

FR_GERICHTE 604 2024 85 vom 6. Januar 2025

FR Kantonsgericht, 2025-01-06, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2024_85

FR: FR_GERICHTE 604 2024 85 du 6 janvier 2025

IT: FR_GERICHTE 604 2024 85 del 6 gennaio 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 innert 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 (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).

E. 1.2

Die Beschwerde vom 6. Juni 2024 gegen den Einspracheentscheid vom 23. Mai 2024 ist durch die Beschwerdeführerin frist- und formgerecht bei der sachlich und örtlich zuständigen Beschwerdeinstanz eingereicht worden. Die Beschwerdeführerin ist als Steuerschuldnerin durch den angefochtenen Einspracheentscheid berührt und hat ohne Weiteres ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 76 Bst. a VRG). Auf die Beschwerde ist einzutreten. Direkte Bundessteuer (604 2024 85)

E. 2

Die Beschwerdeführerin rügt in formeller Hinsicht, dass die Vorinstanz in der Veranlagungsanzeige 2021 nicht auf die Unterhaltskosten betreffend die Liegenschaft E._____ eingegangen sei, obschon sämtliche Belege dazu eingereicht worden seien. Damit macht sie sinngemäss eine Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend.

E. 2.1

Das Steuerverfahrensrecht sieht vor, dass Veranlagungsverfügungen, Einsprache- und Beschwerdeentscheide mit einer Begründung zu versehen sind (Art. 131 Abs. 2, Art. 135 Abs. 2 und Art. 143 Abs. 2 DBG). Auch leitet sich aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör von Art. 29 Abs. 2 BV eine allgemeine Pflicht der Behörden ab, ihre Verfügungen und Entscheide zu begründen. Welche Anforderungen an Inhalt und Umfang der Begründung zu stellen sind, kann nicht allgemein gesagt werden. Es kommt auf den konkreten Fall an.

Die Begründung ist jedenfalls so abzufassen, dass der Steuerpflichtige dadurch in die Lage versetzt wird, die Tragweite der Entscheidung zu erkennen und die Überlegungen, welche die Behörde ihrer Entscheidung zugrunde gelegt hat, nachzuvollziehen. Auf diese Weise soll der Steuerpflichtige beurteilen können, ob und mit welchen Argumenten er die Verfügung bzw. den Entscheid auf dem Rechtsmittelweg weiterziehen will. In diesem Sinn müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die

Kantonsgericht KG Seite 5 von 13 Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt. Schliesslich ermöglicht die vorinstanzliche Begründung der Rechtsmittelbehörde die Überprüfung der angefochtenen Entscheidung. Die Behörde muss sich nicht mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzen und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegen. Sie kann sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken. Dichte und Umfang der Begründung hängen von verschiedenen Faktoren ab, namentlich von der funktionellen Stellung der verfügenden bzw. entscheidenden Instanz, von den Vorbringen der Parteien, vom Umfang des Ermessensbereichs der Behörde und von der Komplexität der Materie. Je grösser der Spielraum, welcher der Behörde infolge Ermessens oder unbestimmter Rechtsbegriffe eingeräumt ist, je vielfältiger die tatsächlichen Voraussetzungen sind, die bei der Betätigung des Ermessens zu berücksichtigen sind und je stärker ein Entscheid in die individuellen Rechte eingreift, desto höhere Anforderungen sind an die Begründung eines Entscheids zu stellen. Die Begründungspflicht ist jedenfalls erfüllt, wenn die Betroffenen die entsprechende Erwägung sachgerecht anfechten können (ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. Auflage 2018, § 15 Rz. 43). Die Rechtsfolgen der mangelhaften Eröffnung sind unterschiedlich, einerseits in Bezug auf die Verfügung selbst (Anfechtbarkeit oder Nichtigkeit), andererseits hinsichtlich der Rechte des Steuerpflichtigen (oder anderer Betroffener) (ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, § 15 Rz. 55). Bei mangelhafter Begründung muss die Verfügung innerhalb der Rechtsmittelfrist angefochten werden; andernfalls erwächst sie in Rechtskraft. Selbst bei vollständigem Fehlen einer Begründung ist die Verfügung oder der Entscheid in der Regel nicht nichtig. Sofern der Rechtsmittelbehörde volle Überprüfungsbefugnis zukommt, kann der Mangel auch dadurch geheilt werden, dass die fehlende Begründung im Rechtsmittelverfahren nachgeschoben und der Steuerpflichtige dazu angehört wird, wobei anzumerken ist, dass der dadurch eintretende Verlust einer Instanz problematisch ist. Andernfalls ist die fehlerhafte Verfügung aufzuheben (ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, § 15 Rz. 58).

E. 2.2

Die Beschwerdeführerin machte in der Steuererklärung 2021 Liegenschaftsunterhaltskosten (Code 4.310) von insgesamt CHF 255'002.- geltend. Von diesem Betrag wurden CHF 38'405.- der Liegenschaft E._____, CHF 211'287.- der Liegenschaft C._____ und CHF 5'310.- der Liegenschaft G._____ zugewiesen. Ausserdem wurden für die Liegenschaft E._____ energiesparende Investitionen (Code 4.311) von CHF 7'215.- geltend gemacht (vgl. Beilage 04 zur Steuererklärung 2021). In der Steuerveranlagungsanzeige resp. der ihr zugrunde liegenden Kostenausscheidung qualifizierte die Vorinstanz – bis auf die Gebäudeversicherungsprämien sowie die Liegenschaftssteuer – sämtliche für die Liegenschaften C._____ und G._____ geltend gemachten Kosten als wertvermehrend und verweigerte einen Kostenabzug.

Bezüglich der Liegenschaft E. _____ wurden gewisse Kosten ganz, gewisse Kosten anteilmässig als werterhaltend qualifiziert und ein Abzug von CHF 23'725.- zugelassen. Auf dem Ausscheidungsformular betreffend die Liegenschaft E. _____ findet sich die Bemerkung, dass aus den kaum lesbaren und zum Teil unvollständigen Rechnungen hervorgehe, dass die Liegenschaft nicht nur renoviert, sondern auch umgebaut und erweitert worden sei. Kosten in Zusammenhang mit einem Umbau oder einer Erweiterung könnten aber nicht als Unterhaltskosten zum Abzug gebracht werden. In ihrer Einsprache machte die Beschwerdeführerin geltend, dass die Liegenschaft E. _____ weder umgebaut noch erweitert worden sei, und bat darum, ihr mitzuteilen, welche Rechnungen schlecht lesbar oder unvollständig seien. Ausserdem machte sie zu den Positionen 7 und 11

Kantonsgericht KG Seite 6 von 13 (I. _____) geltend, dass die Elektroradiatoren durch Warmwasserradiatoren, welche durch die Wärmepumpe der Liegenschaft C. _____ gespiesen würden, ersetzt worden seien. Bei der Position 9 (J. _____ Küche) handle es sich um die Schlussrechnung zu den Akontorechnungen, die unter den Positionen 4 und 8 aufgeführt seien. In der beigelegten detaillierten Steuerauscheidung wies die Beschwerdeführerin die Positionen 7 und 11 (I. _____) je zur Hälfte der Wertvermehrung und dem Unterhalt und die Position 9 (J. _____ Küche) ganz dem Unterhalt zu. In der Stellungnahme vom 10. April 2024 betreffend die Steuerperiode 2021 führte die Vorinstanz zur Liegenschaft E. _____ unter Hinweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung aus, dass bei natürlichen Personen das Zahlungsdatum massgebend sei und die zeitliche Abgrenzung des Abflusses von Vermögen nach den gleichen Kriterien vorgenommen werde wie beim Zufluss von Vermögen. Für die Steuerperiode habe die Steuerpflichtige nicht nachgewiesen, dass sie die geltend gemachten Kosten bezahlt habe, weshalb sie die Kosten auch nicht in Abzug bringen könne. Die Vorinstanz verwies ausserdem darauf, dass die in Zusammenhang mit der Einsprache erstellte Kostenausscheidung nur ergänzend und informativ die Feststellungen der Steuerverwaltung zu den einzelnen Positionen beinhalte und den Umstand der fehlenden Zahlung nicht berücksichtige. Im angefochtenen Einspracheentscheid findet sich zu den Unterhaltskosten der Liegenschaft E. _____ betreffend die Steuerperiode 2021 keine Erwägung.

E. 2.3

Wenn die Steuerverwaltung in ihren Bemerkungen zur Beschwerde nun geltend macht, dass auf die Unterhaltskosten der Liegenschaft E. _____ betreffend die Steuerperiode 2021 nicht eingegangen worden sei, da diese in der besagten Veranlagung nicht beansprucht worden seien, so kann ihr nicht gefolgt werden. In ihrer Steuererklärung vom 30. Mai 2022 hat die Beschwerdeführerin sehr wohl für besagte Liegenschaft Unterhaltskosten (CHF 38'405.-) sowie energiesparende Investitionen (CHF 7'215.-) geltend gemacht. In ihrer Einsprache vom 9. Juni 2023 hat sie den geltend gemachten Abzug für diese Liegenschaft auf insgesamt CHF 36'763.- reduziert und dargelegt, weshalb sie bezüglich einzelner Positionen mit den Feststellungen der Vorinstanz nicht einverstanden sei. Zwar ist mit der Vorinstanz festzustellen, dass der Beschwerdeführerin die Begründung für die Verweigerung des Unterhaltskostenabzugs für die Liegenschaft E. _____ betreffend die Steuerperiode 2021 mit Schreiben vom 10. April 2024 dargelegt und auf den fehlenden Nachweis bezüglich Bezahlung der geltend gemachten Kosten verwiesen wurde. Im selben Schreiben wurde die Beschwerdeführerin auch darauf hingewiesen, dass die Kostenausscheidung nur ergänzend und informativ die Feststellungen der Steuerverwaltung

zu den einzelnen Positionen beinhalte und den Umstand der fehlenden Zahlung nicht berücksichtige. In der Folge unterliess es die Vorinstanz allerdings, diese Erwägung in den Einspracheentscheid zu übernehmen (im angefochtenen Einspracheentscheid findet sich nur die Erwägung betreffend die Steuerperiode 2020 wieder), was zu beanstanden ist, muss doch die Begründung für die Verweigerung des Steuerabzugs im Einspracheentscheid selbst enthalten sein (vgl. Art. 143 Abs. 2 DBG) und sich nicht etwa aus den Akten ergeben. Auch in den Bemerkungen der Vorinstanz vom 5. September 2024 findet sich die Begründung aus dem Schreiben vom 10. April 2024 nicht wieder, wenngleich auf das Schreiben verwiesen wird.

E. 2.4

Der formelle Einwand der unzureichenden Begründung resp. der Verletzung des rechtlichen Gehörs erfolgt damit zu Recht.

Kantonsgericht KG Seite 7 von 13

E. 3

In materieller Hinsicht wehrt sich die Beschwerdeführerin gegen die Verweigerung des Liegen- schaftskostenabzugs für die Liegenschaft C._____. Sie bringt vor, dass die Begründung, mit welcher die Vorinstanz den Kostenabzug verweigere, nämlich die Unbewohnbarkeit der Liegen- schaft im Zeitpunkt ihres Erwerbs, Art. 32 Abs. 2 DBG zuwiderlaufe, und beruft sich auf die mit Urteil BGer 9C_677/2021 vom 23. Februar 2023 (publiziert in BGE 149 II 27) erfolgte Praxisände- rung.

E. 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. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG; vgl. zu den verschiedenen Kostenarten im Einzelnen die Verordnungen des Bundes- rats vom 9. März 2018 [SR 642.116] und der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 24. August 1992 [SR 642.116.2]). Nicht abziehbar sind die übrigen Kosten und Aufwendungen, insbesondere die Aufwendungen für den Unterhalt der steuerpflichtigen Person oder ihrer Familie sowie die Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenstän- den (Art. 34 Bst. a und d DBG).

E. 3.2

Beim Abzug für Unterhaltskosten handelt es sich um einen Abzug für Gewinnungskosten. Gewinnungskosten setzen ein steuerbares Einkommen voraus (vgl. u.a. BGE 124 I 193 E. 3g sowie das Urteil BGer 2A.683/2004 vom 15. Juli 2005 E. 2.3 in ASA 77 S. 161). Die Unterhaltskos- ten müssen in wirtschaftlicher und zeitlicher Hinsicht einen direkten und unmittelbaren Zusammen- hang mit der Einkommenserzielung aufweisen (vgl. das Urteil BGer 2C_251/2016 vom 30. Dezem- ber 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. u.a. die 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 Anlage-

kosten (vgl. das Urteil BGer 2C_251/2016 vom 30. Dezember 2016 E. 3.2 in StR 72/2017 S. 239; vgl. zum Ganzen auch Urteil BGer 2C_558/2016, 2C_559/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 2.2).

E. 3.3

Von den Unterhaltskosten zu unterscheiden sind Aufwendungen, welche zur Wertvermehrung eines Grundstücks führen.

E. 3.3.1

Wertvermehrende Aufwendungen sind nicht bei der Einkommenssteuer, aber auf der Ebene der kantonalen Steuern bei der Grundstückgewinnsteuer abzugsfähig (vgl. Art. 12 Abs. 1 StHG). Die Auslegung des für die Grundstückgewinnsteuer massgebenden Begriffs der "Anlagekosten" wird schon dadurch vorbestimmt, dass Grundstückgewinnsteuer und Einkommens- oder Gewinnsteuer eng miteinander verbunden sind. Dabei ist eine doppelte Berücksichtigung der Aufwendungen und Kosten (bei der Einkommenssteuer wie bei der Grundstückgewinnsteuer) ausgeschlossen (vgl. BGE 143 II 382 E. 4.1.1 und 4.1.2 mit weiteren Hinweisen). "Anlagekosten" gemäss Art. 12 Abs. 1 StHG sind immer dann anzunehmen, wenn der Veräusserer effektiv wertvermehrende Aufwendungen getätigt hat (vgl. ebenda E. 4.2.2 und 4.4.1).

E. 3.3.2

Während Unterhaltskosten der Erhaltung bereits vorhandener Werte dienen, werden mit wertvermehrenden Aufwendungen zusätzliche neue Werte geschaffen. 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

Kantonsgericht KG Seite 8 von 13 gehaltenen oder ersetzten Installation (vgl. dazu im Einzelnen bereits das Urteil BGer 2A.151/1990 vom 16. Januar 1991 E. 2a in ASA 60 S. 347). Abzugsfähig sind jene Aufwendungen, die dazu dienen, den konkreten Nutzungswert eines Wirtschaftsgutes in einer Liegenschaft zu erhalten, instand zu stellen oder ihn zu ersetzen. Alle Aufwendungen, welche ein Grundstück in einen besseren Zustand versetzen, haben wertvermehrenden Charakter. Massgebend ist dabei aufgrund einer funktionalen Betrachtungsweise, ob das Grundstück durch die Massnahme eine qualitative Verbesserung und damit eine Wertsteigerung erfahren hat, sei es durch die erstmalige Schaffung von Werten oder z.B. durch Aufwendungen für Ersatzbauten (vgl. zum Ganzen das Urteil BGer 2C_251/2016 vom 30. Dezember 2016 E. 3.3 in StR 72/2017 S. 239, bestätigt in Urteil BGer 2C_558/2016, 2C_559/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 2.3).

E. 3.4

Für Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen besteht eine besondere Regelung, wobei das Eidgenössische Finanzdepartement bestimmt, inwieweit resp. welche Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, den Unterhaltskosten gleichgestellt werden können (Art. 32 Abs. 2 Satz 2 DBG).

E. 3.4.1

Als Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, gelten Aufwendungen für Massnahmen, die zur rationellen Energieverwendung oder zur Nutzung erneuerbarer Energien beitragen. Diese Massnahmen beziehen sich auf den Ersatz von

veralteten und die erst- malige Anbringung von neuen Bauteilen oder Installationen in bestehenden Gebäuden. Das Eidgenössische Finanzdepartement bezeichnet in Zusammenarbeit mit dem Eidgenössischen Departement für Umwelt, Verkehr, Energie und Kommunikation die den Unterhaltskosten gleichgestellten Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien im Einzelnen (Art. 1 Abs. 1 und 3 der Verordnung vom 9. März 2018 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer [Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116]). Dazu gehören neben Massnahmen zur Verminderung der Energieverluste der Gebäudehülle auch Massnahmen zur rationellen Energienutzung bei haustechnischen Anlagen, Kosten für energietechnische Analysen und Energiekonzepte sowie Kosten für den Ersatz von Haushaltgeräten mit grossem Stromverbrauch (vgl. die Verordnung vom 24. August 1992 über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien [SR 642.116.1]).

E. 3.4.2

Die Kosten für solche Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen werden den Unterhaltskosten gleichgestellt, auch soweit es sich dabei um teilweise wertvermehrende Massnahmen handelt (vgl. u.a. die Urteile BGer 2C_666/2008 vom 12. Mai 2009 E. 2.1 mit Hinweis in StE 2010 B 25.7 Nr. 5; 2C_63/2010 vom 6. Juli 2010 E. 2.1 in StR 65/2010 S. 864). Sinn der Regelung ist es, einen Anreiz zu schaffen, bestehende, energietechnisch schlechte Bausubstanz bzw. energie- technisch veraltete Installationen möglichst bald auf den modernen Stand der Technik zu bringen (vgl. u.a. das Urteil BGer 2C_727/2012 vom 18. Dezember 2012 E. 2.2.1 in StR 68/2013 S. 318).

E. 3.4.3

Ein Abzug für Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen ist aber nur für Vorkehren an vorhandenen Bauten, nicht aber bei der Erstellung von Neubauten möglich (vgl. das Urteil BGer 2C_63/2010 vom 6. Juli 2010 E. 2.1 in StR 65/2010 S. 865 mit Hinweisen auf die Literatur). Denn bei Neubauten können die Auslagen in keinem Fall Mischcharakter haben, d.h. für teilweise werterhaltende und teilweise wertvermehrende Aufwendungen anfallen. Sie stellen stets nach Art. 34 Bst. d DBG nicht absetzbare Herstellungskosten dar (vgl. das Urteil BGer 2C_727/2012 vom 18. Dezember 2012 E. 2.2.2 in StR 68/2013 S. 318).

Dasselbe galt praxisgemäss auch bei

Kantonsgericht KG Seite 9 von 13 baulichen Massnahmen im Anschluss an einen weitgehenden Gebäudeabbruch, welche praktisch zu einem Neubau führten (vgl. dazu schon das Urteil BGer 2P.25/1998 vom 24. Februar 1999 E. 4b in RDAT 1999 II S. 371; weitere Einzelfälle u.a. in den Urteilen BGer 2C_727/2012 vom 18. Dezember 2012 E. 3.3 in StR 68/2013 S. 318 und 2C_153/2014 vom 4. September 2014 E. 3.3 in StR 70/2015 S. 157; zum Ganzen siehe auch Urteil BGer 2C_558/2016, 2C_559/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 2.7).

E. 3.5

In einem kürzlich ergangenen Leiturteil (Urteil BGer 9C_677/2021 vom 23. Februar 2023 E. 4, publiziert in BGE 149 II 27; in der Folge mehrfach bestätigt, so u.a. in den Urteilen BGer 9C_290/2023 vom 13. Februar 2024 E. 3.3, 9C_161/2023 vom 6. Juni 2023 E. 4 und 9C_724/2022 vom 29. März 2023 E. 4) hat das Bundesgericht seine Praxis aufgegeben, wonach die Kosten für den Unterhalt neu erworbener, nicht vernachlässigter Liegenschaften vom Einkommen abgezogen werden konnten, wenn es um den periodischen Unterhalt

(und nicht um das Nachholen unterbliebenen Unterhaltes) ging – davon ausgenommen waren Fälle, wo der neue Vermieter oder Verpächter die Liegenschaft renovierte, um den Miet- oder Pächtertrag zu steigern, oder wo er eine (auch selbstgenutzte) Liegenschaft ganz oder teilweise umbaute oder einer neuen Nutzung zuführte (vgl. BGE 149 II 27 E. 4 mit Verweis auf BGE 123 II 218 E. 1c und 133 II 287 E. 2.2). Es hielt dafür, dass eine "wirtschaftliche" Gesamtbetrachtung eines Totalsanierungs-, Renovierungs- oder Umbauprojekts an einer neu erworbenen Liegenschaft, aufgrund derer der einkommenssteuerliche Kostenabzug schematisch komplett und damit auch für Kostenbestandteile verweigert wird, die bei individueller Betrachtung aufgrund ihrer objektiv-technischen Natur eigentlich werterhaltender Natur wären, weder mit dem Wortlaut noch mit der Entstehungsgeschichte von Art. 32 Abs. 2 DBG vereinbar sei (E. 4.5). Nach dem Willen des Gesetzgebers sei für alle Arbeiten an einer neu erworbenen Liegenschaft – wie bei allen anderen Liegenschaftsunterhaltungskosten – individuell aufgrund ihres objektiv-technischen Charakters und unter Mitwirkung der steuerpflichtigen Person (Art. 126 Abs. 1 und 2 DBG) abzuklären, ob sie dazu dienen, einen früheren Zustand der Liegenschaft wiederherzustellen, mithin werterhaltend wirken. Kann dies nicht festgestellt werden, ist im Bereich der Einkommenssteuer gemäss der Normentheorie (Art. 8 ZGB analog) zulasten der steuerpflichtigen Person davon auszugehen, dass die Kosten nicht der Instandstellung dienen und folglich nicht abgezogen werden können (E. 4.5). In besagtem Urteil hat das Bundesgericht auch festgehalten, dass es typisch für die Instandstellung einer neu erworbenen Liegenschaft sei, dass sie eine gewisse Zeit und nicht selten mehrere Monate in Anspruch nehmen, während welcher der Erwerber aus der Liegenschaft keinen Ertrag erziele. Würde man den Kostenabzug mit der Begründung verneinen, die Unterhaltungskosten könnten nur geltend gemacht werden, wenn den Abzügen auch ein entsprechender Ertrag gegenüberstehe, würde dies darauf hinauslaufen, dass Erwerber die Instandstellungskosten nie abziehen könnten, wenn die Instandstellung der Liegenschaft am Ende der betroffenen Steuerperiode noch andauere. Das liefe Art. 32 Abs. 2 DBG, der die Kosten der Instandstellung neu erworbener Liegenschaften ausdrücklich für abziehbar erkläre, offensichtlich zuwider. Die Instandstellungskosten könnten nicht in derart weitreichendem Umfang vom Abzug ausgeschlossen werden (4.2).

E. 4.1

Im konkreten Fall ist festzustellen, dass sich die von der Vorinstanz vertretene Auffassung, wonach ein Kostenabzug zu verweigern ist, wenn die Liegenschaft im Zeitpunkt ihres Erwerbs unbewohnbar gewesen sei und erst durch entsprechende Investitionen ein Einkommen (Mietertrag, Eigenmietwert) aus dieser Liegenschaft habe realisiert werden können, auf mehrere unpublizierte Urteile des Bundesgerichts stützt (so die von der Vorinstanz angerufenen Urteile BGer

Kantonsgericht KG Seite 10 von 13 2C_558/2016, 2C_559/2016 vom 24. Oktober 2017, 2C_251/2016 vom 30. Dezember 2016 und 2A.480/2004 vom 2. Februar 2005; vgl. auch die Urteile KG FR 604 2022 16 vom 30. Januar 2023 und 604 2012 38/39 vom 8. April 2014). Diese Auffassung ist aber weder mit dem Wortlaut noch mit der Entstehungsgeschichte von Art. 32 Abs. 2 DBG vereinbar. Letztlich hat auch das Bundesgericht seine langjährige Praxis zur "wirtschaftlichen" Gesamtbetrachtung eines Totalsanierungs-, Renovierungs- oder Umbauprojekts an einer neu erworbenen Liegenschaft in einem Leiturteil aufgegeben (vgl. E. 3.5 hiervor) und festgehalten, dass für alle Arbeiten an einer neu erworbenen Liegenschaft individuell aufgrund ihres

objektiv-technischen Charakters und unter Mitwirkung der steuerpflichtigen Person abzuklären sei, ob sie dazu dienen, einen früheren Zustand der Liegenschaft wiederherzustellen, mithin werterhaltend wirken. Unerheblich ist dabei, ob die Liegenschaft im Zeitpunkt ihres Erwerbs bewohnbar war oder nicht.

E. 4.2

Vor dem Hintergrund der erwähnten Praxisänderung erweist sich das Vorbringen der Beschwerdeführerin als begründet (vgl. zur Anwendbarkeit von Praxisänderungen auf alle hängigen Fälle: BGE 142 V 551 E. 4.1; 132 II 153 E. 5.1; 122 I 57 E. 3c/bb). Sie hat im kantonalen Verfahren aufgezeigt, welche Arbeiten an der Liegenschaft C._____ vorgenommen wurden. Während sie in den Steuererklärungen – mit einer Ausnahme (vgl. die Position 6 des Ausscheidungsformulars betreffend die Steuerperiode 2021) – sämtliche Kosten den Unterhaltskosten zuwies, nahm sie mit den Einsprachen eine detaillierte Kostenausscheidung vor und erklärte, welche Anteile der Aufwendungen ihrer Ansicht nach dem Energiesparen resp. Liegenschaftsunterhalt dienen und welche werterhaltenden Charakter hätten. Die Vorinstanz hat die geltend gemachten Kosten aber nicht individuell aufgrund ihres objektiv-technischen Charakters analysiert und beurteilt, sondern den Kostenabzug mit der Begründung verweigert, die Liegenschaft C._____ sei im Zeitpunkt ihres Erwerbs nicht bewohnbar gewesen, weshalb auch kein Einkommen aus dieser Liegenschaft habe realisiert werden können. Spätestens seit dem Urteil BGER 9C_677/2021 vom 23. Februar 2023 E. 4 (publiziert in BGE 149 II 27) verfängt diese Begründungslinie aber nicht mehr. Auch wenn die Liegenschaft C._____ anfangs nicht bewohnbar war (und auch durch die Voreigentümer seit längerer Zeit nicht mehr bewohnt wurde, was der Beschwerdeführerin selbstredend nicht angelastet werden kann), so wurden die streitigen Investitionen an dieser Liegenschaft gerade deshalb getätigt, um die Bewohnbarkeit der Liegenschaft wiederherzustellen. Nach Abschluss der Sanierungsarbeiten ist die Beschwerdeführerin mit ihrer Familie denn auch von der Liegenschaft E._____ in die Liegenschaft C._____ umgezogen und wird für die Liegenschaft C._____ ein Einkommen (Eigenmietwert) zu versteuern haben. Bleibt zu erwähnen, dass für das Gericht kein Zweifel daran besteht, dass zumindest ein Teil der ausgeführten Arbeiten am Dach und Mauerwerk mit Fenstern (inklusive Isolation), an der Heizung und Küche sowie an den Sanitäreinrichtungen und (Elektro-) Installationen werterhaltender Natur war.

E. 4.3

Diese Ausführungen zur Abzugsfähigkeit von Unterhaltskosten bei Totalsanierungs-, Renovierungs- oder Umbauprojekten resp. von Instandstellungskosten an neu erworbenen Liegenschaften ändern aber nichts an der Tatsache, dass sich der Streitgegenstand der vorliegenden Beschwerde auf die Steuerjahre 2020 und 2021 beschränkt. Und in diesen Steuerjahren sind der Beschwerdeführerin ganz offensichtlich noch keine entsprechenden finanziellen Aufwände entstanden. So gibt sie in ihrer Einsprache vom 13. März 2023 betreffend die Steuerperiode 2020 selbst an, dass sie bei Baubeginn noch keinen Baukredit gehabt und ihr Vater die laufenden Rechnungen bezahlt habe. Nach Bauschluss habe sie ihm den Totalbetrag zurückerstattet (Beilage ALB 4; vgl. in diesem Sinne auch die E-Mail des Vaters vom 27. November 2023, Beilage ALB 8). Die zu den Akten gereichten Rechnungen lauten denn auch teilweise auf den Namen des Vaters resp. seiner Firma (K._____ SA). Die Aussage der Beschwerdeführerin, wonach die Rechnun-

Kantonsgericht KG Seite 11 von 13 gen zunächst vom Vater bezahlt worden seien, dem sie nach Bauschluss die Kosten zurückerstat- tet habe, wird durch die vom Vater erstellte Bauabrechnung vom 4. Oktober 2023, welche der Vorinstanz mit E-Mail vom 7. Dezember 2023 eingereicht wurde (Beilage ALB 8), gestützt. Demge- mäss wurde das Gesamttotal von CHF 856'770.95 – mit einem verbleibenden Saldo von CHF 8'710.95 – wie folgt getilgt: ein Betrag von CHF 212'000.- durch Erbvorbezug vom 18. September 2020, ein Betrag von CHF 353'482.- durch eine Überweisung auf das Privatkonto L._____ (Bemerkung: L._____ ist der Vater der Beschwerdeführerin) vom 31. Mai 2022 und ein Betrag von CHF 45'000.- (Honorarrechnung K._____) resp. CHF 237'578.- (Baumeis- terrechnung K._____) durch zwei entsprechende Überweisungen vom 31. Mai 2022 (Bemer- kung: mit K._____ dürfte wohl die K._____ SA gemeint sein) (vgl. Beilage ALB 9). Damit ist festzustellen, dass das Sanierungsprojekt an der Liegenschaft C._____ erst im Jahr 2022 zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Vater abgerechnet wurde, wobei sich aber weder für den Erbvorbezug vom 18. September 2020 noch für die Überweisungen vom 31. Mai 2022 entsprechende Belege in den Akten finden. Bleibt die Frage der zeitlichen Konnexität. Bei der Veranlagung der natürlichen Personen geht es im Rahmen des Privatvermögensertrages in aller Regel nach dem Realisationsprinzip "Zeitpunkt des Zuflusses" (sog. "Ist-Prinzip"). Dieses aus dem allgemeinen Einkommensprinzip des Reinver- mögenszugangs stammende "Ist-Prinzip" bedeutet bei den Aufwendungen nichts anderes, als dass der Zeitpunkt des effektiven Abflusses beim Steuerpflichtigen massgebend sein muss. In der Praxis ist für den Abzug der Unterhaltskosten entweder der Zeitpunkt der Zahlung der Rechnung oder der Zeitpunkt der Rechnungsstellung relevant (LISSI/DINI in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommen- tar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Auflage 2022, Art. 32 N. 17; Urteile BGer 2C_456/2017 vom 31. Oktober 2017 E. 3.1; 2C_800 und 801/2016 vom 14. Februar 2017 E. 2.2 mit weiteren Hinweisen). Gemäss Ziff. 1 zweitletzter Abschnitt des Besonderen Merkblattes für den tatsächlichen Kostenabzug bei Privatliegenschaften sowie für Investitionen, die dem Energiespa- ren und dem Umweltschutz dienen (abrufbar unter: <https://www.fr.ch/de/find/kstv> > Alles über die Steuern im Kanton Freiburg > Steuern der natürlichen Personen: spezifische Themen > Liegen- schaftsbewertung > Wegleitungen), ist im Kanton Freiburg das Zahlungsdatum ausschlaggebend (vgl. auch Urteile KG/FR 604 2023 11 vom 3. Juli 2023 E. 3.5, bestätigt mit Urteil BGer 9C_500/2023 vom 16. Oktober 2024 E. 4.2 und 5.2; 604 2022 16/17 vom 30. Januar 2023 E. 6.5 mit weiteren Hinweisen). Damit kann die Beschwerdeführerin die geltend gemachten Kosten – unter der Voraussetzung, dass nicht nur die entsprechenden Kosten, sondern auch ihre Bezah- lung durch die Beschwerdeführerin mit Belegen (Rechnungen, Abtretungsvertrag betreffend Erbvorbezug, Belege betreffend Überweisungen an den Vater etc.) rechtsgenüchlich nachgewiesen ist – frühestens im Jahr 2022 zum Abzug bringen (zur Abzugsfähigkeit in den zwei nachfolgenden Steuerperioden: Art. 32 Abs. 2bis DBG).

E. 4.4

Insgesamt ist somit festzustellen, dass die Vorinstanz der Beschwerdeführerin den Steuer- abzug für die an der Liegenschaft C._____ ausgeführten Arbeiten in den Steuerjahren 2020 und 2021 zu Recht verweigert hat und die geltend gemachten Kosten frühestens in der Steuerperi- ode 2022 zum Abzug gebracht werden können. Die Beschwerde ist somit abzuweisen und der angefochtene Einspracheentscheid vom 23. Mai 2024 zu bestätigen.

E. 5

Auch das kantonale Steuerverfahrensrecht sieht vor, dass Veranlagungsverfügungen, Einsprache- und Beschwerdeentscheide mit einer Begründung zu versehen sind (Art. 165 Abs. 2, Art. 179 Abs. 3 und Art. 187 DStG; vgl. ausserdem Art. 29 Abs. 2 BV). Sodann können gemäss Art. 33 Abs. 2 DStG (vgl. auch Art. 9 Abs. 3 StHG) bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten und die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften 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. Bezüglich der zeitlichen Konnexität der Abzugsfähigkeit kann auf das bereits erwähnte Besondere Merkblatt verwiesen werden. Angesichts der mit dem Recht der direkten Bundessteuer übereinstimmenden gesetzlichen Regelung kann für die Rechtsanwendung auf die Ausführungen in den Erwägungen 2 bis 4 verwiesen werden. Demzufolge ist auch die Beschwerde betreffend die Kantonssteuer abzuweisen und der angefochtene Einspracheentscheid vom 23. Mai 2024 zu bestätigen. Kosten- und Entschädigungsfolgen

E. 6

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend wären die Gerichtskosten der unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; Art. 131 Abs. 1 VRG). Da ihr aber bezüglich der Unterhaltskosten für die Liegenschaft E. _____ (Steuerjahr 2021) das rechtliche Gehör verweigert wurde und die Steuerverwaltung den Steuerabzug für die geltend gemachten Instandstellungskosten an der Liegenschaft C. _____ (Steuerjahre 2020 und 2021) mit einer Begründung verweigerte, die nicht (mehr) verfährt, ist auf die Erhebung von Gerichtskosten zu verzichten und der Beschwerdeführerin der bezahlte Kostenvorschuss von CHF 800.- zurückzuerstatten. Da sich die Beschwerdeführerin im Beschwerdeverfahren nicht vertreten liess, hat sie keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung. (Dispositiv auf der nächsten Seite)

Kantonsgericht KG Seite 13 von 13 Der Hof erkennt: Direkte Bundessteuer (604 2024 85)
1. Die Beschwerde wird abgewiesen. Kantonssteuer (604 2024 86) 2. Die Beschwerde wird abgewiesen. Kosten und Entschädigung 3. Es werden keine Kosten erhoben. A. _____ wird der geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von CHF 800.- zurückerstattet. 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. Freiburg, 6. Januar 2025/dki Der Präsident Die Gerichtsschreiberin

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