



STEUERREKURSKOMMISSION III DES KANTONS ZÜRICH

3 ST.2009.21
3 DB.2009.13

Entscheid

23. September 2009

Mitwirkend:

Präsident Ch. Mäder, die Mitglieder M. Thalman, A. Widl und Sekretär M. Ochsner

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch Rolf Schweizer,
Treuhandbüro,
Sonnenbergstrasse 11, Postfach 389, 8612 C 2,

**Rekurrenten/
Beschwerdeführer,**

gegen

1. **Staat Zürich,**
2. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Süd,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Rekursgegner,
Beschwerdegegnerin,**

betreffend

Einschätzung 2006 und Direkte Bundessteuer 2006

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend die Pflichtigen) sind Eigentümer verschiedener Liegenschaften in der Gemeinde C. Für das Steuerjahr 2006 machten sie bezüglich der im Privatvermögen gehaltenen Liegenschaften strasse 44/46 und strasse 1/17 (alle im Ortsteil D) sowie strasse 2 und strasse 30 im Rahmen der effektiven Unterhaltskosten erstmals buchhalterische Rückstellungen von Fr. 78'211.- für künftige Renovationen geltend. Diese vom Versicherungswert zum Satz von 0,75% berechneten Rückstellungen wiesen sie den streitbetroffenen Liegenschaften wie folgt zu:

- strasse 44, D	4'725
- strasse 46, D	2'700
- strasse 2, C	14'378
- strasse 30, C	14'918
- str. 19, D	*
- str. 1, D	22'815
- str. 17, D	<u>18'675</u>
Total	78'211

* Der dieser Liegenschaft zugewiesene Anteil von Fr. 17'700.- wurde von den Pflichtigen bei den Unterhaltskosten nicht effektiv geltend gemacht, da sie den Pauschalabzug beanspruchten.

Am 26. August 2008 schätzte das kantonale Steueramt die Pflichtigen für die Staats- und Gemeindesteuern 2006 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 466'800.- (zum Satz von Fr. 472'400.-) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 3'638'000.- (zum Satz von Fr. 3'712'000.-) ein. Dabei ging es von Rückstellungen von insgesamt Fr. 95'910.- (= Fr. 78'211.- + nicht geltend gemachte Rückstellung von Fr. 17'700.- für die Liegenschaft strasse 19) aus und rechnete diese vollumfänglich beim Liegenschaftenertrag auf. Am 19. September 2008 erging eine entsprechende Veranlagung betreffend die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2006, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 478'400.-.

B. Hiergegen erhobene Einsprachen hiess das kantonale Steueramt mit Entscheidungen vom 5. Dezember 2008 – nach Gewährung des Pauschalabzugs (statt der effektiven Unterhaltskosten) bezüglich der Liegenschaft strasse 17 – teilweise gut und setzte das steuerbare Einkommen für die Staats- und Gemeindesteuern 2006 auf Fr. 462'300.- (zum Satz von Fr. 467'900.-) und bei der direkte Bundessteuer 2006 auf Fr. 473'900.- herab. Im

Hauptstandpunkt hielt es aber an der Nichtabzugsfähigkeit der geltend gemachten Rückstellungen für künftige Renovationen fest.

C. Mit Beschwerde vom 5. Januar 2009 und Rekurs vom 23. Januar 2009 liessen die Pflichtigen der Rekurskommission beantragen, die in der Steuererklärung geltend gemachten Einlagen in den Reparatur- und Erneuerungsfonds von Fr. 78'211.- zum Abzug zuzulassen und dementsprechend das steuerbare Einkommen auf Fr. 376'497.- (Staats- und Gemeindesteuern 2006) bzw. Fr. 382'490.- (direkte Bundessteuer 2006) herabzusetzen. Eventualiter beantragten sie, den versehentlich zuviel aufgerechneten Betrag von Fr. 17'700.- bezüglich der Liegenschaft strasse 19 zu korrigieren und gegebenenfalls statt der effektiven Liegenschaftsunterhaltskosten (ohne Rücklagen) die höhere Unterhaltskostenpauschale zu berücksichtigen, was zu steuerbarem Einkommen von Fr. 435'715.- (Staats- und Gemeindesteuern 2006) und Fr. 441'708.- (direkte Bundessteuer 2006) führe.

In seiner Rekurs- und Beschwerdeantwort vom 16. Februar 2009 beantragte das kantonale Steueramt, Rekurs und Beschwerde teilweise gutzuheissen, indem der irrtümlich zuviel aufgerechnete Betrag von Fr. 17'700.- bezüglich der Liegenschaft str. 19 zu korrigieren und dementsprechend das steuerbare Einkommen für die Staats- und Gemeindesteuern 2006 auf Fr. 444'600.- (zum Satz von Fr. 450'200.-) herabzusetzen sei.

Auf die Parteivorbringen wird, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Rekurskommission zieht in Erwägung:

1. a) Gemäss § 25 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) bzw. Art. 25 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) werden zur Ermittlung des Reineinkommens von den gesamten steuerbaren Einkünften die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge abgezogen. Dazu gehören nach § 30 Abs. 2 Satz 1 StG bzw. Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte. Darunter sind Aufwendungen zu verstehen, deren Ziel nicht die Schaffung neu-

er, sondern die Erhaltung bisheriger Werte ist und die in längeren oder kürzeren Zeitabständen wiederkehren (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 30 N 36 ff.; Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, 2003, Art. 32 N 29).

b) Die Steuern vom Einkommen werden für jede Steuerperiode festgesetzt und erhoben (§ 49 Abs. 1 StG, Art. 209 Abs. 1 DBG). In zeitlicher Hinsicht bestimmen § 50 Abs. 1 StG und Art. 210 Abs. 1 DBG, dass sich das steuerbare Einkommen nach den Einkünften in der Steuerperiode bemisst. Daraus wird abgeleitet, dass den Einkünften einer Periode auch die Abzüge derselben Periode gegenüberstehen sollen. Diesen zeitlichen Zusammenhang weisen Aufwendungen dann auf, wenn sie im Kausalzusammenhang mit dem Einkommen stehen, welches in der betreffenden Bemessungsperiode realisiert wurde (Philip Funk, Der Begriff der Gewinnungskosten nach schweizerischem Einkommenssteuerrecht, 1989, S. 233).

Einkünfte fliessen dem Steuerpflichtigen nach ständiger Steuerpraxis grundsätzlich in dem Zeitpunkt zu, in welchem er einen festen Rechtsanspruch auf ein Vermögensrecht erworben hat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 50 N 23; Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 16 N 34 DBG). Bei Forderungen ist dies der Zeitpunkt der Fälligkeit (vgl. Art. 75 ff. OR). Räumt der Rechnungssteller dem Schuldner eine Zahlungsfrist ein, so ist die betreffende Forderung erst nach Ablauf der Zahlungsfrist fällig (StRK III, 11. November 1992 = StE 1993 B 25.6 Nr. 26). Ist hingegen die Erfüllung einer Forderung besonders unsicher, ist der Zeitpunkt der Erfüllung des Anspruchs massgeblich (Ist-Methode; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 50 N 24; Reich, Art. 16 N 37a DBG).

Diese Regeln gelten in gleicher Weise auch für den Zeitpunkt des Abflusses von Einkommen (RB 1988 Nr. 29; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 50 N 79; Richner/Frei/Kaufmann, Art. 210 N 58). Dies hat zur Folge, dass Liegenschaftsunterhaltskosten grundsätzlich frühestens im Zeitpunkt der Rechnungsstellung und spätestens im Zeitpunkt der Zahlung abzugsfähig sind. Anzumerken ist, dass im Privatvermögensbereich aufgrund einer internen, im Jahr 1988 erfolgten Weisung der Geschäftsleitung des kantonalen Steueramts Gebäudeunterhaltskosten auch konsequent nach der bewährten Ist-Methode abgezogen werden dürfen, sofern keine Vermischung mit anderen Methoden im gleichen Bemessungsjahr stattfindet (GL 1988 Nr. 88.4175 = Mitteilungen über die Durchführung der allgemeinen Staats- und Gemeindesteuern 1989 Nr. 1).

2. a) Streitig ist vorliegend, ob bei Liegenschaften im Privatvermögen Rückstellungen für künftige Renovationen als effektive Liegenschaftsunterhaltskosten zum Abzug gebracht dürfen.

Während das kantonale Steueramt diese Frage verneinte, vertreten die Pflichtigen die Auffassung, dass im Mietzins, welcher der Mieter für den Gebrauch des Mietobjekts leistete, neben den Kapital- und Verwaltungskosten auch die Bewirtschaftungskosten enthalten seien. Letztere umfassten nicht nur die laufenden Unterhaltskosten, sondern richtigerweise auch Rückstellungen für künftige Renovationen. Jene Mietzinsanteile, die für zukünftige Massnahmen bestimmt seien, stünden den Steuerpflichtigen für die Befriedigung ihrer Bedürfnisse und für ihre laufende Wirtschaft nicht zur Verfügung. Deshalb dürften sie auch nicht besteuert werden bzw. seien entsprechende Rücklagen für künftige Renovationen als Liegenschaftsunterhaltskosten zum Abzug zuzulassen.

b) Dieser Rechtsauffassung kann jedoch, wie das kantonale Steueramt in seinen Einspracheentscheiden zutreffend darlegte, nicht gefolgt werden. Die streitbetroffenen Liegenschaften gehören ausnahmslos zum Privatvermögen. In diesem Bereich sind Abschreibungen und Rückstellungen, welche zu einer Durchbrechung der in E. 1b erläuterten Einkommenszufluss- und Abflussprinzipien führen, grundsätzlich unzulässig (Reich, Art. 25 N 16b DBG). Allerdings hat die Steuerpraxis vereinzelte Ausnahmen von dieser Regel zugelassen. So war es beispielsweise bis vor kurzem zulässig, die Anschaffungskosten kostspieliger Berufswerkzeuge nicht nur im Anschaffungsjahr abzuziehen, sondern über mehrere Jahre zu verteilen. Da jedoch sowohl das Bundesgericht als auch das Verwaltungsgericht diese Praxis hinsichtlich der Anschaffungskosten eines Personalcomputers als unzulässig bezeichnet haben (BGr, 13. Mai 2003, 2A.574/2002, E.2.2.1, www.bger.ch; VGr, 2. Juli 2008, SB.2008.00041), schwächt dies das Anliegen der Pflichtigen, in antizipierter Weise Unterhaltskosten zum Abzug bringen zu dürfen. Hinzu kommt, dass dem genannten Beispiel wegen fehlender Nähe zum vorliegenden Sachverhalt ohnehin kaum präjudizielle Wirkung zukommt.

Eher vergleichbar mit dem vorliegenden Fall ist die seit 1995 geltende Praxis, dass die Einlagen in den Reparatur- oder Erneuerungsfonds von Stockwerkeigentumsgemeinschaften als Unterhaltskosten abgezogen werden können. Doch auch diesbezüglich bestehen Unterschiede zum vorliegenden Fall. Die Stockwerkeigentümer bilden nämlich in ihrer

Gesamtheit die Stockwerkeigentümergeinschaft. Diese Rechtsgemeinschaft erwirbt unter ihrem eigenen Namen das sich aus ihrer Verwaltungstätigkeit ergebende Vermögen, wie namentlich die Beitragsforderungen und die aus ihnen erzielten verfügbaren Mittel, wie den Erneuerungsfonds (Art. 712 I ZGB). Sie besitzt zwar keine Rechtspersönlichkeit, weist aber von Gesetzes wegen gewisse körperschaftliche Züge auf, die zudem im Bereich der gemeinschaftlichen Verwaltung durch eine beschränkte Vermögens- und Handlungsfähigkeit mit entsprechender Prozess- und Betreuungsfähigkeit ergänzt werden (Art. 712 I Abs. 2 StG). Insoweit ist sie mit der Kollektiv- und der Kollektivgesellschaft vergleichbar (Peter Locher, Kommentar zum DBG, 1. Teil, 2001, Art. 10 N 18, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung). Entsprechend sind die Einlagen in den Erneuerungsfonds der Verfügungsmacht des einzelnen Stockwerkeigentümers entzogen. Er erleidet dadurch einen Vermögensabfluss, der gemäss Art. 1 Abs. 1 lit. a Ziffer 2 der Verordnung der eidgenössischen Steuerverwaltung vom 24. August 1992 über die abziehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (SR 642.116.2; nZStB II Nr. 63/655) nicht zur Befriedigung persönlicher Bedürfnisse, sondern ausschliesslich zweckgebunden, nämlich zur künftigen Bestreitung von Unterhaltskosten für die Gemeinschaftsanlagen verwendet werden darf (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 30 N 78; Heinz Masshardt Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. A., 1985, Art. 22 Abs. 1 lit. e BdBSt N 55). Im vorliegenden Fall verhält es sich in dieser Hinsicht grundlegend anders. Die Einlagen in den Erneuerungsfonds sind dem persönlichen Zugriff der Pflichtigen nicht entzogen. Es besteht diesbezüglich nicht einmal ein eigens geschaffenes Anlagegefäss. Vielmehr haben die gebildeten Rückstellungen rein buchhalterischen Charakter und sind mit dem übrigen Barvermögen der Pflichtigen verschmolzen. Bei dieser Sachlage kann eine andere Verwendung der Rücklagen nicht ausgeschlossen werden, so dass der beanspruchte Abzug von Fr. 78'211.- nicht gewährt werden kann.

3. Hingegen steht der Gutheissung des Eventualantrages, den versehentlich zuviel aufgerechneten Betrag von Fr. 17'700.- bezüglich der Liegenschaft strasse 19 zu korrigieren und gegebenenfalls statt der effektiven Liegenschaftsunterhaltskosten (ohne Rücklagen) die höhere Unterhaltskostenpauschale zu berücksichtigen, grundsätzlich nichts im Weg. Betragsmässig kann dem Eventualantrag allerdings nur teilweise entsprochen werden, weil die Korrektur des zuviel aufgerechneten Betrags von Fr. 17'700.- und die vollständige Nichtberücksichtigung der gebildeten Rücklagen von Fr. 78'211.- (für alle Liegenschaften in C ohne strasse 19, D, für welche von Anfang an die Pauschale geltend gemacht worden ist) nicht dazu führt, dass die Pflichtigen mit dem Pauschalbetrag gegenüber den reduzierten effekti-

ven Unterhaltskosten besser fahren würden. Die effektiven Kosten liegen, wie die nachfolgende Aufstellung verdeutlicht, meist höher, was vom kantonalen Steueramt im Einspracheverfahren bereits zutreffend berücksichtigt worden ist.

Liegenschaft	Mietzinsen Bruttoertrag	Pauschale 20%	Effektive Kosten (ohne Rücklagen)
strasse 44, D	24'300	4'860	93'114
strasse 46, D	15'780	3'156	5'981
strasse 2, C	179'063	35'812	36'452
strasse 30, C	156'026	31'205	32'041
strasse 19, D	239'580	47'916	nicht beantragt
strasse 1, D	201'945	40'389	53'884
strasse 17, D	50'580	10'116	5'610

In fetten Ziffern: die vom kantonalen Steueramt berücksichtigten Unterhaltskosten.

Unter Berücksichtigung der oben fett markierten Unterhaltskosten resultiert folgender steuerbarer Liegenschaftenertrag:

Liegenschaft	Mietzins Bruttoertrag	Unterhalts- kosten	Steuerbarer Nettoertrag
strasse 44, D	24'300	93'114	- 68'814
strasse 46, D	15'780	5'981	9'799
strasse 2, C	179'063	36'452	142'611
strasse 30, C	156'026	32'041	123'985
strasse 19, D	239'580	47'916	191'664
strasse 1, D	201'945	53'884	148'061
strasse 17, D	50'580	10'116	40'464
Subtotal (Kanton ZH)	867'274	279'504	587'770
Kanton BE	0	0	0
Kanton GR	12'000	2'400	9'600
Total	879'274	281'904	597'370

4. Aufgrund der vorstehenden Erwägungen ist in teilweiser Gutheissung von Rekurs und Beschwerde das steuerbare Einkommen bei den Staats- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer, Steuerperiode 2006, wie folgt neu festzusetzen:

<u>Staats- und Gemeindesteuern 2006</u>	Total	ZH	GR	BE
---	-------	----	----	----

Vermögen

steuerbares Vermögen (unverändert) 3'712'000 **3'638'000**

Einkommen

Wertschriftenertrag	7'093	7'093		
Vermögensverwaltungskosten	-500	-500		
Nettoertrag aus Liegenschaften gemäss Steuererklärung	523'665	514'065	9'600	0
Liegenschaftsunterhaltungspauschale str. 17 (Differenz zu effektiven Kosten)	-4'506	-4'506	0	0
Aufrechnung Rückstellungen	78'211	78'211	0	0
Nettovermögensertrag	603'963	594'363	9'600	0
Quoten nach Lage der Aktiven	100.00%	98.29%	1.71%	0.00%
Schuldzinsen nach Quote Lage der Aktiven	-218'986	-215'247	-3'739	0
Subtotal	384'977	379'116	5'861	0
Unselbst. Erwerbseinkünfte	119'673	119'673		
Nebenerwerb der Ehefrau	10'952	10'952		
Schulpflege Ehemann	10'276	10'276		
Abzüge:				
Berufsauslagen	-6'635	-6'635		
Behördenabzug	-8'455	-8'455		
Berufsauslagen Ehefrau	-2'118	-2'118		
Beiträge 3. Säule a	-6'192	-6'192		
Beiträge 3. Säule a Ehefrau (max.)	-2'118	-2'118		
Einkaufsbeiträge 2. Säule	-23'458	-23'458		
Einkommensanteile	476'902	471'041	5'861	0
Quoten nach Einkommensanteilen	100.00%	98.77%	1.23%	0.00%
Versicherungsprämien nach Einkommensanteilen	-4'800	-4'741	-59	0
Versicherungsprämien Kinder nach Einkommensanteilen	-2'400	-2'371	-29	0
Sonderabzug bei Erwerbstätigkeit beider Ehegatten	-5'400	-5'334	-66	0
Gemeinnützige Zuwendungen	-500	-494	-6	0
Nettoeinkommen	463'802	458'102	5'700	0
Quoten nach Nettoeinkommen	100.00%	98.77%	1.23%	0.00%
Sozialabzüge (Kinderabzug) nach Quote Nettoeinkommen	-13'600	-13'433	-167	0
Steuerbares Einkommen	450'203	444'670	5'533	0
steuerbares Einkommen gerundet	450'200	444'600		

Direkte Bundessteuer 2006

	Total
Einkommen	
Steuerbares Einkommen gemäss Steuer- erklärung	374'210
Aufrechnung Rückstellungen für künftige Unterhaltskosten	78'211
Liegenschaftsunterhaltspauschale str. 17	-4'506
Vermögensverwaltungskosten Fr. 500 statt Fr. 4'871	4'371
Beiträge 3. Säule 3a Ehefrau Fr. 2'118 statt Fr. 6'192	4'074
Sonderabzug Fr. 6'356 statt Fr. 2'282	-4'074
Aufrechnung Baukreditzins	3'499
Gemeinnützige Zuwendungen Fr. 500 statt Fr. 1'000	500
steuerbares Einkommen	456'285
steuerbares Einkommen gerundet	456'200

5. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens zu 4/5 den Pflichtigen und zu 1/5 dem Rekursgegner bzw. Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Dem Antrag des Rekursgegners bzw. der Beschwerdegegnerin, die Kosten vollumfänglich den Pflichtigen aufzuerlegen, kann nicht entsprochen werden, da ihnen hinsichtlich des zuviel aufgerechneten Betrags von Fr. 17'700.- keine allein zu verantwortende Verfahrenspflichtverletzung im Sinn von § 151 Abs. 2 StG zur Last gelegt werden kann. Mit anderen Worten ist dem Rekursgegner bzw. der Beschwerdegegnerin ebenfalls eine zum Rechtsmittelverfahren führende Nachlässigkeit anzulasten. Hingegen wurde dem Umstand, dass der Eventualantrag von der Prozessgegnerschaft in grundsätzlicher Hinsicht anerkannt wurde, durch eine angemessene Herabsetzung der Staatsgebühr(en) Rechnung getragen.

Demgemäss erkennt die Rekurskommission:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen.

[...]