Abs. 1 DBG). Einkommenssteuerlich nicht abziehbar sind die Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen (Art. 34 lit. d DBG). Da das Gesetz nicht vorsieht, dass unter den Begriff "Vermögensgegenstand" nur Immobilien fallen, nicht aber auch Mobilien, und auch keine plausiblen Gründe erkennbar sind, weshalb werterhaltende Investitionen in (abgeschriebene) Geschäftsliegenschaften zum Abzug zugelassen werden sollten, nicht aber werterhaltende Investitionen in (abgeschriebene) mobile Sachanlagen, besteht keine rechtliche Grundlage dafür, den Steuerabzug für letztere alleine deshalb zu verweigern, weil keine Geschäftsliegenschaft betroffen ist. Entsprechend kann sich die Vorinstanz nicht mit Recht darauf berufen, dass das Urteil BGer 2C_1166 und 1167/2016 vom 4. Oktober 2017

auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar sei. Vielmehr ist die Rechtsprechung betreffend werterhaltende Investitionen in (abgeschriebene) Geschäftsliegenschaften auch auf (abgeschriebene) mobile Sachanlagen analog anzuwenden; dies mit der Folge, dass der Steuerabzug nicht allein deswegen verneint werden kann, weil zuvor Abschreibungen vorgenommen worden waren.

Kantonsgericht KG Seite 6 von 9

E. 3.2

Nach dem Vorgesagten ist für die Frage, ob die in casu streitigen Sanierungskosten der Autowaschanlage zum Steuerabzug zuzulassen sind, einzig darauf abzustellen, ob es sich bei diesen um von den steuerbaren Einkünften nicht abziehbare wertvermehrnde Aufwendungen im Sinne von Art. 34 lit. d DBG handelt oder aber um abziehbare werterhaltende Aufwendungen im Sinne von Art. 27 Abs. 1 DBG.

E. 3.2.1

Gemäss den Ausführungen der Beschwerdeführer wurde keine neue Autowaschanlage installiert. Der Hauptbestandteil der Anlage wie der bestehende Stahlbau, der Fahrzeuglift und die biologische Wasseraufbereitungsanlage seien unverändert bestehen geblieben; es seien lediglich einzelne Module der Anlage ersetzt worden. Die Anlage sei weder erweitert noch ausgebaut worden und die zukünftig zu erwartenden Erträge seien mit den bisherigen Einkünften identisch. Allerdings sei der durch die Kunden der Autowaschanlage nutzbare Boden erweitert bzw. der Bodenbelag verbessert worden; in diesem Zusammenhang werde eine Aktivierungspflicht für die auf den Boden entfallenden Aufwendungen im Umfang von 50 Prozent anerkannt.

E. 3.2.2

Der sich in den Vorakten befindlichen Rechnung der C. _____ AG vom 12. August 2019 kann entnommen werden, dass einzelne Komponenten der Autowaschanlage ersetzt wurden (so z.B. die Bedienungskästen, die Liftsteuerung und die Technikrecke). Gemäss der Rechnung der D. _____ AG vom 16. Juli 2019 wurde der Betonboden des Waschplatzes saniert und flächen- mässig vergrössert. Auf den von den Beschwerdeführern im Einspracheverfahren eingereichten Fotografien vor und nach der Sanierung ist erkennbar, dass es sich im Wesentlichen immer noch um die gleiche Anlage handelt, die zwei Kunden gleichzeitig das Waschen eines Motorfahrzeugs in Selbstbedienung unter Verwendung der bereitgestellten Hochdruckreiniger ermöglicht. Es handelt sich – abgesehen vom neuen Anlitz – nicht um eine andere bzw. neue Anlage. In Übereinstimmung mit den Ausführungen der Beschwerdeführer ergibt sich somit aus den sich in den Akten befindenden Unterlagen, dass die getätigten Aufwendungen – zumindest mit Bezug auf die technischen Komponenten der Anlage – werterhaltender Natur waren und damit zum Abzug zuzulassen sind. Dass bei einer Autowaschanlage, welche seit 17 Jahren in Betrieb ist, ein (über den in regelmässigen Zeitabständen anfallenden gewöhnlichen Unterhalt hinausgehender) Sanierungsbedarf besteht, liegt auf der Hand. Mit den getätigten Aufwendungen haben die Beschwerdeführer aber nicht etwa einen qualitativen Mehrwert geschaffen, sondern eine bestehende Einkommensquelle und damit den Nutzwert der Anlage für die Zukunft erhalten bzw. den ursprünglichen, d.h. dem Stand der Technik angepassten Zustand der mittlerweile veralteten Anlage wiederhergestellt (vgl. Urteil KG FR 604 2019 24/25 vom 9. September 2019 E. 3.3 mit Bezug auf Liegenschaftssanierungskosten). Kommt hinzu, dass es sich bei der Frage, ob in kürzeren

Zeitabschnitten Teilsanierungen vorgenommen werden oder nach mehreren Jahren ein grösseres Sanierungsprojekt in Angriff genommen wird, um einen unternehmerischen Entscheid handelt, weshalb alleine aus der Höhe der Aufwendungen – vorliegend rund CHF 90'000.- – nicht geschlossen werden kann, dass die getätigten Arbeiten wertvermehrend waren. Dies nicht zuletzt auch deshalb, weil gemäss Angaben der Beschwerdeführer in den vergangenen 17 Jahren keine grösseren Investitionen getätigt wurden, was wiederum die Höhe der Investitionskosten relativiert.

E. 3.2.3

Als wertvermehrend zu beurteilen sind indes die Aufwendungen in Zusammenhang mit der Erweiterung des Bodenbelags der Waschanlage. Wie die Beschwerdeführer in ihrer Einsprache vom 18. September 2020 festhielten, habe der Vorbereich eine Aufwertung erfahren, indem der Belag, ausgewaschener Teerboden, durch Beton ersetzt und mit einer Bodenheizung versehen worden sei, weshalb die Erweiterungsmassnahmen des Bodenbelags der Waschanlage als wertvermehrender Unterhalt zu behandeln seien.

Kantonsgericht KG Seite 7 von 9 Die Beschwerdeführer machen geltend, der auf die Erweiterung des Bodenbelags entfallende Kostenanteil entspreche rund 50 Prozent der Rechnung vom 16. Juli 2019, d.h. einem Betrag von rund CHF 4'313.-. Die Kosten der Erweiterung der Bodenheizung sind auf dieser Rechnung jedoch nicht aufgeführt. Die entsprechenden Leistungen wurden durch die E._____ GmbH erbracht, wie sich aus der Rechnung vom 14. August 2019 ergibt ("Bodenheizung Waschanlage reparieren und erweitern"), welche sich mit Skontoabzug auf CHF 2'200.- inklusive Mehrwertsteuer beläuft. Welcher Anteil dieses Betrags auf die Erweiterung der Bodenheizung entfällt, kann – ebenso wie die Frage, ob tatsächlich 50 Prozent des Rechnungsbetrags von CHF 8'626.- betreffend Bodenbelag auf die Erweiterung entfallen, wie die Beschwerdeführer geltend machen – anhand der Akten nicht abschliessend beurteilt werden. Diese Prüfung wird die Vorinstanz im Rahmen der Neuveranlagung vornehmen müssen.

E. 3.3

Im Übrigen handelt es bei der sanierten Autowaschanlage klarerweise nicht um eine Ersatzbeschaffung im Sinne von Art. 30 DBG, wie dies die Vorinstanz im Einspracheentscheid geltend zu machen scheint, da kein Anlagevermögen veräussert und somit auch keine Ersatzbeschaffung vorgenommen wurde. Eine Ersatzbeschaffung im herkömmlichen Sinne liegt vor, wenn ein betriebsnotwendiger Vermögenswert gegen Vereinnahmung eines Entgelts in Geldform aus dem Unternehmen ausscheidet und an dessen Stelle ein funktionell gleichartiger Vermögenswert angeschafft wird (REICH/ZÜGER/BETSCHART, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 3. Aufl. 2017, Art. 30 N. 1).

E. 3.4

Zusammenfassend ist festzustellen, dass sich die durch die Vorinstanz vorgenommene Aktivierung des Aufwands für die Sanierung der Autowaschanlage in der Höhe von CHF 90'844.- als unhaltbar erweist. Aufzurechnen sind einzig die wertvermehrenden Aufwendungen in Bezug auf die Erweiterung des Bodenbelags bzw. des Ausbaus der Bodenheizung. Die exakte Höhe des aufzurechnenden Betrags wird durch die Vorinstanz zu bestimmen sein. Die Beschwerde ist somit gutzuheissen, der angefochtene Einspracheentscheid aufzuheben und die Angelegenheit zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen. Kantonssteuer (604 2020 94)

E. 4

Die vorne dargelegten Grundsätze gelten auch unter dem harmonisierten kantonalen Steuerrecht. Die entsprechenden, praktisch gleichlautenden Gesetzesbestimmungen sind in Art. 8 ff. StHG respektive Art. 17 ff. und 26 ff. DStG, insbesondere Art. 28 Abs. 1 und Art. 35 lit. d DStG, enthalten. 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 gutzuheissen, der angefochtene Einspracheentscheid aufzuheben und die Angelegenheit zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Kantonsgericht KG Seite 8 von 9 Kosten- und Entschädigungsfolgen

E. 5.1

Die Beschwerdeführer sind mit ihrem Begehren grösstenteils durchgedrungen, sodass die Rückweisung vorliegend als vollständiges Obsiegen zu werten ist. Gemäss Art. 144 DBG sowie Art. 131 und 133 VRG sind keine Gerichtskosten zu erheben. Der geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von CHF 1'200.- ist den Beschwerdeführern zurückzuerstatten.

E. 5.2

Gemäss Art. 137 Abs. 1 VRG spricht die (als letzte kantonale Instanz entscheidende) Verwaltungsjustizbehörde der im Beschwerdeverfahren obsiegenden Partei auf Gesuch grundsätzlich eine Entschädigung für die zur Wahrung ihrer Interessen entstandenen, notwendigen Kosten zu. Die Parteientschädigung wird der unterliegenden Parteien auferlegt (Art. 141 VRG). Die Parteientschädigung umfasst einerseits die Kosten der Vertretung oder Verbeiständung und andererseits die übrigen Auslagen der Partei, insbesondere ihre Reisekosten (Art. 140 VRG). Die Entschädigung bleibt jedoch auf die zur Wahrung der Interessen entstandenen, notwendigen Kosten beschränkt (Art. 137 Abs. 1 VRG in fine). Der Betrag wird im Rahmen des dafür erlassenen Tarifs festgesetzt (vgl. Art. 146 und Art. 147 Abs. 1 lit. b VRG). Art. 8 des Tarifs vom 17. Dezember 1991 der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz (Tarif VJ; SGF 150.12) sieht vor, dass das Honorar für die Vertretung oder die Verbeiständung einer Partei zwischen CHF 200.- und CHF 10'000.- festgesetzt wird. Bei besonders umfangreichen oder besonders komplizierten Angelegenheiten liegt der Höchstbetrag bei CHF 40'000.-. Wer eine Parteientschädigung verlangt, muss der Behörde eine Zusammenstellung der ausgeführten Verrichtungen und wenn nötig die Belege für die Barauslagen zukommen lassen. Erhält die Behörde diese Zusammenstellung nicht, bevor der Entscheid getroffen wird, so setzt sie die Entschädigung von Amtes wegen und nach freiem Ermessen fest. Die von der Vertreterin der Beschwerdeführer ins Recht gelegte Kostenliste, gemäss der ein Aufwand von CHF 5'200.- geltend gemacht wird, enthält keine Angaben über die für den geltend gemachten Aufwand konkret verrechneten Stunden und ist darüber hinaus als übersetzt zu beurteilen. Die Parteientschädigung ist damit unter Berücksichtigung der sich stellenden Rechtsfragen und des einfachen Schriftenwechsels ermessensweise auf CHF 1'500.- (inkl. allfälliger Auslagen), zuzüglich Mehrwertsteuer zu 7.7 Prozent (CHF 115.50), ausmachend total CHF 1'615.50, festzusetzen und dem Staat Freiburg aufzuerlegen. Der Hof erkennt: I. Direkte Bundessteuer (604 2020 93)

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