

FR_GERICHTE 604 2024 113 vom 10. März 2025

FR Kantonsgericht, 2025-03-10, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2024_113

FR: FR_GERICHTE 604 2024 113 du 10 mars 2025

IT: FR_GERICHTE 604 2024 113 del 10 marzo 2025

Regeste

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

Erwägungen

E. 1.1

Gegen Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde kann die steuerpflichtige Person in- nert 30 Tagen nach Zustellung beim Kantonsgericht schriftlich Beschwerde erheben (Art. 140 Abs. 1 DBG; 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 (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).

Kantonsgericht KG Seite 4 von 9

E. 1.2

Die Beschwerde vom 28. August 2024 gegen den Einspracheentscheid vom 24. Juli 2024 ist durch die Beschwerdeführer frist- und formgerecht bei der sachlich und örtlich zuständigen Be- schwerdeinstanz eingereicht worden. Die Beschwerdeführer sind als Steuerschuldner durch den an- gefochtenen Einspracheentscheid berührt und haben ohne Weiteres ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 76 Bst. a VRG). Auf die Beschwerde kann daher, soweit sich die Beschwerdeführer gegen die Verweigerung des Kostenabzugs für den Ersatz der Schwimmbadabdeckung zur Wehr setzen, eingetreten werden.

E. 2

Im Rahmen des Beschwerdeverfahrens überprüft der Steuergerichtshof des Kantonsgerichts als Rechtsmittelinstanz alle Mängel des angefochtenen Entscheides und des vorangegangenen Ver- fahrens (Art. 140 Abs. 3 DBG; Art. 180 Abs. 3 DStG). Der Entscheid in der Sache selbst lautet auf Abweisung oder ganze bzw. teilweise Gutheissung. Eine Rückweisung an die Veranlagungsbehörde erfolgt, wenn der Sachverhalt unvollständig ist (z.B. ungenügende Beweiserhebung) oder zu Un- recht auf die Einsprache nicht eingetreten wurde, ein Nichteintreten, wenn die Prozessvorausset- zungen nicht erfüllt sind, und eine Abschreibung, wenn die Beschwerde zurückgezogen wird, die Gegenpartei

das Begehren anerkennt oder ein Vergleich zwischen den Parteien zustande kommt. Der Steuergerichtshof hat indes keine Handhabe, der Steuerverwaltung ausserhalb des konkreten Streitgegenstands irgendwelche Weisungen zu erteilen und sie anzuweisen, Fragebögen oder Merkblätter anzupassen. Dies gilt selbst dann, sollten diese unklar, nicht kongruent oder in sich widersprüchlich sein. Auf das Begehren, es sei die Vorinstanz anzuweisen, den "veralteten" Fragebogen zur Ermittlung des Eigenmietwertes anzupassen, kann damit nicht eingetreten werden. Direkte Bundessteuer (604 2024 113)

E. 3

Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet die Frage, ob die Beschwerdeführer die Kosten für den Ersatz der Schwimmbadabdeckung im Betrag von CHF 16'713.- zum Abzug bringen können.

E. 3.1

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 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. 3.2

Beim Abzug für Unterhaltskosten handelt es sich um einen Abzug für Gewinnungskosten. Gewinnungskosten setzen ein steuerbares Einkommen voraus (BGE 124 I 193 E. 3g; Urteil BGer 2C_558/2016, 2C_559/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 2.2). Die Unterhaltskosten müssen in wirt-

Kantonsgericht KG Seite 5 von 9 schaftlicher und zeitlicher Hinsicht einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der Einkommenserzielung aufweisen (Urteile BGer 2C_744/2021 vom 21. September 2022 E. 3.3; 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 (Urteile BGer 2C_744/2021 vom 21. September 2022 E. 3.3; 2C_558/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 2.2; 2C_393/2012 vom 8. November 2012 E. 2.2 in StE 2013 B 25.6 Nr. 61). 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 (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. bereits 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, 2. Auflage 2017, 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. 3.3

In diese gesetzliche Konzeption sowie die daraus entwickelte Rechtsprechung und Doktrin reiht sich auch das von der Kantonalen Steuerverwaltung herausgegebene und bereits erwähnte 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 / Schwimmteichen 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). Der Ersatz oder die Reparatur einer Schwimmbadüberdachung oder einer soliden Schwimmbadabdeckung wird nur bei deklarierten Schwimmbädern mit Überdachung (zu CHF 5.- /m²) zugelassen. Kein Abzug ist zulässig für mobile (nicht fest verbaute) Abdeckungen (Ziff. 10.6.5) sowie für Abdeckplanen (Ziff. 10.6.6). Den geltend gemachten Unterhaltskosten muss also ein Eigenmietwert gegenüberstehen.

Kantonsgericht KG Seite 6 von 9

E. 4.1

Es ergibt sich aus den vorliegenden Akten, dass die Beschwerdeführer die Liegenschaft im April 2020 erworben haben. Am 1. Mai 2020 haben sie den "Fragebogen für die Bewertung der Miet- und Steuerwerte von nichtlandwirtschaftlichen Liegenschaften" ausgefüllt. Im jährlichen Eigenmietwert von CHF 18'324.- (korrigiert auf CHF 18'576.-) und Steuerwert von CHF 477'000.- (korrigiert auf CHF 480'000.-) wurde u.a. ein Schwimmbad im Freien ohne Überdachung von 26,4m² à CHF 3.-, ausmachend CHF 79.-, berücksichtigt (vgl. Ziff. 3.2). Die Vorinstanz beruft sich also zu Recht darauf, dass im Eigenmiet- und Steuerwert der Liegenschaft nur ein Schwimmbad ohne Überdachung berücksichtigt ist. Dies wird von den Beschwerdeführern auch nicht moniert. 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 den Ersatz der Schwimmbadabdeckung 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. 4.2

Was die Beschwerdeführer dagegen vorbringen, vermag ihnen nicht weiterzuhelfen. Namentlich können sie aus der Tatsache, dass die ersetzte Schwimmbadabdeckung in die Jahre gekommen sei und deshalb habe ersetzt werden müssen und dass die Schwimmbadabdeckung nicht zuletzt auch der Sicherheit diene, 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 die Schwimmbadabdeckung nicht im Ertragswert der Liegenschaft enthalten ist. Was die Schätzung der Liegenschaft im Jahr 2020 anbelangt, so ist festzustellen, dass darin ein Schwimmbad ohne Überdachung angegeben wurde. Die Beschwerdeführer haben den Fragebogen unterzeichnet und mit ihrer Unterschrift bestätigt, dass die im Formular enthaltenen Angaben vollständig und wahrheitsgetreu sind. Hätten beim Ausfüllen des Formulars Unsicherheiten darüber bestanden, ob es sich bei einer fest montierten Schwimmbadabdeckung um eine Überdachung handelt oder nicht, hätten die Beschwerdeführer bei der Steuerverwaltung nachfragen können. Sie können sich aber nicht im Nachhinein darauf berufen, dass ihnen nicht bewusst gewesen sei, dass eine solide Schwimmbadabdeckung einer Schwimmbadüberdachung gleichgestellt ist. Dies nicht zuletzt auch deshalb, weil sie bereits in den Steuerjahren 2020 und 2021 mit einem Schwimmbad ohne Überdachung einen tieferen Steuer- und Eigenmietwert besteuert haben. Eine nachträgliche Korrektur dieser bereits rechtskräftigen Veranlagungen ist nicht möglich, sind doch die Voraussetzungen für die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens im vorliegenden Fall nicht gegeben (vgl. Art. 151 Abs. 2 DBG).

E. 4.3

Abschliessend bleibt zu erwähnen, dass sich die Beschwerdeführer auch nicht auf den Vertrauensschutz berufen können. Der auf Art. 9 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV; SR 101) gestützte Anspruch auf Schutz berechtigten Vertrauens in staatliches Verhalten setzt praxisgemäss eine Grundlage voraus, auf welche die betroffene Person mit Recht vertrauen durfte und gestützt auf welche sie nachteilige Dispositionen getroffen hat, die sie nun nicht mehr rückgän-

Kantonsgericht KG Seite 7 von 9 gig machen kann (BGE 137 I 69 E. 2.5.1; 131 II 627 E. 6.1; 129 I 161 E. 4.1; Urteil BGer 2C_499/2014 vom 2. Februar 2015 E. 3.4.3). Ein Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen oder sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörde besteht nur, wenn das behördliche Verhalten sich auf eine konkrete, die betreffende Person berührende Angelegenheit bezieht (Urteil BGer 2C_407/2012 vom 23. November 2012 E. 3.3 in StE 2013 B 92.8 Nr. 17, mit Hinweisen auf BGE 137 I 69 E. 2.5.1; 137 II 182 E. 3.6.2; 132 II 240 E. 3.2.2; 131 II 627 E. 6.1). Welche Rechtsnatur dem angeblich vertrauensbegründenden staatlichen Akt zukommt, ist von untergeordneter Bedeutung. Ausschlaggebend ist vielmehr, ob der behördliche Einzelakt derart gehalten ist, dass sich ihm alle erforderlichen Angaben entnehmen lassen, die im konkreten Fall für die

Dispositionen erforderlich sind (vgl. BGE 134 I 23 E. 7.5 mit Hinweisen). Inhaltlich zu unbestimmt, um überhaupt eine Vertrauensgrundlage abgeben zu können, sind beispielsweise Rundschreiben, Merkblätter, Kreisschreiben und dergleichen, mithin blosses Verwaltungsverordnungen (Urteile BGE 2C_499/2014 vom 2. Februar 2015 E. 3.4.4; 2C_812/2013 vom 28. Mai 2014 E. 2.3.2 in ASA 83 S. 63; 2C_309/2013 vom 18. September 2013 E. 3.5 in StE 2013 B 72.14.2 Nr. 42). Kommt hinzu, dass sich mit Bezug auf den Liegenschaftsfragebogen und das Merkblatt keine Inkongruenzen oder Widersprüchlichkeiten feststellen lassen. Sowohl der Fragebogen wie auch das Merkblatt unterscheiden zwischen Schwimmbädern mit Überdachung (CHF 5./m²) und Schwimmbädern ohne Überdachung (CHF 3./m²). Darüber hinaus präzisiert das Merkblatt, dass nur bei deklarierten Schwimmbädern mit Überdachung (zu CHF 5./m²) ein Abzug für den Ersatz und die Reparatur einer Schwimmbadüberdachung oder einer soliden Schwimmbadabdeckung zugelassen ist. Der französische Text des Merkblatts enthält den zusätzlichen Hinweis, dass unter einer soliden Schwimmbadabdeckung eine Sicherheitsabdeckung gemeint ist ("la réparation / le remplacement des abris et des couvertures rigides (de sécurité) ne seront admis en déduction que si la piscine est déclarée avec abris à CHF 5./m²"). Wurde – wie im vorliegenden Fall – nur ein Schwimmbad ohne Überdachung (zu CHF 3./m²) deklariert, ist ein entsprechender Abzug nicht zulässig. Dass das Merkblatt eine solide Schwimmbadabdeckung einer Schwimmbadüberdachung gleichgestellt, ändert daran nichts und führt auch nicht zu Unsicherheiten oder Verwirrung. Im Gegenteil, diese Präzisierung dient vielmehr der Transparenz und der einheitlichen Rechtsanwendung. Da eine fest verschraubte Schwimmbadabdeckung mit einer eigentlichen Überdachung, die ebenfalls fix installiert ist, weit mehr gemein hat wie mit einer mobilen, nicht fest verbauten Abdeckung oder Abdeckplane, die bei Nichtgebrauch entfernt und verstaut werden kann, ist diese steuerliche Behandlung der Schwimmbadüberdachungen auch sachlich gerechtfertigt. Und schliesslich geben die Beschwerdeführer selbst an, dass ihre Schwimmbadabdeckung auch eine wesentliche sicherheitstechnische Funktion erfülle.

E. 4.4

Zusammenfassend ist festzustellen, dass im Eigenmiet- und Steuerwert der Liegenschaft nur ein Schwimmbad ohne Überdachung berücksichtigt ist, weshalb die geltend gemachten Kosten für den Ersatz der soliden Schwimmbadabdeckung, die einer Überdachung gleichgestellt ist, nicht vom steuerbaren Einkommen zum Abzug gebracht werden können. Entsprechend ist der angefochtene Einspracheentscheid vom 24. Juli 2024 zu bestätigen und die dagegen erhobene Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

Kantonsgericht KG Seite 8 von 9 Kantonssteuer (604 2024 114)

E. 5

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 das bereits erwähnte Merkblatt. Angesichts der mit dem Recht der direkten Bundessteuer übereinstimmenden gesetzlichen Regelung kann für die Rechtsanwendung auf die Ausführungen in den Erwägungen 3 und 4 verwiesen werden. Demzufolge ist auch die Beschwerde betreffend die Kantonssteuer abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Kosten- und Entschädigungsfolge

E. 6.1

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). 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. 6.2

Die unterliegenden Beschwerdeführer, die sich im vorliegenden Beschwerdeverfahren auch nicht anwaltlich vertreten liessen, haben keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung. (Dispositiv auf der folgenden Seite)

Kantonsgericht KG Seite 9 von 9 Der Hof erkennt: Direkte Bundessteuer (604 2024 113) 1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird. Kantonssteuer (604 2024 114) 2. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird. 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 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, 10. März 2025/dki Der Präsident Die Gerichtsschreiberin

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