

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 1166/2016, 2C 1167/2016

Urteil vom 4. Oktober 2017

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Stadelmann,
Bundesrichter Haag,
nebenamtlicher Bundesrichter Benz,
Gerichtsschreiber Zähndler.

Verfahrensbeteiligte
Steuerverwaltung des Kantons Freiburg, Beschwerdeführerin,

gegen

A. _____,
Beschwerdegegner.
vertreten durch Treuhand Cotting AG,

Gegenstand
2C 1166/2016
Kantonssteuer 2013; Liegenschaftsunterhaltskosten,

2C 1167/2016
direkte Bundessteuer 2013; Liegenschaftsunterhaltskosten,

Beschwerde gegen das Urteil des Kantonsgerichts
Freiburg, Steuergerichtshof, vom 14. November 2016.

Sachverhalt:

A.
A. _____ ist Eigentümer mehrerer Liegenschaften. Dazu gehört eine Liegenschaft am U. _____ weg in V. _____, die er im Geschäftsvermögen hält. Sie ist im Jahr 1982 erbaut worden und umfasst 16 Mietwohnungen. Insgesamt hat der Beschwerdegegner seit der Anschaffung der Liegenschaft kumulierte Abschreibungen von Fr. 379'256.-- verbucht, sodass der Buchwert der Geschäftsliegenschaft per 31. Dezember 2013 Fr. 2'087'344.-- betrug. In der Steuererklärung 2013 brachte A. _____ für die Liegenschaft Unterhaltskosten von Fr. 333'450.-- zum Abzug. Die kantonale Steuerverwaltung Freiburg rechnete mit Veranlagungsverfügung vom 16. März 2015 einen Anteil von Fr. 222'000.-- als Instandsetzungskosten im Einkommen auf und liess nur einen Anteil von Fr. 111'450.-- als Unterhaltskosten zum Abzug zu.

B.
Eine Einsprache des Pflichtigen wurde mit Entscheid vom 20. März 2015 abgewiesen. Indessen hiess das Kantonsgericht mit Urteil vom 14. November 2016 eine Beschwerde von A. _____ teilweise gut und liess umgekehrt Fr. 222'000.-- (statt Fr. 111'450.--) zum Abzug zu.

C.
Hiergegen führte die kantonale Steuerverwaltung Freiburg am 19. Dezember 2016 Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten und beantragte, den Entscheid vom 14. November 2016 aufzuheben und stattdessen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 20. März 2015 zu bestätigen.

A. _____ schliesst auf Abweisung der Beschwerde. Das Kantonsgericht verzichtet auf eine

Stellungnahme. Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt (hinsichtlich der direkten Bundessteuer) die Gutheissung der Beschwerde. Mit Schreiben vom 28. März 2017 wurde der Beschwerdeführerin das Vernehmlassungsergebnis mitgeteilt. Innert der gesetzten Frist erfolgte keine weitere (fakultative) Stellungnahme hierzu.

Erwägungen:

I. Prozessuales

1.

1.1. Die Vorinstanz hat betreffend die Kantonssteuer einerseits sowie die direkte Bundessteuer andererseits ein einziges Urteil erlassen, was zulässig ist, soweit die zu entscheidende Rechtsfrage im Bundesrecht und im harmonisierten kantonalen Recht gleich geregelt ist (BGE 135 II 260 E. 1.3.1 S. 262 f.). Das Bundesgericht hat praxisgemäss für die Kantonssteuer sowie für die direkte Bundessteuer getrennte Dossiers angelegt. Da beide Verfahren auf demselben Sachverhalt beruhen und sich dieselben Rechtsfragen stellen, sind die Verfahren indes zu vereinigen und die Beschwerde ist in einem einzigen Urteil zu erledigen (vgl. Art. 71 BGG in Verbindung mit Art. 24 des Bundesgesetzes vom 4. Dezember 1947 über den Bundeszivilprozess [BZP; SR 273]).

1.2. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) und Form (Art. 42 BGG) eingereicht und richtet sich gegen einen Endentscheid (Art. 90 BGG) einer letzten, oberen kantonalen Instanz (Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG) in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG). Die kantonale Steuerverwaltung ist zur Beschwerde legitimiert (Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG i.V.m. Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] und Art. 72 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]).

1.3. Mit der Beschwerde können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und Art. 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), doch prüft es im Rahmen der allgemeinen Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und Abs. 2 BGG) grundsätzlich nur die geltend gemachten Rügen, sofern andere rechtliche Mängel nicht offensichtlich sind (BGE 133 II 249 E. 1.4.1 S. 254). Der von der Vorinstanz festgestellte Sachverhalt ist vorliegend unbestritten und für das Bundesgericht verbindlich (Art. 105 Abs. 2 BGG).

II. Direkte Bundessteuer

2.

Gemäss Art. 32 Abs. 2 DBG können bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden.

2.1. Der Passus "die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften" in Art. 32 Abs. 2 erster Satz DBG war mit Wirkung ab 1. Januar 2010 eingefügt worden (AS 2009 1515). Mit dieser Änderung wurde die sogenannte "Dumont-Praxis" abgeschafft, wonach in den ersten fünf Jahren nach Erwerb einer Liegenschaft keine Unterhaltskosten zum Abzug zugelassen werden (vgl. BGE 133 II 287 E. 2.2 S. 290). 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 (Urteil 2C 286/2014 resp. 2C 287/2014 vom 23. Februar 2015 E. 3.1).

2.2. Aufgrund der gesetzlichen Konzeption muss es sich bei den Unterhaltskosten um Gewinnungskosten handeln (Gewinnungskostencharakter), bei denen der Periodizitätsgedanke aber eine untergeordnete Rolle spielt. Verlangt wird einzig, dass den Unterhaltskosten ein gegenwärtiger oder vergangener Ertrag aus unbeweglichem Vermögen gegenübersteht. Steht den erstmaligen Kosten dagegen ein künftiger Ertrag gegenüber, handelt es sich um Anlagekosten (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Rz. 34 f. zu Art. 32). Immerhin müssen die Unterhaltskosten aber sowohl in wirtschaftlicher als auch in zeitlicher Hinsicht in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit der Einkommenserzielung stehen. Abzugsfähig sind jene Aufwendungen, die dazu dienen, den konkreten Nutzungswert eines

Wirtschaftsgutes in einer Liegenschaft zu erhalten, instand zu stellen oder ihn zu ersetzen (Urteil 2C 251/2016 vom 30. Dezember 2016 E. 3.2).

2.3. Von den Unterhaltskosten zu unterscheiden, sind Aufwendungen, welche zur Wertvermehrung eines Grundstücks führen (Art. 34 lit. d DBG). Solche wertvermehrenden Aufwendungen sind nicht bei der Einkommenssteuer, sondern (bei den kantonalen Steuern) bei der Grundstückgewinnsteuer abzugsfähig. 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 gehaltenen oder ersetzten Installation. 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 (Urteil 2C 251/2016 vom 30. Dezember 2016 E. 3.3).

3.

3.1. Die dargestellte bundesgerichtliche Rechtsprechung, welche Unterhaltskosten privater Liegenschaften betrifft, wird weder von den Verfahrensbeteiligten noch von der Vorinstanz infrage gestellt. Auseinander gehen hingegen die Auffassungen darüber, welche Kosten bei Geschäftsliegenschaften abziehbar sind.

3.2. Die Vorinstanz verwahrt sich dagegen, die beiden grundlegenden Besteuerungssysteme (einerseits Liegenschaften des Privatvermögens mit direktem Abzug des gesamten Unterhaltsaufwandes sowie andererseits Liegenschaft des Geschäftsvermögens mit Abschreibungsmöglichkeiten) zu vermengen: Bei Liegenschaften des Geschäftsvermögens könnten Aufwendungen nicht in Abzug gebracht werden, sondern seien zu aktivieren, wenn sie den Wert der Liegenschaft im Verhältnis zum bisherigen Einkommenssteuerwert erhöhen. Steuerrechtlich bestehe eine Aktivierungspflicht (mit anschliessender Abschreibungsmöglichkeit) für Ausgaben, die einen über den Bilanzstichtag hinaus andauernden Mehrwert zur Folge hätten.

Im konkreten Fall stellte die Vorinstanz fest, dass die Renovationskosten von Fr. 333'450.-- "bedeutende Instandstellungskosten" umfassen. Das Kantonsgericht liess einen Anteil von Fr. 222'000.-- zum Abzug zu und stufte demgegenüber Kosten von Fr. 111'450.-- als wertvermehrend ein. Zur Begründung führte die Vorinstanz aus, dass der Schluss der kantonalen Steuerverwaltung auf eine überwiegende Wertvermehrung der Renovationskosten erheblich relativiert werde. Verteile man die Gesamtsumme der Aufwendungen auf die betroffenen Wohnungen, so bleibe je ein anteilmässiger Betrag übrig, bei dem kaum von einer grossen Komfortverbesserung die Rede sein könne. Mehrheitlich gehe es um kleinere Rechnungen bezüglich der einzelnen Wohnungen oder der gesamten Liegenschaft.

3.3. Die Beschwerdeführerin beantragt, Instandstellungskosten von insgesamt Fr. 222'000.-- beim Einkommen aufzurechnen und lediglich einen Anteil von Fr. 111'450.-- steuermindernd zu berücksichtigen. Vor Bundesgericht argumentiert die Beschwerdeführerin allerdings gar nicht mit einer durch die Instandstellung verbundenen Wertvermehrung. Stattdessen führt die Beschwerdeführerin aus, dass bei Geschäftsliegenschaften die Instandsetzungskosten durch die Abschreibungen vorweggenommen würden. Instandsetzung sei die Renovation infolge Altersentwertung. Somit müsse der infolge Altersentwertung abgeschriebene Buchwert bei einer Instandsetzung wieder entsprechend erhöht werden. Bei Geschäftsliegenschaften könnten demnach nur die Instandhaltungskosten als periodischer Liegenschaftenerhalt geltend gemacht werden. Bei den Instandsetzungskosten handle es sich um die zyklischen Aufwendungen fürs Wiederherstellen der Sicherheit und Gebrauchstauglichkeit für eine bestimmte Dauer. Instandsetzung kompensiere die Altersentwertung und werde erst gegen Ende der Lebensdauer eines Bauteils vorgenommen.

3.4. Der Beschwerdegegner will schliesslich den Liegenschaftskostenabzug für Geschäftsliegenschaften nach denselben (ausschliesslich objektiv-technischen) Kriterien wie bei Privatliegenschaften vornehmen. Im Ergebnis schliesst er sich der Beurteilung der Vorinstanz an, was den wertvermehrenden Anteil an den gesamten Renovationskosten betrifft.

4.

4.1. Laut Beschwerdeführerin ist vorliegend strittig und zu bestimmen, was vom Begriff der

Instandsetzungskosten miteingeschlossen werde. Für das Kantonsgericht bilden die Instandstellungskosten allerdings gar keine eigene Kategorie von Liegenschaftskosten. Die Vorinstanz erklärt vielmehr sämtliche Ausgaben im Zusammenhang mit Liegenschaften für aktivierungspflichtig, soweit sie einen über den Bilanzstichtag hinaus andauernden Mehrwert zur Folge haben.

Aufgrund der konkreten Vorbringen der Beschwerdeführerin ist in der Sache vorliegend daher vielmehr strittig, ob Instandstellungs- bzw. Instandsetzungskosten im geschäftlichen Bereich von vornherein vom Abzug ausgeschlossen sind - zumindest dann, wenn der Buchwert der Liegenschaft zuvor im selben Umfang abgeschrieben worden war. Eine präzise Umschreibung des Begriffs der Instandstellungskosten (so Art. 32 Abs. 2 DBG) bzw. Instandsetzungskosten (so Art. 21 Abs. 2 Ziff. 20 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer [MWSTG; SR 641.20]) - im französischen Wortlaut der beiden genannten Gesetzesbestimmungen identisch als "frais de remise en état" bezeichnet -, wäre mithin nur dann rechtserheblich, wenn sich herausstellen sollte, dass über die Aufwendungen für die Wertvermehrung gemäss Art. 34 lit. d DBG hinaus bei Geschäftsliegenschaften bestimmte Kosten (der Instandstellung bzw. Instandsetzung) nicht von der Einkommenssteuer abziehbar wären.

4.2. Nach Ansicht des Thurgauer Verwaltungsgerichts, auf welche sich sowohl der angefochtene Entscheid als auch die Beschwerdeführerin abstützen, dürfen Ausgaben, die aufgewendet werden, um eine Liegenschaft im Geschäftsvermögen in ihrem Bestand zu vermehren (wertvermehrnde Aufwendungen) oder in ihrem Zustand dauernd wesentlich zu verbessern (Instandstellungskosten), nicht dem Aufwand der aufgelaufenen Geschäftsperiode belastet werden. Bei Geschäftsliegenschaften könnten einzig die Instandhaltungskosten sowie die periodischen Abschreibungen auf dem Anlagevermögen als Aufwand geltend gemacht werden (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Thurgau vom 11. Februar 2015 E. 2.1, in: TVR 2015 Nr. 10). Eine solche Aktivierungspflicht von Instandstellungskosten für Selbständigerwerbende, die den Buchwert abgeschrieben haben, postuliert auch DIETER EGLOFF (in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl. 2015, Rz. 125 zu § 39). Indessen widerspricht diese Auffassung der gesetzlichen Konzeption des Liegenschaftskostenabzugs:

Bei selbständiger Erwerbstätigkeit werden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten von den Einkünften abgezogen (Art. 27 Abs. 1 DBG). Einkommenssteuerlich nicht abziehbar sind nach dem Wortlaut von Art. 34 lit. d DBG, der für Privat- und Geschäftspersonen gleichermaßen gilt, die Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen. Für juristische Personen statuiert Art. 58 Abs. 1 lit. b Lemma 1 DBG gleichermaßen, dass die verbuchten Kosten für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Gegenständen des Anlagevermögens für die Ermittlung des steuerbaren Reingewinns juristischer Personen dem Saldo der Erfolgsrechnung hinzugerechnet werden.

Dass 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, findet keine Grundlage in der Bundessteuergesetzgebung. Diese kennt keine Korrektornorm, wonach Instandstellungskosten für (abgeschriebene) Geschäftsliegenschaften - unabhängig von einer Wertvermehrung - zu aktivieren wären (vgl. Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG i.V.m. Art. 18 Abs. 3 DBG).

4.3. Die Verknüpfung der Instandstellungskosten mit den Abschreibungen, wie sie die Beschwerdeführerin vornimmt, drängt sich auch bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht auf:

Gemäss Art. 28 Abs. 2 DBG werden Abschreibungen in der Regel nach dem tatsächlichen Wert der einzelnen Vermögensteile berechnet oder nach ihrer voraussichtlichen Gebrauchsdauer angemessen verteilt. Wenn die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerdeschrift ausführt, dass mit Abschreibungen der Altersentwertung Rechnung getragen wird, hat sie möglicherweise vorab die (ausserordentliche) Abschreibung nach dem tatsächlichen Wert der Vermögensteile im Visier und damit ein zu enges Begriffsverständnis der Abschreibung. Art. 28 Abs. 2 DBG sieht darüber hinaus vor, dass getätigte Investitionen in jenen Geschäftsjahren zum Abzug gebracht werden, in denen der Gegenstand voraussichtlich gebraucht wird und dank seiner Nutzung ein höherer Betriebsertrag erzielt wird. Diese (ordentlichen) Abschreibungen betreffen die entsprechende Investition; sie haben keinen unmittelbaren inneren Zusammenhang mit den späteren Kosten der Instandstellung und präjudizieren deren Verbuchung nicht. 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 instandgehalten und instandgestellt wird, ist

systembedingt und von der Steuerbehörde hinzunehmen. Diese stillen Reserven werden erst dann

steuerlich erfasst, wenn infolge Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung Kapitalgewinne anfallen (Art. 18 Abs. 2 Satz 1 DBG für Selbständigerwerbende; analog Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG für juristische Personen).

4.4. Die Rechtsauffassung der Beschwerdeführerin würde darauf hinauslaufen, Instandstellungskosten - gestützt auf eine aussergesetzliche Fiktion - den wertvermehrenden Kosten gleichzusetzen. Das Gesetz erlaubt die Verweigerung des Liegenschaftskostenabzugs bei Geschäftsliegenschaften aber nur, wenn die Aufwendungen tatsächlich wertvermehrenden Charakter haben. Somit ist analog zu Privatliegenschaften zu prüfen, ob Instandstellungskosten im Einzelfall werterhaltend oder wertvermehrend sind (vgl. E. 2.1 hiervor).

Die Vorinstanz hat diese Prüfung vorgenommen und lediglich Renovationskosten von Fr. 111'450.-- als wertvermehrend qualifiziert. Dagegen wehrt sich die Beschwerdeführerin nicht. Namentlich behauptet sie nicht, dass im vorliegenden Einzelfall Instandstellungskosten in einem grösseren Umfang als wertvermehrend im Sinne von Art. 34 lit. d DBG gelten. Der angefochtene Entscheid ist daher nicht zu beanstanden.

4.5. Offen bleiben kann, wie die wertvermehrenden Kosten gemäss Art. 34 lit. d DBG für Selbständigerwerbende genau zu ermitteln sind. Der Beschwerdegegner möchte dieselben Regeln anwenden wie sie für Privatliegenschaften gelten. Ihm schwebt demnach eine restriktivere Ausscheidung nicht abzugsfähiger Aufwendungen vor als dem Kantonsgericht, das ein extensiveres Verständnis der aktivierungspflichtigen Aufwendungen hat. Da bezüglich der hierfür massgeblichen Sachverhaltselemente jedoch keine entsprechende Rüge erhoben wurde, hat das Bundesgericht hier nicht zu prüfen, ob das Kantonsgericht allenfalls einen zu hohen Anteil an wertvermehrenden Kosten ausgeschieden hat.

III. Kantonssteuer

5.

Art. 9 Abs. 1 StHG sowie Art. 28 des Gesetzes des Kantons Freiburg vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern (DStG/FR) betreffend die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten von Selbständigerwerbenden sowie Art. 35 lit. d DStG/FR betreffend nicht abziehbare Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen lauten im Wesentlichen gleich wie Art. 27 Abs. 1 DBG bzw. Art. 34 lit. d DBG. Sodann kann der Begriff der (Liegenschafts-) Unterhaltskosten im Geltungsbereich des StHG im kantonalen Recht nicht anders ausgelegt werden als auf dem Gebiet der direkten Bundessteuer (Urteil 2C 251/2016 vom 30. Dezember 2016 E. 3.1). Dementsprechend kann hinsichtlich der Kantonssteuer auf die Ausführungen zur direkten Bundessteuer verwiesen werden. Die Beschwerde ist auch hinsichtlich der Kantonssteuer abzuweisen.

IV. Kosten- und Entschädigungsfolgen

6.

Die auf Fr. 3'000.-- festzusetzenden Gerichtskosten (Art. 65 Abs. 1 BGG) sind bei diesem Verfahrensausgang dem Kanton Freiburg aufzuerlegen, dessen Steuerverwaltung mit ihren Anträgen Vermögensinteressen verfolgte (Art. 66 Abs. 4 e contrario BGG). Dem Beschwerdegegner ist eine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 1 und Abs. 2 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verfahren 2C 1166/2016 und 2C 1167/2016 werden vereinigt.

2.

Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer (2C 1167/2016) wird abgewiesen.

3.

Die Beschwerde betreffend die Kantonssteuer (2C 1166/2016) wird abgewiesen.

4.

Die Gerichtskosten von Fr. 3'000.-- werden dem Kanton Freiburg auferlegt.

5.

Der Kanton Freiburg hat den Beschwerdegegner für das bundesgerichtliche Verfahren mit Fr. 3'000.-- zu entschädigen.

6.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Kantonsgericht Freiburg, Steuergerichtshof, sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 4. Oktober 2017

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Zähndler