

Art. 34 Abs. 2 StG. Abzugsfähige Liegenschaftsunterhaltskosten (OGE 66/2004/6 vom 23. September 2005)

Keine Veröffentlichung im Amtsbericht.

Der Abbruch und der Ersatz baufälliger Gebäudeteile durch neue gartenbauliche Anlagen bilden keine abzugsfähigen Liegenschaftsunterhaltskosten.

Aus den Erwägungen:

2.– a) Umstritten ist vorliegend die steuerliche Behandlung des als Unterhaltskosten geltend gemachten Betrags ... für die Erstellung eines Schwimmteichs und Gartenunterhaltsarbeiten gemäss Anhang zur Einsprache ... Die Rekurrenten machen geltend, sie hätten die Liegenschaft ... im Jahre 1975 käuflich erworben. Das Hauptgebäude umfasse neben einem Wohnhaus und Ökonomiegebäude gegen Süden hin Stallungen (Hühnerstall, Schweineboxen, Traktorengarage). Letztere seien spätestens seit der Eigentumsübertragung nicht mehr bestimmungsgemäss genutzt worden, sondern seien leer geblieben. Weil der fragliche Gebäudeteil in Folge auch nicht mehr unterhalten worden sei, habe sich die bauliche Substanz zusehends verschlechtert. Die 2001 in Angriff genommenen Arbeiten hätten deshalb die durch den unterlassenen Unterhalt entstandene und von den Stallungen ausgehende Wertverminderung beseitigen und die freiwerdende Gebäudegrundfläche für eine andere, der Situation der Rekurrenten angepasste Nutzung gewinnen sollen. Unter den Schweineställen habe überdies eine Jauchegrube bestanden, welche wegen des fehlenden Unterhalts eine Gefahr dargestellt und ebenfalls zur Entwertung des Grundstücks beigetragen habe. Die Rekurrenten hätten daher die Stallungen abgebrochen und die Jauchegrube ausgehoben. Es wäre jedoch unsinnig gewesen, den frei werdenden Platz einfach so stehen bzw. überwachsen zu lassen. Die Rekurrenten hätten daher an dieser Stelle einen Schwimmteich angelegt und den Garten neu gestaltet (neue Pflanzen und Sträucher, Anlage bzw. Wiederherstellung eines Weges, Anlage eines Kiesplatzes, Platzierung von Steinen und Findlingen etc.).

Diese Massnahmen seien anstelle der früheren, baufälligen Stallungen getreten und dienten insofern der Instandstellung bzw. dem Unterhalt der Liegenschaft. Sie seien deshalb gemäss Art. 34 des Gesetzes über die direkten Steuern vom 20. März 2000 (StG, SHR 641.100) als Liegenschaftsunterhalts-

kosten zum Abzug zuzulassen, zumal die Dienstanleitung zum Steuergesetz den Ersatz von Gebäudeteilen ausdrücklich zum Abzug zulasse. Natürlich sei mit dem Schwimmteich auch ein Mehrwert geschaffen worden, doch würden ja aufgrund der Zusammenstellung im Anhang der Einspracheschrift nur ein Teil der entstandenen Kosten dem Liegenschaftsunterhalt zugeordnet. Die Vorinstanz habe lediglich aufgrund einer Auskunft der Firma X. die erwähnte Kostenausscheidung als nicht nachvollziehbar erklärt, ohne die Rekurrenten dazu zu befragen oder einen Augenschein vorzunehmen, wodurch ihr rechtliches Gehör verletzt worden sei. Werde eine Differenzierung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Massnahmen nicht zugelassen, widerspreche dies auch der bundesgerichtlichen Rechtsprechung. Im übrigen habe die Vorinstanz den Umfang der Abbruch- und Ersatzarbeiten offensichtlich falsch eingeschätzt, da sie lediglich von einem Schopf spreche, während es sich effektiv um eigentliche Stallungen, mithin einen bedeutenden Gebäudeteil handle.

b) aa) Gemäss Art. 34 Abs. 2 StG können bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden. Der Grund für die Abzugsfähigkeit dieser Kosten besteht darin, dass es sich um Gewinnungskosten beim Ertrag aus Privatvermögen handelt (vgl. dazu *Peter Locher*, Kommentar zum DBG, 1. Teil, Therwil/Basel 2001, Art. 32 Rz. 1 ff., S. 779 f.). Wie die Vorinstanz zutreffend darlegt, gelten als Unterhaltskosten allgemein alle Aufwendungen, die mit der Nutzung der Liegenschaft zusammenhängen oder der Erhaltung der Liegenschaftswerte dienen, insbesondere Betriebskosten, Instandhaltungskosten, Instandstellungskosten und – soweit damit keine Wertvermehrung verbunden ist – Kosten für den Ersatz von Gebäudeteilen oder der baulichen Grundausstattung (vgl. dazu auch Dienstanleitung zum Schaffhauser Steuergesetz, Art. 34 Nr. 2 [Fassung vom Oktober 2001], und *Dieter Egloff* in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Band 1, 2. A., Muri-Bern 2004, § 39 Rz. 38 ff., S. 487 ff. mit weiteren Hinweisen). Die Vorinstanz hält sodann zu Recht fest, dass mit "Ersatz von Gebäudeteilen und baulicher Grundausstattung" nur der Ersatz von Gebäudebestandteilen oder *Bauteilen* wie sanitäre Anlagen, Bodenbeläge, Kücheneinrichtungen etc. gemeint ist, nicht aber von ganzen Gebäudeteilen, wie dies vorliegend mit dem Abbruch der früheren Stallungen und deren Ersatz durch einen Schwimmteich und gartenbauliche Massnahmen der Fall ist (vgl. dazu auch Dienstanleitung, a.a.O., Ziff. 1.4, und *Egloff*, § 39 Rz. 38, S. 487 f.).

bb) Die dargelegte Rechtslage hängt damit zusammen, dass der Begriff des "Liegenschaftsunterhalts" begriffsnotwendig von bestehenden Gebäulichkeiten ausgeht. Nur diesbezüglich fallen Gewinnungskosten hinsichtlich des

Ertrags aus Privatvermögen an. Abzugsfähige Unterhaltskosten bei überbauten Grundstücken sind demnach nur die Aufwendungen des Eigentümers oder Nutzniessers, deren Ziel nicht die Schaffung neuer, sondern die *Erhaltung bisheriger Liegenschaftswerte* ist und die in längeren oder kürzeren Zeitabständen wiederkehren (vgl. *Reimann/Zuppinger/Schärrier*, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band II, Bern 1963, § 25 Rz. 40, S. 343). Daher sind die Kosten für Ersatzbauten, welche an die Stelle renovationsbedürftiger Bauten treten, nicht als Unterhaltskosten abzugsfähig. Nach dem Willen des Eigentümers werden dabei die alten Bauten abgebrochen. Durch die Errichtung neuer Bauten wird ein neuer Wert geschaffen. Dass die Neubaute an die Stelle einer abgebrochenen Baute tritt und eventuell sogar deren Zweckbestimmung übernimmt, vermag hieran nichts zu ändern (vgl. dazu den in *Zuppinger/Schärrier/Fessler/Reich*, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, 2. A., Bern 1983, § 25 Rz. 54-59, S. 167, zitierten Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 13. September 1978, publiziert in RB 1978 Nr. 36). Aufwendungen für eigentliche Ersatzbauten und umso mehr für andere Einrichtungen und Massnahmen, die anstelle einer bisherigen Baute getreten sind, stellen somit steuerrechtlich immer wertvermehrende Anlagekosten dar, unabhängig davon ob sie anstelle bisheriger, allenfalls baufälliger Gebäulichkeiten getreten sind oder nicht. Es gibt dementsprechend also kein Austauschrecht in dem Sinn, dass anstelle von Unterhaltsmassnahmen neue Bauten oder Anlagen geschaffen werden (vgl. dazu auch *Locher*, Art. 32 Rz. 30, S. 790, und Art. 34 Rz. 27, S. 859 f. mit weiteren Hinweisen). Demzufolge aber sind die von den Rekurrenten im Anhang zur Einsprache geltend gemachten Kosten ... grundsätzlich allesamt als Anlagekosten, nicht als Unterhaltskosten zu betrachten, zumal sie unbestrittenerweise nicht der Erhaltung bisheriger Gebäulichkeiten dienen, sondern neuen Einrichtungen (Schwimmteich) und Anlagen (gartenbauliche Massnahmen) darstellen, welche zuvor nicht bestanden haben.

cc) Es könnte sich höchstens fragen, ob der Weg vor das Haus allenfalls blosser Unterhalt bzw. Instandstellung darstellt, zumal offenbar früher schon der Westfront entlang ein Weg bestand. Da dieser Weg jedoch offenbar nicht mehr vorhanden war und nach eigener Angabe der Rekurrenten eine Wegneuanlage erfolgte, liegt auch insofern ohne Zweifel kein blosser Liegenschaftsunterhalt vor, weshalb nicht geprüft werden muss, ob die entsprechende Weganlage bei der Eigenmietwertfestsetzung überhaupt berücksichtigt worden ist, was Voraussetzung für eine Geltendmachung von Unterhaltskosten als Gewinnungskosten wäre (vgl. dazu auch *Locher*, Art. 32 Rz. 28, S. 789, und *Egloff*, § 39 Rz. 45, S. 490 f.).

dd) Der Rückfrage bei der Firma X., welche lediglich einer Erläuterung der erwähnten Kostenzusammenstellung diene, kommt unter diesen Umständen

den – wie die Vorinstanz zu Recht geltend macht – kein entscheidendes Gewicht zu, zumal der rechtlich relevante Sachverhalt auch ohne diese Auskunft klar ist und daher insoweit keine Verletzung des rechtlichen Gehörs gegeben ist. Selbst wenn es sich um eine relevante Abklärung gehandelt hätte und damit eine Gehörsverletzung vorläge, wäre diese im übrigen durch das Äusserungsrecht der Rekurrenten im Rekursverfahren vor Obergericht geheilt worden.

c) Der vorliegende Rekurs ist somit als unbegründet abzuweisen.