Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 744/2021

Urteil vom 21. September 2022

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichterin Aubry Girardin, Präsidentin,
Bundesrichter Beusch,
Bundesrichter Hartmann,
Gerichtsschreiber Mösching.

Verfahrensbeteiligte
Kantonale Steuerverwaltung Wallis, Bahnhofstrasse 35, 1951 Sitten,
Beschwerdeführerin,

gege n

A.A._____ und B.A._____, c/o C._____ AG,
Beschwerdegegner.

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Wallis und direkte Bundessteuer, Steuerperioden 2015 und 2016,

Beschwerde gegen das Urteil der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis
vom 27. Mai 2021.

Sachverhalt:

A.

A.a. Die Ehegatten A._____ sind Eigentümer von zwei Ställen in der Gemeinde U._____ (Parzellen Nrn. x, x, x, x), wovon einer (nachfolgend: westlicher Stall) durch Erbschaft und der andere (nachfolgend: östlicher Stall) durch Kauf in das Eigentum der Ehegatten gelangten. Die beiden Ställe sind mehr als 300 Jahre alt. Der westliche Stall dient als Materialdepot für die Bewirtschaftung des Gutes. Im östlichen Stall wurden früher Schweine gehalten, bis dies aufgrund geänderter Tierschutzbestimmungen nicht mehr möglich war. In der Folge stand der Stall eine Zeit lang leer.

A.b. Von 2014 bis 2017 wurden die beiden Ställe Renovationsarbeiten unterzogen und insbesondere Dächer, Wände, Wasserleitungen und Sickergruben erneuert. Am zerfallenen Unterstand wurde zudem die Mauer neu aufgebaut. Die Kosten der Renovationsarbeiten beliefen sich insgesamt auf Fr. 219'787.--. Nach Beendigung der Arbeiten wurde der westliche Stall wie zuvor als Materialdepot für die Bewirtschaftung des Gutes genutzt, während der östlich Stall neu als Werkraum diente.

A.c. Die Steuerpflichtigen deklarierten für die obengenannten Objekte einen Eigenmietwert in der Höhe von Fr. 2'000.-- und ein Einkommen in der Höhe von Fr. 150.-- (Pachtzins für die Nutzung der Wiesen und des Heus). Für die durchgeführten Renovationsarbeiten machten sie in ihrer Steuererklärung Unterhaltskosten von Fr. 51'918.-- (2015) bzw. 35'146.-- (2016) geltend und brachten diese in Abzug.

A.d. Mit Veranlagungsverfügung vom 7. September 2017 (Steuerperiode 2015) bzw. vom 13. September 2018 (Steuerperiode 2016) erachtete die kantonale Steuerverwaltung die deklarierten Kosten als nicht abzugsfähige Anlagekosten und nahm die entsprechenden Aufrechnungen vor. Ausserdem wurde auch der für die Ställe deklarierte Eigenmietwert gestrichen.

B.

B.a. Mit Einspracheentscheid vom 12. September 2019 wies die kantonale Steuerverwaltung die Einsprachen betreffend die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer für die Steuerperioden 2015 und 2016 ab.

B.b. A.A_____ und B.A._____gelangten daraufhin mit Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Wallis und beantragten, die angefallenen Kosten als Liegenschaftsunterhalt vom steuerbaren Einkommen in Abzug zu bringen. Die Steuerrekurskommission hiess mit Entscheid vom 27. Mai 2021 die Beschwerde zulasten der kantonalen Steuerverwaltung gut und liess die deklarierten Kosten für die Steuerperioden 2015 und 2016 sowohl für die Kantons- und Gemeindesteuern als auch für die direkte Bundessteuer zum Abzug zu.

C.
Die Steuerverwaltung des Kantons Wallis legt mit Eingabe vom 16. September 2021 Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht ein. Sie beantragt, die vorliegende Beschwerde gutzuheissen und das Urteil der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis vom 27. Mai 2021 in Sachen A._____ betreffend Veranlagungen der Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer für die Steuerperioden 2015 und 2016 aufzuheben. Der Einspracheentscheid vom 19. September 2019 der kantonalen Steuerverwaltung Wallis sei zu bestätigen.
A.A._____ und B.A._____ und die Steuerrekurskommission des Kantons Wallis beantragen, die Beschwerde sei abzuweisen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung stellt Antrag auf Gutheissung der Beschwerde.

Erwägungen:

I. Prozessuales

1.

1.1. Die Vorinstanz hat einen einzigen Entscheid für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie für die direkte Bundessteuer erlassen, was zulässig ist, soweit die zu entscheidenden Rechtsfragen im Bundesrecht und im harmonisierten kantonalen Recht gleich geregelt sind (BGE 135 II 260 E. 1.3.1). Unter diesen Umständen ist der Beschwerdeführerin nicht vorzuwerfen, nicht zwei getrennte Beschwerden eingereicht zu haben; aus ihrer Eingabe geht deutlich hervor, dass sie beide Steuerarten betrifft (BGE 135 II 260 E. 1.3.2 S. 264).

1.2. Gegen kantonal letztinstanzliche Endentscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig (vgl. Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Art. 90 BGG). Die Steuerrekurskommission erfüllt die Anforderungen an ein oberes kantonales Gericht im Sinne von Art. 86 Abs. 2 BGG (Urteil 2C 806/2019 / 2C 807/2019 vom 8. Juni 2020 E. 1.2). Die Steuerverwaltung des Kantons Wallis ist zur Beschwerdeführung berechtigt (Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG i.V.m. Art. 146 DBG [SR 642.11] und Art. 73 Abs. 2 StHG [SR 642.14]). Auf die form- (Art. 42 BGG) und fristgerecht (Art. 100 Abs. 1 BGG) eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

1.3. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann insbesondere die Verletzung von Bundes- und Völkerrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a und b BGG). Bei der Prüfung wendet das Bundesgericht das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG; BGE 142 I 155 E. 4.4.5 S. 157) und verfügt diesbezüglich über volle Kognition (Art. 95 BGG; BGE 141 V 234 E. 2 S. 236). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte (BGE 143 II 459 E. 2.1 S. 465; 134 II 207 E. 2 S. 210). Die Verletzung von verfassungsmässigen Rechten prüft das Bundesgericht nur, wenn eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG).

1.4. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung

im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; BGE 142 I 135 E. 1.6 S. 144 f.).

II. Direkte Bundessteuer

2.
Die Beschwerdeführerin ist der Ansicht, dass die von den Beschwerdegegnern geltend gemachten Kosten für die Renovation der beiden Ställen nicht als Unterhaltskosten in Abzug gebracht werden können.

2.1. Gemäss Art. 32 Abs. 2 Satz 1 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. Als Unterhaltskosten im Sinne von Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG steuerlich abziehbar sind jene Aufwendungen, die dazu dienen, den konkreten Nutzungswert eines Wirtschaftsguts in einer Liegenschaft zu erhalten, instand zu stellen oder ihn zu ersetzen. Von den Unterhaltskosten zu unterscheiden sind Aufwendungen, welche zur Wertvermehrung eines Grundstücks führen (vgl. Art. 34 lit. d DBG). 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 (vgl. Urteile 2C 582/2021 vom 29. November 2021 E. 2.1; 2C 450/2020 vom 15. September 2020 E. 4.1).

2.2. Praxisgemäss stellt eine Totalsanierung, die praktisch einem Neubau gleichkommt, aus steuerlicher Sicht eine Herstellung dar, weshalb die damit verbundenen Kosten einkommenssteuerlich nicht absetzbar sind. Auch ein völliger Um- oder Ausbau einer Liegenschaft kommt wirtschaftlich einem Neubau gleich. Wird eine Liegenschaft umgebaut und neuen Zwecken zugeführt, liegt eine Herstellung vor, wenn die "Renovation" umfangmässig einem Neubau gleichkommt (Urteile 2C 242/2020 vom 23. September 2020 E. 2.2; 2C 153/2014 vom 9. September 2014 E. 2.2 f. mit Hinweisen). Das Bundesgericht hat zum wirtschaftlichen Neubau mehrere Kriterien entwickelt (vgl. Urteile 2C 582/2021 vom 29. November 2021 E. 2.2; 2C 425/2020 vom 13. Juli 2020 E. 3.5.3). Von einem wirtschaftlichen Neubau ist demnach etwa auszugehen, wenn das Investitionsvolumen die Anschaffungskosten übersteigt, sodass von Herstellungskosten zu sprechen ist (Urteile 2C 558/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 2.4.1; 2C 153/2014 vom 4. September 2014 E. 2.3; 2C 233/2011 vom 28. Juli 2011 E. 3.2 in: RDAF 2013 II S. 80; 2C 63/2010 vom 6. Juli 2010 E. 2.3; 2C 666/2008 vom 12. Mai 2009 E. 2.4), wenn die Gebäudehülle ersetzt wird (Urteil 2C 63/2010 vom 10. Juni 2010 E. 2.3) oder eine Aushöhlung des
Gebäudes oder von Gebäudeteilen mit Neugestaltung der Innenraumeinteilung vorgenommen wird (Urteil 2C 460/2015 vom 1. Oktober 2015 E. 4.1; 2C 666/2012 vom 18. Dezember 2012 E. 2.2).

2.3. In all diesen Fällen gelangt eine Gesamtbetrachtung zur Anwendung und der Abzug für sämtliche ausgeführten Unterhaltsarbeiten ist zu verweigern (Urteil 2C 233/2011 vom 28. Juli 2011 E. 3.2). Dies betrifft auch jene Kosten, die angefallen wären, wenn die vom Umbau der Liegenschaft betroffenen Teile bloss unterhalten beziehungsweise saniert worden und unter diesen Umständen abzugsfähig gewesen wären (Urteile 2C 582/2021 vom 29. November 2021 E. 2.3; 2C 242/2020 vom 23. September 2020 E. 2.4 mit Hinweis).

3.

3.1. Gemäss verbindlicher Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz beliefen sich die Kosten für die Renovationsarbeiten der beiden über 300 Jahre alten Ställe auf insgesamt Fr. 219'787.--. Auch wenn die Gebäudewerte durch die Vorinstanz nicht festgestellt wurden, so ergibt sich aus den Akten (Art. 105 Abs. 2 BGG), dass der Beschwerdegegner im Jahre 2005 den östlichen Stall (insgesamt drei Grundstücke) für Fr. 30'000.-- gekauft hat, während ihm bei der Erbteilung für den westlichen Stall Fr. 11'806.50 angerechnet worden sind. Auch die sich bei den Akten befindenden Bilder - welche den Zustand der beiden Ställe vor der Renovation dokumentieren - belegen, dass sich die damaligen Gebäudewerte weit unter den Aufwendungen für die Renovation befunden haben mussten. Die durchgeführten Arbeiten sind sowohl absolut betrachtet als auch im Verhältnis zu den Gebäudewerten

als sehr umfangreich zu bezeichnen. Bereits angesichts von Kosten in einem solchen Ausmass ist üblicherweise davon auszugehen, dass die durchgeführten Umbauten wertvermehrend wirkten (vgl. Urteil 2C 734/2021 vom 23. Juni 2022 E. 3.4.2).

3.2. Im Weiteren sind bei den Renovationsarbeiten insbesondere Dächer, Wände, Wasserleitungen und Sickergruben erneuert sowie eine Mauer am zerfallenen Unterstand neu aufgebaut und der Stromanschluss für die verschiedenen Parzellen in den Boden verlegt worden. Massgeblich für den Wert einer Liegenschaft sind der bauliche Zustand und die notwendigen Infrastrukturen wie Heizung, elektrische Installationen und sanitäre Anlagen. All dies wurde mit den kostspieligen Arbeiten erheblich verbessert und die Ställe wurden umfassend instand gestellt. Auch unter diesem Aspekt stellen die Renovationsarbeiten in ihrer Gesamtheit eine wertvermehrende Investition dar (vgl. Urteil 2C 286/2014 vom 23. Februar 2015 E. 3.4 f.). Eine teilweise Geltendmachung der Renovationsarbeiten als Unterhaltskosten - wie dies die Beschwerdegegner gemacht und die Kosten für den Aufbau des Unterstandes nicht in Abzug gebracht haben - ist vorliegend nicht möglich (vorne E. 2.3).

3.3. Ob die Beschwerdegegner bereits vor der Renovation einen Eigenmietwert für die beiden Ställe deklariert haben, ist für die Qualifikation als wertvermehrende Investition ohne Belang. Der Eigenmietwert ist nur insofern relevant, als Unterhaltskosten in wirtschaftlicher und zeitlicher Hinsicht einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der Einkommenserzielung aufweisen müssen (vgl. Urteil 2C 251/ 2016 vom 30. Dezember 2016 E. 3.2 in StR 72/2017 S. 239). Bei selbstgenutzten Liegenschaften sind dementsprechend nur diejenigen Unterhaltskosten abzugsfähig, die mit dem (steuerbaren) Eigenmietwert unmittelbar verbunden sind (vgl. u.a. die Urteile 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). Somit wäre der deklarierte Eigenmietwert Voraussetzung, dass die Renovationsarbeiten überhaupt als Unterhaltskosten angerechnet werden können. Hingegen macht er die vorliegenden Renovationsarbeiten nicht zu Unterhaltskosten; nur weil zuvor ein Eigenmietwert versteuert wurde, sind zukünftige Aufwendungen für eine Liegenschaft nicht per se als solche abzugsfähig.
Schon daraus ergibt sich, dass dem Umstand, ob die kantonale Steuerverwaltung in den Veranlagungsverfügungen 2012 und 2013 den Eigenmietwert eingesetzt hat oder nicht, keine weitere Bedeutung zukommt. Wie die Beschwerdeführerin zudem zutreffend ausführt, entfalten Veranlagungsverfügungen nur Rechtskraftwirkungen hinsichtlich der Steuerperiode, für die sie ergangen sind, und binden die Veranlagungsbehörde nicht im Hinblick auf nachfolgende Steuerperioden (BGE 140 II 157 E. 8).

3.4. Es braucht auch nicht weiter erörtert zu werden, ob der neue Gebrauch des einen Stalls als Hobby- und Werkraum sowie zur Lagerung von Baumnüssen anstatt der rechtlich nicht mehr möglichen Schweinehaltung eine Nutzungsänderung darstellt oder immer noch als landwirtschaftliche Nutzung gelten kann. Die Tatsache, dass die Rechtsprechung bei einer Nutzungsänderung der Liegenschaft oder einzelner Teile davon eine Wertvermehrung annimmt, bedeutet nicht, dass ohne Nutzungsänderung keine Wertvermehrung eintreten kann (vgl. Urteil 2C 286/2014 vom 23. Februar 2015 E. 3.5).
Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2015 und 2016 ist somit gutzuheissen, das Urteil der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis vom 27. Mai 2021 aufzuheben und der Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung vom 12. September 2019 zu bestätigen.

III. Staats- und Gemeindesteuern

4.
Die Bestimmung des Harmonisierungsrechts über den Abzug von Unterhaltskosten (Art. 9 Abs. 3 Satz 1 StHG) stimmt mit der bundessteuerlichen Regelung überein und lässt den Kantonen keinen Gestaltungsspielraum (vgl. Urteile 2C 582/2021 vom 29. November 2021 E. 5; 2C 450/2020 vom 15. September 2020 E. 5.3). Es kann daher auf die vorstehenden Erwägungen zur bundessteuerlichen Rechtslage verwiesen werden.
Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 und 2016 ist somit ebenfalls gutzuheissen, der angefochtene Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis vom 27. Mai 2021 aufzuheben und der Einspracheentscheid vom 19. September 2019 der kantonalen Steuerverwaltung zu bestätigen.

IV. Kosten- und Entschädigung

5.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens den unterliegenden Beschwerdegegnern unter solidarischer Haftung aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 und 5 BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 3 BGG).
Über die Kosten- und Entschädigungsfolgen im kantonalen Verfahren hat die Vorinstanz neu zu befinden (Art. 68 Abs. 5 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2015 und 2016 wird gutgeheissen, das Urteil der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis vom 27. Mai 2021 aufgehoben und der Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung vom 12. September 2019 bestätigt.

2.
Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 und 2016 wird gutgeheissen, das Urteil der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis vom 27. Mai 2021 aufgehoben und der Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung vom 12. September 2019 bestätigt.

3.
Die Gerichtskosten von Fr. 2'500.-- werden den Beschwerdegegnern unter solidarischer Haftung auferlegt.

4.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

5.
Zur Neuverlegung der Kosten des kantonalen Verfahrens wird die Angelegenheit an die Steuerrekurskommission des Kantons Wallis zurückgewiesen.

6.
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis und der Eidgenössischen Steuerverwaltung mitgeteilt.

Lausanne, 21. September 2022
Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Die Präsidentin: F. Aubry Girardin

Der Gerichtsschreiber: F. Mösching