

Zusammenhang beantragte Abzug von Fr. 2'400.-- pro Jahr wurde deshalb von der Veranlagungsbehörde zu Recht nicht gewährt.

StRK 29.6.1994 (Nr. 593)

2129

Liegenschaftsunterhalt. Die appenzell-ausserrhodische Steuerpraxis folgt bei der Beurteilung der **Abzugsfähigkeit von Unterhaltskosten nach Art. 27 Abs. 1 StG der subjektiv-wirtschaftlichen Betrachtungsweise**; Abgrenzung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen.

1. Nach Art. 27 Abs. 1 StG können von den rohen Vermögenseinkünften die Aufwendungen, die zu deren Erzielung gemacht worden sind, namentlich die Unterhalts- und Verwaltungskosten, abgerechnet werden. Nicht abzugsfähig sind demgegenüber die Aufwendungen für die Anschaffung und die wertvermehrende Verbesserung von Vermögensgegenständen (Art. 27 Abs. 2 StG) einerseits, sowie die Aufwendungen für den Lebensunterhalt des Steuerpflichtigen und seiner Familie sowie die Standesauslagen andererseits (Art. 9 Abs. 1 Ziff. 2 der Steuerverordnung; abgekürzt StV, bGS 621.111).

2. Gemäss Ziff. 1 der einschlägigen Richtlinien der Landessteuernkommission vom 11. November 1992 betreffend die Abgrenzung zwischen Anlage- und Unterhaltskosten von Liegenschaften gelten als Unterhaltskosten für Liegenschaften die tatsächlichen Aufwendungen zur Instandhaltung und Verwaltung, insbesondere Wasserzinsen, Grundsteuern, Unterhaltssperimeter und Prämien für Sachschaden und Grundeigentümerhaftpflichtversicherungen. Steuerlich abzugsfähig sind die werterhaltenden Aufwendungen. Dagegen gelten Ausgaben für die Instandstellung neuerworbener Gebäude und Grundstücke in der Regel als nicht abzugsfähige wertvermehrende Aufwendungen. Dazu wird in Ziff. 4 der Richtlinien ergänzend ausgeführt, dass die ungenügende Instandhaltung der Liegenschaft bei der Festsetzung des Kaufpreises berücksichtigt werde. Die Instandstellung diene somit nicht der Erhaltung eines im Eigentum des Steuerpflichtigen bereits

vorhandenen Wertes, sondern bewirke gegenüber dem Kaufpreis eine Werterhöhung. Die appenzell-ausserrhodische Steuerpraxis folgt somit bei der Beurteilung der Abzugsfähigkeit von Unterhaltskosten - wie nunmehr auch das Bundesgericht - der subjektiv-wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Während das Bundesgericht früher als Kosten des Unterhalts solche im technischen Sinne verstanden hatte, hat das Gericht in BGE 99 Ib 362 (vgl. ferner ASA 47, 203) in Änderung der Rechtsprechung erkannt, dass bei neu erworbenen Liegenschaften nicht auf die technische Umschreibung des Begriffs abzustellen sei, sondern eine wirtschaftliche Betrachtungsweise Platz greife. Im Zeitpunkt, in dem eine Liegenschaft in das Vermögen des Steuerpflichtigen eintrete, repräsentiere sie einen bestimmten Wert, der insbesondere auch vom baulichen Zustand (Unterhaltszustand) des Gebäudes abhängt. Einzig diejenigen Ausgaben, die zur Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung dieses Zustandes notwendig seien, seien als Unterhaltskosten abzugsfähig. Unterhaltsaufwendungen im technischen Sinne dagegen, die eine Wertvermehrung über den Wert im Zeitpunkt des Kaufs hinaus bewirkten, seien als Aufwendungen für die Anschaffung oder Verbesserung von Vermögensgegenständen zu betrachten (vgl. BGE 108 Ib 317). Die erwähnte Praxisänderung wird vom Bundesgericht im wesentlichen damit begründet, dass nur mit der subjektiv-wirtschaftlichen Betrachtungsweise die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen richtig erfasst wird (vgl. auch ASA 49, 565).

3. Dass die für den Unterhalt von Liegenschaften erforderlichen Aufwendungen überhaupt abgezogen werden können, ergibt sich daraus, dass der Ertrag aus Liegenschaften (namentlich Mietertrag und Eigenmietwert) steuerbar sind. Dem Liegenschaftsunterhalt kommt insoweit Gewinnungskostencharakter zu, weil er eine Voraussetzung dafür ist, dass der Eigentümer langfristig Liegenschaftsertrag erzielen kann (*Bauer/Klöti-Weber/Koch-Meyer/Ursprung*, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Bern 1991, § 24 N 241). Abzugsfähig sind demnach die Aufwendungen, welche der Erhaltung der Liegenschaft in dem Zustand dienen, in dem sie der Steuerpflichtige erworben hat. Dazu gehören namentlich die laufenden Instandhaltungskosten und die Aufwendungen zur Beseitigung von Beschädigungen oder Abnutzungen, die seit dem Erwerb durch den Steuerpflichtigen eingetreten sind. Abzugsfähig sind auch die sog. Instandstellungskosten für die in

grösseren Zeitabständen anfallenden Erneuerungsarbeiten und den gleichwertigen Ersatz von unbrauchbar gewordenen Einrichtungsgegenständen.

4. Geht man vom Gewinnungskostencharakter der Unterhaltskosten aus, stellt sich im weiteren die Frage, ob darunter nur Vermögensabgänge fallen, die als Folge der Einkommenserzielung entstanden sind, hingegen Ausgaben, die eine Voraussetzung der Einkommenserzielung darstellen, von der Abzugsfähigkeit grundsätzlich ausgeschlossen bleiben sollen. Nach dem herrschenden Begriffsverständnis kommt es allerdings auf diese Unterscheidung nicht an. Demnach sind Kosten, die eine unmittelbare Voraussetzung oder unvermeidliche Folge der Einkommensrealisierung darstellen, gleichermassen abzugsfähig (vgl. *E. Höhn*, Steuerrecht, Bern/Stuttgart 1993, § 13 Rz. 38; vgl. ferner *P. Funk*, Gewinnungskosten als Ursache von Einkommen - Einkommen als Ursache von Gewinnungskosten, ASA 58, 305 ff.). In jedem Fall bleibt aber die Abzugsfähigkeit auf jene Ausgaben beschränkt, die sich ausschliesslich oder mehrheitlich dem steuerrelevanten Bereich der Einkommenserzielung zuordnen lassen. Bei Liegenschaftsaufwendungen ergibt sich eine zusätzliche Einschränkung dadurch, als nur jene Ausgaben abzugsfähig sind, die nicht zur Schaffung eines Mehrwertes im Vermögen des Pflichtigen geführt haben.

StRK 26.8.1994 (Nr. 601)

Anmerkung: Eine gleichlautende Beschwerde gegen die Veranlagung der direkten Bundessteuer hat die Steuerrekurskommission mit denselben Argumenten abgewiesen (StRK, 26.8.1994, Nr. 602).

2130

Kapitalleistungen. Genugtuungsleistungen und Haushaltentschädigungen stellen keine nach Art. 28 Ziff. 4 StG steuerbaren Leistungen dar.

1. Gemäss Art. 19 Abs. 1 StG gilt als Einkommen die Gesamtheit der in Geld oder Geldeswerten bestehenden wiederkehrenden und einmaligen Einkünften aus Erwerbstätigkeit, Vermögensertrag oder anderen