



**Fall-Nr.:** I/1-2012/156  
**Stelle:** Verwaltungsrekurskommission  
**Rubrik:** Abgaben und öffentliche Dienstpflichten  
**Publikationsdatum:** 26.02.2013  
**Entscheiddatum:** 26.02.2013

### **Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 26.02.2013**

**Liegenschaftsunterhalt, Art. 32 Abs. 2 DBG (SR 642.11, vgl. auch Art. 44 Abs. 2 StG, sGS 811.1). Die Grundeigentümerin baute ihr Mehrfamilienhaus um, wobei vom alten Gebäude nur die Grundmauern des Kellergeschosses bestehen blieben und saniert wurden. Der Rest wurde neu gebaut. Das gesamte Vorhaben wurde von der Veranlagungsbehörde zu Recht als Neubau, weshalb ein Abzug des Aufwands für die Sanierung der Kellermauern zu Recht verweigert wurde (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 26. Februar 2013, I/1-2012/156).**

Präsident Thomas Vögeli, Mitglieder Fritz Buchschacher und Markus Frei;  
Gerichtsschreiber Philipp Lenz

X. und Y., Beschwerdeführer,

vertreten durch Büchel & Stieger Treuhand AG, Staatsstrasse 44, Postfach,  
9463 Oberriet,

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 2010)

### Sachverhalt:

A.- X. und Y. sind verheiratet und wohnen in A. Beide sind unselbständig erwerbstätig. Die Ehefrau ist Eigentümerin der Liegenschaft Nr. 0000 an der Z.-Strasse 00 in A.

Am 30. Juni 2009 stellte Y. ein Baugesuch für die betreffende Liegenschaft bei der Baubewilligungsbehörde. Darin sah sie vor, das bestehende Wohnhaus mitsamt dem Restaurant im Erdgeschoss abzureissen und neu aufzubauen. Zu den bestehenden Wohnungen sollten anstelle des Restaurants eine 3 ½ - sowie eine 4 ½ - Zimmerwohnung und im Dachgeschoss eine 7 ½ - Zimmerwohnung mit Galeriegeschoss eingebaut werden. Das Baugesuch wurde mit Verfügung vom 15. September 2009 durch den Stadtrat A. bewilligt. Nach Abschluss der Bauarbeiten beinhaltete das Wohnhaus insgesamt sieben Wohnungen.

Für das Steuerjahr 2010 deklarierten die Eheleute ein steuerbares Einkommen von Fr. 0.--, unter Berücksichtigung von Unterhalts- und Verwaltungskosten für Liegenschaften von Fr. 236'276.--. Unter anderem machten sie für die Liegenschaft an der Z.-Strasse 00 Kosten von Fr. 209'036.-- geltend. Davon entfielen Fr. 207'000.-- auf die Sanierung der Kellerräume. Die Veranlagungsbehörde liess für die Liegenschaft an der Z.-Strasse 00 die geltend gemachten effektiven Kosten nicht zu und gewährte lediglich den Pauschalabzug von Fr. 13'990.--. Als Begründung führte sie aus, dass die angefallenen Kosten nicht als Unterhaltskosten zu qualifizieren seien. Vielmehr stellten diese Anlagekosten dar, welche nicht abzugsfähig seien. Die Steuerpflichtigen wurden mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 159'800.-- veranlagt. Dagegen erhoben sie am 10. Mai 2012 Einsprache, welche vom kantonalen Steueramt mit Entscheid vom 17. Juli 2012 abgewiesen wurde.

B.- Mit Eingabe vom 14. August 2012 erhoben X. und Y. gegen den Einspracheentscheid Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, die deklarierten Kosten für die Sanierung der Grundmauern und Kellerräume seien im Umfang von Fr. 207'000.-- als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen.



## St.Galler Gerichte

Die Vorinstanz beantragte mit Vernehmlassung vom 1. Oktober 2012 unter Hinweis auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid die Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat stillschweigend auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Auf die weiteren Ausführungen der Verfahrensbeteiligten wird, soweit erforderlich, in den nachfolgenden 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 14. August 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.- In der Beschwerde ist umstritten, ob die von den Beschwerdeführern geltend gemachten Kosten in der Höhe von Fr. 207'000.-- für die Sanierung der Grundmauern und Kellerräume als Unterhaltskosten zum Abzug gebracht werden können.

a) Gemäss Art. 32 Abs. 2 DBG können bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten für die 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. Unterhaltskosten sind Aufwendungen zur Erhaltung



der Liegenschaft im bisherigen Zustand und setzen begrifflich bestehende Bauten und Anlagen voraus (Richner/Frei/ Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 37 zu Art. 32 DBG).

b) Von den Unterhaltskosten zu unterscheiden sind Aufwendungen, welche zur Wertvermehrung eines Grundstücks führen. Solche sind bei der Einkommenssteuer nicht abzugsfähig (vgl. Art. 34 lit. d DBG). Während Unterhaltskosten der Erhaltung bereits vorhandener Werte dienen, werden mit wertvermehrenden Aufwendungen zusätzliche neue Werte geschaffen. Umfasst eine Aufwendung sowohl einen werterhaltenden als auch einen wertvermehrenden Anteil, was häufig bei Umbauten bestehender Gebäude der Fall ist, ist die Aufwendung im Umfang des werterhaltenden Anteils zum Abzug zuzulassen, während der wertvermehrende Anteil nicht abzugsberechtigt ist. Die Anteile sind zu schätzen. Die im Anschluss an einen Umbau ergangene Neuschätzungsanzeige der kantonalen Gebäudeversicherung ist dabei eine taugliche Grundlage für die Schätzung wertvermehrender Aufwendungen bzw. werterhaltender Kosten für den Liegenschaftsunterhalt. Es gilt dabei aber immer zu beachten, dass die Kosten für den werterhaltenden bzw. wertvermehrenden Anteil nicht mit den entsprechenden Werten gleichgesetzt werden. Die Abgrenzung erfolgt nach objektiv-technischen Kriterien. Wertvermehrenden Charakter haben alle Aufwendungen, die ein Grundstück in einen besseren Zustand versetzen, d.h. ein Haus in den Rang eines besser ausgestatteten, wertvolleren Gebäudes aufrücken lassen. Massgebend ist dabei aufgrund einer funktionalen Betrachtungsweise, ob das Grundstück durch die Massnahme eine qualitative Verbesserung und damit eine Wertsteigerung erfahren hat. Dies gilt es vor allem bei Modernisierungen zu beachten. Solche können, müssen aber nicht Wertvermehrungen darstellen (vgl. Richner/Frei/ Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 44 ff. zu Art. 32 DBG). Bei Neubauten können die Auslagen nie als Unterhaltskosten abgezogen werden. Dasselbe gilt auch bei baulichen Massnahmen im Anschluss an einen weitgehenden Gebäudeabbruch, welche praktisch zu einem Neubau führen (StR 2010, S. 865). Wo der Wiederaufbau eines Gebäudes einem Neubau gleichkommt, bleibt für eine Ausscheidung in wertvermehrenden und werterhaltenden Aufwand zum vornherein kein Raum, da die Erstellung eines Ersatzbaus schon begrifflich keinen "Unterhalt" des untergegangenen Gebäudes darstellt (NStP 53 [1999], S. 102).



c) Unbestritten ist, dass die Beschwerdeführer am 1. Dezember 2008 die Liegenschaft Grundstück Nr. 0000 an der Z.-Strasse 00 in A. zum Preis von Fr. 920'000.-- erworben haben. Die Liegenschaft hatte einen amtlichen Verkehrswert von Fr. 930'000.--. Anschliessend erfolgte ein Abbruch des Gebäudes, und auf dem bestehenden Kellergeschoss wurde ein Wiederaufbau getätigt. Der neue amtliche Verkehrswert beträgt nun Fr. 2'700'000.--; der Mietwert erhöhte sich von Fr. 69'360.-- auf Fr. 157'350.--. Im Folgenden ist zu prüfen, ob die Bauarbeiten insgesamt als Neubau zu klassifizieren sind oder nicht.

d) Die Vorinstanz liess die von den Beschwerdeführern gemachten Kosten der Kellersanierung im Umfang von Fr. 207'000.-- nicht zum Abzug zu. Sie begründete dies im Wesentlichen damit, dass das Gebäude einer eigentlichen Neuausrichtung zugeführt worden sei, um den Miet- und Pächtertrag zu steigern. Folglich seien auch sämtliche Kosten als nicht abzugsfähige Anlagekosten zu qualifizieren.

e) Der Rechtsvertreter der Beschwerdeführer macht geltend, die deklarierten Kosten für die Sanierung der Grundmauern und Kellerräume müssten im Umfang von Fr. 207'000.-- als Liegenschaftsunterhalt zugelassen werden. Die Bauherrin habe die Liegenschaft bis auf das Erdgeschoss rückgebaut. Die Sanierung des Kellers sei im Vergleich zu einer Neuerstellung wirtschaftlich die günstigere Variante gewesen, weshalb sich die Bauherrschaft dazu entschlossen habe, die Grundmauern wie auch die Kellerräume zu sanieren. In der Steuererklärung 2010 seien die entsprechenden Kosten als Unterhalts- und Sanierungskosten von Liegenschaften geltend gemacht worden. Das Kellergeschoss selbst sei unverändert geblieben. Hingegen seien die Wände neu verputzt und neue Bodenbeläge verlegt worden. Bei den angefallenen Kosten handle es sich somit um solche, welche zur Erhaltung des Bauteils "Keller" im gebrauchsfähigen Zustand beigetragen hätten. Ursprünglich sei geplant gewesen, die Liegenschaft zu sanieren. Die Sanierungsvariante sei am 15. Juni 2009 von der Stadt A. bewilligt worden. Weil aber sämtliche Infrastrukturen desolat und nicht mehr unterhalten gewesen seien, habe der Leiter des Bauamtes A. empfohlen, ein Abbruch- und Neubaugesuch einzureichen. Die Steuerpflichtigen seien nach einer kurzen Überlegungsphase diesem Vorschlag gefolgt und hätten entsprechend ein Ersatzgesuch eingereicht. Das Kellergeschoss habe sowohl in statischer als auch in räumlicher Hinsicht den bautechnischen Anforderungen entsprochen. Es sei somit



entschieden worden, diesen Bauteil zu sanieren. Wäre der Abbruch des Oberbaus nicht erfolgt, wäre ein grosser Teil der Sanierungskosten steuerlich absetzbar gewesen. Dass die Steuerpflichtigen nun bestraft würden, weil sie die ökonomischere und nachhaltigere Variante gewählt hätten, sei nicht statthaft. Es handle sich nicht um eine Neuausrichtung, sondern um eine nachhaltig verbesserte Sanierung. Es sei klar, dass der neu erstellte Oberbau nicht abgesetzt werden könne. Die Sanierungskosten für den Keller müssten aber zugelassen werden.

f) In der Baubewilligung vom 15. September 2009 wurde das Bauprojekt folgendermassen umschrieben: "... Das bestehende Mehrfamilienhaus Vers. Nr. 000, Z.-Strasse 00, soll bis oberkant der Kellerdecke abgebrochen werden. Es erfolgt ein Wiederaufbau des Mehrfamilienhauses [...]. Durch einen Abbruch und Wiederaufbau des Mehrfamilienhauses ergeben sich die nachfolgenden Vorteile: Nachhaltige Bausubstanz, keine Wärmebrücken, besserer Schallschutz, neue Leitungen, Bodenheizung und Wintergärten möglich, Grundrisseinteilung optimiert und mehr Fensterfläche. Durch die erhöhte Wohnqualität verspricht sich die Bauherrin auch eine bessere Vermietbarkeit ...".

g) Wie der Baubewilligung vom 15. September 2009 zu entnehmen ist, wurde das bestehende Haus bis auf die Grundmauern abgerissen und anschliessend neu aufgebaut. Aus technischer Sicht ist nach den Abbrucharbeiten nur noch ein rudimentärer Teil der ursprünglichen Baute übrig geblieben. Selbst die Decke des Kellergeschosses musste entfernt werden, da sie für den Neubau offenbar nicht genügte. An den noch vorhandenen Grundmauern mussten tiefgreifende und umfassende Arbeiten getätigt werden. So wurden die gesamten noch vorhandenen Leitungen entfernt und erneuert, sodass bei den Kellermauern nur noch das Mauerwerk stehen blieb, welches mit Mauerkronen ergänzt wurde (act. 3). Die übrig gebliebenen Kellermauern bildeten sodann das Fundament für das neu errichtete Gebäude. Faktisch wurden also alle Teile des Hauses neu erstellt bzw. erneuert. Dies zeigen auch die von den Beschwerdeführern eingereichten Fotografien. Da im vorliegenden Fall sämtliche Gebäudeteile bis auf die Grundmauern neu erstellt wurden, ist von einer umfassenden Gebäudeerneuerung, die einem Neubau gleichkommt, auszugehen, bei welchem die gesamten Aufwendungen als wertvermehrend zu betrachten sind. Die Kellermauern sind nicht getrennt von den übrigen Gebäudeteilen zu beurteilen. Dabei



spielt es keine Rolle, ob die Kellerarbeiten allein für sich betrachtet als Sanierung des Gemäuers zu qualifizieren gewesen wären.

h) Der Einwand der Beschwerdeführer, es sei nicht statthaft, dass bei einer Sanierung ein grosser Teil steuerrechtlich abziehbar gewesen wäre und mit der getätigten wirtschaftlicheren Variante nicht, ist nicht stichhaltig. Eine Sanierung des bestehenden Gebäudes wäre zwar abzugsfähig gewesen, jedoch nur in demjenigen Umfang, in dem eine Instandstellung der bestehenden Liegenschaft durchgeführt worden wäre. Keinesfalls hätten aber Investitionen abgezogen werden können, die durch einen teilweisen Umbau eines Restaurants oder anderer Räume in neue Wohnungen verursacht worden wären.

i) Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Beschwerdeführer eine grundlegende Neugestaltung, die einem Neubau gleichkommt, vornahmen. Die deklarierten Kosten für die Grundmauern und das Kellerabteil sind deshalb nicht abzugsfähig. Die Vorinstanz hat den Abzug zu Recht verweigert. Die Beschwerde ist folglich abzuweisen.

j) Selbst wenn die Kosten der Kellersanierung im Grundsatz abzugsfähig wären, ist deren Höhe im konkreten Fall nicht ausreichend substantiiert. Die Beschwerdeführer reichen lediglich eine approximative Kostenschätzung ein. Dazu führen sie aus, die Arbeiten am Keller seien im Gesamtauftrag vergeben worden. Deshalb seien die exakten Kosten für die Sanierung der Grundmauern nur schwer zu eruieren. Sie gehen von einem Kubikmeterpreis von Fr. 300.-- aus, rechnen diesen auf die Kellergrösse von 690 m<sup>3</sup> hoch und setzen so die Kosten der Kellersanierung auf Fr. 207'000.-- fest. Damit wird der Substantiierungspflicht aber nicht in ausreichendem Masse Rechnung getragen.

3.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des Verfahrens den Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidgebühr von Fr. 1'000.-- ist angemessen (vgl. Art. 144 Abs. 5 DBG i.V.m. Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss von Fr. 1'000.-- ist zu verrechnen.



### Entscheid:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Beschwerdeführer bezahlen die Kosten des Verfahrens von Fr. 1'000.-- unter Verrechnung des Kostenvorschuss von Fr. 1'000.--.