



Fall-Nr.: I/1-2012/63
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 30.08.2012
Entscheiddatum: 30.08.2012

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 30.08.2012

Liegenschaftsunterhalt, Art. 32 Abs. 2 DBG (SR 642.11), Art. 44 Abs. 2 StG (sGS 811.1). Der Abzug von Aufwendungen für die Renovation eines alten Bauernhauses und für energiesparende Investitionen an diesem können nicht mit dem Argument verweigert werden, das Bauvorhaben komme einem Neubau gleich, wenn keine Hinweise bestehen, dass die Renovation nicht gemäss der Bewilligung des Amts für Raumentwicklung und Geoinformation (AREG) vorgenommen wurde, die eine Aushöhlung bzw. einen Neubau ausdrücklich untersagte (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 30. August 2012, I/1-2012/63).

Präsident Thomas Vögeli, Mitglieder Fritz Buchschacher und Markus Frei;
Gerichtsschreiberin Louise Blanc Gähwiler

X und Y Z, Beschwerdeführer,

gegen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen, Vorinstanz,

und

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Abteilung Recht, Eigerstrasse 65, 3003 Bern, Beschwerdebeteiligte,

betreffend

Direkte Bundessteuer (Einkommen 2008)

Sachverhalt:



St.Galler Gerichte

A.- X Z (geb. 1973) erwarb mit Kaufvertrag vom 11. Juni 2007 rückwirkend per 1. Mai 2007 von seinen Eltern das Grundstück Nr. 4042 in A (Grundbuch B), bestehend aus 1'192 m² Weg, Gartenanlagen und Gebäude mit dem Wohnhaus Vers.-Nr. 2261 und der Scheune/Garage Vers.-Nr. 2262. Der Kaufpreis betrug Fr. 60'000.--. Die Eheleute X und Y (geb. 1978) Z, welche am 22. Juni 2007 geheiratet haben, sanierten die Gebäude umfassend und bewohnen diese seit Oktober 2008. Im Jahr 2008 arbeiteten beide bei der M Est. in C.

B.- Das Ehepaar Z deklarierte in der Steuererklärung 2008 Kosten für "energietechnische Massnahmen" ihrer Liegenschaft von insgesamt Fr. 100'795.85. Die Veranlagungsbehörde liess lediglich Fr. 600.-- zum Abzug zu. Als Begründung gab sie an, Aufwendungen für bauliche Verbesserungen, die nicht oder nicht nur der Erhaltung der Liegenschaft und deren Nutzungsmöglichkeiten dienten, sondern deren Anlagewert erhöhten, könnten nicht als Liegenschaftsunterhaltskosten abgezogen werden. Die Kosten für die Aushöhlung mit anschliessendem Neubau gälten vollumfänglich als nicht abziehbare Anlagekosten. Die Pflichtigen wurden für die direkte Bundessteuer 2008 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 86'600.-- veranlagt. Die gegen diese Veranlagung erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt am 20. März 2012 ab.

C.- Gegen den Einspracheentscheid erhoben X und Y Z mit Eingabe vom 22. März 2012 Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, den Einspracheentscheid vom 20. März 2012 aufzuheben, die in der Steuererklärung 2008 deklarierten Kosten für energietechnische Massnahmen an der Liegenschaft Nr. 4042 als Abzug zuzulassen und das steuerbare Einkommen für die direkte Bundessteuer mit Fr. 0.-- zu veranlagen. Die Vorinstanz beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 14. Mai 2012 die kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Die Beschwerdeführer nahmen mit Schreiben vom 10. Juni 2012 zur Vernehmlassung der Vorinstanz Stellung. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat stillschweigend auf eine Stellungnahme verzichtet.

D.- Auf die weiteren Einzelheiten wird, soweit wesentlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:



1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Beschwerdeerhebung ist gegeben. Die Beschwerde vom 22. März 2012 (Poststempel: 26. März 2012) ist rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 140 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, abgekürzt: DBG; Art. 7 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 41 lit. h Ziff. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2.- Umstritten ist, ob die geltend gemachten Positionen energiesparender Aufwendungen als baulicher Unterhalt für das Einfamilienhaus in A in der Höhe von Fr. 101'492.-- (baulicher Aufwand Fr. 100'796.-- zuzügl. Fr. 696.-- für GVA-Prämie und Ersatz Feuerlöscher) als Energie- und Umweltschutzinvestitionen abzugsfähig sind.

a) Die Vorinstanz führt aus, das Haus sei vor den Umbauarbeiten nicht mehr als Wohnliegenschaft benutzbar und zur Erzielung eines Mietertrags geeignet gewesen. Das Haus sei durch die Renovation somit einer neuen Nutzung zugeführt worden. Die Modernisierungsarbeiten hätten dazu beigetragen, die Liegenschaft wieder als Wohnhaus zu nutzen. Die Steuerpflichtigen hätten mehr als das Dreizehnfache des Erwerbspreises in die Liegenschaft investiert. Kosten in dieser Höhe im Verhältnis zum Kaufpreis seien bei einer Renovation eines bestehenden Gebäudes ungewöhnlich. Es sei daher eine einem Neubau gleichkommende Neugestaltung anzunehmen. Auch aufgrund des Verhältnisses zwischen dem alten und neuen Verkehrswert müsse davon ausgegangen werden, dass eine grundlegende Neugestaltung erfolgt sei, die einer eigentlichen Neuerstellung gleichkomme. Dass kein Abbruch des Gebäudes aufgrund raumplanerischer Gründe möglich gewesen sei, sei für die steuerliche Beurteilung nicht von Belang. Das Haus sei nur wegen gesetzlicher Vorschriften nicht abgebrochen und wieder neu aufgebaut worden.

Die Beschwerdeführer stellen sich hingegen auf den Standpunkt, das Gebäude sei seit der Neuerstellung um ca. 1900 durchgehend als Wohnhaus genutzt worden. Es sei nie in einem schlechten baulichen Zustand und durchgehend bewohnbar gewesen. Auch während der unbewohnten Zeit von 2004 bis 2007 sei das auf der Liegenschaft



lastende Wohnrecht ausdrücklich ausgeübt und damit eine anderweitige mögliche Nutzung verhindert worden. Zudem sei in den amtlichen Schätzungen durchgehend ein Mietwert geschätzt worden, was auf eine durchgehende Bewohnbarkeit der Liegenschaft hindeute. Vom Kaufpreis unter Nahestehenden könne ausserdem nicht auf den Zustand des Objekts geschlossen werden. Schliesslich sei die Bewilligung des Amtes für Raumentwicklung für den Umbau nur aufgrund der Tatsachen erteilt worden, dass sich die Bausubstanz der Gebäude in gutem Zustand befunden habe, keine Eingriffe in die tragende Substanz der Gebäude geplant gewesen seien, die äussere Erscheinung und bauliche Grundstruktur im Wesentlichen unverändert bleibe und die geplante Erweiterung der Wohn- und Wohnnebenräume maximal 60 % betrage. Zudem sei eine Aushöhlung des Wohnhauses explizit verboten worden. Sämtliche Vorgaben seien eingehalten worden. Von den gesamten Investitionen von ca. Fr. 820'000.-- entfielen letztlich lediglich ca. Fr. 615'000.-- auf das Wohnhaus. Umbauten mit Vorschriften über die Ausführung seien immer kostenintensiver als Neubauten.

b) Nach Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG in der bis 31. Dezember 2009 gültigen Fassung (AS 1991 S. 1184 ff.) können bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden. Das Eidgenössische Finanzdepartement bestimmt, wieweit Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, den Unterhaltskosten gleichgestellt werden können.

Unter Energiespar- und Umweltschutzinvestitionen versteht man Aufwendungen für Massnahmen, welche zur rationellen Energieverwendung oder zur Nutzung erneuerbarer Energien beitragen. Diese Massnahmen beziehen sich auf den Ersatz von veralteten und die erstmalige Anbringung von neuen Bauteilen oder Installationen in bestehenden Gebäuden, wobei die Abzugsquote in den ersten fünf Jahren nach Anschaffung der Liegenschaft 50%, nachher 100% beträgt (Art. 5 und 8 der Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer vom 24. August 1992, in der bis 31. Dezember 2009 gültigen Fassung [AS 1992 S. 1792], SR 642.116; abgekürzt: Liegenschaftskostenverordnung). Dazu gehören unter anderen Massnahmen zur Verminderung der Energieverluste der Gebäudehülle, wie die Wärmedämmung von



Böden, Wänden, Dächern und Decken gegen das Aussenklima, unbeheizte Räume oder Erdreich, der Ersatz von Fenstern durch energetisch bessere Fenster als vorbestehend, die Einrichtung von unbeheizten Windfängen und der Ersatz von Jalousieläden, Rollläden (Art. 1 lit. a Ziff. 1, 2, 4 und 5 der Verordnung über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien vom 24. August 1992, SR 642.116.1, abgekürzt Energieverordnung; StB SG 44 Nr. 5), aber auch die Kosten für den Ersatz von Haushaltgeräten mit grossem Stromverbrauch, wie Kochherden, Backöfen, Kühlschränken, Tiefkühlern, Geschirrspülern, Waschmaschinen, Beleuchtungsanlagen usw., die im Gebäudewert eingeschlossen sind (Art. 1 lit. d Energieverordnung).

Bei Neubauten können die Auslagen nie Unterhaltskosten darstellen, sondern es handelt sich um nach Art. 34 lit. d DBG nicht abziehbare Herstellungskosten. Dasselbe gilt bei baulichen Massnahmen im Anschluss an einen weitgehenden Gebäudeabbruch, welche praktisch zu einem Neubau führen (vgl. StR 2010 S. 865 mit Hinweisen). Läuft die Instandstellung, Umgestaltung oder Modernisierung der Liegenschaft auf eine grundlegende Neugestaltung hinaus, die einer eigentlichen Neueinrichtung gleichkommt, werden die dafür aufgewendeten Kosten behandelt wie Kosten von Neubauten und sind nicht abziehbar (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 51 zu Art. 32 DBG; StE 2007 B 25.6 Nr. 55, E. 1.3 mit Hinweisen).

c) Das Haus im D in A erstreckt sich über vier Stockwerke. Das Baugesuch für den geplanten Umbau reichten die Beschwerdeführer am 25. Oktober 2007 bei der Gemeinde ein. Da das Grundstück in der Landwirtschaftszone liegt, musste für den Umbau ein Baubewilligungsverfahren für Vorhaben ausserhalb der Bauzone beim kantonalen Amt für Raumentwicklung durchlaufen werden. Mit raumplanungsrechtlicher Teilverfügung vom 12. November 2007 gab dieses die Zustimmung zur Baubewilligung. Die Umnutzung wurde bereits mit Verfügung vom 13. November 2006 bewilligt. Das Amt für Raumentwicklung hielt dabei fest, die geplante Erweiterung liege im zulässigen Rahmen. Die Voraussetzungen nach Art. 24d Abs. 3 des Raumplanungsgesetzes (SR 700; abgekürzt: RPG) sowie Art. 42a Abs. 1 und 2 der Raumplanungsverordnung (SR 700.1, abgekürzt: RPV) in Verbindung mit Art. 42 Abs. 3 lit. a und b RPV seien gegeben. Zudem bleibe die Identität der Baute



gewahrt. Beim Umbau blieb das Untergeschoss praktisch unverändert. Im Erdgeschoss erweiterten die Beschwerdeführer die Wohnfläche um die bestehenden Nebenflächen. Im Bereich Kochen/Essen wurden zwei Wände entfernt sowie in den Aussenmauern Fenster eingelassen. Der Wohnbereich erfuhr durch das Entfernen zweier Wände eine Vergrösserung. Im 1. Obergeschoss nutzten die Beschwerdeführer die bestehende Nebenfläche, um ein Badezimmer, eine separate Dusche, ein weiteres Zimmer sowie einen Ankleideraum einzubauen. Zudem wurden in der dem Haus angebauten Scheune zusätzliche Nebenflächen (Lager, Garage, Technik- und Waschraum) ausgeschieden, wofür im Innenraum zur Raumgestaltung neue Wände errichtet wurden. Schliesslich wurde der bestehende Estrich um einen Abstellraum in der Grösse der Scheune vergrössert.

Die Beschwerdeführer anerkennen, dass es sich bei den getätigten Aufwendungen grösstenteils um nachgeholten Unterhalt und dementsprechend weitgehend um wertvermehrnde Investitionen handelte. Richtig ist jedoch auch, dass Investitionen, welche dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, zum Abzug zugelassen werden, auch wenn es sich um wertvermehrnde Massnahmen handelt. Diese Investitionen stellen offensichtlich wirtschaftlich und technisch Anlagekosten dar. Sie sind der Abzugsfähigkeit zugeführt worden, weil der politische Gesetzgeber damit eine wirtschafts- und energiepolitische Zielsetzung verfolgt (vgl. B. Zwahlen, in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, 2. Aufl. 2008, N 25 zu Art. 32 DBG). Ein Abzug für energiesparende Massnahmen kann jedoch lediglich bei Investitionen in bereits bestehende Gebäude, nicht aber bei der Erstellung von Neubauten geltend gemacht werden (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 125 zu Art. 32 DBG). Das Amt für Raumentwicklung erteilte unter anderem gestützt auf Art. 24d Abs. 3 RPG die Zustimmung zur Baubewilligung (vgl. act. 8/3/6 S. 3). Diese Bestimmung enthält dabei gewisse Mindestvoraussetzungen für die Erteilung einer Ausnahmegewilligung, welche kumulativ erfüllt sein müssen. Insbesondere müssen die äussere Erscheinung und die bauliche Grundstruktur im Wesentlichen unverändert bleiben (vgl. Art. 24d Abs. 3 lit. b RPG). Die äussere Erscheinung wird dabei durch die drei Elemente Dachkonstruktion, Fassaden und Umgebung bestimmt. Unter der baulichen Grundstruktur sind die statisch wichtigen Teile eines Gebäudes zu verstehen. Damit sind nur kleinere bauliche Anpassungen und geringfügige Erweiterungen möglich; als unzulässig erweisen sich hingegen Ersatzbauten, die Auskernung des



Gebäudes, umfangreiche An- oder Aufbauten oder Erweiterungen. Würde eine Baute unter blosser Beibehaltung der Fassade und des Daches vollständig ausgehöhlt und gewissermassen durch einen Neubau ersetzt, wäre dies mit Art. 24d Abs. 3 lit. b RPG unvereinbar (Waldmann/Hänni, Raumplanungsgesetz, 2006, N 10 zu Art. 24d RPG; C. Dupré, in: Aemisegger/Moor/Ruch/Tschannen, Kommentar zum Bundesgesetz über Raumplanung, 2010, N 45 zu Art. 24d RPG). Es sind keine Anhaltspunkte vorhanden, dass die Liegenschaft der Beschwerdeführer nicht bewilligungskonform umgebaut worden ist. Unter Berücksichtigung der überaus strengen Voraussetzungen, welche im Raumplanungsrecht für den Umbau von nach dem 1. Juli 1972 noch landwirtschaftlich genutzten Wohnbauten ausserhalb der Bauzone gelten, kann damit im Falle der Beschwerdeführer nicht von einer Aushöhlung und Neuerstellung gesprochen werden. Der Hinweis der Vorinstanz auf die relativ hohen Aufwendungen ist ebenfalls unbehelflich. Es ist naheliegend, dass Umbauten im Rahmen der von der Praxis entwickelten strengen Vorgaben von Art. 24d RPG vergleichsweise hohe Kosten verursachen können, da eben gerade die Substanz der Baute nicht angetastet werden darf. Die Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen und den oben in Erw. b) zitierten Bestimmungen entsprechen, sind damit vorliegend grundsätzlich abzugsfähig.

Die von den Beschwerdeführern eingereichten Belege betreffen den Ersatz der Heizungsanlage, Elektroinstallationen, diverser Fenster und Aussentüren, die Isolation der Fassaden und des Daches und die Installation einer Blitzschutzanlage. Inwieweit letztere dem Energiesparen und dem Umweltschutz dient, ist nicht ersichtlich. Auch geht aus der Rechnung für die Elektroinstallationen nicht hervor, welche Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Ersatz von Geräten stehen, welche die besagten Anforderungen erfüllen. Der Aufwand für solche Geräte (Kochherd, Backofen und Waschgeräte) wird auf insgesamt Fr. 11'000.-- beziffert und erscheint glaubhaft. Neben diesem Betrag ist von den Kosten der Elektroinstallationen lediglich ein Anteil, der auf die energiesparenden Aufwendungen entfällt, zuzulassen. Dieser ist mangels weiterer Unterlagen ermessensweise festzulegen. Ein Betrag von Fr. 5'000.-- ist angemessen. Eine zusätzliche Abweichung zu dem von den Beschwerdeführern errechneten Betrag ergibt sich zudem aus einer Korrektur bei den Kosten für die Aussentüren (zuzüglich statt abzüglich MwSt). Ausgehend von der Aufstellung der Beschwerdeführer sind demnach Kosten von insgesamt Fr. 191'665.70 anzuerkennen



St.Galler Gerichte

(Anteil an Elektroinstallation Fr. 5'000.--, Geräte Fr. 11'000.--; Anteil an Aussentüren korrekt Fr. 11'871.75; Abzug Blitzschutzanlage). Davon abzugsfähig ist lediglich die Hälfte, da die Investitionen in den ersten fünf Jahren nach Anschaffung der Liegenschaft erfolgten.

d) Zusammenfassend ergibt sich, dass die Beschwerde gutzuheissen ist. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 20. März 2012 ist aufzuheben. Unter Berücksichtigung der Aufwendungen für energiesparende und dem Umweltschutz dienende Massnahmen von knapp Fr. 96'000.-- sind die Beschwerdeführer für die direkte Bundessteuer 2008 ohne steuerbares Einkommen zu veranlagern.

3.- Dem Verfahrensausgang entsprechend gehen die Verfahrenskosten zulasten des Staates (Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidgebühr von Fr. 600.-- ist angemessen (vgl. Art. 144 Abs. 5 DBG in Verbindung mit Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Den Beschwerdeführern ist der Kostenvorschuss von Fr. 600.-- zurückzuerstatten.

Entscheid:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen und der Einspracheentscheid des kantonalen Steueramts vom 20. März 2012 wird aufgehoben.
2. Die Beschwerdeführer werden für die Direkte Bundessteuer 2008 ohne steuerbares Einkommen veranlagt.
3. Die Verfahrenskosten von Fr. 600.-- trägt der Staat.
4. Die Finanzverwaltung wird angewiesen, den Beschwerdeführern den Kostenvorschuss von Fr. 600.-- zurückzuerstatten.