



Fall-Nr.: B 2024/34, B 2024/35
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 13.12.2024
Entscheiddatum: 15.08.2024

Entscheid Verwaltungsgericht, 15.08.2024

Steuerrecht, Abzugsfähigkeit von Liegenschaftsunterhaltskosten. Art. 44 Abs. 2 Satz 1 StG (sGS 811.1), Art. 9 Abs. 3 Satz 1 StHG (SR 642.14), Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG (SR 642.11). Die Unterhaltskosten für Liegenschaften stellen organische Gestehungskosten von Einkünften aus Immobilien dar; sie sind natürlicherweise Kosten, die der Erzielung eines Einkommens aus Immobilien dienen. Als werterhaltende Aufwendungen bezwecken Unterhaltskosten die Erhaltung der Quelle, die einkommenssteuerrechtlich relevanten Ertrag abwirft. Bei den Liegenschaften, die einen Mietertrag abwerfen oder – im Falle der persönlichen Nutzung durch den Eigentümer – einen Eigenmietwert haben, fallen die Kosten für den Liegenschaftsunterhalt unter diese Definition und sind grundsätzlich abziehbar. Aufwendungen, welche die steuerpflichtige Person tätigt, um den Verlust von Vermögenswerten, die keinen Ertrag abwerfen, zu verhindern, sind dagegen nicht als Unterhaltskosten, sondern als Anlagekosten zu würdigen, die bei Veräusserung einen allfälligen Kapitalgewinn oder -verlust beeinflussen können. Damit Gewinnungskosten abgezogen werden können, müssen den Aufwendungen zugehörige Einkünfte in derselben Steuerperiode gegenüberstehen (E. 5.4). Für ein Grundstück, das weder einen Mietwert aufweist noch Mieterträge generiert, können daher keine Unterhaltskosten in Abzug gebracht werden (Verwaltungsgericht B 2024/34, B 2024/35)

Entscheid siehe pdf.



Verwaltungsgericht
Abteilung III

Entscheid vom 15. August 2024

Besetzung Abteilungspräsident Brunner; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiberin Schmid Etter

Geschäftsnr B 2024/34, B 2024/35

Verfahrensbeteiligte **A.____,**
 B.____,

Beschwerdeführer,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, Unterstrasse 28, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

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

Beschwerdebeteiligte,

Gegenstand **Kantons- und Gemeindesteuern 2018 sowie direkte Bundessteuer 2018**



Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A.

Die Eheleute A.___ und B.___ wohnen in Z.___. Sie sind Eigentümer einer Liegenschaft in Y.___ sowie mehrerer Grundstücke in Z.___, von denen sie eines selbst bewohnen. Für das Steuerjahr 2018 deklarierten sie Unterhalts- und Verwaltungskosten für Liegenschaften in der Höhe von insgesamt CHF 33'193. Das kantonale Steueramt nahm diverse Korrekturen vor und veranlagte das Ehepaar für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 121'000 (satzbestimmendes Einkommen CHF 145'000) und einem steuerbaren Vermögen von CHF 812'000 (satzbestimmendes Vermögen CHF 859'000) sowie für die direkte Bundessteuer 2018 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 140'600.

Die dagegen erhobenen Einsprachen wurden mit Entscheiden vom 8. November 2022 teilweise gutgeheissen; das steuerbare Einkommen verminderte sich auf CHF 117'900 (zum Satz von CHF 141'940; Kantons- und Gemeindesteuer) bzw. CHF 137'600 (zum Satz von CHF 137'500; direkte Bundessteuer), wohingegen das steuerbare Vermögen neu CHF 817'000 (satzbestimmend CHF 872'000) betrug.

B.

Die dagegen erhobenen Rechtsmittel (Rekurs und Beschwerde) wurden von der Verwaltungsrekurskommission mit Entscheid vom 18. Januar 2024 teilweise gutgeheissen, indem bei den Unterhaltskosten zusätzlich CHF 673 zum Abzug zugelassen wurden (CHF 630 Pflege und Ersatz von Bäumen, CHF 43 für AHV-Beiträge von C.___ sel.), und die Angelegenheit zu neuer Verfügung im Sinn der Erwägungen an das kantonale Steueramt zurückgewiesen wurde.

C.

A.___ und B.___ (Beschwerdeführer) erhoben gegen den am 31. Januar 2024 zugestellten Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) mit Eingabe vom 27. Februar 2024 Beschwerde beim Verwaltungsgericht. Sie beantragen, der angefochtene Entscheid sei unter Kosten- und Entschädigungsfolge aufzuheben und es seien Unterhaltskosten von total CHF 29'783 steuerlich zum Abzug zuzulassen, wobei eine steuerliche Aufrechnung der pauschal geltend gemachten Unterhalts- und Verwaltungskosten für das Grundstück Nr. 0000_ im Betrag von CHF 240 und für das Grundstück Nr. 0001_ im Betrag von CHF 48 anerkannt werde für den Fall, dass mit der Arbeit bzw. mit dem Lohn von C.___ sel. eine steuerlich unzulässige Vermengung von effektiven mit pauschalen Unterhaltskosten stattgefunden haben sollte. Beantragt wird ausserdem die Neuermittlung der steuerlich abzugsfähigen Krankheits- und Unfallkosten 2018 und der Steuerauscheidungen 2018 anhand



der beantragten Berichtigungen.

Mit Vernehmlassung vom 8. März 2018 verzichtete die Vorinstanz auf eine Stellungnahme. Das kantonale Steueramt (Beschwerdegegner) beantragte mit Stellungnahme vom 9. April 2024 die Abweisung der Beschwerden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV, Beschwerdebeteiligte) verzichtete stillschweigend auf eine Vernehmlassung. Die Beschwerdeführer reichten keine weitere Stellungnahme ein.

Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1.

Da die steuerrechtlichen Vorschriften des Bundes und der Kantone zum Abzug von Liegenschaftsunterhaltskosten vereinheitlicht sind, hat die Vorinstanz den Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern einerseits und die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer andererseits zu Recht im gleichen Dokument, aber mit getrennten Dispositivziffern erledigt; unter diesen Umständen durften auch die Beschwerdeführer die Beschwerden in einer gemeinsamen Rechtsschrift erheben (BGE 142 II 293 E. 1.2, 135 II 260 E. 1.3). Ebenso ist es zulässig, dass das Verwaltungsgericht die Beschwerden vereinigt und darüber im gleichen Urteil entscheidet (vgl. BGer 2C_440/2014 und 2C_441/2014 vom 10. Oktober 2014 E. 1.2).

2.

Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP; Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG; 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, DBG). Die Beschwerdeführer sind zur Erhebung der Rechtsmittel berechtigt. Die Eingabe vom 27. Februar 2024 entspricht zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG).

Auf die Beschwerden ist einzutreten.

3.

3.1.

Die Beschwerdeführer rügen eine Verletzung des rechtlichen Gehörs sowohl durch die Vor-



instanz im Rekursverfahren als auch den Beschwerdegegner im Einspracheverfahren. Die von ihnen – den Beschwerdeführern – eingereichten Belege und Stellungnahmen seien gar nicht oder nur gemäss amtlichem Gutdünken gewürdigt und mittels pauschalen Vermutungen, Falsch- oder Schutzbehauptungen vom Tisch gewischt worden.

3.2.

Um den Vorgaben von Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (SR 101, BV) zu genügen, muss die Begründung so abgefasst sein, dass sich die betroffene Person über die Tragweite des angefochtenen Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann (statt vieler BGE 145 III 324 E. 6.1, 134 I 83 E. 4.1), wobei es in diesem Sinne genügt, wenn ersichtlich ist, von welchen Überlegungen sich die Behörde leiten liess, auf die sich ihr Entscheid stützt (zum Ganzen VerwGE B 2022/194 vom 3. März 2023 E. 2.6.1 mit Verweis insbesondere auf BGE 129 I 232 E. 3., B 2022/134 vom 20. Januar 2023 E. 3.1.2).

3.3.

Die Begründung des angefochtenen Entscheids ist so abgefasst, dass sich die Beschwerdeführer über die Tragweite desselben Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an das Verwaltungsgericht weiterziehen konnten. Die zentralen Überlegungen von denen sich die Vorinstanz leiten liess und auf die sich ihr Entscheid stützte, wurden genannt. Die Vorinstanz musste dabei nicht auf jedes Argument der Parteien eingehen; es genügte, dass sie sich mit den wesentlichen Gesichtspunkten auseinandersetzte und aus dem Entscheid hervorgeht, von welchem Sachverhalt sie ausging und welche rechtlichen Überlegungen sie anstellte. Dasselbe gilt für den Einsprache-Entscheid des Beschwerdegegners. Wie die ausführliche Beschwerdeeingabe zeigt, war es den Beschwerdeführern ohne weiteres möglich, den vorinstanzlichen Entscheid sachgerecht anzufechten. Selbst wenn die Begründungspflicht durch die Vorinstanz verletzt worden wäre, so könnte dies im vorliegenden Verfahren gemäss ständiger Praxis geheilt werden (BGE 142 II 218 E. 2.8.1, 133 I 201 E. 2.2; BGer 9C_608/2022 vom 13. November 2023 E. 5.2.3). Was die Beschwerdeführer vorbringen, zielt sodann in der Hauptsache nicht auf eine fehlende oder formell ungenügende, sondern auf eine inhaltlich unzutreffende Begründung ab. Die entsprechenden Rügen sind nicht unter dem Titel der Begründungspflicht, sondern unter materiellen Aspekten zu prüfen.

4.

Umstritten ist, ob die von den Beschwerdeführern deklarierten tatsächlichen Liegenschaftsunterhaltskosten zum Abzug zuzulassen sind. Die Beschwerdeführer machen zusammengefasst geltend, C.____ sel., gelernter Maurer, habe im Jahr 2018 zahlreiche Liegenschafts-



unterhaltsarbeiten für sie ausgeführt. Sein Gehalt sei durch detaillierte Arbeitsrapporte ausgewiesen. Ein Privatanteil von CHF 600 für das Bereitstellen von Brennholz sei korrekt ausgeschieden worden, was vom Beschwerdegegner und der Vorinstanz verkannt worden sei. Der verbleibende Lohn von CHF 10'410 habe sich zur Hälfte auf die Arbeiten an der Kompressorbaracke und zur Hälfte auf den Unterhalt der übrigen Objekte und Anlagen bezogen. Die Anerkennung von lediglich 10% der Lohnkosten sei klar willkürlich und beruhe auf einer stossenden und rechtsmissbräuchlichen Beweislastumkehr. Ausser dem Grundstück Nr. 0002_ würden sämtliche Parzellen einen Ertrag abwerfen; das Wiesland sei seit Jahren dauerhaft verpachtet. Gemäss einer früheren Entscheidung der Vorinstanz könnten Unterhaltskosten auch abgezogen werden, wenn ihnen ein vergangener Ertrag gegenüberstehe. Dies sei beim Grundstück Nr. 0002_, das im Jahr 1958 als Landreserve für den benachbarten K-Betrieb mit 20 Angestellten erworben worden sei, und auf dem in der Folge eine Kompressorbaracke (mit kleinem Aufenthaltsraum für die Angestellten des K-Betriebs, einem grossen zentralen Kompressor und einem Stromverteiler für die Versorgung des ganzen K-Betriebs mit Pressluft, Licht- und Kraftstrom) erstellt worden sei, der Fall. Das Grundstück habe damit von Beginn weg einen positiven Beitrag zu den steuerbaren Einkünften des damaligen Unternehmers geleistet. Folglich seien die im Zusammenhang mit den Arbeiten an der Kompressorbaracke getätigten Aufwendungen zum Abzug zuzulassen. Die Ausgaben für Kleinmaterial wie Nägel, Schrauben, Beschläge, Türschloss etc. seien im Wesentlichen für die Sanierung der Kompressorbaracke und das Anbringen der Gebäudeschilder getätigt worden. Ein kleiner Vorrat an solchen Materialien sei sodann unerlässlich. Bei den an die öffentliche Strasse angrenzenden Grundstücken falle immer wieder Abfall an, der von ihnen jeweils entsorgt werden müsse. Der Beton sei für den Ersatz des kaputten Bodens der Kompressorbaracke sowie für das Erstellen der Bodenplatte als Ersatz für die morsche Bretterabdeckung der Jauchegrube verwendet worden. Die Parkplätze gegenüber der Baracke hätten sodann nach deren Sanierung wieder instand gestellt werden müssen, wofür Schotter und Kies verwendet worden sei. Die Holzpfähle und Drahtgitter hätten dem Schutz der Obstbäume vor Rehverbiss, die Zaunpfähle aus Aluminium dem Ersatz des Treppengeländers des steilen Waldwegs gedient. Mit den neuen Gebäudeschildern seien die alten oder auch nicht mehr vorhandenen Assekuranznummern ersetzt worden, ergänzt mit den Orts- bzw. Flurbezeichnungen. Die Akontozahlung an die D.___ AG, X.___, von CHF 2'500 habe sich im Wesentlichen auf die Lieferungen von Armierungsnetzen für den Betonboden der Baracke und den Deckel der Jauchegrube sowie von Zement bezogen. Der alte Bucher-Traktor diene dem Unterhalt der Grundstücke mit den weit verstreuten Nebengebäuden sowie Strassen, Wegen und Lagerplätzen. Mit ihm werde auch Sturmholz entsorgt. Im Winter seien dazu Schneeketten erforderlich. Die zum Haus führende Strasse sei Bestandteil der Korporationsstrassen W.___ - V.___. Im oberen Ab-



schnitt führe die Strasse über ein nachbarliches Grundstück. Sie hätten die rechtliche Verpflichtung, diese Strasse zu räumen. Ferner sei dies auch aus Gründen der Eigentümerhaftung nach Art. 58 des Obligationenrechts (SR 220) geboten.

5.

5.1.

Nach Art. 44 Abs. 2 Satz 1 StG (in der Fassung nGS 44-119) können bei Grundstücken des Privatvermögens die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Grundstücken, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden. Diese Regelung entspricht den Vorgaben von Art. 9 Abs. 3 Satz 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, StHG) und deckt sich inhaltlich mit Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG (in der Fassung AS 2015 4545). Als Unterhaltskosten gelten unter anderem die Auslagen für die Instandhaltung, Instandstellung und Ersatzbeschaffung, soweit sie nicht wertvermehrende Aufwendungen darstellen (Art. 28 Abs. 1 lit. a der Steuerverordnung, sGS 811.11, StV).

5.2.

Unterhaltskosten sind Aufwendungen, deren Ziel nicht die Schaffung neuer, sondern in erster Linie die Erhaltung bereits vorhandener Werte ist und die nach längeren oder kürzeren Zeitabschnitten erneut getätigt werden müssen (Reparaturen, Renovationen). Sie dienen der Erhaltung der Liegenschaft im bisherigen Zustand und setzen begrifflich bestehende Bauten und Anlagen voraus. Sie lassen ein Gebäude in seiner Gestaltung, Form und Zweckbestimmung unverändert weiterbestehen; es werden einzig die mangelhaften Teile ersetzt oder instand gestellt. Unterhaltskosten sind demnach all jene Aufwendungen, die ein Grundstück in denjenigen Zustand versetzen, in dem es sich bereits einmal befunden hat (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N 37 f. zu Art. 32 DBG).

Instandhaltungskosten sind die regelmässig anfallenden Auslagen, welche die Funktionsfähigkeit des Grundstücks sicherstellen (Betriebskosten und kleinere Ausbesserungen, Reparaturen). Zu den abzugsfähigen Gartenunterhaltskosten zählen Reparatur und Ersatz von Gartenwegen und -mauern, Zaunausbesserungen, Pflege und Ersatz von Bäumen, mehrjährigen Pflanzen und Sträuchern, jährlich wiederkehrende Räumungsarbeiten (inkl. Baumschnitt, Häckseln, Fällen), Schädlingsbekämpfung und Rasenunterhalt (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N 40 und 86 zu Art. 32 DBG; St. Galler Steuerbuch [StB] 44 Nr. 3 Ziff. 4.3).



Betriebskosten sind Aufwendungen, die mit dem Halten von Liegenschaften üblicherweise verbunden sind. Dabei gilt der Grundsatz, dass bei selbstbewohnten Grundstücken jene Kosten als Unterhaltskosten geltend gemacht werden können, die aufgewendet werden müssten, um das Grundstück im Fall der Vermietung oder Verpachtung an Dritte in einem gebrauchsfähigen Zustand zu erhalten (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N 92 zu Art. 32 DBG).

5.3.

Nach Art. 1 Abs. 1 lit. a der Verordnung der ESTV über die abziehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (SR 642.116.2, ESTV-Liegenschaftskostenverordnung) sind wiederkehrende Gebühren für Kehrrichtentsorgung (nicht aber Gebühren, die nach dem Verursacherprinzip erhoben werden), Abwasserentsorgung, Strassenbeleuchtung und -reinigung, Strassenunterhaltskosten, Liegenschaftssteuern, die als Objektsteuern gelten, Entschädigungen an den Hauswart, Kosten der gemeinschaftlich genutzten Räume, des Lifts usw., soweit der Hauseigentümer hierfür aufzukommen hat, als Betriebskosten abziehbar. Nach Art. 28 Abs. 1 lit. b StV gelten bei Eigengebrauch die Betriebskosten wie Unterhaltsperimeter oder Grundsteuern als Unterhaltskosten, soweit sie nicht unmittelbar durch die Nutzung bedingt sind. Instandstellungskosten fallen demgegenüber aperiodisch in grösseren Zeitabständen an und stellen die Ertragsfähigkeit des Grundstücks sicher. Dazu gehören auch Ersatzanschaffungskosten (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N 41 zu Art. 32 DBG).

5.4.

Die Unterhaltskosten für Liegenschaften stellen organische Gestehungskosten von Einkünften aus Immobilien dar; sie sind natürlicherweise Kosten, die der Erzielung eines Einkommens aus Immobilien dienen. In einem System der Besteuerung des Gesamteinkommens, wo die gesamten Gestehungskosten, die allgemeinen Abzüge und die Sozialabzüge vom steuerbaren Gesamteinkommen in Abzug gebracht werden können, sind sie grundsätzlich abziehbar (vgl. Art. 9 StHG). Als werterhaltende Aufwendungen bezwecken Unterhaltskosten die Erhaltung der Quelle, die einkommenssteuerrechtlich relevanten Ertrag abwirft. Der Wert dieser Quelle stellt sich als Nutzungswert dar, den das Wirtschaftsgut einkommenssteuerrechtlich innehat. Ausgangspunkt zur Bestimmung des Nutzungswerts ist der ertragsfähige Zustand des einzelnen Wirtschaftsguts (vgl. ZWAHLEN/LISSI, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, N 10 ff. zu Art. 32 DBG). Bei den Liegenschaften, die einen Mietertrag abwerfen oder – im Falle der persönlichen Nutzung durch den Eigentümer – einen Eigenmietwert haben, fallen die Kosten für den Liegenschaftsunterhalt unter diese Definition und sind grundsätzlich abziehbar (BGE 133 II 287 E. 2). Aufwendungen, welche die steuerpflichtige Person tätigt, um den Verlust von Vermögenswerten, die keinen Ertrag abwerfen, zu verhindern,



sind dagegen nicht als Unterhaltskosten, sondern als Anlagekosten zu würdigen, die bei Veräusserung einen allfälligen Kapitalgewinn oder -verlust beeinflussen können (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N 11 zu Art. 32 DBG). Damit Gewinnungskosten abgezogen werden können, müssen den Aufwendungen zugehörige Einkünfte in derselben Steuerperiode gegenüberstehen. Ausnahmen sind indessen möglich, z.B. bei Nutzniessung oder vorübergehend fehlendem Ertrag zufolge Sanierung (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N 4 ff. und 35 zu Art. 32 DBG).

5.5.

Von den Unterhaltskosten zu unterscheiden sind Aufwendungen, welche zur Wertvermehrung eines Grundstücks führen. Solche wertvermehrenden Aufwendungen sind nicht bei der Einkommens-, sondern bei der Grundstückgewinnsteuer abzugsfähig. Während Unterhaltskosten der Erhaltung bereits vorhandener Werte dienen, werden mit wertvermehrenden Aufwendungen zusätzliche neue Werte geschaffen. Wird das Grundstück in einen besseren Zustand versetzt, liegt eine Wertvermehrung vor (BGer 2C_251/2016 vom 30. Dezember 2016 E. 3.3). Massgebend ist dabei aufgrund einer funktionalen Betrachtungsweise, ob das Grundstück durch die Massnahme eine qualitative Verbesserung und damit eine Wertsteigerung erfahren hat (BGer 2C_582/2021 vom 29. November 2021 E. 2.1, 2C_450/2020 vom 15. September 2020 E. 4.1, in: StE 2021 B 27.5 Nr. 24).

Ferner sind die Unterhaltskosten gegenüber den Lebenshaltungskosten abzugrenzen. Soweit Aufwendungen für Privatvermögen getätigt werden, ist stets abzuklären, ob es sich hierbei um Aufwendungen handelt, die durch die Einkommenserzielung verursacht werden, oder ob die Kosten als Einkommensverwendung und damit nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten (Art. 34 lit. a DBG, Art. 47 lit. a StG) anzusehen sind (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N 10 zu Art. 32 DBG).

6.

6.1.

Die Beschwerdeführer sind Eigentümer diverser Grundstücke mit Wiesland und Waldgebieten im Gebiet E.___ in Z.___, die aneinandergrenzen und früher ein landwirtschaftliches Gewerbe bildeten. Auf dem Grundstück Nr. 0003_ befinden sich ihr Wohnhaus sowie eine Scheune, auf dem Waldgrundstück Nr. 0002_ eine Kompressorbaracke und auf den Waldgrundstücken Nrn. 0000_ und 0001_ je ein Schopf. Die übrigen Grundstücke sind unbebaut und verpachtet. Das Wohnhaus wird über die W.___ - V.___-strasse (Gemeindestrasse dritter Klasse) und eine davon abzweigende nicht klassierte, rund 300 m lange Privatstrasse erschlossen. Das letzte Teilstück der Privatstrasse ist als Weg dritter Klasse klassiert. Ein öffentlicher Fussweg führt von Nordosten bzw. Osten herkommend über die Grundstücke



Nrn. 0004_ (dort als Teilstück der Privatstrasse), 0003_, 0005_ bzw. 0000_ hinunter zur W.__-strasse. Die Beschwerdeführer machten in ihrer Steuererklärung 2018 tatsächliche Unterhaltskosten in der Höhe von CHF 31'956 geltend (Positionen gemäss der Liste im angefochtenen Entscheid unter E. 3d):

Position	Datum	Beschrieb	Betrag in CHF
1	10.11.2017	Unfallversicherungsprämie C.__	100
2	12.11.2017	Fahrzeugversicherungsprämie Traktor	270
3	15.01.2018	AHV-Beiträge C.__	426
4	05.01.2018	Fahrzeugsteuer Traktor	78
5	15.01.2018	Abfallentsorgung	19
6	25.01.2018	F.__ Dämmplatten	208
7	25.01.2018	Gebäudeversicherungsprämie	536
8	10.02.2018	Ersatzfenster	100
9	12.02.2018	Schneeketten-Montage Traktor	105
10	12.02.2018	Grundsteuern	578
11	26.03.2018	Abwasser	420
12	14.04.2018	Beschläge	81
13	15.05.2018	Schneeräumung	240
14	06.06.2018	AHV-Beiträge C.__	289
15	09.06.2018	Rohrreinigungs-Set	39
16	09.06.2018	Vogelschutznetze	36
17	11.06.2018	Beton	952
18	11.06.2018	Kies	118
19	21.06.2018	SAT-Receiver programmieren	120
20	09.08.2018	Betonlieferung für Jauchegrube	914
21	12.08.2018	110 L Entsorgungssäcke	60
22	30.08.2018	Kleinmaterial	70
23	03.09.2018	Gebäudeversicherungsprämie	14
24	08.09.2018	Gebäudeversicherungsprämie	524
25	10.09.2018	Unterhaltsmaterial für Heizung	207
26	14.09.2018	Heizungsreinigung	156
27	25.09.2018	Hohlfräser	71
28	27.09.2018	Kleinwerkzeug	45
29	28.09.2018	Bohrmaschine + Werkzeug	311
30	04.10.2018	Werkzeug + Verbrauchsmaterial	383
31	05.10.2018	Kleinmaterial	27
32	13.10.2018	Beschläge	97
33	24.10.2018	Unfallversicherungsprämie C.__	100



34	29.10.2018	Beschläge	16
35	30.10.2018	Akkuschrauber + Werkzeug	512
36	30.10.2018	Ersatz Gebäudeschilder	585
37	03.11.2018	Staubbeutel	51
38	03.11.2018	Werkzeug	34
39	22.11.2018	Kühler Printplatte	367
40	22.11.2018	Ersatzteil Makita Motorsense	114
41	23.11.2018	Ersatz Zaunpfähle	1'114
42	26.11.2018	Elektrische Ersatzinstallationen	1'169
43	28.11.2018	Glasfaser als Ersatz Kupferkabel	1'885
44	30.11.2018	Ersatzpflanzungen wegen Rehverbiss	44
45	30.11.2018	Plastikrohre	57
46	04.12.2018	Ersatzpflanzungen wegen Rehverbiss u.a.	525
47	04.12.2018	AHV-Beiträge C.____	285
48	07.12.2018	Baumschutz	25
49	08.12.2018	Holzpfähle	58
50	08.12.2018	Drahtgitter	66
51	14.12.2018	Schlüsselverlängerungen	135
52	15.12.2018	Beschläge	220
53	22.12.2018	Bergschotter	273
54	27.12.2018	Akonto Material für Liegenschaftsunterhalt	2'500
55	27.12.2018	Unterhalt Kompressorbaracke	686
56	29.12.2018	Bergschotter etc.	762
57	30.12.2018	Unterhalt Kompressorbaracke	2'088
58	31.12.2018	Lohn C.____ für div. Unterhaltsarbeiten	10'410
59	31.12.2018	Abschreibung Hochdruckreiniger	0003_
Total			31'956

Diese Unterhaltskosten betreffen unter anderem Arbeiten an der Kompressorbaracke, an der vormaligen Jauchegrube auf Grundstück Nr. 0003_ (Ersatz der Holzbohlen durch eine Betonplatte), Umgebungsarbeiten im Garten (Pflege der Obstbäume), im Zusammenhang mit der Zufahrtsstrasse (Ersatz Zaun) und der Treppe (Ersatz Geländer) auf Grundstück Nr. 0002_ sowie die Schneerräumung. Es handelt sich um Ausgaben für dazu benötigtes Material sowie um Lohnkosten für einen zu diesem Zweck angestellten Arbeitnehmer. Der Beschwerdegegner liess im Einsprache-Entscheid CHF 5'724 zum Abzug zu (Positionen 6, 7, 10 [in der Höhe von CHF 620], 15, 23-26, 39 und 43 sowie 10% der Positionen 14, 33, 47 und 58). Die Vorinstanz erachtete weitere CHF 630 für die Pflege und den Ersatz von Bäumen (Positionen 16, 44, 46 und 48) sowie AHV-Beiträge von CHF 43 (10% von



Position 3) als abzugsfähig. Im vorinstanzlichen bzw. im vorliegenden Verfahren (act. 1, S. 4) anerkannten die Beschwerdeführer sodann die Positionen 1, 2, 11, 19, 29, 30, 35 und 45, zusammen CHF 2'173, als nicht abzugsfähig. Umstritten sind somit noch Unterhaltskosten in der Höhe von CHF 23'386.

6.2.

6.2.1. Kompressorbaracke

Sämtliche im Zusammenhang mit den Arbeiten an der Kompressorbaracke geltend gemachten Unterhaltskosten (CHF 6'380: Positionen 8, 17, 42, 51, 55 und 57 sowie die Hälfte von Position 54 [Akontozahlung, vgl. act. 2, S. 16]; CHF 4'605: damit zusammenhängende Lohnzahlungen an den Angestellten C.____ [Quittungen vom 17.02., 24.02., 10.03., 17.03., 24.03., 07.04., 14.04., 21.04., 09.05., 11.05., 26.05., 02.06., 09.06., 08.09., 22.09. und 03.11.2018, act. 8/6.VIII.1]) betreffen das Grundstück Nr. 0002_. Dieses besteht aus einem steil abfallenden, an die Schwandstrasse grenzenden Waldstück. Gemäss Schätzung vom 19. September 2013 wies es keinen Mietwert auf, der Verkehrswert betrug CHF 1'000 (act. 8/6.VI.5). Die Beschwerdeführer deklarierten auch keine Miet- oder Pachteinahmen jenes Grundstücks. Wie eingangs dargelegt, dienen Unterhaltskosten als Gewinnungskosten der Erhaltung der Quelle, die einkommenssteuerrechtlich relevanten Ertrag abwirft. Da den Aufwendungen im Jahr 2018 kein Ertrag des Grundstücks – weder aus Eigennutzung noch aus Vermietung – gegenüberstand, liessen die Vorinstanz und die Veranlagungsbehörde diese Kosten zu Recht nicht zum Abzug zu. Der Verweis auf längst vergangene Erträge des Grundstücks vermag daran nichts zu ändern. Dem Periodizitätsprinzip folgend müssen den Gewinnungskosten grundsätzlich Einkünfte in derselben Steuerperiode gegenüberstehen. Ein der möglichen Ausnahmen (Nutzniessung, Sanierung), auf welche der von den Beschwerdeführern angeführte Entscheid VRKE I/1-2016/214, 215 vom 20. Juni 2017 E. 3a referenziert (bezugnehmend wiederum auf den Bundesgerichtsentscheid 2C_251/2016 vom 30. Dezember 2016 E. 2.2, wonach den Unterhaltskosten auch vergangene Erträge gegenüberstehen können), liegt hier nicht vor (vgl. E. 5.4 hiavor). Hinzu kommt, dass sich mit den vorgenommenen Arbeiten der Neuwert der Baracke deutlich erhöhte, wie aus der Schätzung vom 6. Oktober 2023 hervorgeht (act. 3/8). Der Sachwert des Grundstücks, der sich beim Waldgrundstück hauptsächlich aus dem Gebäude ergibt, beträgt neu CHF 37'000 gegenüber CHF 4'000 bei der vormaligen Schätzung aus dem Jahr 2013. Der Neuwert der Baracke wurde damals mit lediglich CHF 15'000 beziffert (act. 8/6.XI.1). Zudem wurde nun auch wieder ein Ertragswert (CHF 600) geschätzt. Die fraglichen Arbeiten haben folglich im Hinblick auf einen künftigen Ertrag eine Wertsteigerung bewirkt, weshalb es sich um Anlagekosten handelt. Diese können bei der Grundstückgewinn-, nicht aber bei der Einkommenssteuer abgezogen werden.



Gemäss Angaben der Beschwerdeführer (act. 1, S. 16) wurden die Kies- und Schotterlieferungen (Positionen 18, 53 und 56, zusammen CHF 1'153) verwendet, um die der Kompressorbaracke gegenüberliegenden, als Werkplatz verwendeten Parkplätze wieder instand zu stellen. Sie fielen damit ebenfalls im Zuge der wertvermehrenden Arbeiten an. Zudem betreffen sie das Grundstück Nr. 0006_, das nicht im Eigentum der Beschwerdeführer steht.

6.2.2. Jauchegrube

Ein Teil der geltend gemachten Unterhaltskosten betrifft die ehemalige Jauchegrube vor der Scheune auf dem Grundstück Nr. 0003_, bei welcher die morschen Holzbalken durch eine Betonplatte ersetzt wurden. Dafür machen die Beschwerdeführer eine Lieferung von Beton (Position 20, CHF 914), die Hälfte der Akontorechnung (Position 54, CHF 1'250) und Arbeitslohn von C._ von CHF 2'295 geltend (Quittungen vom 23.06., 30.06., 07.07., 14.07., 18.08. und 01.09.2018). Das Grundstück Nr. 0003_, auf welchem sich die Jauchegrube befindet, weist einen steuerbaren Ertrag (Eigenmietwert) auf, und die fraglichen Arbeiten dienen der Instandhaltung der sich darauf befindlichen Anlagen, weshalb die in diesem Zusammenhang angefallenen Kosten von CHF 4'459 von den Einkünften abgezogen werden können.

6.2.3. Unterhalt Umgebung und Zufahrtsstrasse / -weg

Die Vorinstanz liess Vogelschutznetze, Ersatzpflanzungen etc. (Positionen 16, 44, 46 und 48, zusammen CHF 630) zum Abzug zu. Gemäss Angaben der Beschwerdeführer im Beschwerdeverfahren dienten die Holzpfähle (Position 49, CHF 58) und das Drahtgitter (Position 50, CHF 66) dem Schutz der Bäume vor Rehverbiss. Damit im Zusammenhang steht sodann auch das Arbeitsentgelt (CHF 570) gemäss den Quittungen vom 01.12. und 08.12.2018 für die Ersatzpflanzungen und das Anbringen des Gitterverhaus. Sodann liegen weitere Quittungen vor, die Unterhaltsarbeiten am Umschwung (Stauden, Sträucher und Hecken schneiden, Gras mähen), an der Zufahrtsstrasse (Reinigung Wasserrinnen) und an der Treppe (Ersatz Geländer) von der Schwandstrasse zum Haus in der Höhe von CHF 2'640 belegen (vom 16.06., 25.08., 29.09., 06.10., 27.10., 02.11., 17.11., 24.11. und 15.12.2018). Auch wenn sich die Treppe auf dem Grundstück Nr. 0002_ befindet, das damals keinen steuerbaren Ertrag abwarf, rechtfertigt sich ein Abzug von Unterhaltskosten dafür, da diese Massnahmen der Sicherung des Fussgänger-Zugangs zum Wohnhaus auf dem Grundstück Nr. 0003_ dienen. Somit sind auch die ersetzten Zaunpfähle von CHF 1'114 (Position 41) zum Abzug zuzulassen. Dass die Beschwerdeführer mit ihren weitläufigen und arbeitsintensiven Liegenschaften (Wald, steile Hanglagen, felsiger Abgrund) auf ein landwirtschaftliches Fahrzeug angewiesen sind, erscheint hinreichend dargetan, weshalb die Verkehrssteuer für den Traktor (Position 4, CHF 78) und die Montage der Schneeketten (Position 9, CHF 105) ebenfalls als Unterhaltskosten abzugsfähig sind. Die Kosten



für die Schneeräumung (Position 13) der Zufahrtsstrasse zum Wohnhaus der Beschwerdeführer von CHF 240, die sowohl Bestandteil der Strassenkorporation W.__ - V.__ als auch teilweise eines öffentlichen Fussweges bildet und zu deren Räumung die Beschwerdeführer verpflichtet sind, stellen entgegen der vorinstanzlichen Beurteilung ebenfalls keine privaten Lebenshaltungskosten, sondern abzugsfähige Unterhaltskosten dar.

6.2.4. Beschläge etc.

Sodann machen die Beschwerdeführer unter Vorlage diverser Belege Auslagen für Beschläge und Kleinmaterial, Kleinwerkzeug und ein Ersatzteil für die Motorsense geltend (Positionen 12, 22, 27, 28, 31, 32, 34, 38, 40 und 52, zusammen CHF 775). Entgegen der Auffassung der Vorinstanz handelt es sich dabei nicht um Aufwendungen für die Anschaffung bzw. Herstellung von Vermögenswerten; vielmehr stehen diese Beschläge, Kleinmaterialien, Ersatzwerkzeuge und Ersatzteile im Zusammenhang mit geleisteten Arbeiten an der Kompressorbaracke, der Jauchegrube sowie der Umgebung. Soweit es sich dabei um Unterhaltsarbeiten gehandelt hat, sind sie damit abzugsfähig. Es ist jedoch davon auszugehen, dass in etwa die Hälfte davon auf die wertvermehrenden Arbeiten an der Kompressorbaracke entfiel, weshalb nur 50% davon bzw. CHF 388 zum Abzug zuzulassen sind. Nicht abgezogen werden kann demgegenüber die geltend gemachte Abschreibung auf dem Hochdruckreiniger (Position 59, CHF 0003__). Abschreibungen und Rückstellungen auf dem Privatvermögen sind nicht zulässig (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N 43a zu Art. 32 DBG). Im Fall der Ersatzanschaffung eines erforderlichen Gartengeräts kann indessen der volle Erwerbspreis abgezogen werden (StB 44 Nr. 3 Ziff. 4.3).

6.2.5. Ersatz Gebäudeschilder

Aufwendungen, die einzig in den persönlichen Bedürfnissen und Neigungen einer steuerpflichtigen Person liegen, stellen Lebenshaltungskosten dar (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N 78 zu Art. 32 DBG). Um solche privaten Lebenshaltungskosten handelt es sich bei den Auslagen für das Anbringen von Gebäudeschildern mit den Flurnamen und von Versicherungsnummern an der Kompressorbaracke und übrigen Gebäuden. Eine Verpflichtung dazu besteht nicht, weshalb die dafür angefallenen Kosten (Material CHF 585 gemäss Position 36 und Arbeitsentgelt CHF 300 gemäss Quittung vom 10.11.2018) Vermögensverwendung darstellen.

6.2.6. Betriebskosten

Bei den geltend gemachten Auslagen für Abfallsäcke und Staubbeutel (Positionen 21 und 37, zusammen CHF 111) handelt es sich um nutzungsbedingte Verbraucherkosten, die nicht als Unterhaltskosten in Abzug gebracht werden können. Hingegen ist die Grundgebühr Abwasser von CHF 19 (Position 5) gemäss ESTV-Liegenschaftskostenverordnung zum Abzug zuzulassen.



6.2.7. Lohnnebenkosten C.____

Da insgesamt rund die Hälfte der geltend gemachten Lohnkosten für C.____ als Unterhaltskosten zum Abzug zuzulassen sind (10 % bzw. CHF 1'101 wurden bis anhin bereits gewährt), kann folglich auch die Hälfte der Lohnnebenkosten (AHV-Beiträge, Unfallversicherungsprämie, Positionen 3, 14, 33 und 47, insgesamt CHF 1'100) abgezogen werden. 10% davon wurden durch den Beschwerdegegner und die Vorinstanz bereits berücksichtigt, womit neu noch CHF 440 (40%) hinzukommen.

6.3.

Zusammenfassend sind somit folgende zusätzlichen Unterhaltskosten abzugsfähig:

Position	Datum	Beschrieb	Betrag in CHF
3	15.01.2018	AHV-Beiträge C.____ 40%	170
4	05.01.2018	Fahrzeugsteuer Traktor	78
5	15.01.2018	Abfallentsorgung	19
9	12.02.2018	Schneeketten-Montage Traktor	105
12	14.04.2018	Beschläge 50%	41
13	15.05.2018	Schneeräumung	240
14	06.06.2018	AHV-Beiträge C.____ 40%	116
20	09.08.2018	Betonlieferung für Jauchegrube	914
22	30.08.2018	Kleinmaterial 50%	35
27	25.09.2018	Hohlfräser 50%	36
28	27.09.2018	Kleinwerkzeug 50%	22
31	05.10.2018	Kleinmaterial 50%	13
32	13.10.2018	Beschläge 50%	49
33	24.10.2018	Unfallversicherungsprämie C.____ 40%	40
34	29.10.2018	Beschläge 50%	8
38	03.11.2018	Werkzeug 50 %	17
40	22.11.2018	Ersatzteil Makita Motorsense 50%	57
41	23.11.2018	Ersatz Zaunpfähle	1'114
47	04.12.2018	AHV-Beiträge C.____ 40%	114
49	08.12.2018	Holzpfähle	58
50	08.12.2018	Drahtgitter	66
52	15.12.2018	Beschläge 50%	110
54	27.12.2018	Akontorechnung 50%	1'250
58	31.12.2018	Lohn C.____ (CHF 5'505 ./ CHF 1'101)	4'404
Total			9'076



Insgesamt sind somit Unterhaltskosten von CHF 15'608 (tatsächliche Kosten CHF 15'473 [CHF 5'724 gem. Einsprache-Entscheid, CHF 673 gemäss VRK-Entscheid und CHF 9'076 gemäss vorliegendem Entscheid] für die Liegenschaften E.__ sowie der Pauschalabzug CHF 135 für die Liegenschaft V.__ [dieser nicht umstrittene Abzug wurde von der Vorinstanz nicht gewährt]) steuerlich abzugsfähig. Das steuerbare Nettoeinkommen reduziert sich somit auf CHF 132'191 (Kantons- und Gemeindesteuern) bzw. CHF 130'400 (direkte Bundessteuer). Nach wie vor übersteigt der Selbstbehalt (2% [Art. 46 lit. a StG] bzw. 5% [Art. 33 Abs. 1 lit. h DBG]) die geltend gemachten Krankheitskosten von CHF 2'633.

6.4.

Zusammenfassend sind die Beschwerden somit teilweise gutzuheissen und die Ziffern 1 und 2 des angefochtenen Entscheids der Vorinstanz vom 18. Januar 2024 sowie die Einsprache-Entscheide des Beschwerdegegners vom 8. November 2022 sind aufzuheben. Insgesamt sind bei der Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2018 sowie der direkten Bundessteuer 2018 Unterhaltskosten für Liegenschaften von CHF 15'608 zum Abzug zuzulassen. Das steuerbare Vermögen bleibt unverändert.

7.

7.1.

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten den Beschwerdeführern zu drei Fünfteln aufzuerlegen (Art. 95 Abs.1 VRP, Art. 144 Abs. 1 und 145 Abs. 2 DBG); zwei Fünftel der Kosten trägt der Beschwerdegegner, wobei auf die Erhebung nicht zu verzichten ist (Art. 95 Abs. 3 VRP). Eine Entscheidgebühr von CHF 2'000 (Beschwerdeverfahren B 2024/34: CHF 1'500; Beschwerdeverfahren B 2024/35: CHF 500) ist angemessen (vgl. Art. 7 Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12, GKV). Die geleisteten Kostenvorschüsse von CHF 2'000 sind anzurechnen und im Betrag von CHF 800 (Beschwerdeverfahren B 2024/34: CHF 600; Beschwerdeverfahren B 2024/35: CHF 200) an die Beschwerdeführer zurückzuerstatten.

7.2.

Bei Gutheissung eines Rechtsmittels ist gleichzeitig von Amtes wegen über die amtlichen Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens zu entscheiden. In der Regel erfolgt die entsprechende Kostenverlegung analog dem Rechtsmittelentscheid (R. HIRT, Die Regelung der Kosten nach st. gallischem Verwaltungsrechtspflegegesetz, 2004, S. 103). Die amtlichen Kosten für das Rekursverfahren vor der Vorinstanz von zusammen CHF 1'600, deren Höhe sich innerhalb des vorinstanzlichen Ermessensspielraums bewegt (Art. 7 Ziff. 122 GKV), gehen somit zu drei Fünfteln zulasten der Beschwerdeführer (je CHF 480), zwei Fünftel (je CHF 320) trägt der Beschwerdegegner. Auf die Erhebung ist nicht zu verzichten (Art. 95



Abs. 3 VRP). Die von den Beschwerdeführern im vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren geleisteten Kostenvorschüsse sind anzurechnen und im Betrag von je CHF 320 zurückzuerstatten.

7.3.

Bei diesem Verfahrensausgang (mehrheitliches Unterliegen der Beschwerdeführer) besteht weder für das Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht noch für das vorinstanzliche Verfahren ein Anspruch auf Entschädigung der ausseramtlichen Kosten (Art. 98 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 98^{bis} VRP).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht zu Recht:

1.

Die Beschwerdeverfahren B 2024/34 und B 2023/35 werden vereinigt.

2.

2.1.

Die Beschwerde betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018 wird teilweise gutgeheissen und Ziffer 1 des angefochtenen Entscheids der Vorinstanz vom 18. Januar 2024 sowie der Einsprache-Entscheid des Beschwerdegegners vom 8. November 2022 werden aufgehoben. Die Sache wird zur Festlegung der Steuerfaktoren im Sinn der Erwägungen an den Beschwerdegegner zurückgewiesen.

2.2.

Die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuer 2018 wird teilweise gutgeheissen und Ziffer 2 des angefochtenen Entscheids der Vorinstanz vom 18. Januar 2024 sowie der Einsprache-Entscheid des Beschwerdegegners vom 8. November 2022 werden aufgehoben. Die Sache wird zur Festlegung der Steuerfaktoren im Sinn der Erwägungen an den Beschwerdegegner zurückgewiesen.

2.3.

Die amtlichen Kosten des vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahrens von je CHF 800 werden den Beschwerdeführern zu drei Fünfteln auferlegt (CHF 960) unter Anrechnung der von ihnen geleisteten Kostenvorschüsse. Die Vorinstanz wird angewiesen, den Beschwerdeführern CHF 640 zurückzuerstatten. Zwei Fünftel der amtlichen Kosten



(CHF 640) des vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahrens bezahlt der Beschwerdegegner.

3.

Die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren von CHF 2'000 (B 2024/34: CHF 1'500; B 2024/35: CHF 500) bezahlen die Beschwerdeführer zu drei Fünfteln (CHF 1'200) unter Anrechnung der von ihnen geleisteten Kostenvorschüsse. CHF 800 (Beschwerdeverfahren B 2024/34: CHF 600; Beschwerdeverfahren B 2024/35: CHF 200) werden ihnen zurückerstattet. Zwei Fünftel der amtlichen Kosten (CHF 800) der Beschwerdeverfahren bezahlt der Beschwerdegegner.

4.

Ausseramtliche Kosten werden weder für das Rekurs- noch für das Beschwerdeverfahren entschädigt.