

**ST 20 1**

**Entscheid vom 12. Oktober 2020  
Steuerabteilung**

**Besetzung**

Vizepräsidentin Barbara Brodmann, Vorsitz,  
Verwaltungsrichter Peter Fuhrer,  
Verwaltungsrichter Hansruedi Schleiss,  
Gerichtsschreiberin Helene Reichmuth.

**Verfahrensbeteiligte**

A.\_\_\_\_,  
**Beschwerdeführer,**

gegen

**Kantonales Steueramt Nidwalden,**  
Bahnhofplatz 3, Postfach 1241, 6371 Stans,  
**Beschwerdegegner,**

und

**Eidgenössische Steuerverwaltung,**  
**Abteilung Direkte Bundessteuer,**  
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,  
**Beschwerdegegnerin,**

**Gegenstand**

**Abzug von Liegenschaftskosten**

Beschwerde gegen den Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramts Nidwalden vom 18. Februar 2020 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017 sowie Direkte Bundessteuern 2017.

**Sachverhalt:****A.**

Mit Veranlagungsverfügung vom 10. Dezember 2018 wurden die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 der Beschwerdeführer auf Fr. 5'983.40 und die Direkten Bundessteuern 2017 auf Fr. 610.– festgesetzt (Steuerdossier act. 50).

Gegen diese Verfügungen erhob der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 28. Dezember 2018 Einsprache. Diese begründete er hauptsächlich damit, dass 2/3 der Liegenschaftskosten von Fr. 252'100.– als werterhaltende Liegenschaftsaufwendungen vom steuerbaren Einkommen in Abzug gebracht werden müssten (Steuerdossier act. 61).

Mit Einspracheentscheid vom 18. Februar 2020 wies das kantonale Steueramt die Einsprache ab mit der sinngemässen Begründung, infolge des Dachgeschossausbaus könnten die effektiven Liegenschaftskosten gemäss Rechtsprechung nicht als Unterhalt klassifiziert werden, sondern seien bei einer allfälligen späteren Grundstücksveräusserung als wertvermehrende Investitionen abzugsfähig (Steuerdossier act. 70).

**B.**

Dagegen erhob der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 14. März 2020 (Eingang: 13. März 2020) beim Verwaltungsgericht Nidwalden Beschwerde mit folgendem Antrag:

«Antrag  
Ziffer 187:

Die in der Steuererklärung vom 27. Juli 2018 deklarierten, effektiven Liegenschaftskosten seien zum Abzug zuzulassen.»

**C.**

Mit Schreiben vom 23. März 2020 bestätigte die Verfahrensleitung den Eingang der Beschwerde vom 14. März 2020, wies sie jedoch zur Verbesserung bzw. zur Mitunterzeichnung durch die Ehefrau des Beschwerdeführers zurück. Gleichzeitig wurde der Beschwerdeführer zur Zahlung eines Gerichtskostenvorschusses im Betrag von Fr. 1'000.– aufgefordert. Mit Schreiben vom 28. April 2020 teilte der Beschwerdeführer dem Verwaltungsgericht Nidwalden mit, dass seine Ex-Frau nicht bereit sei, Schreiben irgendwelcher Art zu unterzeichnen. Sein Rechtsschutzinteresse sei dennoch gegeben. Der Gerichtskostenvorschuss wurde innert Frist überwiesen.

**D.**

Das kantonale Steueramt beantragte mit Vernehmlassung vom 9. Juni 2020 die vollumfängliche Abweisung der Beschwerde unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Beschwerdeführers, was dem Beschwerdeführer unter Hinweis auf die Replikmöglichkeit zur Kenntnis gebracht wurde. Die Eidg. Steuerverwaltung liess sich innert Frist nicht vernehmen.

Innert Frist wurde keine Replik eingereicht. Damit war der Rechtsschriftenwechsel abgeschlossen.

**E.**

Die Steuerabteilung des Verwaltungsgerichts Nidwalden hat die vorliegende Beschwerdesache an der Sitzung vom 12. Oktober 2020 abschliessend beraten und beurteilt.

**F.**

Das Dispositiv wurde den Parteien am 20. Oktober 2020 versandt. Mit Schreiben vom 21. Oktober 2020 (Eingang: 23. Oktober 2020) verlangte das kantonale Steueramt die vollständige Ausfertigung des Entscheids.

**G.**

Auf die Ausführungen der Parteien in den Rechtsschriften wird – sofern erforderlich – in den nachstehenden Erwägungen eingegangen; die Relevanz aller übrigen Vorbringen wird vom Gericht verneint.

## **Erwägungen:**

### **1.**

#### **1.1**

Angefochten ist der Einspracheentscheid des kantonalen Steueramts vom 18. Februar 2020, mit welchem die Einsprache des Beschwerdeführers gegen die Veranlagungsverfügung vom 10. Dezember 2018 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017 sowie Direkte Bundessteuer 2017 abgewiesen wurde.

#### **1.2**

Gegen einen Einspracheentscheid der Veranlagungsbehörde ist sowohl in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern als auch in Bezug auf die direkte Bundessteuer die Beschwerde an das Verwaltungsgericht gegeben (Art. 206 StG [NG 521.1] und Art. 140 DBG [SR 642.11]). Die Beschwerde muss einen Antrag und eine Begründung enthalten. Beschwerdelegitimiert ist die steuerpflichtige Person (Art. 206 Abs. 1 StG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 DBG).

#### **1.3**

Bei einer Mehrheit von Steuerpflichtigen genügt es, wenn ein Beteiligter Beschwerde erhebt. Jeder Ehegatte kann die Verfahrensrechte selbständig ausüben (vgl. Art. 180 Abs. 3 StG; Art. 113 Abs. 3 DBG). Seine Handlungen binden den andern Ehegatten. Der nichthandelnde Ehegatte wird durch den handelnden Ehegatten vertreten (Vertretungsvermutung). Die gesetzliche Vermutung kann der nichthandelnde Ehegatte nur durch eigenes Handeln widerlegen. Legt somit nur ein Ehegatte ein Rechtsmittel ein, gilt die gesetzliche Vermutung, dass er auch für den andern Ehegatten gehandelt habe. Die Vertretungsvermutung gilt dabei für die Steuerperioden, während der die Ehegatten gemeinsam zu veranlagen sind, auch noch, nachdem die Voraussetzungen für die gemeinsame Steuerpflicht weggefallen sind (z.B. durch Scheidung oder Trennung; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 2ff. zu Art. 113 DBG). Demzufolge ist der Beschwerdeführer zur vorliegenden Beschwerde legitimiert. Da auch die übrigen in formeller Hinsicht an eine Beschwerde zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

## **2.**

### **2.1**

Zu beurteilen ist, ob die in der Steuererklärung 2017 deklarierten Liegenschaftsunterhaltskosten in der Höhe von Fr. 168'173.– zum Abzug vom steuerbaren Einkommen zuzulassen sind.

### **2.2**

Das kantonale Steueramt begründete seinen abweisenden Einspracheentscheid vom 18. Februar 2020 damit, dass gemäss Urteil des Bundesgerichts 2C\_153/2014 vom 4. September 2014 ein Ausbau des Dachgeschosses, im vorliegenden Fall mit einer zusätzlichen Lukarne inkl. Umnutzung für zusätzlichen Wohnraum, nicht als Unterhalt klassifiziert werden könne. Die wertvermehrenden Investitionen könnten jedoch später bei einer möglichen Grundstückgewinnbesteuerung geltend gemacht werden (Steuerdossier act. 70).

### **2.3**

Gegen diesen Entscheid bringt der Beschwerdeführer mit vorliegender Verwaltungsgerichtsbeschwerde vor, die Kosten für die Sanierung des Dachgeschosses würden sich laut Bauabrechnung per 13. Juni 2017 auf über Fr. 250'000.– belaufen. Nebst dem Abbruch und Wiederaufbau des Dachgeschosses sei der Estrich isoliert sowie Lukarnen und Fenster eingebaut worden. Laut Aussage des Architekturbüros seien bei dieser Sanierung nicht nur wertvermehrende, sondern auch erhebliche werterhaltende Investitionen angefallen.

## **3.**

### **3.1**

Bei Grundstücken im Privatvermögen können die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Grundstücken, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte vom Einkommen abgezogen werden (Art. 34 Abs. 2 StG, Art. 32 Abs. 2 DBG). Nicht abziehbar sind demgegenüber die übrigen Kosten und Aufwendungen, insbesondere auch die Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen (Art. 38 Ziff. 4 StG und Art. 34 lit. d DBG). Eine nähere Umschreibung der abzugsfähigen Unterhaltskosten enthält § 29 StV [NG 521.11]). Danach gelten als Unterhaltskosten die Auslagen für Instandhaltung, Instandstellung und Ersatzbeschaffung sowie die Einlagen in den Reparatur- und Erneuerungsfonds von Stockwerkeigentümerge-

meinschaften, sofern diese Mittel nur zur Bestreitung von Unterhaltskosten für die Gemeinschaftsanlagen verwendet werden und sie der steuerpflichtigen Person unwiderruflich entzogen sind. Nicht als Kosten für den Unterhalt von Liegenschaften gelten demgegenüber gemäss § 31 Ziff. 1 StV wertvermehrnde Aufwendungen für Neueinrichtungen, Aus- oder Umbauten sowie die Verbesserung von Liegenschaften. Derartige Aufwendungen mit Anlagekostencharakter werden, soweit sie eine Liegenschaft des Privatvermögens betreffen, bei der Ermittlung einer allfälligen Grundstückgewinnsteuer berücksichtigt (Art. 148 Abs. 1 Ziff. 1 StG).

### **3.2**

Neben diesen gesetzlichen Regelungen hat das kantonale Steueramt am 21. Januar 2010 die Richtlinie Liegenschaftskosten erlassen (Steuerdossier act. 71-88). Die Ziffern 3.1. und 3.2 enthalten Aufzählungen zu werterhaltenden respektive wertvermehrenden Aufwendungen. Dabei handelt es sich jedoch nicht um Rechtsnormen mit direkter Aussenwirkung gegenüber dem Bürger, sondern lediglich um verwaltungsinterne Verwaltungsvorschriften, welche die Verwaltungspraxis der Steuerbehörde dokumentieren und primär der einheitlichen, rechtsgleichen Anwendung dieser Praxis dienen. Insofern ist die Richtlinie Liegenschaftskosten nützlich, als sie eine objektive Grundlage für die Beurteilung von Einzelfällen bietet, aber sie entbindet das kantonale Steueramt (und das Gericht) nicht von der Beurteilung aller Umstände des Einzelfalls. Das Verwaltungsgericht ist denn auch ausschliesslich an das Gesetz gebunden und nicht an die Gesetzesinterpretation einer Behörde (vgl. BGE 124 V 257 E. 6b; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 2020, N. 81 ff.; FRITZ GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl. 1983, S. 290).

### **3.3**

Aufgrund der allgemeinen Beweislastregel, wonach steuererhöhende Tatsachen grundsätzlich durch die Veranlagungsbehörde und steuermindernde oder steueraufhebende Tatsachen durch die steuerpflichtige Person nachzuweisen sind (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Auflage 2016, N. 77 ff. zu Art. 123 DBG), dürfen die abziehbaren Aufwendungen nur angerechnet werden, soweit sie von der steuerpflichtigen Person detailliert – allenfalls mit Rechnungen – aufgeführt sind.

**4.****4.1**

Der Beschwerdeführer ist Eigentümer der Liegenschaft X.\_\_\_ (GB-Nr. aa) und deklarierte in der Steuererklärung 2017 folgende Unterhaltskosten (Steuerdossier act. 32-34):

Rechnungsdatum	Rechnungssteller	Art der Arbeiten	Unterhaltskosten (Fr.)
07.06.2017	B.___	Fassadengerüst	9'925.-
06.06.2017	C.___	Spenglerarbeiten	11'678.-
06.06.2017	D.___	Zimmerei (Dachaufbau)	146'570.-
<b>Total Unterhaltskosten</b>			<b>168'173.-</b>

Die geltend gemachten Unterhaltskosten von Fr. 168'173.- begründet der Beschwerdeführer mit der Sanierung des Dachgeschosses. Als Beweis legt er dem Gericht die Bauabrechnung des Architekturbüros E.\_\_\_ vom 13. Juni 2017, eine Auflistung der Kosten durch den Architekten sowie Planunterlagen und Fotos auf (bf.Bel. 1-4).

**4.2**

Diesen Unterlagen ist zu entnehmen, dass neben der Dachsanierung (Abbruch und Wiederaufbau mit Isolierung der Giebelwände) neu eine Wohnfläche (Hobbyraum) von ca. 17.00 m<sup>2</sup> mit Schlepplukarne erstellt wurde (bf.Bel. 1 und 2). Mit diesem Ausbau steht fest und ist auch seitens des Beschwerdeführers unbestritten, dass nicht die gesamten Sanierungskosten von Fr. 252'100.- werterhaltenden Charakter haben.

**4.3**

Der Architekt bestätigt, dass von den gesamten Sanierungskosten ca. 80 % die Dachsanierung und ca. 20 % die neue Lukarne/Hobbyraum betreffen (bf.Bel. 1). Der Beschwerdeführer deklariert schliesslich Fr. 168'173.- (rund 2/3 der gesamten Sanierungskosten) als werterhaltend und als vom Einkommen abzugsfähig. Das kantonale Steueramt äussert sich nicht zu den Sanierungskosten. Es stellt sich demgegenüber auf den Standpunkt, dass durch die Sanierungsmassnahmen neben einer qualitativen Verbesserung von bisherigen Isolationen in erster Linie eine Vergrösserung durch zusätzlich geschaffenen Wohnraum erreicht worden sei. Damit seien die gemäss der Richtlinie Liegenschaftskosten für werterhaltende Aufwendungen genannten Voraussetzungen nicht erfüllt. In Ziffer 3.2 der genannten Richtlinie sei im letzten Absatz explizit ausgeführt, dass es sich bei den Kosten für bauliche Veränderungen (Um-, Ein-

, Anbauten, Abbrüche, Teilabbrüche, Ersatzbauten und Teilersatzbauten) in der Regel um nicht abzugsfähige Investitionen handle. Im Anhang Ziffer 2 zur Richtlinie werde ein Estrichausbau sodann zu 100 % als wertvermehrende Anlagekosten ausgeschieden. Diese Beurteilung entspreche auch der geltenden Rechtsprechung des Bundesgerichts (mit Verweis auf dessen Urteil 2C\_153/2014 vom 4. September 2014).

#### **4.4**

Eine überschlägige Schätzung des Gerichts mithilfe der Bauabrechnung und der Auflistung des Architekten ergibt, dass die deklarierten Unterhaltskosten des Beschwerdeführers realistisch und angemessen sind. Subtrahiert man von den gesamten Sanierungskosten in der Höhe von Fr. 252'100.– die approximativen Aufwendungen für die neue Wohnfläche (Hobbyraum) mit Schlepplukarne (Fr. 45'000.–), die anteilmässigen Aufwendungen für Planungsarbeiten und Baunebenkosten wie Gebühren, Bewilligungen etc. und die ebenfalls in der Bauabrechnung enthaltenen Aufwendungen für den neuen Carport (Fr. 22'000.–), so bestätigt sich ein Verhältnis von ungefähr 1/3 wertvermehrende Anlagekosten und 2/3 werterhaltende Unterhaltskosten.

#### **4.5**

Die hier zu qualifizierenden Sanierungskosten können deshalb nicht vollständig unter den Titel «Estrichausbau» subsumiert und den nicht abzugsfähigen Anlagekosten zugeordnet werden (vgl. Steuerrdossier act. 79). Nicht jede Sanierung mit Estrichausbau schliesst den Abzug von Unterhaltskosten systematisch aus. Es bedarf immer einer Einzelfallbeurteilung anhand des konkreten Projekts und der jeweiligen Kostenstellen. Die vorliegende Teilsanierung kommt wirtschaftlich nicht einem Neubau im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gleich (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_153/2014 vom 4. September 2014 E. 2.3 und 2.4). Der überwiegende Teil der Kosten fällt erwiesenermassen auf die Dachsanierung mit Verbesserung der thermischen Isolation und nicht auf die verhältnismässig geringe Wohnraumerweiterung von 17 m<sup>2</sup> mit Schlepplukarne. Aufgrund dessen ist im vorliegenden Fall nicht davon auszugehen, dass in erster Linie eine Wohnraumerweiterung bezweckt wurde. Die hier zu beurteilende Teilsanierung umfasst offensichtlich einen wesentlichen werterhaltenden Anteil, den es bei der steuerlichen Beurteilung zu berücksichtigen gilt. Die Aufwendungen für die geringe Wohnraumerweiterung mit Schlepplukarne mit Anlagekostencharakter haben insgesamt bloss untergeordnete Bedeutung. Der in der Steuererklärung 2017 als Unterhaltskosten deklarierte Betrag von Fr. 168'173.– ist daher zum Abzug zuzulassen.

Die Beschwerde ist gutzuheissen, der Einspracheentscheid des kantonalen Steueramtes Nidwalden vom 18. Februar 2020 aufzuheben und die Sache zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen zurückzuweisen.

## **5.**

### **5.1**

Die Gerichtskosten gehen im Rechtsmittelverfahren zu Lasten der unterliegenden Partei und bemessen sich nach dem kantonalen Prozesskostengesetz (PKoG [NG 261.2]; Art. 188 StG i.V.m. Art. 116 Abs. 3 und Art. 122 Abs. 1 VRG, Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 und 5 DBG, 78 GerG). Für das Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgericht beträgt die ordentliche Gebühr Fr. 100.– bis Fr. 7'000.– (Art. 17 PKoG).

Die ordentliche Gerichtsgebühr für den vorliegenden Entscheid beträgt nach Massgabe des Umfangs, der Bedeutung und der Schwierigkeit der Streitsache pauschal Fr. 1'000.– (vgl. Art. 2 PKoG) und die herabgesetzte Gerichtsgebühr für das am 20. Oktober 2020 versandte Entscheiddispositiv pauschal Fr. 600.– (Art. 4 Abs. 3 und Art. 17 PKoG).

Die herabgesetzte Gerichtsgebühr von Fr. 600.– geht ausgangsgemäss zu Lasten des kantonalen Steueramtes. Mit Schreiben vom 21. Oktober 2020 verlangte dieses zudem innert Frist die vollständige Ausfertigung des Entscheids. Die Differenz zwischen der ordentlichen und der herabgesetzten Gebühr von Fr. 400.– hat daher ebenfalls das kantonale Steueramt zu tragen (Art. 4 Abs. 3 PKoG).

Die gesamten Gerichtskosten des kantonalen Steueramtes betragen somit Fr. 1'000.– (Dispositiv Fr. 600.–, Entscheidbegründung Fr. 400.–), sind dem vom Beschwerdeführer in gleicher Höhe geleisteten Gerichtskostenvorschuss zu entnehmen und haben als bezahlt zu gelten. Das kantonale Steueramt hat dem Beschwerdeführer den Kostenvorschuss von total Fr. 1'000.– intern und direkt zu bezahlen.

### **5.2**

Mangels Antrag ist keine Umtriebsentschädigung zuzusprechen (Art. 30 PKoG).

**Demgemäss erkennt das Verwaltungsgericht:**

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen, der Einspracheentscheid des kantonalen Steueramtes vom 18. Februar 2020 aufgehoben und die Sache zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen zurückgewiesen.
  
2. Die ordentliche Gerichtsgebühr für den vorliegenden Entscheid beträgt pauschal Fr. 1'000.–.  
  
Die herabgesetzte Gerichtsgebühr für das Dispositiv beträgt pauschal Fr. 600.– und geht ausgangsgemäss zu Lasten des kantonalen Steueramtes. Die Differenz zwischen der ordentlichen und der herabgesetzten Gebühr von Fr. 400.– geht ebenfalls zu Lasten des kantonalen Steueramtes. Die gesamte Gerichtsgebühr von Fr. 1'000.– wird dem vom Beschwerdeführer in gleicher Höhe bereits geleisteten Gerichtskostenvorschuss entnommen und gilt als bezahlt. Das kantonale Steueramt wird angewiesen, dem Beschwerdeführer die Kosten des Verfahrens von total Fr. 1'000.– intern und direkt zu bezahlen.
  
3. Es wird keine Umtriebsentschädigung gesprochen.
  
4. Zustellung dieses Entscheids an:

Stans, 12. Oktober 2020

**VERWALTUNGSGERICHT NIDWALDEN**

**Steuerabteilung**

Die Vizepräsidentin

lic. iur. Barbara Brodmann

Die Gerichtsschreiberin

lic. iur. HSG Helene Reichmuth