



**Fall-Nr.:** I/1-2016/214, 215  
**Stelle:** Verwaltungsrekurskommission  
**Rubrik:** Abgaben und öffentliche Dienstpflichten  
**Publikationsdatum:** 20.06.2017  
**Entscheiddatum:** 20.06.2017

### Entscheid vom 20.06.2017

**Art. 44 Abs. 2 StG (sGS 811.1), Art. 32 Abs. 2 DBG (SR 642.11),  
Liegenschaftsunterhalt. Die Altlastensanierung eines Baugrundstücks  
erfolgte anlässlich des Neubaus eines Wohnhauses, weshalb die getätigten  
Aufwendungen unter die Anlagekosten fallen und nicht als Unterhaltskosten  
abgezogen werden können (Urteil der Verwaltungsrekurskommission,  
Abteilung I/1, vom 20. Juni 2017, VRKE I/1-2016/214, 215).**

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

X und Y, Rekurrenten und Beschwerdeführer,

gegen

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

und

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

betreffend

Kantons- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2015) sowie direkte  
Bundessteuer (Einkommen 2015)



### Sachverhalt:

A.- X und Y (beide geb. 1981) sind verheiratet und unselbständig erwerbstätig. Im November 2011 erwarben sie für Fr. 541'800.– das Baulandgrundstück Nr. 1 in A, bestehend aus 516 m<sup>2</sup> Acker, Wiese, Weide und befestigte Flächen. Darauf erstellten sie in der Folge ein Einfamilienhaus, das sie am 1. Oktober 2016 bezogen.

B.- In der Steuererklärung 2015 machten X und Y einen Abzug für Liegenschaftsunterhalt von Fr. 53'185.– geltend. Die Veranlagungsbehörde nahm diverse Korrekturen vor und liess insbesondere für Liegenschaftsunterhalt keinen Abzug zu mit der Begründung, dass jegliche Kosten mit dem Neubau des Hauses Anlagekosten seien und nicht als Unterhaltskosten in Abzug gebracht werden könnten. Insgesamt wurde für die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 das steuerbare Einkommen auf Fr. 185'200.– und das steuerbare Vermögen auf Fr. 1'116'000.– und für die direkte Bundessteuer 2015 das steuerbare Einkommen auf Fr. 170'400.– festgesetzt. Die dagegen erhobenen Einsprachen wies das kantonale Steueramt mit Entscheiden vom 11. November 2016 ab.

C.- X und Y erhoben mit Eingabe vom 10. Dezember 2016 Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem sinngemässen Antrag, die Einspracheentscheide aufzuheben und für das Baulandgrundstück in A die deklarierten Instandstellungskosten zum Abzug zuzulassen. Die Vorinstanz beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 24. Januar 2017 die Abweisung der Rechtsmittel. Zur vorinstanzlichen Vernehmlassung nahmen die Rekurrenten und Beschwerdeführer mit Eingabe vom 10. Februar 2017 Stellung. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat stillschweigend auf eine Vernehmlassung zur Beschwerde verzichtet.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten zur Begründung der Anträge wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

### Erwägungen:



1.- Betrifft das Verfahren sowohl die Kantons- und Gemeindesteuern als auch die direkte Bundessteuer, sind zwei Entscheide zu fällen. Diese können zwar beide im gleichen Dokument enthalten sein; dieses muss jedoch eine getrennte Begründung und ein getrenntes Dispositiv aufweisen, oder zumindest ein Dispositiv, das die beiden Steuern auseinanderhält (BGE 130 II 509 = Pra 2005 Nr. 114 E. 8.3). Nach einem neueren Urteil könne im Dispositiv sogar auf eine Unterscheidung zwischen beiden Steuern verzichtet werden, wenn die entschiedene Rechtsfrage im Bundesrecht und im harmonisierten kantonalen Recht gleich geregelt sei und für beide Kategorien von Steuern gleich begründet werden könne. Aus der Begründung müsse dann aber klar hervorgehen, dass der Entscheid sowohl für die direkte Bundessteuer als auch für die Kantons- und Gemeindesteuern gelte (BGE 135 II 260 = Pra 2010 Nr. 37 E. 1.3.1). Gleichwohl entscheidet das Bundesgericht auch bei Fragen, die sowohl auf Bundes- als auch auf kantonaler Ebene übereinstimmend geregelt sind, mit separaten Dispositiven (vgl. z.B. Urteile des Bundesgerichts [BGer] 2C\_560/2014 und 2C\_561/2014 vom 30. September 2015, 2C\_164/2013 und 2C\_165/2013 vom 28. März 2014). Im Einklang damit werden der Rekurs und die Beschwerde vorliegend in einem einzigen Dokument behandelt, wobei im gemeinsamen Dispositiv beide Steuern auseinandergelassen werden.

2.- Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekurs- und Beschwerdeerhebung ist gegeben. Der Rekurs und die Beschwerde vom 10. Dezember 2016 sind rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllen in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG, bzw. 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 und Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs und die Beschwerde ist einzutreten.

3.- Umstritten ist, ob die Kosten für die Altlastensanierung des Grundstücks Nr. 1 in A von insgesamt Fr. 53'185.- als Liegenschaftsunterhaltskosten abziehbar sind.

a) Nach Art. 44 Abs. 2 StG und Art. 32 Abs. 2 DBG 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. Den Unterhaltskosten sind Investitionen gleichgestellt, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, soweit sie bei der direkten Bundessteuer abziehbar sind. 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).

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 weiter bestehen; 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). Verlangt wird, dass den Unterhaltskosten ein gegenwärtiger oder vergangener Ertrag aus unbeweglichem Vermögen gegenübersteht. Steht den erstmaligen Kosten dagegen ein künftiger Ertrag gegenüber, handelt es sich um Anlagekosten (BGer 2C\_251/2016 vom 30. Dezember 2016 E. 3.2). 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; vgl. auch Entscheid des Kantonsgerichts Luzern 7W 14 70 vom 9. Februar 2016 E. 3.2.2, bestätigt vom Bundesgericht im Urteil BGer 2C\_251/2016 vom 30. Dezember 2016).

Von den Unterhaltskosten zu unterscheiden sind Aufwendungen, welche zur Wertvermehrung eines Grundstücks führen. Solche wertvermehrende Aufwendungen sind nicht bei der Einkommenssteuer, sondern bei der Grundstückgewinnsteuer



abzugsfähig. Während Unterhaltskosten der Erhaltung bereits vorhandener Werte dienen, werden mit wertvermehrenden Aufwendungen zusätzliche neue Werte geschaffen. Die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung erfolgt nach objektiv-technischen Kriterien. Vergleichsmaßstab bildet nicht der Wert des Grundstücks insgesamt, sondern derjenige der konkret instand gehaltenen oder ersetzten Installation. Alle Aufwendungen, welche ein Grundstück in einen besseren Zustand versetzen, haben wertvermehrenden Charakter. Massgebend ist dabei aufgrund einer funktionalen Betrachtungsweise, ob das Grundstück durch die Massnahme eine qualitative Verbesserung und damit eine Wertsteigerung erfahren hat. Beispiele für wertvermehrende Aufwendungen sind unter anderem die erstmalige Schaffung von Werten oder Aufwendungen für Ersatzbauten (vgl. BGer 2C\_251/2016 vom 30. Dezember 2016 E. 3.3 mit weiteren Hinweisen).

b) Die Rekurrenten und Beschwerdeführer erwarben im Jahr 2011 das Baulandgrundstück Nr. 1 in A zum Preis von Fr. 541'800.–. In der Schätzung vom 30. Mai 2013 wies das Grundstück einen Verkehrswert von Fr. 485'000.– auf (vgl. act. 6/II). Im Rahmen des Bauvorhabens für das Einfamilienhaus kam bei einer Baugrunduntersuchung im Jahr 2014 eine Materialablagerung zum Vorschein, die vorwiegend aus Bauschutt bestand. Mit Schreiben vom 9. Dezember 2014 teilte das Amt für Umwelt und Energie den Rekurrenten und Beschwerdeführern deshalb mit, es sei vorgesehen, das Grundstück Nr. 1 in den Kataster der belasteten Standorte aufzunehmen. Die Durchführung weiterer Massnahmen wurde erst bei Vorliegen eines Bauvorhabens oder einer Nutzungsänderung als nötig erachtet; ein Sanierungs- oder Überwachungsbedarf wurde verneint (vgl. act. 2/9). Bei der Überbauung des Grundstücks entschieden sich die Steuerpflichtigen – anstelle einer Volldekontamination oder eines Verzichts auf ein Untergeschoss – für eine Teildekontamination (vgl. act. 1 S. 2). Am 17. August 2015 wurde mit den Aushubarbeiten begonnen. Dort, wo das Bauprojekt Eingriffe in den Untergrund erforderlich machte, wurde der belastete Aushub fachgerecht entfernt (vgl. act. 2/10, S. 7).

Zwar wurde das Grundstück durch die Sanierung des Bodens wieder in den unbelasteten Zustand versetzt, in dem es sich bereits einmal befunden hatte. Vorliegend handelte es sich allerdings bei der Parzelle Nr. 1 bis zum Beginn der



Sanierungs- und Bauarbeiten um ein unbebautes Grundstück, welches (ungeachtet der Altlast) keinerlei Erträge abgeworfen hatte. Dementsprechend wurden in der Steuererklärung 2015 für dieses Grundstück keine Einnahmen (Miet-/Pachtzinseinnahmen oder Mietwert) deklariert (vgl. act. 6/I/1.2 S. 13). Die Altlastensanierung diene somit nicht dazu, eine Ertragsquelle zu erhalten oder wiederherzustellen. Vielmehr schuf die Sanierung von Grund und Boden erst die Voraussetzungen dafür, dass das Grundstück nach der Vorstellung der Rekurrenten und Beschwerdeführer bebaut werden konnte. Den einkommenssteuerrechtlich relevanten Nutzungswert erhielt das Grundstück Nr. 1 erst mit der Überbauung. Mithin konnte ein steuerlich abzugsfähiger Unterhaltsaufwand auch frühestens in demjenigen Zeitpunkt anfallen, als den Rekurrenten und Beschwerdeführern das Einfamilienhaus nutzungsfähig zum Gebrauch zur Verfügung stand. Dies wäre selbst dann der Fall, wenn das Baulandgrundstück zuvor einen geringfügigen landwirtschaftlichen Ertrag, z.B. in Form eines Pachtzinses, abgeworfen hätte (BGer 2C\_251/2016 vom 30. Dezember 2016 E. 4.2). Hinzu kommt, dass Kosten im Zusammenhang mit der Erstellung bzw. dem Neubau eines Hauses grundsätzlich als Anlagekosten gelten. Dies zeigt sich insbesondere auch darin, dass Baukreditzinsen nicht gestützt auf Art. 45 Abs. 1 lit. a StG bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG von den Einkünften abgezogen werden können, obwohl es sich wie bei den Hypothekarzinsen um ein Entgelt für ein Darlehen handelt. Sogar die Schuldzinsen für den fremdfinanzierten Erwerb von Bauland werden nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts als Anlagekosten behandelt (vgl. GVP 2001 Nr. 32; in: [www.gerichte.sg.ch](http://www.gerichte.sg.ch)).

Soweit die Rekurrenten und Beschwerdeführer geltend machen, durch den Eintrag in den Kataster der belasteten Standorte habe das Grundstück einen Minderwert gegenüber der Schätzung vom 30. Mai 2013 erfahren, kann dies durchaus zutreffen. Der Minderwert entstand womöglich bereits, als die Eigentümer von der Altlast erfuhren und sie verpflichtet gewesen wären, diese Tatsache einem allfälligen Käufer mitzuteilen. Bei diesem Vorgang handelt es sich allerdings um einen privaten Kapitalverlust, welcher nicht von den Einkünften abgezogen werden kann. Entscheidend ist wie erwähnt vielmehr, dass die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Neubau getätigt wurden. Sie können dereinst im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer abgezogen werden. Soweit sich die Rekurrenten und Beschwerdeführer auf den im Urteil BGer 2C\_251/2016, E. 3.2 zitierten Kommentator



Hans Ulrich Meuter berufen, ist dies unbehelflich; zum einen hält der Kommentator ausdrücklich fest, dass Sanierungsaufwendungen "in der Regel" werterhaltend seien, und derselbe Kommentator publizierte in TREX 6/02, S. 338 einen Fachbeitrag, worin er darauf hinwies, dass Sanierungsaufwendungen ausnahmsweise auch wertvermehrenden Charakter haben können.

Festzuhalten bleibt, dass es nicht ausschlaggebend ist, ob die Altlastensanierung eine Voraussetzung für die Überbauung des Grundstücks war und ob die Eigentümer vor dem Erwerb Kenntnis von den Altlasten hatten oder allenfalls entsprechende Vermutungen hegten. Ebenso ist nunmehr klar, dass die Rekurrenten und Beschwerdeführer lediglich Kosten der Altlastensanierung und keine Aufwendungen, die beim Aushub ohnehin angefallen wären, als Unterhalt deklarierten.

c) Zusammenfassend ergibt sich, dass die Kosten für die Altlastensanierung keine abzugsfähigen Unterhaltskosten darstellen. Der Rekurs und die Beschwerde sind daher abzuweisen.

4.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des Verfahrens den Rekurrenten und Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP und Art. 144 Abs. 1 DBG). Da das Rekurs- und Beschwerdeverfahren in ein und demselben Entscheid behandelt werden, ist eine Entscheidgebühr von je Fr. 800.– (insgesamt Fr. 1'600.–) angemessen (vgl. Art. 144 Abs. 5 DBG i.V.m. Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss von total Fr. 1'600.– ist zu verrechnen.

### **Entscheid:**

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen.
3. Die Rekurrenten und Beschwerdeführer bezahlen die Kosten des Rekurs-



und Beschwerdeverfahrens von je Fr. 800.– unter Verrechnung der  
Kostenvorschüsse

von je Fr. 800.–.