



**Fall-Nr.:** I/1-2009/180  
**Stelle:** Verwaltungsrekurskommission  
**Rubrik:** Abgaben und öffentliche Dienstpflichten  
**Publikationsdatum:** 02.08.2019  
**Entscheiddatum:** 09.09.2010

### **Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 09.09.2010**

**Art. 32 Abs. 2 DBG (SR 642.11). Liegenschaftsunterhaltskosten sind im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung zu berücksichtigen (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 9. September 2010, I/1-2009/180).**

Präsident Nicolaus Voigt, Mitglieder Fritz Buchschacher und Markus Frei;  
Gerichtsschreiberin Sabrina Häberli

X, Beschwerdeführer,

vertreten durch acv treuhand ag, Grünaustrasse 25, 9471 Buchs,

gegen

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

und

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

betreffend

Direkte Bundessteuer (Einkommen 2007)

**Sachverhalt:**



## St.Galler Gerichte

A.- X, Rentner, wohnt in seiner Liegenschaft in R. Die Liegenschaft wurde am 29. Oktober 2003 mit einem Verkehrswert von Fr. 1'370'000.-- und einem Mietwert von Fr. 51'960.-- geschätzt. In den Jahren 2007 und 2008 wurde die Heizungs- und Lüftungsanlage des Hauses mit Schwimmbad und Klimaanlage saniert.

Für das Jahr 2007 deklarierte X ein steuerbares Einkommen von Fr. 15'528.-- und ein steuerbares Vermögen von Fr. 1'266'346.--. Die Veranlagungsbehörde nahm einige Korrekturen vor. Unter Anderem erhöhte sie die Unterhalts- und Verwaltungskosten für Liegenschaften von Fr. 111'092.-- auf Fr. 148'176.--, da sie die im Jahr 2007 geleisteten Akontozahlungen in der Höhe von Fr. 124'000.-- für die Heizungssanierungskosten gesamthaft dem Jahr 2007 zuordnete. Der Steuerpflichtige wurde für die direkte Bundessteuer 2007 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 0.-- veranlagt.

B.- Gegen diese Veranlagung erhob X am 26. Mai 2009 Einsprache mit dem Antrag, die Akontozahlung von Fr. 124'000.-- sei hälftig auf die Jahre 2007 und 2008 zu verteilen. Mit Entscheid vom 3. September 2009 wies das kantonale Steueramt die Einsprache ab.

C.- Gegen den Einsprache-Entscheid erhob X durch seine Vertreterin mit Eingabe vom 1. Oktober 2009 Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission. Er beantragte die Aufteilung der Akontozahlung zu 65% oder Fr. 83'200.-- (recte: 80'600.--) auf 2007 und 35% oder Fr. 44'800.-- (recte: 43'400.--) auf 2008.

Mit Vernehmlassung vom 16. November 2009 beantragte das kantonale Steueramt die Abweisung der Beschwerde. Die eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

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

### **Erwägungen:**

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur



## St.Galler Gerichte

Beschwerdeerhebung ist gegeben. Die Beschwerde vom 1. Oktober 2009 ist rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 140 Abs. 2 Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, abgekürzt: DBG; Art. 1 Abs. 2 und 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.- Die gesamten für das Steuerjahr 2007 veranlagten Unterhaltskosten betragen Fr. 148'176.--. Davon sind Fr. 24'176.-- unbestrittenermassen dem Steuerjahr 2007 zuzurechnen. Bezüglich der restlichen Fr. 124'000.-- ist die Qualifikation als abziehbarer Liegenschaftsunterhalt ebenfalls unbestritten. Dabei handelt es sich um Akontozahlungen vom 7. Dezember 2007 in der Höhe von Fr. 70'000.-- und vom 28. Dezember 2007 in der Höhe von Fr. 54'000.-- an die O. AG (vgl. act. 7/II-8). Diese wurde mit der Sanierung der Heizungs- und Lüftungsanlage in der Liegenschaft in R beauftragt, wobei die Arbeiten von November 2007 bis Mai 2008 dauerten (vgl. act. 2/6). Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet die Frage, ob diese Akontozahlungen von Fr. 124'000.-- gesamthaft im Steuerjahr 2007 zum Abzug zu bringen oder auf die Steuerjahre 2007 und 2008 aufzuteilen sind.

a) Die Vorinstanz führt im Einsprache-Entscheid aus, Unterhaltsaufwendungen seien im privaten Bereich im Zeitpunkt der Bezahlung abzugsfähig. Aus der Schlussrechnung der O. AG vom 25. Juli 2008 gehe hervor, dass am 7. Dezember 2007 eine erste Akontozahlung von Fr. 70'000.-- und am 28. Dezember 2007 eine zweite Akontozahlung von Fr. 54'000.-- erfolgt sei. Im Jahr 2007 seien also Gebäudeunterhaltskosten von Fr. 124'000.-- bezahlt worden. Für die Aufteilung dieser Kosten auf die Jahre 2007 und 2008 fehle es an einer geeigneten gesetzlichen Grundlage. Der Steuerpflichtige könne nicht in Abwägung einer besseren Steuerbelastung eine bereits erfolgte Mittelverwendung erst zu einem späteren Zeitpunkt anrechnen. Es wäre ihm ohne weiteres möglich gewesen, die zweite Akontozahlung erst im Januar 2008 vorzunehmen. Dass er keine Rechnungen und Aufforderungen für die geleisteten Akontozahlungen erhalten habe, entspreche dem vereinbarten Zahlungsmodus mit der O. AG.



Der Beschwerdeführer macht diesbezüglich geltend, die Statistiken über die Arbeitseinsätze der O. AG liessen eine Aufteilung der Anzahlungen von Fr. 124'000.-- von 65% auf das Jahr 2007 und von 35% auf das Jahr 2008 zu. Die Totalsanierung müsse als ein geschlossenes Bauwerk betrachtet werden, welches sich über die Zeit von November 2007 bis Mai 2008 erstreckt habe. Die Anzahlungen stellten den Gegenwert von handwerklichen Leistungen dar, die über die ganze Dauer der Sanierung erbracht worden seien. Die vorgeschlagene Aufteilung komme der Realität am nächsten.

Dazu stellt sich die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung auf den Standpunkt, weder die Statistiken der Arbeitseinsätze der O. AG noch die Dauer der Bauarbeiten bis Mai 2008 änderten etwas an der effektiven Mittelverwendung im Dezember 2007. Bei einer Anerkennung eines Teilbetrags der im Jahr 2007 erfolgten Zahlungen erst im darauf folgenden Jahr wäre zudem das in der Steuererklärung deklarierte bewegliche Vermögen per 31. Dezember 2007 um diesen Teilbetrag zu tief ausgefallen.

b) Gemäss Art. 32 Abs. 2 DBG können bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden. 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 zu tätigen sind (Reparaturen, Renovationen). Sie lassen ein Gebäude in seiner Gestaltung, Form und Zweckbestimmung unverändert weiter bestehen; es werden einzig die mangelhaften Teile ersetzt oder instand gestellt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, N 37 zu Art. 32 DBG). Nicht abziehbar sind gemäss Art. 34 lit. d DBG die Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen, also Aufwendungen für bauliche Verbesserungen, die nicht nur der Erhaltung der Liegenschaft und deren Nutzungsmöglichkeiten dienen, sondern zusätzlich deren Anlagewert erhöhen. Bauliche Veränderungen und Neuanlagen sind damit wertvermehrend, wenn durch sie die Unterhaltskosten sinken oder der Wohnkomfort steigt, was wiederum eine Erhöhung des Einkommenssteuerwertes zur Folge hat (vgl. A. Nekola, Besteuerung des Grundeigentums im Privatvermögen in der Schweiz, Diessenhofen 1983, S. 159). Derartige wertvermehrende Aufwendungen mit Anlagekostencharakter werden, soweit



sie eine Liegenschaft des Privatvermögens betreffen, bei der Ermittlung einer allfälligen kantonalen Grundstückgewinnsteuer berücksichtigt (Art. 137 des Steuergesetzes des Kantons St. Gallen, sGS 811.1, abgekürzt: StG).

Bei den Liegenschaftsunterhaltskosten handelt es sich um eine spezielle Kategorie von Gewinnungskosten. Voraussetzung für die Erfassung von steuerbaren Einkünften ist, dass sie dem Steuerpflichtigen im massgebenden Zeitpunkt zugeflossen sind, für die Berücksichtigung von anrechenbaren Gewinnungskosten, dass diese angefallen sind (Realisationsprinzip). Einkünfte und Aufwendungen sind demnach in zeitlicher Hinsicht abzugrenzen (Periodizitätsprinzip). Periodenfremde Einkünfte und Abzüge können für die steuerliche Einkommensermittlung nicht berücksichtigt werden. Für die Anrechenbarkeit von Aufwendungen gilt in der Regel der Grundsatz der Fälligkeit. Allerdings wird in der Praxis, insbesondere bei privaten Aufwendungen, aus Gründen der Vereinfachung der Steuerveranlagung auch auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung abgestellt. Dies bietet sich insbesondere bei Liegenschaftsunterhaltskosten an (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st.gallische Steuerrecht, 6. Auflage, St. Gallen 1999, S. 30 f. und 151; Ph. Funk, Der Begriff der Gewinnungskosten nach schweizerischem Steuerrecht, Grusch 1989, S. 40, 43 und 159; StR 2003, S. 766; StE 2004, B 25.6 Nr. 51; StB 44 Nr. 2 Ziff. 6). Der Zeitpunkt des effektiven Abflusses beim Steuerpflichtigen muss also massgebend sein (Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a - DBG Art. 1-82, 2. Auflage, Basel 2008, N 9 zu Art. 32 DBG).

c) Mit Auftragsbestätigung vom 13. Juni 2007 stellte die O. AG dem Beschwerdeführer einen Betrag von Fr. 140'000.-- in Rechnung (vgl. act. 7/I-1.5). Als Zahlungskonditionen wurde eine Fälligkeit von 50% der Gesamtsumme bei Bestellung, 40% bei Baufortschritt und 10% nach Abnahme vereinbart. 50% oder Fr. 70'000.-- bezahlte der Beschwerdeführer am 7. Dezember 2007. Am 28. Dezember 2007 leistete er eine Zahlung von 54'000.--, was nicht ganz 40% entspricht. Dabei ist nicht entscheidend, ob zu jenem Zeitpunkt der Bau bereits fortgeschritten war. Vielmehr ist darauf abzustellen, dass die Unterhaltskosten bereits im Zeitpunkt der Rechnungsstellung, spätestens aber mit der effektiv erfolgten Zahlung abzugsfähig wurden und damit auch im Steuerjahr 2007 abgezogen werden müssen. Ein Übertrag eines Teils dieser Zahlung auf das Steuerjahr 2008 würde eine periodenfremde Berücksichtigung von



Gewinnungskosten darstellen. Dies ist nicht zulässig. Bei der Zahlung handelt es sich auch nicht um eine reine Vorauszahlung, sondern um eine in Rechnung gestellte Akontozahlung (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, N 107 zu Art. 210 DBG).

Die vom Beschwerdeführer eingereichten Übersichten über die von der O. AG geleisteten Arbeitsstunden ändern daran nichts (act. 2/5). Immerhin ist darauf hinzuweisen, dass die vom Beschwerdeführer aufgelisteten Zahlen (2007: 281 Stunden; 2008: 149.15 Stunden) nicht mit den Übersichten übereinstimmen (act. 2/4). Für das Jahr 2007 führt die O. AG 333 Stunden und für das Jahr 2008 185.25 Stunden auf. Die Auflistungen sind in die Bereiche "Heizung" und "Lüftung" unterteilt. Im Bereich "Heizung" wurden im Jahr 2007 171 Stunden und im Jahr 2008 56.75 Stunden gearbeitet. Für die Arbeiten an der Lüftung wurden im Jahr 2007 162 Stunden und im Jahr 2008 128.5 Stunden notiert. In ihrem Schreiben vom 25. Juli 2008 (act. 7/II-8) weist die O. AG darauf hin, dass gemäss Absprache mit dem Beschwerdeführer noch weitere, über den Werkvertrag vom 30. Juni 2007 (welcher sich im Übrigen nicht bei den Akten befindet) hinausgehende, Arbeiten im Bereich der Lüftungskanäle geleistet worden seien. Die Akontorechnung über Fr. 140'000.-- beinhaltete diese zusätzlichen Arbeiten nicht. Die Mehrheit der im Jahr 2008 geleisteten Arbeitsstunden bezieht sich auf Arbeiten an der Lüftung. Davon war ein Teil nicht in der Auftragsbestätigung vom 13. Juni 2007 enthalten. Die vom Beschwerdeführer vorgenommene Aufteilung der Akontozahlung aufgrund der geleisteten Arbeitsstunden wäre deshalb sowieso fehlerhaft.

d) Zusammenfassend ergibt sich, dass die Vorinstanz zu Recht die im Dezember 2007 erfolgten Akontozahlungen von Fr. 124'000.-- im Steuerjahr 2007 als Liegenschaftsunterhaltskosten zum Abzug brachte. Dementsprechend erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen.

3.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidgebühr von Fr. 800.-- ist angemessen (vgl. Art. 144 Abs. 5 DBG in Verbindung mit Art. 13 Ziff. 522 des Gerichtskostentarifs, sGS 941.12). Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 600.-- ist zu verrechnen.



### Entscheid:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Beschwerdeführer bezahlen die Verfahrenskosten von Fr. 800.-- unter Verrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 600.--.