

FR_GERICHTE 604 2023 13 vom 5. September 2023

FR Kantonsgericht, 2023-09-05, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2023_13

FR: FR_GERICHTE 604 2023 13 du 5 septembre 2023

IT: FR_GERICHTE 604 2023 13 del 5 settembre 2023

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 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 24. Januar 2023 gegen den Einspracheentscheid vom 28. Dezember 2022 ist durch die 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). Auf die Beschwerde ist einzutreten. Direkte Bundessteuer (604 2023 13)

E. 2

Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet die Frage, ob die Beschwerdeführer die Kosten für den Ersatz der Poolumrandung im Betrag von CHF 7'930.- zum Abzug bringen können.

E. 2.1

Bei Liegenschaften im Privatvermögen können unter anderem 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). Nicht abziehbar sind indes die Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen (Art. 34 Bst. d DBG). Auch die Verordnung der

Kantonsgericht KG Seite 4 von 7 Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 24. August 1992 über die abziehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (ESTV- Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116.2) sieht vor, dass die Auslagen für Reparaturen und Renovationen, die nicht wertvermehrnde Aufwendungen darstellen, als Unterhaltskosten abziehbar seien (Art. 1 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 ESTV-Liegenschaftskostenverordnung).

E. 2.2

Beim Abzug für Unterhaltskosten handelt es sich um einen Abzug für Gewinnungskosten. Gewinnungskosten setzen ein steuerbares Einkommen voraus (vgl. unter anderem BGE 124 I 193 E. 3g; Urteil BGer 2A.683/2004 vom 15. Juli 2005 E. 2.3 in ASA 77 S. 161). Die Unterhaltskosten müssen in wirtschaftlicher und zeitlicher Hinsicht einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der Einkommenserzielung aufweisen (vgl. Urteil BGer 2C_251/2016 vom 30. Dezember 2016 E. 3.2 in StR 72/2017 S. 239). Bei selbstgenutzten Liegenschaften sind nur diejenigen Unterhaltskosten abzugsfähig, die mit dem (steuerbaren) Eigenmietwert unmittelbar verbunden sind (vgl. unter anderem Urteile BGer 2C_393/2012 vom 8. November 2012 E. 2.2 in StE 2013 B 25.6 Nr. 61; 2A.683/2004 vom 15. Juli 2005 E. 2.5 in ASA 77 S. 161). Den Unterhaltskosten muss somit ein gegenwärtiger oder vergangener Ertrag aus unbeweglichem Vermögen gegenüberstehen; steht den erstmaligen Kosten dagegen ein künftiger Ertrag gegenüber, handelt es sich um Anlagekosten (vgl. Urteile BGer 2C_251/2016 vom 30. Dezember 2016 E. 3.2 in StR 72/2017 S. 239; 2C_558/2016, 2C_559/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 2.2). Es ist somit danach zu fragen, ob die von der steuerpflichtigen Person geltend gemachten Kosten mit dem als Einkommen zu versteuernden Eigenmietwert unmittelbar zusammenhängen oder Lebenshaltungskosten darstellen (vgl. BGE 100 Ib 480 E. 3a). Darunter sind die Aufwendungen zu verstehen, die nicht mit der Einkommenserzielung zusammenhängen, sondern der Befriedigung der persönlichen Bedürfnisse dienen und damit Einkommensverwendung darstellen (Urteil BGer 2A.683/2004 vom 15. Juli 2005 E. 2.3). Auch die Doktrin verweist auf die notwendige und untrennbare Verbindung zwischen steuerpflichtigem Einkommen und abzugsfähigen Unterhaltskosten, so etwa LOCHER (in Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil Art. 1-48 DBG, 2. Auflage 2019, Art. 21 Rz. 55 und Art. 32 Rz. 22), der ausführt, dass nur soweit bauliche Investitionen bei der Bemessung des Eigenmietwertes berücksichtigt werden (z.B. Schwimmbad, Tennisplatz oder Gartenanlage), diesbezügliche Unterhaltskosten anerkannt werden können, andernfalls der organische Zusammenhang der Gewinnungskosten mit den steuerbaren Roheinkünften fehlt. Unterhaltskosten sind als Gewinnungskosten also nur absetzbar, wenn diesem Aufwand bei der Ertragsfestsetzung nicht schon Rechnung getragen wurde, mit anderen Worten wenn die Unterhaltskosten nicht bereits durch eine entsprechend niedrigere Festsetzung des Mietwertes berücksichtigt worden sind. MERLINO (in: Commentaire romand sur l'Impôt fédéral direct, 2023, Art. 32 Rz. 37) nennt das Beispiel des Gartens, der in gewissen Kantonen im Eigenmietwert der Liegenschaft nicht enthalten ist, weshalb in diesen Kantonen Unterhaltskosten, die den Garten betreffen, auch nicht vom steuerpflichtigen Einkommen abgezogen werden können (vgl. ausserdem LISSI/DINI, in: Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Auflage 2022, Art. 32 N. 24 mit Verweis auf StE 2010 B 25.6 Nr. 58).

E. 2.4

In diese gesetzliche Konzeption sowie die daraus entwickelte Rechtsprechung und Doktrin reiht sich auch das von der Kantonalen Steuerverwaltung herausgegebene und bereits erwähnte Besondere Merkblatt (abrufbar unter: www.fr.ch/de/steuern > Natürliche Personen > Spezifische Themen > Liegenschaftsbewertung > Wegleitungen > Tatsächlicher Kostenabzug Privatliegenschaften ab 2020) ein, wenn es zu den fest eingebauten Schwimmbädern /

Kantonsgericht KG Seite 5 von 7 Schwimnteichen explizit festhält, dass die Kosten für gleichwertige Reparaturen an solchen nur dann als Unterhaltskosten zum Abzug gebracht werden können, wenn die entsprechende Einrichtung im Ertragswert der Liegenschaft enthalten ist (Ziff. 10.6.1). Den geltend gemachten Unterhaltskosten muss also ein Eigenmietwert gegenüberstehen.

E. 3.1

Es ergibt sich aus den vorliegenden Akten, dass der Eigenmietwert der Liegenschaft im Februar 2005 neu geschätzt wurde; dies nachdem die Beschwerdeführer in den Jahren 2003/2004 einen Küchenanbau realisiert hatten. In dem entsprechenden "Fragebogen für die Bewertung der Miet- und Steuerwerte von nichtlandwirtschaftlichen Liegenschaften" vom 21. Februar 2005, der einen jährlichen Eigenmietwert von CHF 11'832.- und einen Steuerwert von CHF 280'000.- ergab, wurde indessen kein Pool vermerkt (vgl. namentlich Ziff. 3.2 Zusätzliche Räume, wo sich unter der Rubrik "Carnotzet/ungeheizter Wintergarten/Schwimmbad im Freien ohne Überdachung" kein Eintrag findet); dies obschon der Pool bereits im Jahr 1995 erstellt worden war und seither in Betrieb ist und deshalb bei der Schätzung des Eigenmietwertes als zusätzliche Einrichtung mit CHF 3.- pro m² hätte berücksichtigt werden müssen (vgl. Art. 7 3. Lemma des Beschlusses vom 9. April 1992 über die Besteuerung der nichtlandwirtschaftlichen Liegenschaften [SGF 631.33] in der damals gültigen Version [entspricht Art. 7 Bst. c in der heute gültigen Version]). Die Vorinstanz beruft sich also zu Recht darauf, dass im Eigenmiet- und Steuerwert der Liegenschaft kein Pool berücksichtigt sei. Entsprechendes wird von den Beschwerdeführern auch nicht behauptet. Damit ist festzustellen, dass die geltend gemachten Unterhaltskosten mit dem als Einkommen zu versteuernden Eigenmietwert nicht unmittelbar zusammenhängen, ihnen mit anderen Worten kein gegenwärtiger oder vergangener Eigenmietwert gegenübersteht, weshalb die Kosten für die Sanierung der Poolumrandung nicht mit der Einkommenserzielung zusammenhängen, sondern alleine der Befriedigung der persönlichen Bedürfnisse dienen und damit Einkommensverwendung darstellen, und deshalb auch nicht vom steuerbaren Einkommen zum Abzug gebracht werden können.

E. 3.2

Was die Beschwerdeführer dagegen vorbringen, vermag ihnen nicht weiterzuhelfen. Namentlich können sie aus der Tatsache, dass die Poolumrandung aus dem Jahr 1995 in die Jahre gekommen sei und deshalb habe ersetzt werden müssen, nichts zu ihren Gunsten ableiten. Es wurde bereits ausgeführt, dass Unterhaltskosten nur dann zum Steuerabzug berechtigen, wenn ihnen ein Eigenmietwert gegenübersteht, was vorliegend aber nicht der Fall ist, da der Pool nicht im Ertragswert der Liegenschaft enthalten ist. Damit kann auch offenbleiben, ob beim Ersatz einer Poolumrandung aus Holz durch eine solche aus Naturstein tatsächlich eine gleichwertige Reparatur (resp. Werterhaltung) vorliegt oder ob die Reparatur nicht (auch) zu einer Wertvermehrung geführt hat (vgl. in diesem Sinne beispielsweise Ziff. 8.1.3 des Besonderen Merkblattes, wonach der Ersatz einer Terrasse in

Pflastersteinen, Steinplatten usw. durch eine Holzterrasse – oder umgekehrt – zur Hälfte als Mehrwert und zur Hälfte als Unterhalt zu qualifizieren ist). Was die Schätzung der Liegenschaft im Jahr 2005 anbelangt, so ist festzustellen, dass diese nicht dem Beschluss über die Besteuerung der nichtlandwirtschaftlichen Liegenschaften entspricht, weil der Pool nicht berücksichtigt worden ist. Die Beschwerdeführer haben aber besagten Fragebogen unterzeichnet und mit ihrer Unterschrift bestätigt, dass die im Formular enthaltenen Angaben vollständig und wahrheitsgetreu sind. Auch haben sie in den letzten 17 Jahren nie bei der

Kantonsgericht KG Seite 6 von 7 Steuerverwaltung interveniert und verlangt, der Pool sei in den Eigenmietwert der Liegenschaft zu integrieren. Der Fehler liegt also nicht alleine bei der Steuerverwaltung. Schliesslich kann den Beschwerdeführern auch nicht gefolgt werden, wenn sie sich auf den Standpunkt stellen, dass sie nun 17 Jahre später für diesen Fehler "bestraft" würden. Denn mit dieser Argumentation verkennen sie, dass sie nun während 17 Jahren von diesem Fehler profitiert haben, indem sie einen tieferen Steuer- und Eigenmietwert zu besteuern und folglich auch während all dieser Jahre tiefere Steuern zu bezahlen hatten. Daher ist es auch unter diesem Aspekt gerechtfertigt, den Steuerabzug nicht zuzulassen.

E. 3.3

Zusammenfassend ist festzustellen, dass der Pool nicht im Eigenmiet- und Steuerwert der Liegenschaft berücksichtigt ist, weshalb die geltend gemachten Kosten für die Sanierung der Pool- umrandung nicht vom steuerbaren Einkommen zum Abzug gebracht werden können. Entsprechend ist der angefochtene Einspracheentscheid vom 28. Dezember 2022 zu bestätigen und die dagegen erhobene Beschwerde abzuweisen. Kantonssteuer (604 2023 14)

E. 4

Auch gemäss Art. 33 Abs. 2 Satz 1 DStG (vgl. zudem Art. 9 Abs. 3 StHG) können bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte in Abzug gebracht werden, nicht jedoch die Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen (Art. 35 Bst. 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 bereits erwähnte Besondere 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. Kosten- und Entschädigungsfolge

E. 5.1

Die Kosten des Verfahrens sind der unterliegenden Partei aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; Art. 131 Abs. 1 VRG). Die Höhe der Verfahrenskosten wird durch das kantonale Recht bestimmt (vgl. Art. 144 Abs. 5 DBG). Das heisst, dass insbesondere der Tarif der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz vom 17. Dezember 1991 (Tarif VJ; SGF 150.12) zur Anwendung gelangt (vgl. Art. 146 und Art. 147 VRG sowie

Art. 4 Abs. 3 des kantonalen Ausführungsbeschlusses zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer).

Kantonsgericht KG Seite 7 von 7 Im vorliegenden Fall scheint es angemessen, die Gerichtsgebühr auf insgesamt CHF 800.- festzusetzen. Diese Gerichtsgebühr ist den unterliegenden Beschwerdeführern aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

E. 5.2

Die unterliegenden Beschwerdeführer, die sich im vorliegenden Beschwerdeverfahren auch nicht anwaltlich vertreten liessen, haben keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung. Der Hof erkennt: Direkte Bundessteuer (604 2023 13) 1. Die Beschwerde wird abgewiesen. Kantonssteuer (604 2023 14) 2. Die Beschwerde wird abgewiesen. Kosten und Entschädigung 3. Die Kosten (Gebühr: CHF 800.-) werden A. _____ und B. _____ auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet. 4. Es besteht kein Anspruch auf eine Parteientschädigung. Zustellung. Der vorliegende Entscheid kann gemäss Art. 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 in Luzern angefochten werden. Gegen die Festsetzung der Höhe der Verfahrenskosten und der Parteientschädigung 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, 5. September 2023/dki Der Präsident Die Gerichtsschreiberin

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