

Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz Kammer II



II 2021 126

Entscheid vom 23. Januar 2023

Besetzung

lic.iur. Achilles Humbel, Präsident
Dr.iur. Frank Lampert, Richter
lic.iur. Karl Gasser, Richter
Dr.iur. Thomas Twerenbold, Gerichtsschreiber

Parteien

A.A. _____ und **B.A.** _____,
Beschwerdeführer,

gegen

Kantonale Steuerkommission/Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer, Bahnhofstrasse 15, Postfach 1232, 6431 Schwyz, Vorinstanzen,

Gegenstand

Einkommens- und Vermögenssteuer (Veranlagung 2017)

Sachverhalt:

A. Die Ehegatten A.A._____ und B.A._____ (Steuerpflichtige) deklarierten in ihrer Steuererklärung 2017 (u.a.) im Wertschriftenverzeichnis zusätzliche 90'000 Aktien der X._____AG (neben den bereits im Jahr 2015 von der Y._____ Holding AG zum Nominalwert erworbenen 20'000 Aktien der X._____AG und dem gewährten zinslosen Darlehen von Fr. 500'000.-- an die X._____AG) und machten im Liegenschaftenverzeichnis in der separaten Aufstellung/Abrechnung zur Steuererklärung für das Grundstück GB-/Kat.Nr. xxx Gemeinde U._____/SZ, Liegenschaft Z._____ (Baujahr 1745), 1/2 Anteil, die (anteiligen) Kosten der Neuinstallation von Luftentfeuchern in den (bis auf weiteres nicht vermieteten bzw. von den beiden Miteigentümern selbst genutzten) Räumen im Untergeschoss bzw. Kellergeschoss (bestehend aus 3 Teilen: ein Grossraum im Mitteltrakt für Mitarbeitersitzungen etc. sowie zwei Büroräume im West- und Ostflügel) als abzugsfähigen Liegenschaftsunterhalt geltend (vgl. Steuerakten 2017 act. 81 ff., act. 101 und act. 152 ff., act. 161 f.).

Die anschliessenden Abklärungen der Veranlagungsbehörde ergaben, dass A.A._____ die zusätzlichen 90'000 Aktien der X._____AG mit Aktienkaufvertrag vom 27. November 2017 ("Share Sale and Purchase Agreement") von der Y._____ Holding AG zum Nominalwert von Fr. 0.10 pro Aktie, d.h. für insgesamt Fr. 9'000.--, gekauft hatte. Gleichzeitig hatte auch die Investorin C._____ mit Vertrag über den Kauf von Aktien sowie die Leistung einer Kapitaleinlage vom 27. November 2017 ("Share Purchase and Capital Contribution Agreement") 111'334 Aktien der X._____AG von der Y._____ Holding AG zum Nominalwert von Fr. 0.10 pro Aktie, d.h. insgesamt Fr. 11'133.40, gekauft und sich zusätzlich zur Leistung einer Kapitaleinlage von Fr. 4'488'866.60 in die Reserven und das Eigenkapital der X._____AG verpflichtet. Auf Anfrage der Veranlagungsbehörde, weshalb A.A._____ lediglich den Nominalwert der Aktien der X._____AG zu bezahlen gehabt habe, erklärte D._____ (Präsident des Verwaltungsrates der Y._____ Holding AG und Verwaltungsratsmitglied der X._____AG), dass A.A._____ nicht die gleichen Konditionen wie C._____ gehabt habe, weil er C._____ als Investorin gefunden und gemeinsam mit der Y._____ Holding AG zur Investition in die X._____AG habe überzeugen können.

B. Mit Veranlagungsverfügung 2017 vom 26. Februar 2020 (Versand: 16. März 2020) wurden die Steuerpflichtigen kantonal mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 988'400.-- (satzbestimmend Fr. 520'000.--) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 9'593'000.-- sowie bundessteuerlich mit einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen Fr. 1'015'800.-- veranlagt. In

Abweichung zur Steuererklärung wurden Fr. 329'271.-- (Total Einkommen Fr. 365'871.-- abzüglich 10% AHV-Beiträge Fr. 36'600.--) als steuerbares Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit aus der Arbeitsleistung resp. als Vermittlungsprovision im Zusammenhang mit dem Verkauf von 111'334 Aktien der X._____AG durch die Y._____ Holding AG an die Investorin C._____ aufgerechnet. Ebenfalls wurde der Betrag von Fr. 11'491.-- für die Neuanschaffung/den Einbau von Entfeuchtungsgeräten inkl. elektrischer Anlagen in der Liegenschaft Z._____ (GB-/Kat.Nr. xxx) nicht als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zugelassen (vgl. Steuerakten 2017 act. 1 ff.).

C. Mit Eingabe vom 18. März 2020 erhoben die Steuerpflichtigen Einsprache bei der Kantonalen Steuerkommission / Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer des Kantons Schwyz, welche mit Einspracheentscheid vom 22. November 2021 (Versand: 30.11.2021) wie folgt entschied (vgl. Einspracheakten act. 1 ff.):

1. Die Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung 2017 vom 16. März 2020 (Versand) wird abgewiesen.
2. Das steuerbare Einkommen wird kantonal neu auf CHF 1 025 000.-- (satzbestimmend CHF 539 400.--) festgesetzt, das steuerbare Vermögen bleibt unverändert bei CHF 9 593 000.-- (...). Bundessteuerlich wird das steuerbare und satzbestimmende Einkommen neu auf CHF 1 052 400.-- festgesetzt (Steuerbetrag p.a. CHF 120 524.--).

[...]

Die Einsprachebehörde bestätigte die Einschätzung der Veranlagungsbehörde, dass der von der Y._____ Holding AG gewährte Vorzugspreis für den Kauf von 90'000 Aktien der X._____AG der indirekten Bezahlung für die Vermittlung der Investorin C._____ diene. Im Unterschied zur Veranlagungsbehörde ging die Einsprachebehörde davon aus, dass keine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, sondern dass es sich um steuerbare Einkünfte handelt, die unter die Einkommensgeneralklausel fallen, womit der von der Veranlagungsbehörde gewährte Abzug von 10% für AHV-Beiträge wegfällt. Ebenfalls bestätigte die Einsprachebehörde betreffend die Liegenschaft Z._____ (GB-/Kat.Nr. xxx), dass die Veranlagungsbehörde die Kosten von Fr. 11'491.-- für die Neuinstallation von Luftentfeuchern nicht als Liegenschaftsunterhalt qualifiziert und zum Abzug zugelassen hat.

D. Am 9. Dezember 2021 erheben die Steuerpflichtigen fristgerecht Beschwerde beim Verwaltungsgericht Schwyz mit dem Antrag:

Die 1. Aufrechnung von Fr. 365'817.- im Zusammenhang mit dem Kauf von 90'000 Aktien der X._____AG vom 27. Nov. 2017 zum Kaufpreis von Fr. -.10 pro Aktie (entsprechend dem Nennwert pro Aktie) sei aufzuheben.

Die 2. Aufrechnung von Fr. 11'491.- für den Einbau der Entfeuchtungsanlage in der Liegenschaft Z. _____ sei aufzuheben.

Das steuerpflichtige Einkommen sei wie folgt zu reduzieren:

Kantonale Steuern

Steuerbares Einkommen gemäss Einsprache-Entscheid gerundet	Fr.	1'025'000.-
Steuerbares Einkommen gemäss Einsprache-Entscheid genau	Fr.	1'025'088.-
Abzüglich angefochtene 1. Aufrechnung	./.	Fr. 365'817.-
Abzüglich angefochtene 2. Aufrechnung	./.	Fr. 11'491.-
<hr/>		
Steuerbares Einkommen beantragt	Fr.	647'780.-

Direkte Bundessteuer

Steuerbares Einkommen gemäss Einsprache-Entscheid gerundet	Fr.	1'052'400.-
Steuerbares Einkommen gemäss Einsprache-Entscheid genau	Fr.	1'052'447.-
Abzüglich angefochtene 1. Aufrechnung	./.	Fr. 365'817.-
Abzüglich angefochtene 2. Aufrechnung	./.	Fr. 11'491.-
<hr/>		
Steuerbares Einkommen beantragt	Fr.	675'139.-

Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten des Kantons Schwyz bzw. der Staatskasse.

[...]

E. Die Vorinstanz beantragt mit Vernehmlassung vom 20. Januar 2022 die Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführer. Es folgten weitere Schriftenwechsel, wobei beide Parteien an ihren Standpunkten festhielten.

Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1. Streitig und zu prüfen ist zunächst die Aufrechnung von Fr. 365'871.-- als steuerbares Einkommen im Zusammenhang mit dem Kauf von 90'000 Aktien der X. _____ AG vom 27. November 2017 zum Kaufpreis von Fr. 0.10 pro Aktie (entsprechend dem Nennwert pro Aktie).

1.1 Der direktsteuerliche Begriff des Einkommens ist harmonisiert (Art. 7 Abs. 1 StHG) und im kantonalen Steuerrecht gleich auszulegen wie im Recht der direkten Bundessteuer (Art. 16 ff. DBG; vgl. BGE 143 II 402 Erw. 7.1 S. 407; BGE 140 II 353 Erw. 6 S. 362). Im Bereich der Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen gilt das Konzept der Reinvermögenszugangstheorie ("théorie de l'accroissement du patrimoine" bzw. "imposition du revenu global net"). Danach unterliegen aufgrund der Generalklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG und des nicht

abschliessenden Positivkatalogs (Art. 17 - 23 DBG) alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der direkten Bundessteuer. Vorbehalten bleiben die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (Art. 16 Abs. 3 DBG) und die im Negativkatalog von Art. 24 DBG abschliessend aufgezählten Fälle (BGE 146 II 97 Erw. 2.2 S. 99 f.; BGE 143 II 402 Erw. 5.1 S. 404; BGE 139 II 363 Erw. 2.1 S. 365 mit zahlreichen Hinweisen). Der Reinvermögenszugang, wie er Art. 16 Abs. 1 DBG zugrunde liegt, besteht in einer Nettogrösse ("montant net"). Er entspricht dem Überschuss aller Vermögenszugänge gegenüber den Vermögensabgängen derselben Steuerperiode. Einkommen ist demgemäss die Gesamtheit derjenigen Wirtschaftsgüter, die einem Individuum während der massgeblichen Steuerperiode zufließen, und die es ohne Schmälerung seines Vermögens zur Befriedigung seiner persönlichen Bedürfnisse und für seine laufende Wirtschaft verwenden kann (BGE 143 II 402 Erw. 5.2 S. 404; BGE 140 II 353 Erw. 2.1 S. 355). Soweit der Vergleich der Vermögenszugänge gegenüber den Vermögensabgängen im Privatvermögen tatsächlich einen Überschuss ergibt, stellt sich noch die Frage, ob dieser als steuerbares Einkommen zu betrachten ist, als ein steuerfreier Kapitalgewinn (Art. 16 Abs. 3 DBG) oder als ein ausdrücklich in Art. 24 DBG vorgesehener Fall (BGE 143 II 402 Erw. 5.2 S. 404). Um einen Einkommenszufluss gemäss Art. 16 Abs. 1 DBG und der Reinvermögenszugangstheorie handelt es sich insbesondere dann, wenn eine Bank gegenüber einem Privatkunden auf Forderungen verzichtet (vgl. Urteil BGer 2C_120/2008 vom 13.8.2008 Erw. 2.2, in StE 2009 DBG/ZH B 21.1 Nr. 18; BGE 140 II 353 Erw. 2.2 S. 355).

1.2.1 Die Vorinstanz ist der Auffassung, dass der Beschwerdeführer mit dem Kauf von 90'000 Aktien der X. _____ AG einen geldwerten Vorteil erhielt, weil er trotz höherem Aktienwert lediglich den Nominalwert von Fr. 0.10 pro Aktie habe bezahlen müssen. Der von der Y. _____ Holding AG gewährte Vorzugspreis habe der indirekten Bezahlung für die Vermittlung der Investorin C. _____ gedient (angefochtener Entscheid, Erwägungen Ziff. 3.1.1 - 3.1.3). Bei der indirekten Abgeltung für die Vermittlung der Investorin C. _____ handle es sich um steuerbare Einkünfte, die unter die Einkommensgeneralklausel fielen (angefochtener Entscheid, Erwägungen Ziff. 3.2.1 - 3.2.6). Die Veranlagungsbehörde habe den Betrag von Fr. 365'871.-- berechnet, indem sie die zeitgleich von C. _____ zu leistende Kapitaleinlagerereserve ins Verhältnis zum Aktienkauf des Beschwerdeführers gesetzt habe. Bei einem Investitionsvolumen resp. einer Kapitaleinlagerereserve von Fr. 4'488'866.60 erschienen rund 8% für eine Finanzvermittlung nicht als überhöht (angefochtener Entscheid, Erwägungen Ziff. 3.3.1 u. 3.3.2).

1.2.2 Die Beschwerdeführer argumentieren dagegen, bei dem getätigten Kauf von 90'000 Aktien der X._____AG zum Nominalwert von Fr. 0.10 entsprechenden Kaufpreis pro Aktie habe es sich um ein reines Aktienkaufgeschäft gehandelt. Es habe kein Einkommen beinhaltet und generiert, schon gar nicht steuerpflichtiges. Dass die Reserveeinlage zu einem Wertanstieg der zum Nominalwert gekauften 90'000 Aktien der X._____AG geführt habe, treffe nicht zu. Die X._____AG sei ein Biotechnologie-Start-up-Unternehmen. Sie sei im Jahre 2014 gegründet worden und betreibe ausschliesslich Forschungsarbeit im Bereich Molekularbiologie. Sie habe bis heute noch keinen einzigen Franken Umsatz gemacht und keinen einzigen Franken Gewinn erzielt. Die finanziellen Mittel seien bereits weitgehend durch Forschungsaufwendungen aufgebraucht worden. Das Vermögen bestehe auch heute noch ausschliesslich aus immateriellen Aktiven, nämlich aktiviertem Forschungs- und Entwicklungsaufwand. Wenn ein kommerzieller Durchbruch nicht gelinge, sei die X._____AG wertlos und müsse sie wegen Erfolglosigkeit liquidiert werden. Darum könnten die Aktien nicht einfach nach "Schema F" bewertet werden wie klassische und etablierte Aktiengesellschaften nach den üblichen Richtlinien der Eidgenössischen Steuerverwaltung für die Bewertung von nicht börsenkotierten Aktien für Vermögenssteuerzwecke. Würden die faktischen und wirtschaftlichen Besonderheiten berücksichtigt, dann werde klar, dass mit dem Kauf von 90'000 Aktien der X._____AG kein Geld verdient und kein steuerbares Einkommen erzielt worden sei. Die Besteuerung eines über den Kaufpreis hinausgehenden Betrags widerspreche sowohl dem Einkommensbegriff als auch dem Realisationsprinzip. Aktien seien kein Einkommen bzw. fielen nicht unter den Einkommens- und Realisationsbegriff. Aktien seien weder Geld noch würden sie ein Forderungsrecht in welcher Höhe auch immer beinhalten. Nur Geld und bedingungslose, fällige und klar bezifferte Forderungsrechte würden im Zeitpunkt des Zuflusses bzw. der Entstehung als Einkommen im Sinne des Einkommensbegriffs gelten. Einkommenssteuerpflichtig sei bei Gratisausgabe und Gratiserhalt von Aktien beim Aktionär nur der Nennwert der erhaltenen Aktien. Aus diesen Gründen bildeten die zum Nennwert gekauften Aktien kein Einkommen, selbst wenn der Aktienwert höher gewesen wäre als der Nennwert. Der angefochtene Besteuerungsversuch laufe im Ergebnis auf die Besteuerung eines vorweggenommenen fiktiven, noch nicht realisierten Kapitalgewinnes hinaus.

1.3.1 Es ist davon auszugehen, dass eine Kapitalgesellschaft grundsätzlich nichts schenkt. Ihre Leistungen erbringt sie aus wirtschaftlichen Gründen, nicht im Hinblick auf die Begünstigung einer Person. Folglich haben Rechtsgeschäfte, die sie mit nahestehenden Dritten eingeht, dem Drittvergleich ("dealing at arm's length") zu genügen (vgl. Urteil BGer 2C_655/2018 vom 22.8.2018 Erw. 4.3). Der

Beschwerdeführer konnte von der Y. _____ Holding AG zusätzliche 90'000 Aktien der X. _____ AG zum Nominalwert erwerben, weil er C. _____ als Investorin finden und gemeinsam mit der Y. _____ Holding AG von einer Investition in die X. _____ AG überzeugen konnte. Es steht ausser Frage, dass durch die von C. _____ als Investorin zusätzlich erbrachte Kapitaleinlagereserve (Fr. 4'488'866.60) die Eigenkapitalbasis der X. _____ AG gestärkt wurde und – als Reflex – der innere Wert der Aktien der X. _____ AG (jedenfalls vorübergehend) angestiegen ist, wovon alle Aktionäre profitiert haben. Konkret stellt sich infolgedessen die Frage, ob die Y. _____ Holding AG die 90'000 Aktien der X. _____ AG unter den gegebenen Umständen auch an einen unabhängigen Dritten zum Nominalwert veräussert hätte. Diese Frage ist zu verneinen, wie denn auch die festgelegten Ausgabenpreise bei den Kapitalerhöhungen der X. _____ AG in den Jahren 2016 und 2018 zeigen (angefochtener Entscheid, Erwägungen Ziff. 3.1.1). Bereits zuvor im Jahr 2015 konnte der Beschwerdeführer 20'000 Aktien der X. _____ AG nur deshalb zum Nominalwert erwerben, weil er sich zudem verpflichtet hatte, der X. _____ AG ein unverzinsliches Darlehen von Fr. 500'000.-- zu gewähren (vgl. FACILITY AGREEMENT, Ziff. 9 "SHARE ACQUISITION OPTION"). Insoweit der Beschwerdeführer von der Y. _____ Holding AG die 90'000 Aktien der X. _____ AG zum Nominalwert erwerben konnte, enthielten die Aktien somit auch eine Abgeltung bzw. Gegenleistung für die erbrachte Finanzvermittlung. Der geldwerte Vorteil konnte mit der Einräumung der Vergünstigung als endgültig verdient betrachtet werden. Demgegenüber liegt entgegen den Beschwerdeführern keine der Ausgabe von Gratisaktien vergleichbare Situation vor. Bei der Ausgabe von Gratisaktien fliesst dem Aktionär von der Gesellschaft eine Leistung zu, an der er virtuell schon vor deren Ausscheidung aus dem Gesellschaftsvermögen Anteil hatte (vgl. BGE 103 Ia 115 Erw. 4a S. 117). Das war jedoch beim Beschwerdeführer bezüglich der von der Y. _____ Holding AG zusätzlich zum Nominalwert erworbenen 90'000 Aktien der X. _____ AG gerade nicht der Fall.

1.3.2 Fraglich ist das Ausmass des einkommenssteuerlich erfassten Reinvermögenszugangs. Der Besteuerung unterliegt grundsätzlich die positive Differenz zwischen dem Verkehrswert der Aktien der X. _____ AG und dem tieferen Abgabepreis. Bei Vorliegen einer massgeblichen Handänderung unter Dritten gilt der dabei erzielte Kaufpreis als Verkehrswert. Vorliegend wurde jedoch nicht auf den kalkulierten Verkehrswert der Aktien der X. _____ AG im Rahmen des von C. _____ getätigten Investments abgestellt. Die Veranlagungsbehörde berechnete vielmehr den Betrag von Fr. 365'871.--, indem sie die von C. _____ als Investorin zusätzlich zum Nominalwert zu leistende Kapitaleinlagereserve (Fr. 4'488'866.60) ins Verhältnis zum Aktienkauf des Beschwerdeführers (90'000

Aktien A.A. _____ / Total Aktien X. _____ AG 1'113'340) setzte. Das kann insofern noch als sachgerecht betrachtet werden, als es im Ergebnis wenigstens dem von der Y. _____ Holding AG mit dem Verkauf der 90'000 Aktien zum einfachen Nominalwert dem Beschwerdeführer gewährten geldwerten Vorteil aus der Sicht der Y. _____ Holding AG entspricht. Damit folgt die Veranlagungsbehörde der objektbezogenen Betrachtungsweise streng aus der Perspektive der Y. _____ Holding AG und berücksichtigt, dass mit der von C. _____ als Investorin zusätzlich erbrachten Kapitaleinlagereserve in die Reserven und das Eigenkapital der X. _____ AG das Reinvermögen der X. _____ AG und als Folge dessen auch der innere Wert der Aktien der X. _____ AG zumindest in diesem Umfang entsprechend angestiegen ist. Insoweit hätte sich daher jedenfalls auch ein unabhängiger Dritter als (evtl. neuer) Aktionär in die (Kapitaleinlage-) Reserven der Gesellschaft "einkaufen" müssen. Die Frage, ob der entsprechend berechnete Betrag als Entgelt für die Finanzvermittlung überhöht erscheint, stellt sich unter diesem Gesichtspunkt nicht (vgl. angefochtener Entscheidung, Erwägungen Ziff. 3.3.2). Die Kritik der Beschwerdeführer, dass für die Ermittlung des Verkehrswerts der Aktien der X. _____ AG nicht einfach auf die "Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer" abgestellt werden darf, geht dabei ebenfalls fehl. Das Ausmass des einkommenssteuerlich erfassten Reinvermögenszugangs hat zumindest dem mit dem Verkauf der Aktien der X. _____ AG zum einfachen Nominalwert gewährten geldwerten Vorteil aus der Sicht der Y. _____ Holding AG zu entsprechen. Immerhin ist von der Veranlagungsbehörde dem Umstand, dass es sich bei der X. _____ AG um ein Start-up-Unternehmen in der Aufbauphase handelt, dadurch Rechnung getragen worden, dass der Vermögenssteuerwert (bis zum Vorliegen von repräsentativen Geschäftsergebnissen) aufgrund des Substanzwerts bestimmt worden ist und die bisher bei den Finanzierungsrunden bezahlten Investorenpreise nicht berücksichtigt worden sind. Entgegen der Meinung der Beschwerdeführer verhält es sich auch nicht so, dass die Wegleitung nur in dem Fall gilt, für den sie in erster Linie vorgesehen ist, nämlich für die Bewertung von Wertpapieren juristischer Personen im Hinblick auf die Vermögensbesteuerung; vielmehr kann sie auch dann anwendbar sein, wenn zu prüfen ist, welcher Preis normalerweise vereinbart worden wäre, wenn nicht der Aktionär oder eine ihm nahestehende Person, sondern ein unabhängiger Dritter die Wertpapiere erworben hätte (vgl. Urteil BGer 2A.590/2002 vom 22.5.2003 Erw. 2.2 mit Hinweisen; ebenfalls Urteil BGer vom 4.11.1987 publiziert in StE 1988 BdBSt B 72.13.22 Nr. 10 Erw. 2d).

1.3.3 Der in Art. 29 Abs. 2 BV garantierte Anspruch auf rechtliches Gehör verpflichtet das Gericht, die Parteivorbringen tatsächlich zu hören, zu prüfen und in

der Entscheidungsfindung zu berücksichtigen. Die Begründung muss deshalb zumindest kurz die wesentlichen Überlegungen nennen, von denen sich das Gericht hat leiten lassen und auf die es seine Entscheidung stützt. Dagegen wird nicht verlangt, dass sich die Begründung mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt (BGE 143 III 65 Erw. 5.2 S. 70 f.; BGE 141 III 28 Erw. 3.2.4 S. 41; je mit Hinweisen). Die Beschwerdeführer werfen der Vorinstanz vor, dass sie die speziellen Umstände und die einmaligen faktischen, rechtlichen und wirtschaftlichen Gegebenheiten und die "Leidensgeschichte" der X._____AG als Start-Up-Biotechunternehmen völlig ausser Acht gelassen habe. Dies sei sehr wohl wichtig für die Beurteilung der Frage, welchen Wert die 90'000 Aktien der X._____AG im November 2017 besessen hätten. Die Vorinstanz hat dem zu Recht entgegengehalten, dass sich die Behörde auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken kann (angefochtener Entscheid, Erwägungen Ziff. 2.1) und dass nicht die finanzielle Entwicklung der X._____AG zu beurteilen ist, sondern die Frage, ob der Beschwerdeführer in der Steuerperiode 2017 einen steuerbaren geldwerten Vorteil erhalten hat. Entgegen der Meinung der Beschwerdeführer ist von daher eine Gehörsverletzung und/oder materielle Rechtsverweigerung nicht auszumachen. Die massgeblichen tatsächlichen und rechtlichen Fragen sind von der Vorinstanz eingehend thematisiert worden. Es ist mit Blick auf den Gehörsanspruch nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz keinen Anlass gesehen hat, die als nicht massgeblich erachteten Vorbringen der Beschwerdeführer in die Würdigung einzubeziehen. Der Umstand, dass die Vorinstanz eine Rechtsauffassung vertritt, welche von derjenigen der Beschwerdeführer abweicht, begründet im Übrigen keine Gehörsverletzung (vgl. Urteile BGer 2C_603/2020 vom 11.2.2021 Erw. 4.2; 2C_830/2019 vom 27.4.2020 Erw. 2; 4A_616/2009 vom 11.5.2010 Erw. 2.2).

2. Im Streit liegt sodann auch noch die Nichtgewährung des Abzugs für Liegenschaftsunterhalt im Betrag von Fr. 11'491.-- für den Einbau der Entfeuchtungsanlage in der Liegenschaft Z._____.

2.1 Gemäss § 32 Abs. 2 Bst. a Satz 1 StG 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. Diese Bestimmung entspricht wörtlich Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG sowie Art. 9 Abs. 3 Satz 1 StHG.

Den Unterhaltskosten sind gemäss § 32 Abs. 2 Bst. a Satz 2 StG Investitionen gleichgestellt, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, soweit sie bei der direkten Bundesteuer abziehbar sind. Der Begriff der Unterhaltskosten im Sinne von § 32 Abs. 2 Bst. a Satz 2 StG entspricht somit jenem der direkten

Bundessteuer (Art. 32 Abs. 2 Satz 2 DBG) bzw. des harmonisierten kantonalen Steuerrechts (Art. 9 Abs. 3 Satz 2 und 3 Bst. a StHG). Demnach bestimmt bei Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, das Eidgenössische Finanzdepartement in Zusammenarbeit mit den Kantonen, wie weit sie den Unterhaltskosten gleichgestellt werden können (Art. 9 Abs. 3 Satz 3 Bst. a StHG, Art. 32 Abs. 2 Satz 2 DBG; Urteil BGer 2C_153/2014 vom 9.9.2014 Erw. 2.1, in StE 2014 B 25.6 Nr. 63).

2.2.1 Die Vorinstanz beruft sich darauf, dass abziehbare Liegenschaftsunterhaltskosten nur vorliegen, wenn die vorgenommene Massnahme dazu dient, eine vorbestehende Installation in der Liegenschaft zu erhalten, instand zu stellen oder zu ersetzen. Massgebend dafür, ob die Kosten als abziehbarer Liegenschaftsunterhalt oder wertvermehrende Anlagekosten zu qualifizieren sind, sei zudem nicht eine Gesamtbetrachtung im Sinne von Kosten-Nutzen auf längere Sicht, sondern der Einfluss einer Massnahme auf den Zustand der Liegenschaft im Zeitpunkt der Vornahme der Massnahme. Die Vorinstanz bezweifelt ausserdem, dass die Luftentfeuchter einen Energiespareffekt haben, benötigten Entfeuchter doch Strom zum Betrieb, und ändere sich mit Luftentfeuchtern auch der energetische Zustand eines Gebäudes nicht, blieben die Mauern im Inneren des Gebäudes doch genau gleich kalt wie ohne Luftentfeuchter (angefochtener Entscheid, Erwägungen Ziff. 4.2).

2.2.2 Die Beschwerdeführer halten an der steuerlichen Abzugsfähigkeit der Kosten für die Entfeuchtungsanlage als Liegenschaftsunterhaltskosten fest. Der Wert der Liegenschaft Z._____ sei dadurch nicht erhöht worden, weil es eine Selbstverständlichkeit und ein bauhygienisches und baugesundheitliches Erfordernis sei, dass ein Gebäude durch Feuchtigkeit, Schimmelpilz und dergleichen nicht die Gesundheit der Menschen schädige. Zudem führten Feuchtigkeit und Ausbreitung von Schimmelpilz zu weiterer Schädigung des Gebäudes. Schliesslich sei daran zu erinnern, dass das Steuerrecht Energie- und Umweltschutzmassnahmen speziell begünstige.

2.3.1 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 Bst. d DBG). Während Unterhaltskosten der Erhaltung bereits vorhandener Werte dienen, werden mit wertvermehrenden Aufwendungen zusätzliche neue Werte geschaffen. Die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung er-

folgt 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. zum Ganzen: Urteil BGer 2C_582/2021 vom 29.11.2021 Erw. 2.1 mit weiteren Hinweisen).

2.3.2 Entgegen der Meinung der Beschwerdeführer hat der Einbau von Entfeuchtungsgeräten im Untergeschoss der Liegenschaft Z._____ zu einem Mehrwert der Liegenschaft geführt. Wie die Beschwerdeführer selbst vorbringen, ist früher der Keller ein feuchtes und verschimmeltes Kellerloch gewesen. Derweil wird das aus 3 Teilen bestehende Kellergeschoss von den beiden Miteigentümern als Grossraum für Mitarbeitersitzungen etc. (Mitteltrakt) und Büroräume (West-/Ostflügel) genutzt (vgl. Steuerakten 2017 act. 161 f.). Die Anschaffung ist zur Eindämmung und Verhinderung von Schimmelbefall erfolgt. Die Massnahmen zur Entfeuchtung der Räume dienen dem Gesundheitsschutz. Dadurch konnte der Nutzwert der Räume im Untergeschoss (Kellergeschoss) gegenüber dem bisherigen/früheren Zustand erhöht bzw. qualitativ verbessert werden. Entsprechend sind neue Werte geschaffen worden, die auch einen höheren Markt- bzw. Verkehrswert der Liegenschaft zur Folge haben. Das gilt auch, soweit es darum geht zu vermeiden, dass Feuchtigkeit und Ausbreitung von Schimmelpilz zu weiterer Schädigung des Gebäudes führen können. Dass ein bereits eingetretener Schaden bzw. Minderwert zu beheben oder zumindest einzuschränken gewesen ist, wird von den Beschwerdeführern nicht behauptet. Der Einbau von Entfeuchtungsgeräten zur Entfeuchtung der Räume im Untergeschoss (Kellergeschoss) ist vollumfänglich zu den (wertvermehrenden) Anlagekosten zu zählen, die bei der Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigen sind. Dafür können einkommenssteuerlich keine Kosten zum Abzug gebracht werden. Das entspricht soweit ersichtlich auch der Verwaltungspraxis in anderen Kantonen (vgl. etwa Weisungen Staats- und Gemeindesteuern im Luzerner Steuerbuch, Band 1, Einkommenssteuer, § 39 Nr. 4, Stand 21.9.2022, Ziff. 7.8.3, wonach das Erstellen oder Anbringen von Sickerleitungen, Entfeuchtungsgeräten, usw. zu den Anschaffungskosten 1/1 gehören).

2.3.3 Die Beschwerdeführer können sich schliesslich auch nicht darauf berufen, dass der Einbau der Entfeuchtungsanlage eine den Unterhaltskosten gleichgestellte Energiesparmassnahme gemäss den bundesrechtlichen Vorgaben darstellt. Die infrage kommenden (technischen) Massnahmen werden in der ent-

sprechenden Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien (SR 642.116.1) vom 24. August 1992 beispielhaft aufgelistet. Solche Gründe bestehen vorliegend indessen nicht. Dass die Entfeuchtung der Räume im Untergeschoss tatsächlich dem Energiesparen bzw. der Umwelt dient, wird von den Beschwerdeführern nicht dargetan und ist auch nicht ersichtlich.

3. Die Beschwerde erweist sich als unbegründet und ist deshalb abzuweisen. Bei diesem Ausgang sind den Beschwerdeführern die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen und besteht auch kein Anspruch auf eine Parteientschädigung (vgl. § 128 StG in Verb. mit § 72 Abs. 2 und § 74 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes [VRP; SRSZ 234.110] vom 6.6.1974; Art. 144 Abs. 1 und 4 DBG).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens (Gerichtsgebühr, Kanzleikosten, Barauslagen) von insgesamt Fr. 2'500.-- werden den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftbarkeit auferlegt. Sie haben am 15. Dezember 2021 einen Kostenvorschuss von Fr. 2'500.-- bezahlt, so dass die Rechnung ausgeglichen ist.
3. Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.
4. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit Zustellung Beschwerde* in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, erhoben werden (Art. 42 und 82ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [BGG; SR 173.110] vom 17.6.2005).

Soweit die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nicht zulässig ist, kann in derselben Rechtschrift subsidiäre Verfassungsbeschwerde* erhoben und die Verletzung von verfassungsmässigen Rechten gerügt werden (Art. 113ff. BGG).
5. Zustellung an:
 - die Beschwerdeführer (2/R; unter Beilage der Eingabe der Vorinstanz vom 14.7.2022)
 - die Vorinstanzen (2/EB)
 - den Gemeinderat U._____/SZ (A; im Dispositiv)
 - und die Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung DVS, 3003 Bern (A).

Schwyz, 23. Januar 2023

Im Namen des Verwaltungsgerichts

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

***Anforderungen an die Beschwerdeschrift**

Die Beschwerdeschrift ist in einer Amtssprache (Deutsch, Französisch, Italienisch, Rumantsch Grischun) abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. In der Begründung ist in gedrängter Form darzulegen, inwiefern der angefochtene Entscheid Recht verletzt. Die Urkunden, auf die sich die Partei als Beweismittel beruft, sind beizulegen, soweit die Partei sie in Händen hat; der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Versand: 26. Januar 2023