



Fall-Nr.: B 2012/37
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 13.11.2012
Entscheiddatum: 13.11.2012

Urteil Verwaltungsgericht, 13.11.2012

Steuerrecht, Art. 44 Abs. 2 Satz 1 StG (sGS 811.1), Art. 9 Abs. 3 Satz 1 StHG (SR 642.14), Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG (SR 642.11). Im Gegensatz zu gestellten Akontorechnungen sind reine Vorauszahlungen und nicht in Rechnung gestellte Akontozahlungen im Grundsatz im Zusammenhang mit Unterhaltskosten für Liegenschaften nicht abzugsfähig (Verwaltungsgericht, B 2012/37).

Anwesend: Präsident Prof. Dr. U. Cavelti; Verwaltungsrichter lic. iur. A. Linder, Dr. B. Heer, lic. iur. A. Rufener, Dr. S. Bietenharder-Künzle; Gerichtsschreiberin lic. iur. R. Haltinner-Schillig

In Sachen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdeführer,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, Abteilung I/1, Unterstrasse 28,
9001 St. Gallen,

Vorinstanz,



und

X. und Y. Z.,

Beschwerdegegner,

vertreten durch A.,

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2010)

hat das Verwaltungsgericht festgestellt:

A./ X. und Y. Z. (nachfolgend die Beschwerdegegner) sind Rentner und wohnen im eigenen Einfamilienhaus in Q. in der Gemeinde R. Für das Jahr 2010 deklarierten sie ein steuerbares Einkommen von Fr. 44'396.--. Die Veranlagungsbehörde nahm bei den Unterhaltskosten für die Liegenschaft Korrekturen vor, indem sie einerseits nach dem Frischwasserverbrauch bemessene Abwassergebühren von Fr. 240.-- nicht zum Abzug zuließ und andererseits von den Kosten für den Ersatz einer Stützmauer von Fr. 11'000.-- lediglich den im Jahr 2010 beglichenen Betrag von Fr. 3'000.--, nicht aber die bereits im Vorjahr bezahlten Fr. 8'000.-- berücksichtigte. Die Beschwerdegegner wurden am 19. April 2011 für die Staats- und Gemeindesteuern 2010 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 52'800.-- und ohne steuerbares Vermögen veranlagt.

B./ In der gegen die Veranlagung vom 19. April 2011 erhobenen Einsprache vom 5. Mai 2011 beanstandeten die Beschwerdegegner die Aufrechnung des im Jahr 2009 für den Ersatz der Stützmauer bezahlten Betrags von Fr. 8'000.--. Sie machten geltend, die Rechnungen des Baugeschäftes vom 15. Dezember 2009 von total Fr. 13'408.74 hätten die offerierten Baukosten um mehr als Fr. 5'000.-- überstiegen und seien



deshalb nicht akzeptabel gewesen. Sie hätten deshalb am 18. Dezember 2009 zunächst lediglich Fr. 8'000.-- bezahlt. In den nachfolgenden Verhandlungen Anfang 2010 hätten sie sich mit dem Baumeister auf eine Baukostenpauschale von Fr. 11'000.-- geeinigt. Den ausstehenden Betrag von Fr. 3'000.-- hätten sie daraufhin am 23. Februar 2010 beglichen. Das kantonale Steueramt wies die Einsprache am 20. Mai 2011 mit der Begründung ab, obwohl für das Jahr 2009 verschiedene Positionen als Liegenschaftsunterhalt geltend gemacht worden seien, sei der im Jahr 2009 bezahlte Betrag von Fr. 8'000.-- nicht aufgeführt worden. Periodenfremde Abzüge seien bei der Ermittlung des steuerbaren Einkommens nicht zu berücksichtigen.

C./ Gegen den Einsprache-Entscheid vom 20. Mai 2011 erhoben die Beschwerdegegner mit Eingabe ihrer Rechtsvertreterin vom 21. Juni 2011 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission (nachfolgend Vorinstanz) und beantragten, die am 18. Dezember 2009 geleistete Anzahlung sei unter Kosten- und Entschädigungsfolge zum Abzug zuzulassen. Mit Vernehmlassung vom 25. August 2011 beantragte die Vorinstanz, der Rekurs sei unter Kostenfolge abzuweisen. Die Beschwerdegegner nahmen zur vorinstanzlichen Vernehmlassung am 19. Oktober 2011 Stellung.

Mit Entscheid vom 19. Januar 2012 hiess die Vorinstanz den Rekurs gut und hob den Einsprache-Entscheid des kantonalen Steueramtes vom 20. Mai 2011 auf. Der Entscheid wurde im Wesentlichen damit begründet, dass der Umstand, dass auf dem Formular 7 das Rechnungsdatum anzugeben sei, nichts am Grundsatz ändere, dass Unterhaltskosten im privaten Bereich im Zeitpunkt der Bezahlung abzugsfähig seien. Die Berücksichtigung der gesamten Kosten für die Errichtung der Stützmauer in der Steuerperiode 2010 stehe diesem Grundsatz nicht entgegen, da es nachvollziehbar sei, dass sie davon ausgegangen seien, dass noch keine im Sinne des Steuerrechts fällige Rechnung vorgelegen habe. Die Beschwerdegegner seien dementsprechend mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 44'700.-- und ohne steuerbares Vermögen zu veranlagern.

D./ Mit Eingabe vom 16. Februar 2012 erhob das kantonale Steueramt Beschwerde gegen den Entscheid der Vorinstanz vom 19. Januar 2012. Es beantragte die Aufhebung des Entscheides der Vorinstanz vom 19. Januar 2012 und die Bestätigung



St.Galler Gerichte

seines Einsprache-Entscheidendes vom 20. Mai 2011; unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdegegner.

Mit Vernehmlassung vom 23. Februar 2012 beantragte die Vorinstanz die Abweisung der Beschwerde. Die Beschwerdegegner liessen die bis zum 30. März 2012 erstreckte Frist zur Vernehmlassung unbenützt verstreichen und verzichteten damit auf eine Stellungnahme. Mit Eingabe vom 11. April 2012 nahm das kantonale Steueramt abschliessend Stellung zum Ergebnis der Vernehmlassung.

Auf die weiteren von den Verfahrensbeteiligten vorgebrachten Ausführungen wird – soweit erforderlich – in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Darüber wird in Erwägung gezogen:

1. (...).

2. 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. Diese Regelung entspricht den Vorgaben von Art. 9 Abs. 3 Satz 1 StHG und deckt sich inhaltlich mit Art. 32 Abs. 2 Satz 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (SR 642.11, abgekürzt DBG). Vorliegend ist unbestritten, dass der Ersatz der Stützmauer auf der Liegenschaft der Beschwerdegegner Liegenschaftsunterhalt darstellt und die Kosten von Fr. 11'000.-- grundsätzlich abzugsfähig sind.

Streitgegenstand ist aber, in welchem Umfang die entstandenen Kosten im Steuerjahr 2010 zu berücksichtigen sind.

Die Vorinstanz vertritt die Meinung, dass der Baumeister erst im Jahr 2010 die gültige Rechnung erstellte. Es sei nachvollziehbar, dass die Beschwerdegegner für die Abzugsfähigkeit der Unterhaltskosten auf den Zeitpunkt der Einigung über die zu bezahlenden Kosten abgestellt hätten. Unter Berücksichtigung der konkreten Abläufe der Rechnungsstellung könne die Zahlung von Fr. 8'000.-- ohne Weiteres als Vorauszahlung beurteilt werden, die von den Beschwerdegegnern entsprechend der



Offerte und im Hinblick auf eine glaubwürdige Position in der Verhandlung über den endgültigen Rechnungsbetrag geleistet worden sei.

Das kantonale Steueramt vertritt demgegenüber die Meinung, dass die anfängliche Uneinigkeit über den Rechnungsbetrag nichts an der grundsätzlichen Gültigkeit der Rechnung vom 15. Dezember 2009 über Fr. 13'408.74 ändere. Offensichtlich seien auch die Beschwerdegegner von der Gültigkeit der Rechnung ausgegangen, zumal sie am 18. Dezember 2009 bereits einen Teil des Rechnungsbetrages bezahlten. Daraus sei zu schliessen, dass sie die Rechnung vom 15. Dezember 2009 zumindest im Umfang von Fr. 8'000.-- anerkannten. Die Zahlung von Fr. 8'000.-- stelle damit eine faktische Akontozahlung dar, und es könne keine Rede von einer freiwilligen Vorauszahlung sein. Der Baumeister habe zudem keine neue Rechnung gestellt, sondern lediglich den in Rechnung gestellten Betrag von Fr. 13'408.74 auf Fr. 11'000.-- reduziert und damit nachträglich auf einen Teil der Forderung verzichtet. Im vorliegenden Fall würde es zudem überhaupt keine Rolle spielen, ob auf die Ist- oder die Soll-Methode abgestellt werde, da sowohl die Rechnung wie auch die Akontozahlung von Fr. 8'000.-- in der Steuerperiode 2009 erfolgt seien.

2.1. Unterhaltskosten für Liegenschaften gelten als Gewinnungskosten des Einkommens aus unbeweglichem Vermögen, weshalb sie in wirtschaftlicher und zeitlicher Hinsicht in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit der Einkommenserzielung stehen. 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 (Realisations- bzw. Ist-Prinzip). Einkünfte und Aufwendungen sind demnach in zeitlicher Hinsicht abzugrenzen (Periodizitätsprinzip). Das aus dem allgemeinen Einkommensprinzip des Reinvermögenszugangs stammende Ist-Prinzip bedeutet bei den Aufwendungen nichts anderes, als dass der Zeitpunkt des effektiven Abflusses beim Steuerpflichtigen massgebend sein muss. Damit ist es grundsätzlich auch möglich, Akontorechnungen im Zeitpunkt ihrer Fälligkeit steuerlich zum Abzug zu bringen (vgl. B. Zwahlen, in: Zweifel/Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. Aufl., Basel 2008, N 9 zu Art. 32 DBG). Voraussetzung für die Anrechenbarkeit der geltend gemachten Aufwendungen ist deren Fälligkeit, wobei in der Praxis, insbesondere bei privaten Aufwendungen, auf den Zeitpunkt der



tatsächlichen Zahlung abgestellt wird (StR 2003 S. 766, StE 2004 B 25.6. Nr. 51, beide Kanton Freiburg; VerwGE B 2010/242, 243 vom 26. Januar 2011 E. 2.2., abrufbar unter www.gerichte.sg.ch), allenfalls auf den Zeitpunkt der Rechnungsstellung (vgl. StE 1993 B 25.6 Nr. 26). Im Schrifttum zum kantonalen Recht wie auch zum Bundesrecht wird die Auffassung vertreten, dass bei Liegenschaftsunterhaltskosten der Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung massgebend ist (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl., Muri-Bern 1999, S. 151; vgl. Zwahlen, a.a.O., N 8 zu Art. 32 DBG; P. Funk, Der Begriff der Gewinnungskosten nach Schweizerischem Einkommenssteuerrecht, Diss. St. Gallen, Grüsich 1989, S. 158 für nicht buchführungspflichtige Eigentümer; vgl. zum Ganzen VerwGE B 2010/242, 243 vom 26. Januar 2011 E. 2.1., abrufbar unter www.gerichte.sg.ch). Reine Vorauszahlungen und nicht in Rechnung gestellte Akontozahlungen sind noch nicht abzugsfähig, gestellte Akontorechnungen sind dagegen abzugsfähig (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., Zürich 2009, N 107 zu Art. 210 DBG).

2.2. Die Beschwerdegegner haben im Jahr 2009 eine Stützmauer ersetzen lassen. Der Baumeister stellte am 15. Dezember 2009 Rechnung über Fr. 7'251.95 für den "Neubau Stützmauer" und über Fr. 6'156.80 für "zusätzliche Arbeiten". Dies entspricht einem Gesamtbetrag von Fr. 13'408.74. Dieser Betrag überstieg jedoch die ursprünglich offerierten Baukosten um mehr als Fr. 5'000.--. Die Beschwerdegegner bezahlten deshalb am 18. Dezember 2009 vorerst lediglich Fr. 8'000.--. Anfang 2010 einigten sich die Beschwerdegegner mit dem Baumeister auf eine Baukostenpauschale über 11'000.--. Dies wurde vom Baumeister mit einer auf den 15. Dezember 2009 datierten und mit der ursprünglichen Rechnungsnummer versehenen Rechnung bestätigt. Den ausstehenden Restbetrag von Fr. 3'000.-- beglichen die Beschwerdegegner am 23. Februar 2010.

2.3. Vor diesem Hintergrund ist richtig zu stellen, dass es sich bei der Zahlung von Fr. 8'000.-- entgegen den Ausführungen der Vorinstanz nicht um eine freiwillige Vorauszahlung, sondern um eine Akontozahlung handelt und sie damit im Jahr 2009 abzugsfähig gewesen wäre.



Die Vorinstanz macht geltend, das kantonale Steueramt verfolge keine einheitliche Praxis bezüglich des Abstellens auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung (Ist-Methode) oder auf das Rechnungsdatum (Soll-Methode). Zudem müsse im Formular 7 der Steuererklärung bei den effektiven Unterhalts- und Verwaltungskosten jeweils das Rechnungsdatum eingesetzt werden.

Dem ist zu entgegnen, dass es der Verwaltungspraxis entspricht, dass im privaten Bereich die Unterhaltsaufwendungen im Zeitpunkt der Bezahlung abzugsfähig sind (vgl. alte Fassung des Steuerbuches StB 44, Nr. 2, Ziff. 6). Daran hat sich auch mit der Neuerung des Steuerbuches StB 44, Nr. 2, Ziff. 7 nichts geändert. Mit dieser wurde lediglich - in der Annahme, dass Rechnungen jeweils im gleichen Jahr bezahlt werden - eine Erleichterung dahingehend verfolgt, dass der Steuerpflichtige auf die Einreichung von Zahlungsquittungen grundsätzlich verzichten kann. Der Vermerk des Rechnungsdatums im Formular 7 zur Steuererklärung bedeutet daher nicht, dass das Rechnungsdatum massgebend ist; vielmehr wird damit die eindeutige Zuordnung eines Abzugs zu einer bestimmten Rechnung ermöglicht. Der Grundsatz, dass grundsätzlich das Zahlungsdatum massgeblich ist, wird damit auf jeden Fall nicht berührt (vgl. zum Ganzen auch VerwGE B 2010/242, 243 vom 26. Januar 2011 E. 2.2., abrufbar unter www.gerichte.sg.ch).

2.4. Aufgrund der bisherigen Ausführungen wären die Fr. 8'000.-- formal-juristisch im Jahr 2009 abzugsfähig gewesen. Wie es sich mit den Fr. 3'000.-- verhält, kann vorliegend offen gelassen werden, da sich die Verfahrensbeteiligten diesbezüglich einig sind.

2.5. Andererseits gilt es zu berücksichtigen, dass es sich vorliegend um eine Besteuerung im nicht-buchpflichtigen Privatbereich handelt. Hier scheint es nicht sachgerecht, bezüglich des Periodizitätsprinzips gleich strenge Anforderungen zu stellen wie im Bereich von buchpflichtigen Steuerpflichtigen. Diesen Ansatz verfolgte offensichtlich bereits das kantonale Steueramt. So hielt es im Einsprache-Entscheid vom 20. Mai 2011 fest, dass es gemäss dem Periodizitätsprinzip nicht möglich sei, im Jahr 2010 einen Gesamtbetrag einer Rechnung in Abzug zu bringen, für den im Jahr 2009 eine Rechnung vorlag und auch bereits eine Teilzahlung getätigt wurde. Dennoch liess es den Abzug von Fr. 3'000.-- im Jahr 2010 im Sinne eines Entgegenkommens zu.



St.Galler Gerichte

Hinzu kommt, dass es unter den dargelegten konkreten Umständen nachvollziehbar ist, dass die Beschwerdegegner davon ausgegangen sind, dass am 15. Dezember 2010 noch keine steuerrechtlich massgebende Rechnung vorgelegen bzw. dass es sich bei der Zahlung von Fr. 8'000.-- um eine nicht abzugsfähige Vorauszahlung gehandelt hat. Hinzu kommt, dass die Deklaration der Fr. 8'000.- unbestrittenermassen und gemäss den dem Verwaltungsgericht vorliegenden Akten in keiner Verbindung mit einer Steuerplanung oder Steueroptimierung steht, sondern einzig auf der irrigen Annahme der Beschwerdegegner basiert, dass die Rechnung vom 15. Dezember 2009 steuerrechtlich nicht relevant ist und die Zahlung eine nicht abzugsfähige Vorauszahlung darstellt. Zudem führt die Berücksichtigung der Fr. 8'000.-- zu keiner doppelten Berücksichtigung von Unterhaltskosten.

Folglich wäre vorliegend ein Abstellen auf das formal-juristisch korrekte Ergebnis angesichts der konkreten Einzelfallumstände sachlich nicht gerechtfertigt und käme einem überspitzten Formalismus gleich. Die Beschwerde ist dementsprechend abzuweisen und der angefochtene Rekurs-Entscheid vom 19. Januar 2012 ist zu stützen. Es bleibt somit für die Staats- und Gemeindesteuern 2010 bei einer Veranlagung mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 44'700.-- ohne steuerbares Vermögen.

3. (...).

Demnach hat das Verwaltungsgericht

zu Recht erkannt:

- 1./ Die Beschwerde wird abgewiesen.
- 2./ Der Staat trägt die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 1'500.--. Auf deren Erhebung wird verzichtet.
- 3./ Ausseramtliche Kosten werden keine entschädigt.



V. R. W.

Der Präsident: Die Gerichtsschreiberin:

Versand dieses Entscheides an:

- den Beschwerdeführer (durch lic.iur. H. H., Amtsleiter-Stellvertreter)
- die Beschwerdegegner
- die Vorinstanz

am:

Rechtsmittelbelehrung:

Sofern eine Rechtsverletzung nach Art. 95 ff. des Bundesgerichtsgesetzes (SR 173.110, abgekürzt BGG) geltend gemacht wird, kann gegen diesen Entscheid gestützt auf Art. 82 lit. a BGG i.V.m. Art. 73 StHG innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde erhoben werden.