

Liegenschaftsunterhaltskosten; Abzugsfähigkeit von Auslagen für private Lärmmessungen und -gutachten – Art. 34 Abs. 2 StG; Art. 32 Abs. 2 DBG.

Auslagen für private Lärm- bzw. Schallmessungen und -gutachten, die (erst) anfallen, nachdem die i.S.v. Art. 36 Abs. 1 LSV zuständige Vollzugsbehörde Ermittlungen zur Feststellung der (drohenden) Überschreitung der Belastungsgrenzwerte durch Aussenlärmimmissionen ortsfester Anlagen aufgenommen hatte, sind nicht im Sinne von Liegenschaftsunterhaltskosten abzugsfähig, zumal wenn es keine Hinweise gibt, dass die Steuerpflichtigen auf dem Zivilweg gegen die Lärmemittenten vorzugehen beabsichtigten (E. 3.7).

OGE 66/2019/7 und 66/2019/9 vom 5. Oktober 2021

Keine Veröffentlichung im Amtsbericht

Aus den Erwägungen

3.1. Bei Liegenschaften im Privatvermögen können namentlich Unterhaltskosten und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden (Art. 34 Abs. 2 Satz 1 des Gesetzes über die direkten Steuern vom 20. März 2000 [StG, SHR 641.100], Art. 9 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [Steuerharmonisierungsgesetz, StHG, SR 642.14], Art. 32 Abs. 2 Satz 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG, SR 642.11]).

Art. 32 Abs. 2 DBG und Art. 34 Abs. 2 StG i.V.m. Art. 9 Abs. 3 StHG verwenden dieselben Begriffe und haben den gleichen Inhalt. Unter dem Geltungsbereich des Steuerharmonisierungsgesetzes kann der Begriff der (Liegenschafts-)Unterhaltskosten im kantonalen Recht nicht anders ausgelegt werden als auf dem Gebiet der direkten Bundessteuer (BGer 2C_558/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 4 und 2C_1166/2016 vom 4. Oktober 2017 E. 5, je mit Hinweis), weshalb die zu Art. 32 Abs. 2 DBG und Art. 9 Abs. 3 StHG ergangene Rechtsprechung und Lehre auch für die Kantons- und Gemeindesteuern herangezogen werden kann. Nichts anderes gilt mit Bezug auf die "Kosten der Verwaltung durch Dritte". Entsprechend muss nachfolgend nicht zwischen dem Gegenstand von Rekurs- und Beschwerdeverfahren unterschieden werden.

3.1.1. Als Liegenschaftsunterhaltskosten gelten allgemein alle Aufwendungen, die mit der Nutzung der Liegenschaft zusammenhängen oder der Erhaltung der Liegenschaftswerte dienen. Abzugsfähig sind jene Aufwendungen, die dazu dienen, den konkreten Nutzungswert eines Wirtschaftsguts in einer Liegenschaft zu erhalten, instand zu stellen oder ihn zu ersetzen. Beim Abzug für Unterhaltskosten

handelt es sich um einen Abzug für Gewinnungskosten, die ein steuerbares Einkommen voraussetzen. Die Unterhaltskosten müssen in wirtschaftlicher und zeitlicher Hinsicht einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der Einkommenserzielung aufweisen. Bei selbstgenutzten Liegenschaften sind nur diejenigen Unterhaltskosten abzugsfähig, die mit dem (steuerbaren) Eigenmietwert unmittelbar verbunden sind. Den Unterhaltskosten muss somit ein gegenwärtiger oder vergangener Ertrag aus unbeweglichem Vermögen gegenüberstehen; steht den erstmaligen Kosten dagegen ein künftiger Ertrag gegenüber, handelt es sich um (wertvermehrend wirkende) Anlagekosten (BGer 2C_558/2016 vom 24. Oktober 2017 E. 2.2 und 2C_1166/2016 vom 4. Oktober 2017 E. 2.2, je mit Hinweisen; vgl. auch OGE 66/2008/30 vom 1. Juli 2011 E. 2a und 66/2004/6 vom 23. September 2005 E. 2b/aa).

Gemäss ständiger Praxis zu den Gewinnungskosten wird nicht verlangt, dass das Erwerbseinkommen ohne die streitige Auslage überhaupt nicht hätte erzielt werden können oder dass eine rechtliche Pflicht zur Bezahlung der entsprechenden Aufwendungen bestünde. Vorausgesetzt wird aber, dass die Aufwendungen nach wirtschaftlichem Ermessen als der Gewinnung des Einkommens förderlich erachtet werden können und dass die Vermeidung dem Steuerpflichtigen nicht zumutbar war. Als Gewinnungskosten gelten somit jene Aufwendungen, die für die Erzielung des Einkommens nützlich sind und nach der Verkehrsauffassung im Rahmen des Üblichen liegen (BGE 124 II 29 E. 3a S. 32; BGer 2C_666/2014 vom 16. Februar 2015 E. 2.1.2; OGE 66/2015/9 vom 23. Februar 2016 E. 2). Es ist jeweils im Rahmen einer Gesamtbetrachtung der konkreten Umstände zu prüfen, ob zwischen den geltend gemachten Aufwendungen und der Einkommenserzielung ein genügend enger Zusammenhang besteht (zum Ganzen BGE 142 II 293 E. 3.2 S. 299; BGer 2C_877/2018 vom 7. Mai 2019 E. 4.2).

3.1.2. Keine Gewinnungskosten sind Aufwendungen, die durch private oder persönliche Gründe verursacht werden (OGE 66/2015/9 vom 23. Februar 2016 E. 2; vgl. ferner Zwahlen/Lissi, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., Basel 2017, Art. 32 N. 19, S. 766).

Massgebend für die Beurteilung, ob eine Aufwendung den Nutzungswert der Liegenschaft zu erhalten vermag, ist sodann eine technisch- bzw. rechtlich-objektive Betrachtungsweise (vgl. Reich/von Ah/Brawand, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., Basel 2017, Art. 9 N. 56o, S. 329; Zwahlen/Lissi, Art. 32 N. 12, S. 762). Als steuermindernde Tatsache sind Liegenschaftsunterhaltskosten von der steuerpflichtigen Person zu belegen (statt vieler OGE 66/2018/1 vom 30. Oktober 2018 E. 2 mit Hinweis auf BGE 140 II 248 E. 3.5 S. 252).

3.1.3. Praxisgemäss können auch Anwalts- und Gerichtskosten abziehbare Unterhalts- bzw. Liegenschaftsverwaltungskosten darstellen (vgl. auch Art. 1 Abs. 1 lit. c der Verordnung der ESTV über die abziehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer vom 24. August 1992 [ESTV-Liegenschaftskostenverordnung, SR 642.116.2]). Dafür ist erforderlich, dass die Aufwendungen der Sicherung des Grundeigentums bzw. dessen Nutzung dienen. Die Abzugsfähigkeit von Verfahrenskosten als Aufwendungen für die Vermögensverwaltung hängt grundsätzlich nicht davon ab, ob der Steuerpflichtige im entsprechenden Gerichtsverfahren mit allen Rechtsbegehren durchzudringen vermag. Es wird indes vorausgesetzt, dass das entsprechende Verfahren nicht offensichtlich aussichtslos erscheint. Andernfalls sind die entsprechenden Aufwendungen nämlich von vornherein ungeeignet, um werterhaltend zu wirken, und es geht ihnen die Eigenschaft von Gewinnungskosten, nämlich zum Erhalt des Vermögenssubstrates bzw. zur Erzielung der daraus fliessenden steuerbaren Einkünfte beizutragen, per se ab (vgl. VGer ZH SB.2014.00099 vom 28. Januar 2015 E. 3.3). Überdies muss sich die Beeinträchtigung, die mit dem Gerichtsverfahren abgewendet werden soll, unmittelbar auf einkommensrelevante (Eigenmietwert, erzielbare Fremdmieten) oder vermögensrelevante (Verringerung des Marktwerts) Eigenschaften der Liegenschaft auswirken (vgl. VGer SG B 2020/100 vom 9. September 2020 E. 4.1). Ob eine Baute oder ein Bauvorhaben auf dem Nachbargrundstück die eigene Liegenschaft entwertet, ist nicht immer ohne Weiteres eindeutig. Vor allem wenn es nicht um Bauten und Anlagen geht, deren Nachbarschaft allgemein als störend und damit als wertvermindernd empfunden wird (wie beispielsweise eine Abwasserreinigungsanlage oder ein Schlachthaus), spielen subjektive Vorstellungen und Wertungen eine nicht unbedeutende Rolle. Deshalb ist bereits dann davon auszugehen, dass im Zusammenhang mit einer Nachbarbaute oder einer beabsichtigten Verhinderung eines Bauvorhabens auf dem Nachbargrundstück aufgewendete Anwalts- und Gerichtskosten im massgeblichen Sinne der Sicherung des eigenen Grundeigentums bzw. der Nutzung dienen, wenn der Steuerpflichtige die durch die Baute bzw. das Bauvorhaben ausgehende Beeinträchtigung für das eigene Grundstück zumindest glaubhaft macht (zum Ganzen BGer 2C_603/2020 vom 11. Februar 2021 E. 5.1 mit Hinweisen).

3.2. Die von den Rekurrenten und Beschwerdeführern geltend gemachten Kosten setzen sich wie folgt zusammen:

- a) Fr. 864.– gemäss Rechnung [...] für "Ortstermin nachbarschaftlicher Lärmschutz; Fahrten: [...]";
- b) Fr. 1'815.70 gemäss Rechnung [...] für "Akustische Dienstleistung zum nachbarschaftlichen Lärmschutz mit Vor- und Nachbearbeitung, Materialmieten inklusive; Fahrspesen PW";

c) Fr. 8'100.– gemäss Rechnung [...] für "Bearbeitung Probleme betr. Bauakustik u. Bauphysik (Detailstudium Pläne und Unterlagen); Messungen (Ausführung der Messungen [...]); Auswertung der Messungen + Bericht); Tel. Auskünfte und Abklärungen – Mailantworten";

d) Fr. 3'024.– gemäss Rechnung [...] für "Bearbeitung Probleme betr. Bauakustik u. Bauphysik (Detailstudium Pläne und Unterlagen; Lärmgutachten an verschiedenen Standorten; Abklärungen Behörde); Tel. Auskünfte und Abklärungen – Mailantworten".

3.3. Bei den erwähnten Auslagen handelt es sich um Kosten, die für Beratungen, Messungen und Berichte bzw. Gutachten im Zusammenhang mit von den Rekurrenten und Beschwerdeführern wahrgenommenen Lärm- und Schallimmissionen in der von ihnen bewohnten – im Eigentum des Rekurrenten und Beschwerdeführers stehenden – Liegenschaft (mit Einliegerwohnung) anfielen. Damit dienten die Aufwendungen nicht unmittelbar der Werterhaltung der Liegenschaft oder der Wiederherstellung der ursprünglichen Nutzung. Die geltend gemachten Kosten wurden weder für Schutzmassnahmen an der von den Immissionen betroffenen Liegenschaft noch für beschränkende Massnahmen an den Emissionsquellen eingesetzt. Vielmehr sollte mit Blick auf die von den Rekurrenten und Beschwerdeführern beim Interkantonalen Labor (IKL) eingereichten Lärmklagen vom [...] die tatsächliche Lärmsituation festgestellt und dokumentiert werden. Unter diesen Umständen können die geltend gemachten Aufwendungen nicht als eigentliche Unterhaltskosten qualifiziert werden. Es ist indes zu prüfen, ob sie ähnlich wie der Sicherung des Grundeigentums bzw. der Nutzung dienende Anwalts- und Gerichtskosten zum Abzug zuzulassen sind.

3.4. Im [...] hatte der Rekurrent und Beschwerdeführer in einem E-Mail an das IKL ausgeführt, falls der Emittent (offenbar gingen die Rekurrenten und Beschwerdeführer damals noch von *einer* Emissionsquelle aus) keine Bereitschaft zeigen sollte, die Emissionen mit wirtschaftlich vertretbaren Massnahmen zu reduzieren, "werden wir allenfalls gezwungen sein, den Rechtsweg einzuschlagen und dementsprechend Lärmgutachten mit Kostenfolgen für die unterliegende Partei einzuholen". Aus den Akten geht indes nicht hervor und es wird von den Rekurrenten und Beschwerdeführern nicht vorgebracht, dass sie sich tatsächlich auf dem Zivilweg, namentlich mit einer sog. Eigentumsfreiheitsklage (vgl. Art. 641 Abs. 2 i.V.m. Art. 679 Abs. 1 und Art. 684 ZGB) gegen die Immissionen gewehrt hätten oder das zu einem späteren Zeitpunkt noch beabsichtigt gewesen wäre. Vielmehr hatten sich die Rekurrenten und Beschwerdeführer im [...] mit einem Schreiben und später mit drei Lärmklagen (vgl. vorangehende E. 3.3) ans IKL gewandt.

3.5. Die Vollzugsbehörde ermittelt die Aussenlärmimmissionen ortsfester Anlagen (vgl. zum Begriff Art. 2 Abs. 1 der Lärmschutz-Verordnung vom 15. Dezember

1986 [LSV, SR 814.41]) oder ordnet deren Ermittlung an, wenn sie Grund zur Annahme hat, dass die massgebenden Belastungsgrenzwerte überschritten sind oder ihre Überschreitung zu erwarten ist (Art. 36 Abs. 1 LSV). Bei bestehenden ortsfesten Anlagen, die wesentlich zur Überschreitung der Immissionsgrenzwerte beitragen, ordnet die Vollzugsbehörde nach Anhören der Inhaber der Anlagen die notwendigen Sanierungen an (Art. 13 Abs. 1 LSV). Bei den von den Rekurrenten und Beschwerdeführern vermuteten Emissionsquellen handelt es sich um [...], weshalb das IKL zuständige Vollzugsbehörde im Sinne der Lärmschutz-Verordnung ist (vgl. Art. 16 und 17 des Gesetzes vom 22. Januar 2007 über die Einführung des Bundesgesetzes über den Umweltschutz [Einführungsgesetz zum USG, SHR 814.100] i.V.m. § 40 Abs. 1 und § 45 sowie § 50 Abs. 1 der Verordnung vom 22. April 2008 zum Einführungsgesetz zum Umweltschutzgesetz [kantonale Umweltschutzverordnung, USGV, SHR 814.101]).

Wie sich Art. 13 Abs. 1 und Art. 36 Abs. 1 LSV entnehmen lässt, hat das IKL von sich aus tätig zu werden, wenn es von vermuteten Überschreitungen der Belastungsgrenzwerte (vgl. zum Begriff Art. 2 Abs. 5 LSV) erfährt. Privaten ist es unbenommen, das IKL mittels Anzeige bzw. "Lärmklagen" auf (mögliche) Grenzwertüberschreitungen hinzuweisen. Die Frage, ob Grund zur Annahme besteht, dass die Belastungsgrenzwerte überschritten werden, verlangt eine vorweggenommene Würdigung der Lärmsituation. Dabei reicht es jedenfalls bei der *Errichtung* ortsfester Anlagen aus, wenn eine Überschreitung der Belastungsgrenzwerte möglich erscheint, das heisst beim aktuellen Kenntnisstand nicht ausgeschlossen werden kann. Ist dies der Fall, so ist die Behörde zur Durchführung eines Beweis- und Ermittlungsverfahrens nach den Art. 36 ff. LSV und den Anhängen 2–7 LSV verpflichtet, ohne dass ihr insoweit ein Ermessensspielraum zustünde (BGer 1C_498/2019 vom 21. Oktober 2020 E. 4.1 mit Hinweisen). Entsprechend können die Anforderungen bei *bestehenden* ortsfesten Anlagen jedenfalls nicht wesentlich höher angesetzt werden und muss es genügen, wenn eine Überschreitung der Belastungsgrenzwerte glaubhaft gemacht wird oder sogar wahrscheinlich ist.

3.6. Nach dem Hinweis der Rekurrenten und Beschwerdeführer auf mutmassliche Überschreitungen der Belastungsgrenzwerte nahm sich das IKL der Sache an. Mit E-Mail vom [...] teilte es den Rekurrenten und Beschwerdeführern mit, es seien vonseiten des IKL in erster Linie die beschriebenen Geräusche zu finden und zu beurteilen. Messungen seitens des IKL wurden zumindest nicht ausgeschlossen ("Ob es zu Messungen kommen wird, kann ich an dieser Stelle noch nicht beurteilen"). Entgegen der Ansicht der Rekurrenten und Beschwerdeführer erklärte das IKL somit nicht, es sei nicht für den Nachweis der Lärmüberschreitungen zuständig und es war aus dem E-Mail des IKL auch nicht zu schliessen, dieses fühle sich für die Beurteilung der Einhaltung der Belastungsgrenzwerte gemäss Lärmschutz-

Verordnung nicht zuständig. Dass das IKL festhielt, es nehme keine "Gutachteraufträge" entgegen, ändert daran nichts.

Anfang [...] fanden denn auch ein "Ohrenschein" und Messungen durch das IKL statt.

3.7. Obwohl des IKL auf Hinweis der Rekurrenten und Beschwerdeführer hin in der Sache tätig wurde, veranlassten diese in eigenem Namen und auf eigene Kosten auch im [folgenden] Jahr [...] Lärm- bzw. Schallmessungen. Diese wurden zwar den identifizierten Emittenten und dem IKL zur Verfügung gestellt. Allerdings wurden weder gegen die lärmverursachenden Betriebe zivilrechtliche Schritte eingeleitet noch wurde die Tätigkeit des IKL auf dem verwaltungsrechtlichen Rechtsweg in Frage gestellt.

Bei dieser Ausgangslage kann nicht gesagt werden, die bei den Rekurrenten und Beschwerdeführern angefallenen und als Liegenschaftsunterhaltskosten geltend gemachten Aufwendungen seien mit den praxismässig zum Abzug zugelassenen Anwalts- und Gerichtskosten vergleichbar. Dies zumal die Rekurrenten und Beschwerdeführer die Lärmmessungen und -gutachten erst in Auftrag gaben, nachdem das IKL in der Sache tätig geworden war, da sie mit dessen Tätigkeit unzufrieden waren. Im Fall von Anwalts- und Gerichtskosten wird zwar nicht verlangt, dass die Steuerpflichtigen mit allen Rechtsbegehren durchdringen, aber zumindest die Einleitung eines Gerichtsverfahrens – oder jedenfalls die entsprechende Absicht – vorausgesetzt (vgl. vorangehende E. 3.1.3). Eine solche wird weder von den Rekurrenten und Beschwerdeführern behauptet noch ergibt sie sich aus den Akten. Da bereits das IKL Gespräche mit den Emittenten aufgenommen hatte, kann auch nicht gesagt werden, die privat von den Rekurrenten und Beschwerdeführern veranlassten Messungen und Gutachten seien notwendig gewesen für vorprozessuale Verhandlungen mit den Lärmverursachern. Im Übrigen hatten auch die Rekurrenten und Beschwerdeführer bereits im Jahr [...] das Gespräch mit den Emittenten gesucht sowie schon in diesem Jahr Messungen durchführen und einen Analysebericht erstellen lassen. Es ist deshalb nicht zu beanstanden, dass die Steuerverwaltung und die Steuerkommission die im [folgenden] Jahr [...] getätigten Auslagen für Lärm- bzw. Schallmessungen und -gutachten nicht als Liegenschaftsunterhalts- bzw. -verwaltungskosten anerkannt haben.