



Fall-Nr.: I/1-2020/112 und 113
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 08.11.2021
Entscheiddatum: 23.09.2021

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 23. September 2021

Art. 44 Abs. 2 Satz 1 StG (sGS 811.1), Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG (SR 642.11). Die geltend gemachten Kosten für ein Gerichtsverfahren im Zusammenhang mit einem Strassenprojekt sind nicht als Unterhaltskosten abziehbar, weil kein Zusammenhang mit der Werterhaltung der Liegenschaften der Steuerpflichtigen erkennbar ist (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 23. September 2021, I/1-2020/112, 113).

Präsident Urs Gmünder, hauptamtlicher Richter Titus Gunzenreiner und Richter Markus Frei, Gerichtsschreiberin Franziska Geser

X und Y, Rekurrenten und Beschwerdeführer,

gegen

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

und

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

betreffend

Kantons- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2017) sowie direkte Bundessteuer (Einkommen 2017)



Sachverhalt:

A.- X, geb. am 20. April 1961, und Y, geb. am 22. Februar 1971, sind verheiratet und wohnen in A. In der Steuererklärung 2017 deklarierten sie ein steuerbares Einkommen von Fr. 220'200.– und ein steuerbares Vermögen von Fr. 4'150'000.–. Am 26.

November 2019 wurden sie für die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 227'500.– (satzbestimmend: Fr. 229'700.–) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 4'170'000.– (Anteil Kanton St. Gallen Fr. 4'136'000.–) sowie für die direkte Bundessteuer 2017 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 240'500.– veranlagt. Die dagegen von den Steuerpflichtigen erhobenen Einsprachen wurden mit Einspracheentscheiden vom 23. April 2020 abgewiesen.

B.- Gegen die Einspracheentscheide über die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 und die direkte Bundessteuer 2017 vom 23. April 2020 erhoben X und Y am 2. Juni 2020 Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK). Sie beantragten, die im Zusammenhang mit einem Rechtsstreit wegen eines Strassenprojekts entstandenen Gerichtskosten im Betrag von Fr. 9'500.– seien als abzugsfähiger Liegenschaftsunterhalt in den Steuerveranlagungen 2017 anzuerkennen und zu berücksichtigen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Das Kantonale Steueramt beantragte mit Vernehmlassung vom 20. Juli 2020 die Abweisung von Rekurs und Beschwerde. Am 4. August 2020 gab das Gericht den Steuerpflichtigen Gelegenheit zur Einreichung weiterer Unterlagen zu den Verfahren, deren Gerichtskosten sie als Liegenschaftsunterhalt geltend machten, und wies sie auf die Rechtsprechung der VRK und des Verwaltungsgerichts zur Abzugsfähigkeit von Prozesskosten hin. Am 31. August 2020 reichten die Eheleute eine weitere schriftliche Eingabe mit Beilagen ein.

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

Erwägungen:

I. Prozessuales



St.Galler Gerichte

1.- Angefochten sind die Einspracheentscheide hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern 2017 und der direkten Bundessteuer 2017. Hierbei handelt es sich um verschiedene Steuern, welche verschiedenen Gemeinwesen zufließen und welche Gegenstand getrennter Veranlagungen und Verfahren sind. Dies bedeutet, dass zwei Entscheide zu fällen sind, die in einem einzigen Dokument enthalten sein können – der eine für die Kantons- und Gemeindesteuern und der andere für die direkte Bundessteuer – mit getrennten Begründungen, wobei Verweisungen zulässig sind, und eigenen Rechtssprüchen (Dispositiven) oder zumindest einem Rechtsspruch, der die beiden Steuern ausdrücklich auseinanderhält (BGE 130 II 509 E. 8.3 = Pra 94 [2005] Nr. 114). Dementsprechend werden der Rekurs und die Beschwerde in einem einzigen Dokument behandelt und die Steuern im gemeinsamen Rechtsspruch auseinandergelassen. Spätere höchstrichterliche Differenzierungen bezüglich Form und Inhalt von Entscheiden (BGE 135 II 260 E. 1.3.1 und 142 II 293 E. 1.2) haben an der Zulässigkeit dieser Vorgehensweise nichts geändert.

2.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die VRK ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rechtsmittelerhebung ist gegeben. Rekurs und Beschwerde vom 2. Juni 2020 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.- Im Rekurs ist umstritten, ob die Gerichtskosten in der Höhe von Fr. 9'500.–, die den Rekurrenten für einen Rechtsstreit im Zusammenhang mit einem in der Nähe von zwei ihrer Liegenschaften geplanten Strassenprojekt entstanden sind, als Liegenschaftsunterhaltskosten zum Abzug zuzulassen sind.

a) Die Vorinstanz erwog, dass die Rekurrenten gegen das Strassenprojekt "Z" und den Teilstrassenplan "W" (mit dem Bau einer Mittelinsel) des Gemeinderats B Einsprache



St.Galler Gerichte

erhoben hätten. Nach erfolgloser Einspracheverhandlung habe der Gemeinderat B eine Projektänderung (ohne Bau einer Mittelinsel) genehmigt. Dagegen hätten die Rekurrenten erneut Einsprache erhoben und beantragt, dass das ursprüngliche Projekt realisiert werde. Die Einsprache sei am 18. März 2014 abgewiesen worden. Ein dagegen erhobener Rekurs sei am 2. Juli 2015 vom Baudepartement des Kantons St. Gallen abgewiesen worden. Die anschliessende Beschwerde beim Verwaltungsgericht sei nur hinsichtlich der Formulierung des Dispositivs gutgeheissen, in der Hauptsache aber abgewiesen worden. Die Rekurrenten hätten behauptet, nach der Sanierung der C-Strasse sei mit deutlich mehr Verkehr zu rechnen, wohingegen das Verwaltungsgericht erklärt habe, dass eine Mittelinsel zum einen nicht der besseren Bewältigung eines künftigen Mehrverkehrs diene, da sie den Verkehrsfluss nicht zu verbessern möge. Zum anderen dürfte ein künftig erhöhtes Verkehrsaufkommen tendenziell eher tiefere Geschwindigkeiten im betreffenden Strassenbereich bewirken. Demnach, so folgte die Vorinstanz, könne die aktuelle und künftige Verkehrsbelastung nicht als Grund für eine Wertminderung der rekurrentischen Grundstücke aufgrund der Sanierung ohne Mittelinsel angesehen werden. Sie habe die Rekurrenten deshalb um die Einreichung von Beweismitteln über die Art und die Höhe der Wertminderung des Grundstücks gebeten. Entsprechende Unterlagen seien nicht eingegangen, insbesondere hätten die Rekurrenten nicht erläutert, inwiefern die Werte der Liegenschaften durch eine Strassensanierung abnehmen würden. Dementsprechend könnten die Gerichtskosten nicht als Unterhaltskosten zum Abzug zugelassen werden.

Die Rekurrenten halten dagegen, dass die Gemeinde B erst aufgrund der Einsprache der Rekurrenten im Jahr 2011 überhaupt zusätzliche Verkehrsberuhigungsmassnahmen entlang der rekurrentischen Liegenschaften ausgearbeitet hätten. Das Verwaltungsgericht habe ihre Beschwerde teilweise gutgeheissen. Das Ziel der Rechtsmittelverfahren sei die Erhaltung des bisherigen Rechtszustands der Liegenschaften gewesen. Dementsprechend seien die von ihnen bezahlten Gerichtskosten zum Abzug zuzulassen. Der geplante Ausbau der C-Strasse mit Verbreiterung sei durchgängig für grössere Lastwagen befahrbar. Dies werde übermässige Immissionen und eine erhebliche Verminderung der Grundstückswerte bedeuten. Die Rekurrenten müssten zudem Land abgeben, die bestehenden Gebäude stünden näher an der Strasse, künftige Bauvorhaben müssten weiter zurückversetzt



werden und Parkier- und Liefermöglichkeiten würden erschwert. Auf der breiten Strasse werde mehr Verkehr unterwegs sein und es werde mehr gerast werden. Mit diesen Vorbringen habe sich die Vorinstanz nicht auseinandergesetzt. Die Rekurrenten hätten Augenschein und Gutachten angeboten, die Beweise seien jedoch von der Vorinstanz nicht abgenommen worden. Gerichtskosten müssten im Übrigen unabhängig vom Ausgang des Prozesses zum Abzug zugelassen werden. Mit der weiteren Eingabe vom 31. August 2020 betonten sie nochmals, ihre Einsprachen seien keinesfalls aussichtslos gewesen und hätten der Werterhaltung der Grundstücke gedient. Gleichzeitig reichten sie weitere Unterlagen, insbesondere auch das Verwaltungsgerichtsurteil B 2015/163 vom 20. Januar 2017 ein.

b) Nach Art. 44 Abs. 2 Satz 1 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. In der kantonalen Praxis gelten die Kosten eines Rechtsstreits als abzugsfähig, wenn sie zur Werterhaltung des Grundstücks aufgewendet werden (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, II. Teil N 497; vgl. Entscheid der VRK [VRKE] I/1-2013/46,47 vom 26. November 2013 und VRKE I/1-2019/231, 232 vom 23. März 2020, im Internet abrufbar unter: www.sg.ch/recht/gerichte und dort unter Rechtsprechung). Es handelt sich dabei um Aufwendungen mit Gewinnungskostencharakter, die in wirtschaftlicher und zeitlicher Hinsicht in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit der Einkommenserzielung stehen. Haben die Aufwendungen hingegen wertvermehrenden Charakter, sind sie nicht bei der Einkommenssteuer, sondern allenfalls bei der Grundstückgewinnsteuer abzugsfähig (Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C_251/2016 vom 30. Dezember 2016 E. 3, Entscheid des Verwaltungsgerichts [VerwGE] B 2018/162, 163 vom 6. November 2018 E. 3.1, im Internet abrufbar unter: www.sg.ch/recht/gerichte und dort unter Rechtsprechung sowie SGE 2018 Nr. 21). Inhaltlich stimmt Art. 44 Abs. 2 Satz 1 StG weitgehend mit Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG überein. Es kann also auch die Literatur zum DBG beigezogen werden. Demnach sind Prozess- und Anwaltskosten – beispielsweise um eine wertmindernde Umzonung zu verhindern oder für Baueinsprachen – als Unterhaltskosten abzugsfähig, sofern sie der Erhaltung des bisherigen Rechtszustands dienen. Vorauszusetzen ist, dass das entsprechende Verfahren nicht offensichtlich



aussichtslos erscheint (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 32 N 108).

Für das Steuerrecht gilt der gefestigte Grundsatz, dass die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden Tatsachen trägt, während den Steuerpflichtigen die Beweislast für Tatsachen trifft, die die Steuerschuld aufheben oder mindern (vgl. SGE 2010 Nr. 23 und 32).

c) In VerwGE B 2015/163 vom 20. Januar 2017 (act. 9/3) bestätigte das Verwaltungsgericht den Entscheid des Baudepartements, wonach die Realisierung des von den Rekurrenten angefochtenen Strassenprojekts mit Blick auf den Zustand der ca. 450 m langen Strecke unter dem Aspekt der allgemeinen Verkehrssicherheit unbestrittenermassen erforderlich sei. Es wurde festgehalten, dass sich die Parzellen der Rekurrenten auf beiden Seiten der C-Strasse befinden. Die darauf liegenden Handels- und Produktionsstätten der D AG und der E AG seien wirtschaftlich eng miteinander verbunden, weshalb Mitarbeiter der beiden Betriebe gemäss Auskünften der Rekurrenten die C-Strasse mehrmals täglich (mit und ohne Handwagen) überqueren würden. Vorgesehen sei eine Fahrbahnbreite von 5,8 m (2 x 2,9 m) mit einem Trottoir von 2,2 m. Diese erlaube keine übermässigen Geschwindigkeiten. Die Sicherheit für Fussgänger werde gestützt auf die Feststellungen der Kantonspolizei, Verkehrstechnik, hauptsächlich durch das neue Trottoir erzielt. Trotz des Verzichts auf die Mittelinsel seien Notwendigkeit und Zweckmässigkeit des Vorhabens gegeben. Die Auswirkungen des Strassenverkehrs (unter anderem der LKW-Verkehr) seien, soweit sie in einem verhältnismässigen Rahmen bleiben würden, von den Anstössern einer öffentlichen Strasse zu dulden. Sodann bestünden gute Sichtverhältnisse. Der Einbau einer Mittelinsel hätte nur eine partielle Wirkung im Nahbereich der Insel, da die Fahrzeuglenker danach wieder beschleunigen würden. Sodann habe die Gemeinde den Rekurrenten diverse andere verkehrsberuhigende Massnahmen in unmittelbarer Nähe ihrer Liegenschaften vorgeschlagen, diese hätten die Vorschläge allerdings ausgeschlagen. Die C-Strasse erfülle die gesetzlichen und technischen Anforderungen auch ohne eine Mittelinsel. Gemäss Ausführungen des Verwaltungsgerichts hätten die Rekurrenten weder dauernd noch vorübergehend mehr Boden abzutreten, als dies beim Projekt mit Mittelinsel der Fall wäre, und es seien auch keine anderen privaten Rechte tangiert. Es liege somit kein unverhältnismässiger Eingriff in das Eigentum vor.



Aufgrund umfangreicher Vorakten verzichtete das Verwaltungsgericht darauf, auch im Beschwerdeverfahren einen Augenschein durchzuführen. Sodann bilde die von den Rekurrenten ins Feld geführte aktuelle und künftige Verkehrsbelastung für die Beantwortung der Frage, ob eine Mittelinsel anzubringen sei oder nicht, kein taugliches Kriterium. So diene eine Mittelinsel insofern nicht der besseren Bewältigung eines künftigen Mehrverkehrs, als sie den Verkehrsfluss als solchen nicht zu verbessern vermöge. Zum anderen dürfte ein künftig erhöhtes Verkehrsaufkommen tendenzweise eher tiefere Geschwindigkeiten im betreffenden Strassenbereich bewirken. Dementsprechend habe der Entscheid des Baudepartements den Bedürfnissen des Werkbetriebs der Rekurrenten und ihrem Anliegen bezogen auf verkehrsberuhigende Massnahmen, welche unmittelbar im Bereich ihrer Liegenschaft ihre Wirkung entfalten würden, angemessen Rechnung getragen. Das Verwaltungsgericht bestätigte das angepasste Projekt ohne Mittelinsel als rechtmässig.

Das Verfahren vor Verwaltungsgericht betraf nur die Projektänderung über die Strassensanierung hinsichtlich der Erstellung einer Mittelinsel. Es ist nicht nachvollziehbar, inwieweit die Nichterstellung einer Mittelinsel – die im Übrigen vorher ebenfalls nicht bestanden hatte – eine Wertverminderung der rekurrentischen Grundstücke bewirken könnte. Dass eine Sanierung der Strasse und eine Anpassung der Brücke vorgenommen würden, die eventuell zu einer höheren Verkehrsbelastung durch Schwerverkehr führen könnten, war klar und wurde im entsprechenden Verfahren nicht angefochten. Der angestrebte Prozess gegen die Projektänderung war also selbst bei positivem Ausgang nicht geeignet, ein allfällig künftig höheres Verkehrsaufkommen zu vermeiden. Gemäss Verwaltungsgerichtsurteil ist aufgrund der schmalen Fahrbahn und der Absetzung des Trottoirs zudem auch nicht damit zu rechnen, dass es ohne Verkehrsinsel zu höheren Geschwindigkeiten als mit Verkehrsinsel kommen könnte. Eine Verkehrsinsel bewirke ohnehin nur eine sehr partielle Verkehrsberuhigung. Der Werkverkehr zwischen den beiden rekurrentischen Liegenschaften sei weiterhin gefahrlos möglich und das Baudepartement habe sich an die massgeblichen Bestimmungen für Erschliessungsstrassen in Industrie- und Gewerbegebieten gehalten. Weitere verkehrsberuhigende Massnahmen seien im Projekt berücksichtigt worden. Es handle sich um eine öffentliche Strasse und der Durchgangsverkehr sei von den Anstössern zu dulden.



Gestützt auf die Ausführungen des Verwaltungsgerichts ist nicht ersichtlich, dass die von den Rekurrenten mit den entsprechenden Verfahren angebehrte Erstellung einer Mittelinsel einen wesentlichen Einfluss auf das Verkehrsaufkommen sowie auf die Geschwindigkeit des Verkehrs vor den rekurrentischen Liegenschaften hätte. Es ist folglich nicht nachvollziehbar, wie die Anpassung des Strassenprojekts (ohne Mittelinsel) zu einer Verkehrswertverminderung der rekurrentischen Liegenschaften führen sollte. Selbst wenn mit einer gewissen Erhöhung des Verkehrsaufkommens zu rechnen wäre, wäre fraglich, ob die in der Industriezone gelegenen Grundstücke – die dadurch auch besser erschlossen werden – dadurch tatsächlich eine Wertminderung erfahren könnten. Weshalb dies so sein sollte, wurde denn auch von den Rekurrenten, die für steuermindernde Tatsachen beweispflichtig sind, nicht näher dargelegt. Die Unterlagen über das Verfahren in der Gemeinde sowie vor dem Baudepartement wurden überdies bis zum heutigen Zeitpunkt vor Gericht nicht eingereicht. Soweit ersichtlich, war dort der Streitgegenstand aber derselbe, weshalb nicht davon auszugehen ist, dass der erforderliche Konnex aus jenen Unterlagen hervorgehen würde. Somit lässt sich kein Zusammenhang zwischen den geltend gemachten Gerichtskosten in der Höhe von Fr. 9'500.– und dem Zweck der Werterhaltung der rekurrentischen Grundstücke erkennen. Die (Amts- und) Gerichtskosten sind somit nicht als Unterhaltskosten abzugsfähig. Eine Prüfung, ob die entsprechenden Verfahren offensichtlich aussichtslos waren, erübrigt sich damit. Der Rekurs erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen.

Das Verwaltungsgericht fällte sein Urteil aufgrund umfangreicher Vorakten. Der Sachverhalt wurde unter anderem gestützt auf ein Augenscheinprotokoll des Baudepartements sowie einen technischen Bericht erstellt. Darauf kann abgestellt werden. Für weitere Abklärungen oder Wiederholungen entsprechender Verfahrensschritte im Rahmen des vorliegenden Steuerverfahrens besteht keine Veranlassung. Das Bundesgericht bestätigte das Verwaltungsgerichtsurteil und wies die dagegen erhobene Beschwerde ab, soweit es darauf eintrat. Auch daraus lässt sich nichts zu Gunsten der Rekurrenten ableiten.

III. Direkte Bundessteuer



4.- Art. 32 Abs. 2 DBG entspricht im Wesentlichen Art. 44 Abs. 2 Satz 1 StG. 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 erweist sich die Beschwerde ebenfalls als unbegründet; sie ist abzuweisen.

IV. Kosten

5.- a) Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekurs- und des Beschwerdeverfahrens den Rekurrenten und Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP, Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidgebühr von je Fr. 600.–, insgesamt Fr. 1'200.–, erscheint angemessen (Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12 und Art. 144 Abs. 5 DBG). Die Kostenvorschüsse von Fr. 1'200.– sind damit zu verrechnen.

b) Die Entschädigung ausseramtlicher Kosten der Rekurrenten und Beschwerdeführer fällt bereits aufgrund ihres Unterliegens ausser Betracht (Art. 98^{bis} VRP, Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [SR 172.021, abgekürzt: VwVG]).

Entscheid:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen

2.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

3.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 600.– (Entscheidgebühr) zu bezahlen, unter Verrechnung des Kostenvorschusses in gleicher Höhe.



4.

Die Beschwerdeführer haben die Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 600.– (Entscheidgebühre) zu bezahlen, unter Verrechnung des Kostenvorschusses in gleicher Höhe.