



**Fall-Nr.:** I/1-2015/80, 81  
**Stelle:** Verwaltungsrekurskommission  
**Rubrik:** Abgaben und öffentliche Dienstpflichten  
**Publikationsdatum:** 25.08.2015  
**Entscheiddatum:** 25.08.2015

### **Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 25.08.2015**

**Art. 44 Abs. 2 StG (sGS 811.1), Art. 32 Abs. 2 DBG (SR 642.11).**

**Liegenschaftsunterhalt. Unterhaltsarbeiten für ein Gartenschwimmbad sind abzugsfähig, da sich ein solches im steuerbaren Eigenmietwert niederschlägt, auch wenn es nicht als separate Fläche im Raumbeschrieb der amtlichen Schätzung figuriert. Zudem war es in den Umgebungskosten erwähnt, und es ist offensichtlich, dass eine Liegenschaft mit einem Schwimmbad gegenüber einer identischen Liegenschaft ohne Schwimmbad geringer bewertet wird (Urteil der Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 25. August 2015, I/1-2015/80, 81).**

Präsident Thomas Vögeli, Richter Fritz Buchschacher und Markus Frei,  
Gerichtsschreiberin Susanne Schmid Etter

X und Y, Rekurrenten und Beschwerdeführer,

vertreten durch Z,

gegen

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

und

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

betreffend



## St.Galler Gerichte

Kantons- und Gemeindesteuer (Einkommen und Vermögen 2013) sowie direkte Bundessteuer (Einkommen 2013)

### Sachverhalt:

A.- X und Y sind verheiratet und bewohnen ein Einfamilienhaus in A, welches ihnen zu je hälftigem Miteigentum gehört. Im Frühjahr 2013 ersetzten sie die defekte Beschichtung ihres Aussenschwimmbades für Fr. 14'000.– und machten diese Auslagen in der Steuererklärung 2013 als Unterhaltskosten geltend.

Mit Verfügungen vom 18. November 2014 wurden X und Y für die Kantons- und Gemeindesteuer 2013 mit einem satzbestimmenden steuerbaren Einkommen von Fr. 158'000.– sowie einem satzbestimmenden steuerbaren Vermögen von Fr. 1'187'000.– und für die direkte Bundessteuer 2013 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 147'400.– veranlagt. Die Kosten für die Schwimmbadsanierung wurden dabei nicht zum Abzug zugelassen. Die dagegen erhobenen Einsprachen wies die Vorinstanz mit Entscheiden vom 12. März 2015 ab.

C.- X und Y erhoben mit Eingabe ihrer Vertreterin vom 10. April 2015 Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission. Sie beantragten, die angefochtenen Einsprache-Entscheide seien aufzuheben und die Aufwendungen der Schwimmbadsanierung als abzugsfähige Liegenschaftsunterhaltskosten zu berücksichtigen, unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

Die Vorinstanz beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 19. Mai 2015 die Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete stillschweigend auf eine Vernehmlassung zur Beschwerde. Von der Gelegenheit, sich zur vorinstanzlichen Vernehmlassung zu äussern, machten die Rekurrenten und Beschwerdeführer keinen Gebrauch.

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

### Erwägungen:



1.- Angefochten sind die Einspracheentscheide hinsichtlich der Veranlagungen der Kantons- und Gemeindesteuer sowie der direkten Bundessteuer 2013. Zwar müssen für Rekurs und Beschwerde verschiedene Entscheide ergehen; sie können indessen in einem einzigen Dokument mit Verweisungen und einem gemeinsamen Dispositiv, das die beiden Steuern allerdings ausdrücklich auseinanderhält, enthalten sein (vgl. BGE 130 II 509 = Pra 2005 Nr. 114 E. 8.3, BGE 135 II 260 = Pra 2010 Nr. 37 E. 1.3.1).

2.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rechtsmittelerhebung ist gegeben. Der Rekurs und die Beschwerde vom 10. April 2015 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; Art. 140 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, abgekürzt: DBG; Art. 7 Abs. 1 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 die Beschwerde und den Rekurs ist einzutreten.

3.- Umstritten ist der Abzug für Liegenschaftsunterhaltskosten.

a) Die Rekurrenten und Beschwerdeführer machen geltend, das Schwimmbad sei zusammen mit dem Einfamilienhaus im Jahr 2006/2007 neu erstellt worden. Im Jahr 2013 habe es saniert werden müssen, da es nicht mehr dicht gewesen sei. Das Schwimmbad samt darunter liegendem Technikraum stelle integrierenden Bestandteil ihres Grundstücks dar. Die Schätzung aus dem Jahr 2007 betreffe das gesamte Grundstück. In den Details dazu sowie im Massblatt sei ersichtlich, dass das Schwimmbad einbezogen worden sei. Bei den Auslagen für die Sanierung des Schwimmbads handle es sich um abzugsfähige Unterhaltskosten. Eine Wertvermehrung sei dadurch nicht erzielt worden. Vielmehr sei mit der Reparatur sichergestellt worden, dass die Nutzungsmöglichkeiten erhalten blieben.

Dem hält die Vorinstanz entgegen, in der Schätzung der Grundstückswerte werde der Mietwert des Einfamilienhauses ausgehend von einer Nutzfläche von 235m<sup>2</sup> mit Fr. 27'083.– ausgewiesen. Für das Schwimmbad seien keine Masseinheiten berechnet



worden. Es könne deshalb davon ausgegangen werden, dass die getätigten Auslagen für die Schwimmbadsanierung nur einen mittelbaren Zusammenhang mit dem Eigenmietwert hätten. Die Investitionen hätten, wenn überhaupt, nur einen äusserst marginalen Einfluss auf den Eigenmietwert, weshalb nicht von Gewinnungskosten gesprochen werden könne.

b) Bei Grundstücken des Privatvermögens können 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 (Art. 44 Abs. 2 StG; Art. 32 Abs. 2 DBG). 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, abgekürzt: StV). 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). Als Unterhaltskosten gelten demnach all jene Aufwendungen, die ein Grundstück in denjenigen Zustand versetzen, in dem es sich bereits einmal befunden hat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 37 f. zu Art. 32 DBG). Die Umschreibung der abzugsfähigen Liegenschaftskosten nach dem kantonalen Recht deckt sich weitgehend mit den entsprechenden Normen der direkten Bundessteuer (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, II. Teil Rz. 384).

Die Unterhaltskosten für Liegenschaften stellen organische Gestehungskosten von Einkünften aus Immobilien dar, sie sind natürlicherweise Kosten, die der Erzielung eines Einkommens aus Immobilien dienen. Sie sind grundsätzlich abziehbar in einem System der Besteuerung des Gesamtreineinkommens, wo die gesamten Gestehungskosten, die allgemeinen Abzüge und die Sozialabzüge vom steuerbaren Gesamteinkommen in Abzug gebracht werden (vgl. Art. 9 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14). Bei den Liegenschaften, die einen Mietertrag abwerfen oder – im Falle der persönlichen Nutzung durch den Eigentümer – einen Eigenmietwert haben, fallen die Kosten für den



Liegenschaftsunterhalt unter diese Definition und sind grundsätzlich abziehbar (BGE 133 II 287 E. 2). Voraussetzung dafür ist, dass die fraglichen Kosten mit dem Eigenmietwert in unmittelbarem Zusammenhang stehen (BGer 2C\_390/2012 vom 7. August 2012 E. 2.1) bzw. der liegenschaftliche Wert, an dem der Unterhalt getätigt wird, im Mietpreis oder im Eigenmietwert enthalten ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 36 zu Art. 32 DBG).

c) Als Steuerwerte werden bei der Grundstückschätzung gemäss Art. 8 lit. a der Verordnung über die Durchführung der Grundstückschätzung (sGS 814.11, abgekürzt: VGS) der Miet- und Verkehrswert des Grundstücks ermittelt. Gemäss Art. 1 und 4 des Gesetzes über die Durchführung der Grundstückschätzung (sGS 814.1, abgekürzt: GGS) in Verbindung mit Art. 34 Abs. 2 bzw. Art. 57 Abs. 1 StG entspricht der Mietwert bzw. der Verkehrswert dem mittleren Preis, zu dem Grundstücke gleicher oder ähnlicher Grösse, Lage und Beschaffenheit in der betreffenden Gegend vermietet bzw. veräussert werden. Im Übrigen regelt die Regierung die Schätzung des Verkehrswertes durch Verordnung (Art. 57 Abs. 2 StG). Art. 14 Abs. 1 Satz 1 und Art. 30<sup>bis</sup> Abs. 1 Satz 1 StV verweisen für die Schätzung von Miet- und Verkehrswerten auf das Gesetz über die Durchführung der Grundstückschätzung. Gemäss Art. 9 Abs. 1 VGS werden die Schätzungswerte nach den allgemein anerkannten, von den massgeblichen Berufsorganisationen empfohlenen Schätzungsregeln (vgl. Schweizerische Vereinigung kantonaler Grundstücksbewertungsexperten und Schweizerische Schätzungsexperten-Kammer/Schweizerischer Verband der Immobilientreuhänder [Hrsg.], Das Schweizerische Schätzerhandbuch, Bewertung von Immobilien, Ausgabe 2012, nachfolgend: Schätzerhandbuch) ermittelt. Bei diesen Organisationen handelt es sich um fachlich anerkannte, einschlägige Branchenverbände. Der Fachdienst für Grundstückschätzung erlässt ergänzende Richtlinien und Weisungen (Art. 9 Abs. 2 VGS).

Gemäss Schätzerhandbuch sind im Objektbescrieb auch die Aussenanlagen, wie Terraingestaltung, Stützmauern, Gartenanlage, Treppen, Bepflanzung, Spielplatz oder auch Schwimmbad anzugeben (S. 34). Beim Verkehrswert fliessen die Ausgaben für die Aussenanlagen über die für den Realwert zu schätzenden Umgebungskosten ein (Schätzerhandbuch S. 77). Der Mietwert wird in der Regel über die Nutzfläche festgestellt. Das örtliche Mietpreisniveau ergibt sich aus den Quadratmeterpreisen von



vergleichbaren vermieteten Objekten. Basierend auf einem Grundansatz werden individuell nach den Objekteigenschaften Zu- und Abschläge für verschiedene Kriterien vorgenommen. Im Basiswert nicht enthaltene Einbauten und Anlagen wie z.B. Sauna, Schwimmbad usw. sind zusätzlich zu bewerten (Schätzerhandbuch S. 83 f.). Dies deckt sich mit dem Leitfaden zur Grundstückschätzung des Fachdienstes für Grundstückschätzung, wonach bei Objekten mit aussergewöhnlichem Umschwung, parkähnlicher Umgebung oder Swimmingpool diese Ausstattungen, sofern eine Marktakzeptanz vorhanden ist, in den Mietwerten der betreffenden Wohneinheiten zu berücksichtigen sind (S. 19).

d) Aus diesen Ausführungen geht hervor, dass das Vorhandensein eines Aussenschwimmbads, ungeachtet der Tatsache, dass ein solches bei der Gebäudeversicherungsanstalt nicht versichert werden kann, in die Schätzung der steuerlichen Grundstückswerte (Miet- und Verkehrswert) einfließt. So hat denn auch das Verwaltungsgericht Zürich in einem Entscheid festgehalten, es sei allgemein notorisch, dass der Wert eines Gartenschwimmbades den Marktmietwert einer Liegenschaft beeinflusse (vgl. StE 2010 B 25.6 Nr. 58 E. 3.1).

Die letzte Schätzung des Fachdienstes für Grundstückschätzung der Steuerwerte des Grundstücks der Rekurrenten und Beschwerdeführer fand am 15. Mai 2007 statt. In den Berechnungsgrundlagen dazu wird das Schwimmbad bei der Nutzflächenberechnung aufgeführt. Auch wenn dafür kein Flächenmass aufgenommen wurde, floss die Tatsache, dass das Grundstück über ein Schwimmbad verfügt, gemäss den eingangs erwähnten Schätzungsvorgaben in den Mietansatz pro m<sup>2</sup> und damit in den Mietwert ein. Aus dem Massblatt zur Ermittlung der Kubatur ist zudem ersichtlich, dass sowohl der Pool-Technikraum als auch der Vorbau Pool in die Gebäudeschätzung und damit über den Sachwert in den Verkehrswert eingeflossen sind. Dies ist auch der Grund, weshalb das Schwimmbad bei den Umgebungskosten nicht nochmals aufgeführt wurde. Ganz allgemein werden bei der Schätzung viele Faktoren wie Lage, Aussicht, Terrain, Stützmauern, Treppen, Gartengestaltung, etc. berücksichtigt, ohne dass sie in den Berechnungsgrundlagen ausdrücklich genannt oder – wenn überhaupt möglich – mit einer Fläche ausgedrückt werden. Gemäss St. Galler Steuerbuch StB 44 Nr. 3 Ziff. 4 werden zudem Belagsarbeiten, Reparatur oder Ersatz von Stützmauern sowie allgemeiner Gartenunterhalt zum Abzug zugelassen,



obschon man sich auch dort fragen könnte, inwiefern diese Anlagen im Mietwert enthalten sind. Selbst wenn der Wert des Schwimmbades sich fälschlicherweise nicht in der Schätzung niedergeschlagen hätte, wäre dieser Fehler durch Anpassung des Mietwerts und nicht durch Verweigerung des Abzugs von Unterhaltskosten zu korrigieren. Andernfalls würde das durch Bundesrecht vorgegebene Marktwertprinzip unterlaufen und die verfassungsmässigen Vorgaben verletzt (Entscheid des Verwaltungsgerichts Zürich vom 18. November 2009, in: StE 2010 B 25.6 Nr. 58 E. 3.2).

e) Demzufolge stellen die Auslagen von Fr. 14'000.– für die Schwimmbadbeschichtung gemäss Rechnung vom 14. Mai 2013 abzugsfähige Unterhaltskosten im Sinn von Art. 44 Abs. 2 StG bzw. Art. 32 Abs. 2 DBG dar. Rekurs und Beschwerde sind somit gutzuheissen und die angefochtenen Einsprache-Entscheide vom 12. März 2015 aufzuheben. Die Rekurrenten und Beschwerdeführer sind für die Staats- und Gemeindesteuern 2013 mit einem satzbestimmenden steuerbaren Einkommen von Fr. 144'000.– und einem satzbestimmenden steuerbaren Vermögen von Fr. 1'187'000.– und für die direkte Bundessteuer 2013 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 133'400.– zu veranlagern. Die Angelegenheit ist zu neuer Steuerauscheidung mit dem Kanton Graubünden an die Vorinstanz zurückzuweisen.

4.- a) Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten vom Staat zu tragen (Art. 144 Abs. 1 DBG, Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von je Fr. 600.–, insgesamt Fr. 1'200.–, für das Rekurs- und das Beschwerdeverfahren ist angemessen (Art. 144 Abs. 5 DBG in Verbindung mit Art. 7 Ziff. 122 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Die geleisteten Kostenvorschüsse von Fr. 1'200.– sind den Pflichtigen zurückzuerstatten.

b) Gemäss Art. 98 Abs. 2 VRP werden im Rekursverfahren ausseramtliche Kosten entschädigt, soweit sie aufgrund der Rechts- und Sachlage als notwendig und angemessen erscheinen. Im vorliegenden Fall war der Verzicht auf den Beizug eines Vertreters im Rekursverfahren nicht zumutbar. Eine Kostennote wurde nicht eingereicht. Für die Bemessung der Entschädigung ausseramtlicher Kosten bei nicht als Rechtsanwalt oder Rechtsagent zugelassenen Vertretern bestehen keine Vorschriften. In der Praxis wird eine gegenüber dem Anwaltstarif reduzierte Entschädigung zugesprochen (vgl. Cavelti/Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im



## St.Galler Gerichte

Kanton St. Gallen, St. Gallen 2003, Rz. 839). Angesichts der nicht sehr umfangreichen Akten und des ersichtlichen Aufwands für die Rekurseingabe erscheint eine Entschädigung von Fr. 500.– inkl. Mehrwertsteuer als angemessen (vgl. Art. 19, 22 Abs. 1 lit. b und 28 der Honorarordnung für Rechtsanwälte und Rechtsagenten; sGS 963.75). Die ausseramtliche Entschädigung wird den am Verfahren Beteiligten nach Obsiegen und Unterliegen auferlegt (Art. 98<sup>bis</sup> VRP). Angesichts des Verfahrensausgangs sind den Rekurrenten die ausseramtlichen Kosten vollständig zu entschädigen (Art. 98<sup>ter</sup> VRP). Kostenpflichtig ist der Staat (kantonales Steueramt).

### Entscheid:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen, und der angefochtene Einspracheentscheid vom 12. März 2015 wird aufgehoben.
2. Die Rekurrenten werden für die Staats- und Gemeindesteuern 2013 mit einem satzbestimmenden steuerbaren Einkommen von Fr. 144'000.– und einem satzbestimmenden steuerbaren Vermögen von Fr. 1'187'000.– veranlagt.
3. Die Beschwerde wird gutgeheissen, und der angefochtene Einspracheentscheid vom 12. März 2015 wird aufgehoben.
4. Die Beschwerdeführer werden für die direkte Bundessteuer 2013 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 133'400.– veranlagt.
5. Die Streitsache wird zu neuer Steuerauscheidung mit dem Kanton Graubünden an die Vorinstanz zurückgewiesen.
6. Die Verfahrenskosten von Fr. 1'200.– werden dem Staat auferlegt. Den Rekurrenten



und Beschwerdeführern wird der Kostenvorschuss von Fr. 1'200.– zurückerstattet.

7. Der Staat (kantonales Steueramt) entschädigt die Rekurrenten und Beschwerdeführer

mit Fr. 500.– (inkl. Mehrwertsteuer).