



Fall-Nr.: B 2010/242, B 2010/243
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 12.02.2020
Entscheiddatum: 26.01.2011

Urteil Verwaltungsgericht, 26. 01. 2011

Steuerrecht, Art. 44 Abs. 2 StG (sGS 811.1), Art. 32 Abs. 2 DBG (SR 642.11). Die zeitliche Abgrenzung der Abzüge von Liegenschaftsunterhaltskosten kann nicht nach Massgabe der effektiv erbrachten Leistungen, sondern hat nach der Rechnungstellung bzw. Zahlung zu erfolgen (Verwaltungsgericht, B 2010/242, 243).

Urteil vom 26. Januar 2011

Anwesend: Präsident Prof. Dr. U. Cavelti; Verwaltungsrichter lic. iur. A. Linder, Dr. B. Heer, lic. iur. A. Rufener, Dr. S. Bietenharder-Künzle; Gerichtsschreiber lic. iur. Th. Vögeli

In Sachen

E.M.,

Beschwerdeführer,

vertreten durch K.

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, Abteilung I/1,
Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,



St.Galler Gerichte

und

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

sowie

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,

Beschwerdebeteiligte,

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2007) /

direkte Bundessteuer (Einkommen 2007)

hat das Verwaltungsgericht festgestellt:

A./ E.M. ist Eigentümer der Liegenschaft Grundstück Nr. 0000, die er selbst bewohnt. Die Liegenschaft wurde im Jahr 2003 mit einem Verkehrswert von Fr. 1'370'000.-- und einem Mietwert von Fr. 51'960.-- amtlich geschätzt. In den Jahren 2007/2008 liess E.M. die Heizungs- und Lüftungsanlage sowie das Schwimmbad sanieren. In der Steuererklärung für 2007 deklarierte er für die Staats- und Gemeindesteuern ein steuerbares Einkommen von Fr. 15'528.-- und ein steuerbares Vermögen von Fr. 1'266'346.--. Dabei brachte er Unterhalts- und Verwaltungskosten für die Liegenschaft von Fr. 111'092.-- zum Abzug. Die Veranlagungsbehörde nahm an der Deklaration verschiedene Korrekturen vor. Unter anderem setzte sie den Abzug für Unterhalts- und Verwaltungskosten für die Liegenschaft auf Fr. 148'176.-- fest, indem sie die im Jahr 2007 geleisteten Akontozahlungen in der Höhe von Fr. 128'000.-- für die Heizungssanierung gesamthaft dem Jahr 2007 zuordnete. Der Steuerpflichtige wurde für die Staats- und Gemeindesteuern 2007 mit einem steuerbaren Einkommen von



St.Galler Gerichte

Fr. 0.-- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'277'000.-- und für die direkte Bundessteuer mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 0.-- veranlagt.

Gegen diese Veranlagungen erhob E.M. mit Eingabe seines Vertreters vom 26. Mai 2009 Einsprache und beantragte, die Gesamtkosten für den Liegenschaftsunterhalt seien gemäss der Steuererklärung auf die Jahre 2007 und 2008 aufzuteilen, eventuell sei zumindest die Akontozahlung von Fr. 54'000.-- vom 28. Dezember 2007 auf das Jahr 2008 zu übertragen, da die entsprechenden Arbeiten auch erst im Jahr 2008 geleistet worden seien. Zur Begründung brachte er im wesentlichen vor, bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise hätten die Kosten des gesamten Projekts gemäss den effektiv geleisteten Arbeiten auf die beiden Jahre verteilt werden müssen.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen mit Entscheiden vom 3. September 2009 ab.

B./ Gegen die Einspracheentscheide des kantonalen Steueramts erhob E.M. mit Eingaben seines Rechtsvertreters vom 1. Oktober 2009 Rekurs und Beschwerde mit dem Antrag, die Kosten für die Totalsanierung der Heizungs- und Lüftungsanlage seien auf die Jahre 2007 und 2008 zu verteilen, wobei Anteile von Fr. 104'886.05 dem Jahr 2007 und von Fr. 92'199.25 dem Jahr 2008 zuzuteilen seien. Zur Begründung machte er geltend, die seit der Einreichung der Steuererklärung und der Einsprache beigebrachten Statistiken über die Arbeitseinsätze der Otto Keller AG würden eine verfeinerte Aufteilung zulassen, nämlich 65 % zu 35 %. Diese komme der Realität am nächsten.

Die Verwaltungsrekurskommission wies den Rekurs und die Beschwerde mit Entscheiden vom 9. September 2010 ab. Sie erwog, periodenfremde Einkünfte und Abzüge könnten für die steuerliche Einkommensermittlung nicht berücksichtigt werden. Für die Anrechenbarkeit von Aufwendungen gelte in der Regel der Grundsatz der Fälligkeit. Allerdings werde in der Praxis, insbesondere bei privaten Aufwendungen, aus Gründen der Vereinfachung der Steuerveranlagung auch auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung abgestellt. Dies biete sich insbesondere bei Liegenschaftsunterhaltskosten an. Daher müsse der Zeitpunkt des effektiven Abflusses beim Steuerpflichtigen massgebend sein. Mit der Auftragsbestätigung habe die



St.Galler Gerichte

Unternehmerin dem Pflichtigen einen Betrag von Fr. 140'000.-- in Rechnung gestellt. Als Zahlungskonditionen seien eine Fälligkeit von 50 % der Gesamtsumme bei Bestellung, 40 % bei Baufortschritt und 10 % nach Abnahme vereinbart worden. 50 % bzw. Fr. 70'000.-- habe der Pflichtige am 7. Dezember 2007 bezahlt. Am 28. Dezember 2007 habe er eine Zahlung von Fr. 54'000.-- geleistet, was knapp 40 % entsprochen habe. Es sei nicht entscheidend, ob zu jenem Zeitpunkt der Bau bereits fortgeschritten gewesen sei. Vielmehr sei darauf abzustellen, dass die Unterhaltskosten bereits im Zeitpunkt der Rechnungsstellung, spätestens aber mit der effektiv erfolgten Zahlung abzugsfähig geworden seien und damit auch im Steuerjahr 2007 abgezogen werden müssten. Ein Übertrag eines Teils dieser Zahlungen auf das Steuerjahr 2008 würde eine periodenfremde Berücksichtigung von Gewinnungskosten darstellen, die nicht zulässig wäre. Bei der Zahlung handle es sich auch nicht um eine reine Vorauszahlung, sondern um eine in Rechnung gestellte Akontozahlung. Daher habe das kantonale Steueramt zu Recht die im Dezember 2007 erfolgten Akontozahlungen von Fr. 124'000.-- im Steuerjahr 2007 als Liegenschaftsunterhaltskosten zum Abzug gebracht. Der Rekurs bzw. die Beschwerde erwiesen sich daher als unbegründet.

C./ Mit Eingaben seines Rechtsvertreters vom 6. Oktober 2010 erhob E.M. gegen die Entscheide der Verwaltungsrekurskommission Beschwerde beim Verwaltungsgericht. Er hält an seinem Antrag fest, die Akontozahlungen von Fr. 128'000.-- seien aufgrund der effektiv geleisteten Sanierungsarbeiten zu 65 % bzw. Fr. 83'200.-- auf 2007 und zu 35 % bzw. Fr. 44'800.-- auf 2008 aufzuteilen. Er bringt im wesentlichen vor, die Begründung der Vorinstanz sei widersprüchlich. Massgebend für den Abzug von Liegenschaftsunterhaltskosten müsse der Zeitpunkt der effektiv erbrachten wirtschaftlichen Leistung und nicht der Zeitpunkt des Geldabflusses beim Steuerpflichtigen sein, ansonsten der beliebigen Steueroptimierung Tür und Tor geöffnet würde. Das Abstellen auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung entspreche offensichtlich auch nicht der Praxis des kantonalen Steueramts. Gemäss Formular 7 zur Steuererklärung müsse nämlich jeweils bei den effektiven Unterhalts- und Verwaltungskosten das Rechnungsdatum und nicht das Zahlungsdatum eingesetzt werden. Die beantragte Aufteilung orientiere sich am ausgewiesenen Arbeitsaufwand der Otto Keller AG, da dies die wohl objektivste und damit für den Fiskus und den Pflichtigen gerechteste Aufteilung erlaube. Auf die weiteren Vorbringen wird, soweit wesentlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.



St.Galler Gerichte

Die Vorinstanz beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 29. Oktober 2010 unter Hinweis auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheids die Abweisung der Beschwerden.

Das kantonale Steueramt verzichtete auf eine Vernehmlassung und verwies auf die begründeten Entscheide der Verwaltungsrekurskommission vom 9. September 2010.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Darüber wird in Erwägung gezogen:

1. Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt StG; Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt VRP; Art. 1 Abs. 3 und Art. 7 Abs. 2 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 145 des Gesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, abgekürzt DBG). Der Beschwerdeführer ist zur Ergreifung der Rechtsmittel legitimiert, und seine Eingaben vom 6. Oktober 2010 entsprechen zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 196 Abs. 1 StG und Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 und Art. 48 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG). Auf die Beschwerden ist einzutreten.

Angefochten sind der Rekursentscheid betr. Staats- und Gemeindesteuern sowie der Beschwerdeentscheid betr. direkte Bundessteuer. Nach der bisherigen Praxis waren in solchen Fällen zwei separate Urteile zu fällen, die zwar in einem einzigen Akt ergehen konnten, aber separate Begründungen und Dispositive für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer aufweisen mussten (U. Cavelti, in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. Aufl., Basel 2008, N 10b zu Art. 143 DBG mit Hinweis auf BGE 130 II 509 E. 8). Dieser Grundsatz wurde in der neuesten Rechtsprechung relativiert, da die Befugnisse des Bundesgerichts auf dem Gebiet der direkten Bundessteuer mit jenen übereinstimmen, die es in Bezug auf die in Art. 73 Abs. 1 des Steuerharmonisierungsgesetzes (SR 642.14, abgekürzt StHG) aufgeführten Bereiche der Kantons- und Gemeindesteuern hat. Es ist nunmehr zulässig, dass ein einziger Entscheid ergeht und sogar im Dispositiv nicht mehr



zwischen kantonalen Steuern und der Bundessteuer unterschieden wird, solange sich der Begründung klar entnehmen lässt, dass das Urteil sämtliche Steuern umfasst. Gegen solche Entscheide kann künftig mit einer einzigen Eingabe Beschwerde beim Bundesgericht erhoben werden (BGE 135 II 260, Kommentierung in ZBJV 2010, S. 475 f.).

Die Voraussetzungen für den Abzug von ordentlichen Liegenschaftsunterhaltskosten, wie sie vorliegend geprüft werden müssen, sind nach dem kantonalen Recht und nach dem Recht der direkten Bundessteuer identisch geregelt. Nach Art. 44 Abs. 2 Satz 1 StG können bei Grundstücken des Privatvermögens die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden (so die 2007 geltende Fassung, nGS 42-73). Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG lautet genau gleich. Weder das StG noch das DBG enthalten besondere Bestimmungen, welche sich zum massgebenden Zeitpunkt der Abzugsfähigkeit von Unterhaltskosten äussern. Wie nachfolgend darzulegen ist, gelten aber sowohl im kantonalen Steuerrecht wie auch im Recht der direkten Bundessteuer in diesem Punkt dieselben Grundsätze. Daher können die Beschwerden gegen die beiden Entscheide der Vorinstanz im selben Urteil behandelt werden.

2. Streitig ist in den Beschwerdeverfahren einzig die Zuordnung der Unterhaltskosten für die Sanierung der Liegenschaft des Beschwerdeführers auf die Jahre 2007 und 2008. Gesamthaft hat der Beschwerdeführer in der Steuererklärung für die Totalsanierung der Heizung und Lüftung Kosten von Fr. 197'085.30 ausgewiesen. Die Sanierung wurde in der Zeit zwischen September 2007 und März 2008 durchgeführt. Am 5. Dezember 2007 leistete der Beschwerdeführer eine Zahlung von Fr. 70'000.-- und am 28. Dezember 2007 eine weitere Zahlung von Fr. 54'000.-- an die Otto Keller AG. Ausserdem leistete er am 21. Dezember 2007 eine Anzahlung an die Elektro Frei AG von Fr. 4'000.--. Im Einspracheverfahren beantragte er, diese Anzahlungen von gesamthaft Fr. 128'000.-- seien je hälftig auf die Jahre 2007 und 2008 aufzuteilen. Im Rekurs und in der Beschwerde verlangt er, die Akontozahlungen von Fr. 128'000.-- seien aufgrund der effektiv geleisteten Sanierungsarbeiten zu 65 % bzw. Fr. 83'200.-- auf 2007 und zu 35 % bzw. Fr. 44'800.-- auf 2008 aufzuteilen.



2.1. Die Vorinstanz erwog, periodenfremde Einkünfte und Abzüge könnten für die steuerliche Einkommensermittlung nicht berücksichtigt werden. Diese Erwägungen sind zutreffend und entsprechen ständiger Praxis der Steuerbehörden und der Gerichte sowie der übereinstimmend im Schrifttum vertretenen Auffassung. Unterhaltskosten für Liegenschaften gelten als Gewinnungskosten des Einkommens aus unbeweglichem Vermögen, weshalb sie in wirtschaftlicher und zeitlicher Hinsicht in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit der Einkommenserzielung stehen. Dabei ist die Frage der zeitlichen Konnexität von praktischer Bedeutung. Bei der Veranlagung der natürlichen Personen geht es im Rahmen des Privatvermögensertrages in aller Regel nach dem Realisationsprinzip "Zeitpunkt des Zuflusses". Dieses aus dem allgemeinen Einkommensprinzip des Reinvermögenszugangs stammende Ist-Prinzip bedeutet bei den Aufwendungen nichts anderes, als dass der Zeitpunkt des effektiven Abflusses beim Steuerpflichtigen massgebend sein muss. Damit ist es grundsätzlich auch möglich, Akontorechnungen im Zeitpunkt ihrer Fälligkeit steuerlich zum Abzug zu bringen (vgl. B. Zwahlen, in: Zweifel/Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. Aufl., Basel 2008, N 9 zu Art. 32 DBG). Diese Auffassung wird auch im Schrifttum zum kantonalen Recht vertreten (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl., Muri-Bern 1999, S. 151). Voraussetzung für die Anrechenbarkeit der geltend gemachten Aufwendungen ist deren Fälligkeit, wobei in der Praxis, insbesondere bei privaten Aufwendungen, auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung (StR 2003 S. 766, StE 2004, Nr. 25.6. Nr. 51, beide Kanton Freiburg), allenfalls auf den Zeitpunkt der Rechnungsstellung (vgl. StE 1993 Nr. 25.6 Nr. 26) abgestellt wird. Im Schrifttum wird wie erwähnt die Auffassung vertreten, dass bei Liegenschaftsunterhaltskosten der Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung massgebend ist (vgl. Zwahlen, a.a.O., N 8 zu Art. 32 DBG; P. Funk, Der Begriff der Gewinnungskosten nach Schweizerischem Einkommenssteuerrecht, Diss. St. Gallen, Grusch 1989, S. 158, für nicht buchführungspflichtige Eigentümer).

2.2. Der Beschwerdeführer vermag keine gesetzlichen Bestimmungen oder allgemeinen Rechtsgrundsätze anzuführen, wonach bei der Besteuerung von Privatpersonen bei den Liegenschaftsunterhaltskosten die effektiv erbrachten wirtschaftlichen Leistungen für den Zeitpunkt der Abzugsfähigkeit massgebend sein müssen. Auch im Schrifttum findet sich für diese Auffassung kein Hinweis. Zu Unrecht macht der Beschwerdeführer geltend, die Begründung der Vorinstanz sei



widersprüchlich. Wohl kann, wenn für die Abzugsfähigkeit von Unterhaltskosten der Zeitpunkt der Zahlung massgebend ist, bis zu einem gewissen Grad eine Steueroptimierung vorgenommen werden, wenn sich Unterhaltsarbeiten über längere Zeit erstrecken und der Zeitpunkt von Teil- oder Akontozahlungen zwischen Unternehmer und Eigentümer vereinbart werden kann. Steuerplanung bzw. Steueroptimierung ist allerdings kein unzulässiges Vorgehen. Hinzu kommt, dass es unpraktikabel wäre, auf den Zeitpunkt der effektiv erbrachten wirtschaftlichen Leistungen abzustellen. Solche Leistungen lassen sich ohnehin kaum jemals zuverlässig auf einen bestimmten Zeitpunkt festlegen. Namentlich bei Liegenschaftsunterhaltsarbeiten, die nicht an einem genau bestimmten oder bestimmbar Tag erbracht, sondern während einer gewissen Zeitdauer ausgeführt werden, lässt sich der Zeitpunkt der Fertigstellung häufig nicht präzise bestimmen. Falls für die Abzugsfähigkeit von Unterhaltskosten auf den Zeitpunkt der erbrachten wirtschaftlichen Leistung abgestellt würde, wären daher erhebliche Abgrenzungsprobleme unausweichlich (vgl. auch Funk, a.a.O., S. 158 zur Notwendigkeit der Bildung allfälliger Rückstellungen im Falle eines Abzugs im Zeitpunkt der Vertragserfüllung).

Der Beschwerdeführer macht geltend, das Abstellen auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung entspreche nicht der vom kantonalen Steueramt geübten Praxis. Es trifft wohl zu, dass im Formular 7 der Steuererklärung bei den effektiven Unterhalts- und Verwaltungskosten jeweils das Rechnungsdatum eingesetzt werden muss. In der Veranlagungspraxis sind aber im privaten Bereich die Unterhaltsaufwendungen im Zeitpunkt der Bezahlung abzugsfähig (vgl. Steuerbuch StB 44, Nr. 2, Ziff. 6). Die Veranlagungsbehörde verlangt, dass der Pflichtige für den Abzug zweckmässige Belege wie Rechnungen und Zahlungsquittungen der Steuererklärung beizulegen hat. Der Vermerk des Rechnungsdatums im Formular 7 zur Steuererklärung bedeutet daher nicht, dass das Rechnungsdatum massgebend ist; vielmehr wird damit die eindeutige Zuordnung eines Abzugs zu einer bestimmten Rechnung ermöglicht.

Dies schliesst nicht aus, dass in der Praxis mitunter auf das Datum der Rechnung abgestellt wird, weil der Zahlungszeitpunkt nicht oder nur mit Schwierigkeiten eruiert werden kann. Namentlich bei periodischen Unterhaltsaufwendungen wie Gebäudeversicherungsprämien, Serviceabonnements etc. ist entscheidend, dass der



St.Galler Gerichte

Abzug alljährlich nach dem gleichen Grundsatz erfolgt. Im vorliegenden Fall ist dies ohnehin nicht ausschlaggebend. Bei grösseren Renovations- und Instandsetzungsvorhaben, wie sie der Beschwerdeführer ausführen liess, wird die massgebende Schlussrechnung erst nach Abschluss der Arbeiten ausgestellt. Würde dann ausschliesslich auf das Rechnungsdatum abgestellt, wäre dem Steuerpflichtigen die zeitgerechte Zuordnung der einzelnen Akontozahlungen verunmöglicht. Das Abstellen auf die tatsächlichen Zahlungen ist somit bei grösseren Vorhaben die einzig zweckmässige zeitliche Zuordnung. Das Abstellen auf den Zeitpunkt des Baufortschritts ist hingegen unzweckmässig und unpraktikabel.

2.3. Zusammenfassend ergibt sich aus den vorstehenden Erwägungen, dass die Beschwerden abzuweisen sind.

3. Dem Verfahrensausgang entsprechend gehen die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren zu Lasten des Beschwerdeführers (Art. 95 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 DBG). Eine Entscheidgebühr von Fr. 3'000.-- ist angemessen (Art. 145 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 5 DBG; Art. 7 Ziff. 222 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Die geleisteten Kostenvorschüsse in gleicher Höhe sind zu verrechnen.

Ausseramtliche Kosten sind nicht zu entschädigen. Der Beschwerdeführer ist unterlegen (Art. 98bis VRP), und der Beschwerdegegner hat keinen Anspruch auf Kostenersatz (vgl. R. Hirt, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetz, Diss. St. Gallen 2004, S. 176).

Demnach hat das Verwaltungsgericht

zu Recht erkannt:

- 1./ Die Beschwerden werden abgewiesen.
- 2./ Die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren von Fr. 3'000.-- bezahlt der Beschwerdeführer unter Verrechnung mit den geleisteten Kostenvorschüssen in gleicher Höhe.
- 3./ Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.



St.Galler Gerichte

V. R. W.

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber:

Versand dieses Entscheides an:

- den Beschwerdeführer (durch K.)
- die Vorinstanz
- den Beschwerdegegner
- die Beschwerdebeteiligte

am:

Rechtsmittelbelehrung:

Sofern eine Rechtsverletzung nach Art. 95 ff. BGG geltend gemacht wird, kann gegen diesen Entscheid gestützt auf Art. 82 lit. a BGG innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde erhoben werden.