



Fall-Nr.:	I/1-2023/233, 234
Stelle:	Verwaltungsrekurskommission
Rubrik:	Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum:	20.11.2024
Entscheiddatum:	31.05.2024

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 31.05.2024

Kosten für Liegenschaftsunterhalt, Aufstockung und Sanierung des Daches; Art. 44 Abs. 2 StG, Art. 28 Abs. 1 lit. a StV, Art. 9 Abs. 3 StHG, Art. 32 Abs. 2 DBG. Die Steuerpflichtigen sind Eigentümer eines Einfamilienhauses, welches aus einem Unter-, einem Erd- und einem Dachgeschoss besteht. Das Dachgeschoss bestand bis zur Sanierung aus einem Estrich und war nicht bewohnbar. Im Jahr 2021 wurde ihnen die Aufstockung des Einfamilienhauses bewilligt, wobei die Bauarbeiten in den Jahren 2021 und 2022 vorgenommen wurden. Durch die Anhebung des Daches und der Wohnraumerweiterung erhöhte sich die Wohnfläche von 120 m² auf 201 m² und das Volumen des Wohnhauses von 788 m³ auf 1'086 m³. Zudem wurde unter anderem eine Photovoltaikanlage installiert. Die Vorinstanz hat das Bauvorhaben als Abbruch mit anschliessendem Neubau und die Kosten mehrheitlich als nicht abziehbare Anlagekosten qualifiziert. Beim Dach handelt es sich zwar um einen eigenständigen Gebäudebestandteil, der jedoch für das bereits zuvor zu Wohnzwecken genutzte Gebäude im Wesentlichen weiterhin dieselbe Funktion erfüllt. Daher kann ein Abzug nicht allein deshalb verweigert werden, weil gleichzeitig ein Dachstockausbau erfolgte. Ebenso wenig kann der Abzug für die Dämmung als Energiesparmassnahme unter Hinweis auf den Neubaucharakter des Dachstockes bzw. der Abzug für die Photovoltaikanlage unter Hinweis auf den wertvermehrenden Charakter verweigert werden. Die Berechnung des werterhaltenden und wertvermehrenden Anteils der Steuerpflichtigen erweist sich zudem als nachvollziehbar. So setzten sie die Fläche des alten Daches (170 m²) ins Verhältnis zur Fläche des neuen Daches (207 m²), was einen wertvermehrenden Anteil von 18 % ergeben hat. Ausgehend von einer Lebensdauer eines Daches von 50 bis 70 Jahren – das Dach war vorliegend 50 Jahre alt – und unter entsprechender Berücksichtigung der Nichtausnutzung der weiteren (maximalen) Lebensdauer des Daches von 20 Jahren haben sie den wertvermehrenden Anteil um den Faktor 1.29 (20/70) erhöht, was einen wertvermehrenden Anteil von insgesamt 23 % ergab



(Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 31. Mai 2024, I/1-2023/233, 234).

«Entscheid siehe PDF»



Verwaltungsrekurskommission

Abteilung I - 1. Kammer

Entscheid vom 31. Mai 2024

Besetzung

Präsidentin Louise Blanc Gähwiler, Richter Markus Frei und
Roland Luchsinger, Gerichtsschreiberin Eliane Brändle

Geschäftsnr.

I/1-2023/233, 234

Parteien

A. __ und B. __,

**Rekurrenten und
Beschwerdeführer,**

vertreten durch BDO AG, Corinne Hofmann, Walzmühlestrasse 48,
8500 Frauenfeld,

gegen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

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

Beschwerdebeteiligte,

Gegenstand

**Kantons- und Gemeindesteuern 2021 sowie direkte Bundessteuer
2021**



Sachverhalt:

A.- Die Eheleute A.__ (geb.__) und B.__ (geb.__) sind Eigentümer der Liegenschaft Nr. 000, C.__weg 00 in D.__. Seit dem Erwerb im Jahr 2000 liessen sie das sich darauf befindende Einfamilienhaus in Etappen sanieren. Im Jahr 2021 begann das Ehepaar mit der Sanierung des Daches. Es hob dieses an, um den Raum darunter in Wohnraum umzuwandeln, ersetzte das Walmdach durch ein Satteldach und installierte darauf eine Photovoltaikanlage.

B.- In der Steuererklärung 2021 machte das Ehepaar einen Abzug für Unterhalts- und Verwaltungskosten für Liegenschaften in der Höhe von Fr. 116'666.– geltend und deklarierte ein steuerbares Einkommen von Fr. 0.– und ein steuerbares Vermögen von Fr. 404'000.–. Die Veranlagungsbehörde gewährte anstelle der deklarierten Unterhalts- und Verwaltungskosten lediglich einen Abzug von Fr. 5'179.– und veranlagte das Ehepaar für die Kantons- und Gemeindesteuern 2021 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 103'700.– sowie einem steuerbaren Vermögen von Fr. 404'000.– und für die direkte Bundessteuer 2021 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 102'400.–. Die dagegen erhobenen Einsprachen hiess das Kantonale Steueramt mit Entscheiden vom 26. September 2023 teilweise gut und gewährte bei den Liegenschaftsunterhaltskosten einen Abzug von Fr. 14'036.–. Es veranlagte das Ehepaar neu mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 94'800.– sowie einem steuerbaren Vermögen von Fr. 404'000.– für die Kantons- und Gemeindesteuern 2021 und mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 93'500.– für die direkte Bundessteuer 2021.

C.- Mit Eingabe ihrer Rechtsvertreterin vom 26. Oktober 2023 erhoben die Steuerpflichtigen gegen die Einspracheentscheide vom 26. September 2023 Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK). Sie beantragten, die Einspracheentscheide vom 26. September 2023 seien aufzuheben und das steuerbare Einkommen sei unter Berücksichtigung der Abzugsfähigkeit der allgemeinen Umbaukosten sowie der Energiesparmassnahmen für die Staats- und Gemeindesteuern auf Fr. 16'813.– und für die direkte Bundessteuer auf Fr. 15'532.32 festzusetzen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Rekurs- bzw. Beschwerdegegnerin. Das Kantonale Steueramt beantragte mit Vernehmlassung vom 13. Dezember 2023 die Abweisung des Rekurses und der Beschwerde. Mit Eingabe ihrer Rechtsvertreterin vom 15. Januar 2024 nahmen die Steuerpflichtigen dazu Stellung. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete stillschweigend auf eine Vernehmlassung zur Beschwerde.



Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten wird, sofern erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

I. Prozessuales

1.- Die Verfahren I/1-2023/233 (Kantons- und Gemeindesteuern 2021) und I/1-2023/234 (direkte Bundessteuer 2021) betreffen die gleichen Verfahrensparteien. Die sich in den Verfahren stellenden Fragen hängen aktenmässig und inhaltlich eng zusammen. Vor diesem Hintergrund erscheint es gerechtfertigt, den Rekurs und die Beschwerde im gleichen Entscheid, aber mit getrennten Dispositivziffern zu erledigen (BGE 130 II 509 E. 8.3 = Pra 94 [2005] Nr. 114; BGE 135 II 260 E. 1.3 und 142 II 293 E. 1.2; Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C_440 und 441/2014 vom 10. Oktober 2014 E. 1.2).

2.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die VRK ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rechtsmittelerhebung ist gegeben. Der Rekurs und die Beschwerde vom 26. Oktober 2023 sind rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllen die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des St. Galler Steuergesetzes [sGS 811.1, abgekürzt: StG]; 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.

II. Kantons- und Gemeindesteuern

3.- Umstritten ist, ob die Vorinstanz die von den Rekurrenten deklarierten Kosten für Liegenschaftsunterhalt zu Recht nur im Betrag von Fr. 14'036.– zum Abzug zulieSS.

a) Die Vorinstanz macht geltend, dass die Rekurrenten die Liegenschaft, welche im Jahre 1972 erbaut worden sei, im Jahre 2000 erworben hätten. Im Jahre 2003 hätten sie das Untergeschoss und zwei Jahre später das Erdgeschoss saniert bzw. mit entsprechender Wärmedämmung versehen. Zu jenem Zeitpunkt seien auch Undichtigkeiten am Dach ausgebessert worden. Im Jahr 2021 hätten die Steuerpflichtigen mit der Dachsanierung begonnen. Sie hätten das bestehende Walmdach abgebrochen und durch ein Satteldach ersetzt sowie einen neuen Dachstock komplett aufgebaut und bewohnbar gemacht. Die Wohnfläche habe sich von 120 m² auf 201 m² und die Kubatur des Wohnhauses von 788



m³ auf 1'086 m³ erhöht. Dabei handle es sich um einen Abbruch mit anschliessendem Neubau und somit um nicht abziehbare Anlagekosten. Der Neubau des Dachstockes komme einer integralen Wertvermehrung gleich, weshalb die Photovoltaikanlage und die damit zusammenhängende Wärmedämmung den nicht abzugsfähigen Anlagekosten zuzuordnen seien. Die Rückbaukosten für die Jahre 2021 und 2022 von insgesamt Fr. 6'403.93 seien für das Jahr 2021 im Umfang von 73 %, d.h. Fr. 4'675.–, zum Abzug zuzulassen. Die Gerüstkosten seien im Verhältnis Rückbaukosten zu Gesamtkosten zu 2.34 %, d.h. Fr. 164.–, und die Kosten für den Ersatz der bestehenden Dachrinnen im Umfang von 20 %, d.h. Fr. 2'400.–, abziehbar. Der Ersatz des Badmöbels werde vollumfänglich zu Fr. 1'618.– zum Abzug zugelassen. Zusammen mit dem im Veranlagungsverfahren gewährten Abzug von Fr. 5'179.– würden sich die abziehbaren Kosten auf Fr. 14'036.– belaufen. Somit seien die Kosten detailliert und genau nach der objektiv-technischen Betrachtungsweise beurteilt worden.

Die Rekurrenten bringen dagegen vor, das Bundesgericht habe in seinem Urteil 9C_677/2021 vom 23. Februar 2023 den Begriff des "wirtschaftlichen Neubaus" aufgegeben und die Vorinstanz hätte die Kosten demnach detailliert nach der objektiv-technischen Betrachtungsweise beurteilen müssen. Dies habe sie unterlassen bzw. nur bei einer Rechnung vorgenommen. Von einem Neubau könne keine Rede sein, da die Dämmung, neue Dachbalken sowie neue Ziegel aufgrund des Alters des Daches auch ohne Dachaufstockung nötig gewesen und wohl als werterhaltend anerkannt worden wären. Zwar sei durch die Anhebung und die Wärmedämmung neuer Wohnraum geschaffen worden, dadurch sei aber auch die Wärmedämmung für das weiterhin bestehende alte Gebäude erheblich verbessert worden. Die Photovoltaikanlage sei nicht auf einem Neubau, sondern auf einem bereits bestehenden Dach errichtet worden, auch wenn dieses zuvor kleiner, in einer etwas anderen Form und in einem anderen Zustand gewesen sei. Die Feststellung von werterhaltenden und wertvermehrenden Kostenanteilen könne aus der alleinigen Betrachtung der Grundfläche und Kubatur nicht herausgelesen werden. Die Grundstückschätzung vom 8. März 2023 habe einen Mehrwert von Fr. 220'000.– ergeben; die tatsächlichen Investitionskosten der Aufstockung hätten jedoch Fr. 390'000.– betragen (exkl. Photovoltaikanlage). Daher würde sich ein werterhaltender Anteil von Fr. 170'000.– ergeben. Insgesamt seien zusätzlich zu den von der Vorinstanz gewährten Abzüge die Kosten für den Ersatz der angefaulten Dachbalken und der Ziegel in der Höhe von Fr. 31'437.50.– als werterhaltend zu qualifizieren sowie die Kosten für den Einbau der Wärmedämmung und der Photovoltaikanlage in der Höhe von Fr. 46'611.15 als Kosten im Zusammenhang mit Energiesparmassnahmen und Umweltschutz zum Abzug zuzulassen.



Zusätzlich zu den bereits gewährten abziehbaren Kosten seien somit insgesamt Fr. 78'048.65 zum Abzug zuzulassen.

b) Nach Art. 44 Abs. 2 StG 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. Den Unterhaltskosten gleichgestellt sind auch die Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau.

Als Unterhaltskosten gelten unter anderem die Auslagen für die Instandhaltung, Instandstellung und Ersatzbeschaffung, soweit sie nicht wertvermehrnde Aufwendungen darstellen (Art. 28 Abs. 1 lit. a der Steuerverordnung [sGS 881.11, abgekürzt: StV]). Inhaltlich stimmen diese Vorschriften weitgehend mit Art. 9 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinde (SR 642.14, abgekürzt: StHG) sowie Art. 32 Abs. 2 DBG überein (vgl. hinten E. 4), weshalb auf die entsprechende Rechtsprechung und Lehre zu den bundesrechtlichen Vorschriften verwiesen werden kann. 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 einer Liegenschaft im bisherigen Zustand und setzen bestehende Bauten und Anlagen voraus. Dabei bleibt ein Gebäude in seiner Gestaltung, Form und Zweckbestimmung unverändert weiter bestehen; es werden einzig die mangelhaften Teile ersetzt oder instand gestellt. Darüber hinaus können Unterhaltskosten aber auch Aufwendungen sein, mit denen zu bereits bestehenden Werten neue hinzugefügt werden. Dabei dienen die neuen Werte aber einzig dazu, das Grundstück wieder in einen Zustand zu versetzen, in dem es seinen bereits einmal vorhanden gewesenen Verwendungszweck wieder vollständig erfüllen kann (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl. 2023, Art. 32 N 41 f.). Von den Unterhaltskosten zu unterscheiden sind Aufwendungen, welche zur Wertvermehrung eines Grundstücks führen. Wertvermehrnde Aufwendungen sind nicht bei der Einkommenssteuer, sondern bei der Grundstückgewinnsteuer abzugsfähig. Mit wertvermehrnden Aufwendungen werden zusätzliche neue Werte geschaffen, d.h. das Grundstück wird in einen besseren Zustand versetzt. 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 (BGE 149 II 27 E. 4.1; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, a.a.O., Art. 32 N 50; LISSI/DINI in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], 4. Aufl. 2022, Art. 32 DBG N 26). Dabei wird das Grundstück gleichsam von aussen betrachtet und beurteilt, ob die Aufwendungen im Zusammenhang mit vergangenen oder gegenwärtigen Nutzungserträgen stehen oder ob damit neue Werte geschaffen werden. Dementsprechend sind als wertvermehrnde Aufwendungen jene Kosten einzustufen, die an einem weiterhin vorhandenen Gebäude getätigt werden, die auf eine Nutzungsänderung, eine Wohnraumerweiterung bzw. Ertragswertsteigerung abzielen. Umfasst eine Aufwendung sowohl einen werterhaltenden als auch einen wertvermehrden Anteil, ist die Aufwendung im Umfang des werterhaltenden Anteils zum Abzug zugelassen, während der wertvermehrde Anteil nicht abzugsberechtigt ist. Hierfür sind die Anteile zu schätzen (RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, a.a.O., Art. 32 N 50 ff.). Die Kosten für den erstmaligen Einbau von Zimmern oder einer Wohnung im Dachstock sind in aller Regel als wertvermehrend zu qualifizieren. Soweit es um Aufwendungen für die Schaffung von neuem Wohnraum geht, liegen nicht Unterhalts-, sondern Herstellungskosten vor. Dabei ist nicht entscheidend, ob die Wohnraumerweiterung in horizontaler oder vertikaler Hinsicht erfolgt. Führt eine Sanierung oder der Ersatz einer bestehenden Installation zu einer qualitativen Verbesserung bzw. weist eine Aufwendung sowohl einen werterhaltenden als auch einen wertvermehrden Anteil auf, ist eine proportionale Ausscheidung vorzunehmen. Dach und Dachstock sind somit nicht als Einheit zu betrachten. Kosten für die Sanierung des Daches haben werterhaltenden Charakter, sofern das Dach sanierungsbedürftig war. Die Kosten für den Neubau des Dachgiebels sind hingegen als wertvermehrend zu qualifizieren (MEIER/HERREN, Kosten bei Sanierung einer Wohnliegenschaft, in: Steuerrevue [StR] 78/2023, S. 664 f.).

Bezüglich Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, verweist Art. 44 Abs. 2 StG auf das Bundesrecht. Nach Art. 32 Abs. 2 Satz 2 DBG bestimmt das Eidgenössische Finanzdepartement, welche Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, den Unterhaltskosten gleichgestellt werden können. Gestützt auf diese Bestimmung haben der Bundesrat die Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (SR 642.116, abgekürzt: Liegenschaftskostenverordnung) und das Eidgenössische Finanzdepartement die Verordnung über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien (SR 642.116.1, nachfolgend: Energieverwendungsverordnung) erlassen. Gemäss Art. 1 Abs. 1 der Liegenschaftskostenverordnung gelten als Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, Aufwendungen für Massnahmen, die 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. Als abzugsfähige Investitionen gelten unter anderem Massnahmen zur Verminderung der Energieverluste der Gebäudehülle (Art. 1 lit. a der Energieverwendungsverordnung) sowie Massnahmen zur rationellen Energienutzung bei haustechnischen Anlagen (lit. b). Ein entsprechender Massnahmenkatalog findet sich in Steuerbuch (StB) 44 Nr. 5; demnach werden die Wärmedämmung der Dachflächen bei ausgebauten und nicht ausgebauten Dachräumen (Ziff. 10.1) sowie Wärmezeugungsanlagen mit erneuerbaren Energiequellen (Ziff. 10.5) als Energiespar- und Umweltschutzinvestitionen – und entsprechend als abziehbar – qualifiziert.

c) Die Liegenschaft Nr. 000 in D.___ ist mit einem Einfamilienhaus überbaut, welches aus einem Unter-, einem Erd- und einem Dachgeschoss besteht. Das Dachgeschoss bestand bis zur Sanierung aus einem Estrich und war nicht bewohnbar. Mit Verfügung vom 29. März 2021 wurde den Rekurrenten die Baubewilligung für das Bauvorhaben Aufstockung Einfamilienhaus erteilt (vi-act. 16/4). Die Bauarbeiten wurden in den Jahren 2021 und 2022 vorgenommen. Durch die Anhebung des Daches und der Wohnraumerweiterung (drei Zimmer, Dusche mit WC; vi-act. 16/2 bis 16/3) erhöhte sich die Wohnfläche von 120 m² auf 201 m² und das Volumen des Wohnhauses von 788 m³ auf 1'086 m³ (vi-act. 50/1 bis 51/3). Zudem wurde das Walmdach durch ein Satteldach ersetzt und darauf eine Photovoltaikanlage installiert. Die Rekurrenten haben im Veranlagungs- und Einspracheverfahren detailliert aufgezeigt, welche Aufwendungen ihrer Ansicht nach in welchem Umfang werterhaltenden Charakter hätten. Die Vorinstanz hat das Bauvorhaben als Abbruch mit anschliessendem Neubau und die Kosten – mit Ausnahme der Rückbaukosten, der Kosten für den Ersatz des Badmöbels sowie eines Teils der Gerüstkosten und der Kosten für die Erneuerung der Dachrinnen – als nicht abziehbare Anlagekosten qualifiziert. Von den Rekurrenten wird einzig die Nichtabziehbarkeit eines Teils der Rechnung der E.___ AG bestritten (act. 2/10); den Umfang der übrigen gewährten Abzüge anerkannten sie in ihrem Rekurs, weshalb darauf nicht weiter einzugehen ist.

d) Die Schaffung zusätzlichen Wohnraums ist wertvermehrend und nicht abziehbar, was von den Rekurrenten auch nicht bestritten wird. Davon zu unterscheiden ist die Sanierung des Daches. Das Dach stellt bautechnisch eine separate Installation bzw. einen eigenständigen Gebäudebestandteil dar, das bei einem (wie hier) bereits zuvor zu Wohnzwecken genutzten Gebäude im Wesentlichen eine unveränderte Funktion erfüllt (so auch Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern 100 2020 267 vom 15. August 2022 E. 4.2.3). Das Dach war insgesamt sanierungsbedürftig; die Dachziegel und die Balken



hätten ersetzt werden müssen. Es wäre daher zu prüfen gewesen, welcher Teil der Kosten als Unterhaltskosten hätten qualifiziert werden können, wenn die Rekurrenten lediglich das Dach saniert hätten, ohne den Dachstock auszubauen. Die Rekurrenten haben den werterhaltenden und wertvermehrenden Anteil berechnet, indem sie die Fläche des alten Daches (170 m²) ins Verhältnis zur Fläche des neuen Daches gestellt haben (207 m²), was einen wertvermehrenden Anteil von 18 % ergeben hat. Die Rekurrenten gehen sodann von einer Lebensdauer eines Daches von 50 bis 70 Jahren aus, wobei ihr Dach 50 Jahre alt war. Unter Berücksichtigung der Nichtausnutzung der weiteren (maximalen) Lebensdauer des Daches von 20 Jahren haben sie den wertvermehrenden Anteil um den Faktor 1.29 (20/70) erhöht, was einen wertvermehrenden Anteil von insgesamt 23 % ergab. Diese Berechnung ist nachvollziehbar. Den werterhaltenden Anteil von 77 % haben sie auf die einzelnen Positionen der Schlussrechnung der E. AG angewendet und diese dann auf die Jahre 2021 (73 %) und 2022 (27 %) aufgeteilt (act. 2/11):

Position	Bezeichnung	Betrag Total	Wererhaltender Anteil	Wererhaltender Betrag 2021
1.2-1.14	Allg. Aufwände: <ul style="list-style-type: none">- Erstellung Werkpläne für Aufstockung- Baustelleneinrichtung- Transport & Kranarbeiten	Fr. 29'251.32	59 %	Fr. 8'830.51
1.38	Mehrleistungen Dämm-Material Steinwolle	Fr. 1'922.23	77 %	Fr. 1'080.55
1.46	Dämmung Anschlüsse an Fassade	Fr. 1'809.93	77 %	Fr. 1'017.42
1.55	Dachelemente inkl. Dämmung	Fr. 48'816.27	77 %	Fr. 27'441.39
1.57	Dachpfetten	Fr. 4'661.56	77 %	Fr. 2'620.43
1.59-1.65	Dachsparren	Fr. 2'214.74	77 %	Fr. 1'244.99
1.60-1.65	Arbeitsleistung Dacharbeiten	Fr. 2'522.40	77 %	Fr. 1'417.93
1.78-1.91	Unterdach & Vordach	Fr. 9'312.16	77 %	Fr. 5'234.70
1.119- 1.131	Dacheindeckung (Ziegel)	Fr. 12'441.00	77 %	Fr. 6'993.54
1.177- 1.178	Photovoltaikanlage Indach	Fr. 30'371.44	100 %	Fr. 22'167.21
Andere	Kosten der übrigen Positionen	Fr. 124'294.32	0 %	Fr. 0.–
Total				Fr. 78'048.67

Der werterhaltende Anteil der Kosten im Jahr 2021 für die Dachpfetten (Fr. 2'620.43), die Dachsparren (Fr. 1'244.99), die Arbeitsleistungen Dacharbeiten (Fr. 1'417.93), das Unter- und Vordach (Fr. 5'234.70) sowie die Dacheindeckung (Fr. 6'993.54), d.h. insgesamt



Fr. 17'511.60, sind somit als Unterhaltskosten zum Abzug zuzulassen, zumal es sich um Kosten handelt, die bei der Sanierung des Daches ohnehin angefallen wären. Die Kosten für die Wärmedämmung des Daches sind im Jahr 2021 als Energiesparmassnahmen in der Höhe von insgesamt Fr. 29'539.36 (Mehrleistung Dämm-Material Steinwolle Fr. 1'080.55, Dämmung Anschlüsse an Fassade Fr. 1'017.42, Dachelemente inkl. Dämmung Fr. 27'441.39) zum Abzug zuzulassen. Die Photovoltaikanlage ist als Massnahme zur Nutzung erneuerbarer Energien zu qualifizieren und wurde in einem bestehenden Gebäude installiert. Der Anteil für das Jahr 2021 von Fr. 22'167.20 ist daher als Energiesparmassnahme zum Abzug zuzulassen. Bezüglich der allgemeinen Aufwände (Erstellung Werkpläne für Aufstockung, Baustelleneinrichtung, Transport & Kranarbeiten) ist festzuhalten, dass sich ein Grossteil dieser Kosten von insgesamt Fr. 29'251.– aufgrund der Aufstockung ergab. Es ist daher nur ein Viertel, d.h. Fr. 7'312.– bzw. für das Jahr 2021 Fr. 5'338.–, zum Abzug zuzulassen. Insgesamt sind somit zusätzlich Fr. 74'556.15 als Unterhaltskosten bzw. Energiesparmassnahmen zum Abzug zuzulassen.

e) Zusammenfassend ergibt sich, dass es sich beim Dach zwar um einen eigenständigen Gebäudebestandteil handelt, der jedoch für das bereits zuvor zu Wohnzwecken genutzte Gebäude im Wesentlichen weiterhin dieselbe Funktion erfüllt. Daher kann ein Abzug nicht allein deshalb verweigert werden, weil gleichzeitig ein Dachstockausbau erfolgte. Ebenso wenig kann der Abzug für die Dämmung als Energiesparmassnahme unter Hinweis auf den Neubaucharakter des Dachstockes bzw. der Abzug für die Photovoltaikanlage unter Hinweis auf den wertvermehrenden Charakter verweigert werden. Nach dem Gesagten ist der Rekurs teilweise gutzuheissen und der Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramts vom 26. September 2023 ist aufzuheben. Die Angelegenheit wird zu neuer Verfügung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

III. Direkte Bundessteuer

4.- Art. 44 Abs. 2 StG entspricht im Wesentlichen Art. 32 Abs. 2 DBG. Diese Bestimmungen harmonisieren mit Art. 9 Abs. 3 StHG. Daraus folgt, dass die Erwägungen zu den Kantons- und Gemeindesteuern für die direkte Bundessteuer analog massgebend sind. Für die direkte Bundessteuer ergibt sich dasselbe Ergebnis wie bei den Kantons- und Gemeindesteuern. Demnach ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen und der Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 26. September 2023 ist aufzuheben. Die Angelegenheit wird zu neuer Verfügung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.



IV. Kosten

5.- a) Da die Rekurrenten und Beschwerdeführer nahezu vollständig obsiegen, sind die Verfahrenskosten der Vorinstanz aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP, Art. 144 Abs. 1 DBG). Auf eine Erhebung der Gebühr ist nicht zu verzichten, da die Vorinstanz eigene finanzielle Interessen verfolgt (Art. 95 Abs. 3 VRP). Eine Entscheidegebühr von je Fr. 800.– für das Rekurs- und Beschwerdeverfahren (insgesamt Fr. 1'600.–) ist angemessen (Art. 7 Ziff. 122 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Die Kostenvorschüsse von total Fr. 1'600.– sind den Rekurrenten und Beschwerdeführern zurückzuerstatten.

b) Entsprechend dem Verfahrensausgang sind den Rekurrenten und Beschwerdeführern die ausseramtlichen Kosten vollumfänglich zu entschädigen (Art. 98^{bis} VRP; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [SR 172.021]). Für die Bemessung der Entschädigung ausseramtlicher Kosten ist eine gegenüber der in der Honorarordnung (sGS 963.75, abgekürzt: HonO), welche die berufliche Rechtsvertretung durch Rechtsanwälte und Rechtsagenten regelt, reduzierte Entschädigung zuzusprechen (vgl. CAVELTI/VÖGELI, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen – dargestellt an den Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, 2. Aufl. 2003, N 839). Angemessen erscheint eine Entschädigung in der Höhe von insgesamt Fr. 1'000.– für beide Verfahren. Hinzuzurechnen sind die Barauslagen von Fr. 40.– (4 % von Fr. 1'000.–; Art. 28^{bis} Abs. 1 HonO) und die Mehrwertsteuer von Fr. 80.10 (7.7 % von Fr. 1'040.–; Art. 29 HonO). Die ausseramtliche Entschädigung beträgt damit insgesamt Fr. 1'120.10; entschädigungspflichtig ist der Staat (Kantonales Steueramt).



Entscheid:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen und der Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramts vom 26. September 2023 wird aufgehoben. Die Angelegenheit wird zur neuen Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2021 im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.
2. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen und der Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramts vom 26. September 2023 wird aufgehoben. Die Angelegenheit wird zur neuen Veranlagung der direkten Bundessteuer 2021 im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.
3. Die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 800.– (Entscheidgebühr) trägt der Staat (Kantonales Steueramt). Der Kostenvorschuss in gleicher Höhe wird den Rekurrenten zurückerstattet.
4. Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 800.– (Entscheidgebühr) trägt der Staat (Kantonales Steueramt). Der Kostenvorschuss in gleicher Höhe wird den Beschwerdeführern zurückerstattet.
5. Der Staat (Kantonales Steueramt) hat die Rekurrenten und Beschwerdeführer für beide Verfahren mit insgesamt Fr. 1'120.10 ausseramtlich zu entschädigen.