

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C_800/2016, 2C_801/2016

Urteil vom 14. Februar 2017

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Haag,
Gerichtsschreiber Winiger.

Verfahrensbeteiligte

1. A.A._____,
2. B.A._____,
Beschwerdeführer,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Wallis.

Gegenstand
2C_800/2016
Kantons- und Gemeindesteuern 2010, 2011 und 2012,

2C_801/2016
Direkte Bundessteuer 2010, 2011 und 2012,

Beschwerde gegen das Urteil der Steuer-rekurskommission des Kantons Wallis
vom 20. April 2016.

Sachverhalt:

A.

Die in U._____/VS wohnhaften Steuerpflichtigen B.A._____, und A.A._____ unterzogen in den Steuerjahren 2009 und 2010 eine - in ihrem Privatvermögen stehende - Alphütte auf der Alp X._____ (Gemeinde V._____/VS) einer Gesamtanierung. Die mit der Durchführung der Sanierungsarbeiten betrauten Handwerker stellten den Steuerpflichtigen zwischen September 2009 und September 2010 diverse Beträge in der Höhe von total Fr. 209'580.-- in Rechnung. Die Steuerpflichtigen bezahlten zwischen November 2009 und November 2010 diverse Handwerkerrechnungen in der Höhe von total Fr. 305'285.45.

B.

Da die Steuerpflichtigen in der Folge keine Steuererklärung einreichten, unterzog die Steuerverwaltung des Kantons Wallis B.A._____ und A.A._____ am 13. Januar 2012 einer amtlichen Veranlagung für das Steuerjahr 2010. Gegen diese amtliche Veranlagung erhoben die Steuerpflichtigen am 18. Januar 2012 Einsprache und legten dieser die Steuererklärung für das Jahr 2010 bei. Die Steuerpflichtigen machten in der Einsprache weder den Abzug der effektiven Umbaukosten noch einen Pauschalabzug geltend und legten auch keine Rechnungsbelege für den Umbau bei. Sie begründeten dies damit, dass die Bauabrechnung für den getätigten Umbau der Alphütte von ihnen noch nicht genehmigt worden sei und nach wie vor Gegenstand privatrechtlicher Streitigkeiten bilde.

Am 10. Februar 2012 erliess die kantonale Steuerverwaltung eine ordentliche Veranlagung für das Steuerjahr 2010. Mit dieser wurde die amtliche Veranlagung zwar in einigen Punkten zu Gunsten der Steuerpflichtigen abgeändert, nicht jedoch in Bezug auf die Umbaukosten.

Die kantonale Steuerverwaltung liess sodann in den Veranlagungen 2011 und 2012 die in den Jahren 2009 und 2010 im Zusammenhang mit dem Umbau der Alphütte angefallenen Kosten nicht zum Abzug zu. Gegen diese Veranlagungen erhoben die Steuerpflichtigen am 19. Dezember 2013 Einsprache.

Mit Einspracheentscheid vom 24. Oktober 2014 trat die Steuerverwaltung auf die Einsprache betreffend die amtliche Veranlagung 2010 nicht ein und wies die Einsprachen betreffend die Veranlagungen 2011 und 2012 ab. Eine dagegen von den Steuerpflichtigen erhobene Beschwerde wies die Steuerrekurskommission des Kantons Wallis mit Urteil vom 20. April 2016 ab.

C.

Mit Eingabe vom 8. September 2016 erheben B.A._____ und A.A._____ Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht. Sie beantragen, das Urteil der Steuerrekurskommission vom 20. April 2016 sei aufzuheben. Die Steuerabzüge für die Renovationsarbeiten seien auf die Steuerjahre 2010, 2011 und 2012 aufzuteilen und die Steuerveranlagungen entsprechend zu berichtigen.

D.

Die kantonale Steuerverwaltung verzichtet auf eine Vernehmlassung. Die Vernehmlassung der kantonalen Steuerrekurskommission erfolgte verspätet und ist nicht zu berücksichtigen.

Mit Verfügung vom 13. September 2016 hat der Präsident der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung des Bundesgerichts das Gesuch um Zuerkennung der aufschiebenden Wirkung abgewiesen.

Erwägungen:

1.

1.1. Beim angefochtenen Urteil handelt es sich um einen kantonal letztinstanzlichen Endentscheid (Art. 90 BGG) über die Kantons- und Gemeindesteuern bzw. die direkte Bundessteuer. Dagegen steht gemäss Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) und Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht grundsätzlich offen. Die Beschwerde ist unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) und Form (Art. 42 BGG) von gemäss Art. 89 Abs. 1 BGG legitimierten Steuerpflichtigen eingereicht worden.

1.2. Die Vorinstanz hat ein einziges Urteil für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie für die direkte Bundessteuer 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.). Dies trifft hier zu: Art. 9 Abs. 3 StHG regelt abschliessend und inhaltlich übereinstimmend mit Art. 32 Abs. 2 DBG die zulässigen Abzüge vom Einkommen, und die Kantone sind verpflichtet, diese Abzüge ohne Abweichung oder Einschränkung auf kantonomer Ebene zu übernehmen.

Unter diesen Umständen ist den Beschwerdeführern nicht vorzuwerfen, nicht zwei getrennte Beschwerden eingereicht zu haben; aus ihren Eingaben geht deutlich hervor, dass sie beide Steuerarten betrifft (BGE 135 II 260 E. 1.3.3 S. 264; Urteil 2C_1086/2012, 2C_1087/2012 vom 16. Mai 2013 E. 1.1). Das Bundesgericht hat hier für die Kantons- und Gemeindesteuern (2C_800/2016) und die direkte Bundessteuer (2C_801/2016) zwei getrennte Dossiers angelegt. Da beide Verfahren auf demselben Sachverhalt beruhen, die gleichen Parteien betreffen und sich dieselben Rechtsfragen stellen, sind die Verfahren zu vereinigen und die Beschwerden in einem einzigen Urteil zu erledigen (vgl. Art. 71 BGG in Verbindung mit Art. 24 BZP; BGE 131 V 59 E. 1 S. 60 f. mit Hinweis).

1.3. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist somit weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann eine Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen oder eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen. Das Bundesgericht legt sodann seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG), es sei denn, dieser sei offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG (Art. 105 Abs. 2 bzw. Art. 97 Abs. 1 BGG).

I. Direkte Bundessteuer

2.

2.1. Gemäss Art. 32 Abs. 2 DBG können bei Liegenschaften im Privatvermögen u.a. die Unterhaltskosten und die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften abgezogen werden. Nach Art. 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 1 der Verordnung der ESTV vom 24. August 1992 über die abziehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (ESTV-Liegenschaftskostenverordnung; SR 642.116.2) sind als Unterhaltskosten insbesondere Auslagen für Reparaturen und Renovationen abziehbar, die nicht wertvermehrende Aufwendungen darstellen. Die Steuerpflichtigen können wahlweise die tatsächlichen Kosten und Prämien oder einen Pauschalabzug geltend machen (Art. 32 Abs. 4 DBG).

2.2. Als Steuerperiode gilt das Kalenderjahr (Art. 40 Abs. 1 DBG). Die Einkommenssteuer wird für jede Steuerperiode festgesetzt und erhoben (Art. 40 Abs. 2 DBG). Der Reinvermögenszugang, wie er Art. 16 Abs. 1 DBG zu Grunde liegt, besteht demnach in einer nach dem Grundsatz der Periodizität zu ermittelnden Nettogrösse: Er entspricht dem Überschuss aller Vermögenszugänge gegenüber den Vermögensabgängen derselben Steuerperiode (BGE 139 II 363 E. 2.2 S. 366 f., mit zahlreichen Hinweisen; zur Periodizität vgl. auch BGE 137 II 353 E. 6.4.2 S. 361 f.; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, VB zu Art. 16-19 N. 38, Art. 41 N. 8 ff.). Die Unterhaltskosten und die anderen in Art. 32 Abs. 2 DBG erwähnten Aufwendungen müssen damit in zeitlicher Hinsicht in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit der Einkommenserzielung stehen. Praxisgemäss ist für den Abzug dieser Kosten entweder der Zeitpunkt der Zahlung der Rechnung oder der Zeitpunkt der Rechnungsstellung massgebend (PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, 2001, Art. 32 N. 57; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 32 N. 4; ZWAHLEN/LISSI, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, Art. 32 N. 9).

2.3. Nach dem Prinzip der gemischten Veranlagung (Art. 123 Abs. 1 DBG) stellen die Veranlagungsbehörden zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest. Daraus geht zunächst hervor, dass Behörden und steuerpflichtige Personen grundsätzlich gemeinsam auf eine richtige und vollständige Veranlagung hinarbeiten. Die steuerpflichtige Person hat alles zu tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 126 Abs. 1 DBG). Insbesondere muss sie das Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen (Art. 124 Abs. 2 DBG). Die steuerpflichtige Person trägt die Verantwortung für die Richtigkeit und Vollständigkeit ihrer Steuererklärung (Urteile 2C_656/2013 vom 17. September 2013 E. 2.1; 2C_494/2011, 2C_495/2011 vom 6. Juli 2012 E. 2.1.1; 2C_223/2011 vom 13. September 2011 E. 2.2.1; vgl. auch BGE 138 IV 47 E. 2.6.1 S. 51).

2.4. Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor (Art. 130 Abs. 2 Satz 1 DBG). Der Steuerpflichtige kann eine Ermessensveranlagung nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (Art. 132 Abs. 3 DBG). Die Erfordernisse der Begründung und der Nennung der Beweismittel stellen bei Einsprachen, die gegen eine Ermessenseinschätzung erhoben werden, Prozessvoraussetzungen dar (BGE 131 II 548 E. 2.3 S. 551; 123 II 552 E. 4c S. 557 f.; Urteil 2C_504/2010 vom 22. November 2011 E. 2.1, in: StR 67/2012 S. 143; je mit Hinweisen).

3.

3.1. Im vorliegenden Fall haben es die Beschwerdeführer unbestrittenermassen versäumt, fristgerecht eine Steuererklärung für das Jahr 2010 einzureichen, weshalb die Steuerverwaltung eine Ermessensveranlagung im Sinne von Art. 130 Abs. 2 DBG vorgenommen hat (amtliche Veranlagung vom 13. Januar 2012). Gegen diese Ermessensveranlagung haben die Beschwerdeführer am 18. Januar 2012 Einsprache erhoben. Der Einsprache legten sie die ausgefüllte Steuererklärung für das Jahr 2010 bei. Indessen machten die Beschwerdeführer dabei weder den Abzug der effektiven Umbaukosten für die Alphütte noch einen Pauschalabzug geltend und legten auch keine Rechnungsbelege für den getätigten Umbau bei. Als Grund für die verspätete Einreichung gaben die Beschwerdeführer den umstrittenen, von ihnen noch nicht genehmigten Umbau der Alphütte an. Die Steuerverwaltung ging darum davon aus, dass die fraglichen Baukosten nicht Gegenstand des Einspracheverfahrens bildeten und erliess in der Folge für jene Faktoren, die sie aufgrund der nachgereichten Steuererklärung und den dazugehörigen Unterlagen zu Gunsten der Steuerpflichtigen abänderte, am 10. Februar 2012 eine ordentliche Veranlagung für das Steuerjahr 2010. Aufgrund der

Periodizitätsprinzips verweigerten die

Vorinstanzen den Abzug der in den Jahren 2009 und 2010 bezahlten Rechnungen auch in den Steuerjahren 2011 und 2012, da es sich um periodenfremde Kosten handle.

3.2. Die Vorinstanz hat das Vorgehen der kantonalen Steuerverwaltung geschützt und dazu ausgeführt, die Beschwerdeführer hätten ihre Deklarationspflichten in Bezug auf die umstrittenen Umbaukosten verletzt. Die Steuerverwaltung habe auch nicht gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstossen, da die Steuerpflichtigen über die Rechtslage informiert worden seien und diese auch im erstinstanzlichen Verfahren bereits über professionelle Beratung (Treuhand) verfügt hätten.

3.3. Die Beschwerdeführer machen im Wesentlichen geltend, der angefochtene Entscheid sei unkorrekt und ungerecht und berücksichtige nur die Sicht der kantonalen Steuerverwaltung. Die Akonto- und Abschlusszahlungen für den Umbau seien grösstenteils in den Jahren 2009 und 2010 erfolgt. Die Rechnung des Bauunternehmers vom 26. September 2010 in der Höhe von Fr. 148'464.65 hätten sie nicht akzeptiert und diesem schlussendlich "gütlich" Fr. 108'000.-- bezahlt.

4.

4.1. Gemäss den verbindlichen und von den Beschwerdeführern nicht bestrittenen Feststellungen der Vorinstanz (vgl. E. 1.3 hiavor) wurden die den Umbau der Alphütte betreffenden Rechnungen im Zeitraum November 2009 bis September 2010 erstellt und im Zeitraum November 2009 bis November 2010 von den Beschwerdeführern bezahlt (vgl. angefochtener Entscheid Ziff. I/1.). Damit hätten die Beschwerdeführer diese Umbaukosten (sofern es sich dabei nicht um wertvermehrende Aufwendungen handelte) nach der dargelegten Praxis (vgl. E. 2.2 hiavor) spätestens mit der Steuererklärung 2010 zum Abzug bringen müssen. Diese haben indes für das Steuerjahr 2010 überhaupt keine Steuererklärung eingereicht, weshalb die Steuerverwaltung folgerichtig eine Ermessensveranlagung vornehmen musste. Im anschliessenden Einspracheverfahren haben die Beschwerdeführer zwar die ausfüllte Steuererklärung 2010 nachgereicht, dabei aber explizit keine Abzüge betreffend die Umbaukosten geltend gemacht, sondern nur in allgemeiner Weise auf eine noch ausstehende, aber umstrittene Bauabrechnung hingewiesen. Mit diesen Darlegungen haben die Beschwerdeführer die hohen Anforderungen an die Anfechtung einer Ermessensveranlagung (vgl. E. 2.4 hiavor) klarerweise nicht erfüllt (vgl. statt vieler: Urteil 2C_1205/2012 und 2C_1206/2012 vom 25. April 2013 E. 3.2 und 3.3).

4.2. Zwar liesse sich unter dem Blickwinkel des Grundsatzes von Treu und Glauben (Art. 9 BV) durchaus diskutieren, ob die Steuerverwaltung aufgrund des erfolgten Hinweises der Beschwerdeführer auf eine noch pendente Bauabrechnung nicht hätte von sich aus aktiv werden bzw. nach den ausstehenden Unterlagen nachfragen sollen. Dagegen spricht vorab der Umstand, dass im Rahmen einer Ermessensveranlagung der Unrichtigkeitsnachweis mit der Begründung der Einsprache und damit innert der Einsprachefrist angeboten werden muss (Urteil 2C_504/2010 vom 22. November 2010 E. 2.2 mit Hinweisen, in: StR 67/2012 S. 143). Entscheidend ist aber Folgendes: Am 10. Februar 2012 erliess die Steuerverwaltung eine ordentliche Veranlagung für das Steuerjahr 2010, mit welcher der Abzug der Baukosten wiederum nicht gewährt wurde. Gegen diese ordentliche Veranlagung vom 10. Februar 2012 ist - entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführer im vorinstanzlichen Verfahren - keine Einsprache erhoben und die Einschätzung damit von den Beschwerdeführern stillschweigend akzeptiert worden. Erst im Zusammenhang mit den Steuerveranlagungen 2011 und 2012, in welchen die kantonale Steuerverwaltung die angefallenen Baukosten wiederum nicht zum Abzug zuliess, erhoben die Beschwerdeführer am 19. Dezember 2013 Einsprache und machten den Abzug erneut geltend. Da aber die angefallenen Baukosten - wie bereits erwähnt - spätestens in der Steuerperiode 2010 hätten geltend gemacht werden müssen, haben die Vorinstanzen insgesamt korrekt gehandelt, indem sie die Abzugsfähigkeit in den Steuerperioden 2011 und 2012 verneinten.

4.3. Schliesslich hilft auch der Hinweis der Beschwerdeführer auf die ihrer Ansicht nach zu hohe Rechnung des Bauunternehmers C._____ nicht weiter: Diese Rechnung datiert vom 26. September 2010 und der Brief der Beschwerdeführer an den Bauunternehmer vom 25. Oktober 2010. Gemäss den verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz überwiesen die Beschwerdeführer schliesslich am 12. November 2010 einen Betrag von Fr. 30'000.-- (vgl. angefochtener Entscheid Ziff. I/1.) an C._____, wobei es sich dabei möglicherweise (teilweise) um die ausstehende Restzahlung handelt, auf welche sich die Parteien gütlich geeinigt hatten. Auf jeden Fall machen die Beschwerdeführer vor dem Bundesgericht nicht geltend, die Zahlung an C._____ sei erst im Steuerjahr 2011 oder 2012 erfolgt. Den Beschwerdeführern wäre die Möglichkeit offen gestanden,

bereits im Jahr 2010 oder spätestens mit Einspracherhebung am 18. Januar 2012 die damals vorhandenen Rechnungen einzureichen und die entsprechenden Abzüge geltend zu machen. Warum sie das - trotz professioneller Begleitung durch einen Treuhänder - nicht getan haben, bleibt letztlich unerklärlich, kann aber nicht der kantonalen Steuerverwaltung angelastet werden.

4.4. Daraus ergibt sich, dass die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten betreffend die direkte Bundessteuer abzuweisen ist.

II. Kantons- und Gemeindesteuern

5.

Die Rechtslage hinsichtlich einer Ermessenstaxation ist bei den Kantons- und Gemeindesteuern dieselbe wie bei der direkten Bundessteuer: Nach Art. 46 Abs. 3 StHG bzw. Art. 137 Abs. 2 des Steuergesetzes [des Kantons Wallis] vom 10. März 1976 (StG/VS; SGS 642.1) ist eine solche dann zulässig, wenn der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt hat oder die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können. Ermessenstaxationen können im Einspracheverfahren nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden; die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (vgl. Art. 48 Abs. 2 StHG und Art. 139 Abs. 1 und 2 StG/VS). Diese Vorschriften stimmen überein mit den entsprechenden Bestimmungen über die direkte Bundessteuer (Art. 130 Abs. 2 bzw. Art. 132 Abs. 3 DBG). Sodann regeln Art. 28 Abs. 2 StG/VS und Art. 9 Abs. 3 StHG abschliessend und inhaltlich übereinstimmend mit Art. 32 Abs. 2 DBG die zulässigen Abzüge vom Einkommen bei Liegenschaften im Privatvermögen. Das für die direkte Bundessteuer Ausgeführte gilt somit auch für die Kantons- und Gemeindesteuern, und es kann auf die vorstehenden Erwägungen hierzu verwiesen werden. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist daher auch betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern abzuweisen.

III. Kosten und Entschädigung

6.

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens den Beschwerdeführern zu gleichen Teilen unter solidarischer Haftung aufzuerlegen (Art. 65 f. BGG). Es ist keine Parteientschädigung geschuldet (Art. 68 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verfahren 2C_800/2016 und 2C_801/2016 werden vereinigt.

2.

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten betreffend die direkte Bundessteuer (2C_801/2016) wird abgewiesen.

3.

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern (2C_800/2016) wird abgewiesen.

4.

Die Gerichtskosten von insgesamt Fr. 5'000.-- werden den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftung auferlegt.

5.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 14. Februar 2017

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

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Winiger