



Entscheid

4. Mai 2011

Mitwirkend:

Einzelrichter Alexander Widl und Gerichtsschreiberin Nadja Obreschkow

In Sachen

A,

vertreten durch Zürichberg Treuhand AG,
Postfach, 8044 Zürich,

**Beschwerdeführerin/
Rekurrentin,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

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

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

betreffend

Direkte Bundessteuer 2008 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2008

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend die Pflichtige) ist Eigentümerin des selbstbewohnten Einfamilienhauses im B in C und beschäftigt ihren Sohn D als Hauswart. In der Steuererklärung 2008 machte sie diesbezüglich bei einem Eigenmietwert von brutto Fr. 16'500.- Liegenschaftsunterhaltskosten von Fr. 34'473.- geltend. Darin eingeschlossen waren Lohnkosten, Vorsorge- und Sozialversicherungsbeiträge sowie Unfall- und Krankenkassenprämien für ihren Sohn im Betrag von Fr. 24'372.-.

Das kantonale Steueramt schätzte die Pflichtige am 27. August 2010 für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 2008, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 124'500.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 901'000.- ein. Am 13. September erging die entsprechende Veranlagung betreffend die direkte Bundessteuer mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 125'500.-. Dabei setzte das kantonale Steueramt die abzugsfähigen Liegenschaftsunterhaltskosten auf Fr. 17'151.- fest. Darin enthalten waren die nachgewiesenen Unterhaltskosten von Fr. 10'151.- für Tankrevision, Elco Jahresrevision und Gebäude(sach)versicherungen. Die Zahlungen an ihren Sohn berücksichtigte es nur im Umfang von Fr. 7000.-. Diesbezüglich erging der Entscheid in Anwendung von Art. 130 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 139 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) nach pflichtgemäsem Ermessen, weil die Pflichtige trotz Auflage und Mahnung vom 29. April resp. 7. Juni 2010 keine detaillierten Auskünfte über die vom Sohn erbrachten Leistungen beigebracht hatte.

B. Dagegen erhobene Einsprachen der Pflichtigen wies das kantonale Steueramt am 9. Dezember 2010 ab.

C. Mit Rekurs und Beschwerde vom 10. Januar 2011 liess die Pflichtige der Steuerrekurskommission (ab 1. Januar 2011 Steuerrekursgericht) beantragen, das steuerbare Einkommen für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 2008, auf Fr. 108'765.- und für die direkte Bundessteuer 2008 auf Fr. 109'815.- festzusetzen. Ferner beantragte sie eine mündliche Verhandlung.

In der Rekurs- und Beschwerdeantwort vom 14. Februar 2011 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Rechtsmittel.

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

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. Gemäss Art. 140 und 142 DBG und §§ 147 Abs. 1 und 148 Abs. 1 StG findet das Beschwerde- und Rekursverfahren im Rahmen eines einfachen Schriftenwechsels im schriftlichen Verfahren statt. Gemäss § 148 Abs. 2 StG kann ausnahmsweise ein zweiter Schriftenwechsel oder eine mündliche Verhandlung angeordnet werden. Eine Verpflichtung zur Anordnung eines zweiten Schriftenwechsel oder einer mündlichen Verhandlung besteht nur zur Wahrung des rechtlichen Gehörs, wenn beispielsweise in der Beschwerde-/Rekursantwort neue Tatsachen oder Beweismittel vorgebracht werden. Im Übrigen besteht darauf kein Anspruch (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 142 N 9 und 10 DBG und Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 148 N 9 StG; RB 1976 Nr. 71, RB 2000 Nr. 131).

Da vorliegend in der Beschwerde-/Rekursantwort keine neuen Tatsachen oder Beweismittel vorgebracht werden, besteht kein Anlass, die von der Pflichtigen beantragte mündliche Verhandlung durchzuführen (siehe hierzu auch E. 6.a).

2. a) Gemäss Art. 25 DBG und § 25 StG werden zur Ermittlung des Reineinkommens die gesamten steuerbaren Einkünfte um die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge vermindert. Dazu gehören nach Art. 32 Abs. 2 DBG und § 30 Abs. 2 StG bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte (Satz 1). Den Unterhaltskosten sind Investitionen gleichgestellt, die dem Energiesparen

und dem Umweltschutz dienen, soweit sie bei der direkten Bundessteuer abzugsfähig sind (Satz 2).

b) Gemäss Urteil des Bundesgerichts vom 2. Februar 2005 (StE 2005 A 23.1 Nr. 10) kann der Begriff der Unterhaltskosten unter dem Geltungsbereich des Steuerharmonisierungsgesetzes im kantonalen Recht nicht anders ausgelegt werden als auf dem Gebiet der direkten Bundessteuer. Aufgrund dessen gelten die nachfolgenden Erwägungen sowohl für das Rekursverfahren betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2008 als auch für das Beschwerdeverfahren betreffend die direkte Bundessteuer 2008.

3. a) Nach Lehre und Rechtsprechung sind unter Unterhaltskosten Aufwendungen zu verstehen, deren Ziel nicht die Schaffung neuer, sondern die Erhaltung bisheriger Werte ist und die in längeren oder kürzeren Zeitabständen wiederkehren (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 32 N 37 DBG und § 30 N 36 ff. StG). Dazu gehören einerseits die Aufwendungen für den laufenden Unterhalt – wie Kosten für Ausbesserungsarbeiten aller Art und Ersatzanschaffungen – sowie die mit dem Grundstück verbundenen jährlich wiederkehrenden Abgaben. Abzugsfähig sind sodann auch Aufwendungen für periodische Renovationen grösseren Ausmasses (Fassaden, Dachrenovation, zeitbedingte Änderung der Zentralheizung, Anpassung der elektrischen Einrichtung an geänderte Vorschriften u. dgl.). Mit anderen Worten sind Unterhaltskosten im Sinn von Art. 32 Abs. 2 DBG und § 30 Abs. 2 StG Kosten, die der Instandhaltung des Grundstücks oder seiner Instandstellung dienen, d.h. der Nachholung unterbliebener Instandhaltung (VGr, 22. April 1986 = StE 1987 B 44.13.1 Nr. 1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 32 N 30 ff. DBG und § 30 N 43 StG), so dass das Grundstück weiterhin – allenfalls "modernisiert" – seinen bisherigen Verwendungszweck erfüllen kann.

b) Nicht abzugsfähig sind - vorbehältlich von Energiesparaufwendungen – Aufwendungen, welche zur Wertvermehrung eines Grundstücks führen (Art. 34 lit. d DBG, § 33 lit. d StG). Dazu gehören alle Aufwendungen, welche ein Grundstück in einen besseren Zustand versetzen, d.h. ein Haus in den Rang eines besser ausgestatteten, wertvolleren Gebäudes aufrücken lassen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter,

Art. 32 N 48 DBG und § 30 N 48 StG). Ferner sind all jene Aufwendungen nicht abzugsfähig, die sich als Lebenshaltungskosten erweisen (Art. 34 lit. a DBG, § 33 lit. a StG). Dies ist der Fall, wenn die Aufwendungen weder dem Unterhalt noch der Schaffung liegenschaftlicher Werte, sondern dem Unterhalt des Steuerpflichtigen und seiner Familie bzw. der Befriedigung persönlicher Bedürfnisse und Neigungen eines Steuerpflichtigen dienen und damit Einkommensverwendung darstellen (Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Art. 1 – 48 DBG, 2001, Art. 34 N 4).

c) Als steuermindernde Tatsachen sind Liegenschaftsunterhaltskosten von der hierfür beweisbelasteten Steuerpflichtigen geltend zu machen, hinreichend (substanziell) darzutun und hinsichtlich Bestand und Umfang nachzuweisen. Als substanziiert gilt eine Sachdarstellung, welche hinsichtlich Art, Motiv und Rechtsgrund alle Tatsachenbehauptungen enthält, die – ohne weitere Untersuchung, aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung – die rechtliche Würdigung der geltend gemachten Steueraufhebung oder -minderung erlaubt (RB 1992 Nr. 32). Überdies hat sie die zum Beweis für ihre Darstellung erforderlichen Beweismittel einzureichen oder unter genauer Bezeichnung zumindest anzubieten (RB 1975 Nr. 55, 1986 Nr. 49). Ergeben sich die zur Prüfung erforderlichen Angaben und Beweismittel nicht bereits aus der Steuererklärung, obliegt es gemäss Art. 123 DBG und § 132 StG der Steuerbehörde, die Pflichtige zur Beibringung entsprechender Auskünfte und Unterlagen aufzufordern. Die Pflichtige muss dabei mitwirken und alles tun, um eine vollständige und richtige Einschätzung zu ermöglichen (Art. 126 Abs. 1 DBG, § 135 Abs. 1 StG).

d) Wirkt die Pflichtige bei der Sachverhaltsermittlung nicht gehörig mit und ist nicht erstellt, ob bestimmte Kosten überhaupt angefallen sind bzw. Unterhaltskosten darstellen, führt dies bereits nach der ersten Aufforderung zur vollständigen Aufrechnung der geltend gemachten Kosten. Eine Mahnung ist nicht erforderlich. Ist dagegen erwiesen, dass der Pflichtigen Unterhaltskosten erwachsen sind und ist einzig deren Höhe ungewiss, darf ein Unterhaltskostenabzug nicht vollständig verweigert werden. In diesem Fall sind die Liegenschaftsunterhaltskosten nach der zweiten nicht gehörig erfüllten Mitwirkungsaufforderung (Mahnung) nach pflichtgemäsem Ermessen gemäss Art. 130 Abs. 2 DBG und § 139 Abs. 2 StG zu schätzen (VGr, 21. Mai 2003, SB.2002.000015 und SB.2003.00004, www.vgrzh.ch).

4. Vorliegend hat das kantonale Steueramt den geltend gemachten Hauswartslohn in Höhe von Fr. 24'372.- (inkl. Sozialversicherungsbeiträge und Versicherungsprämien) zu Recht nicht ungeprüft in voller Höhe bei den Liegenschaftsunterhaltskosten berücksichtigt. Denn beim Empfänger handelt es sich um den Sohn der Pflichtigen, somit um eine nahe stehende Person. Bei Rechtsgeschäften zwischen nahestehenden Personen gilt das Prinzip der effektiven Kostenanrechnung, welches besagt, dass anrechenbare Aufwendungen bzw. Abzüge – vorbehältlich Steuerumgehung und gesetzlicher Limiten – unbekümmert ihres objektiven Werts in der Höhe des tatsächlich bezahlten Betrags anzurechnen sind, nicht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 8 und 67). Zahlungen an nahestehende Personen können, sofern sie aufgrund ihrer Natur zum Liegenschaftsunterhalt gehören und die Kosten belegt sind, nur dann in bezahlter Höhe vom Bruttomiettertrag abgezogen werden, wenn sie einem Drittvergleich standhalten. Mit anderen Worten ist der in Frage stehende Hauswartslohn nur dann vollumfänglich abzugsfähig, wenn die Pflichtige einem aussenstehenden Dritten für dieselbe Tätigkeit ebenfalls einen Lohn in dieser Höhe bezahlt hätte. Massgebend ist somit der Marktwert der betreffenden Leistung (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 68).

Bei selbstbewohnten Einfamilienhäusern ist der Abschluss von Hauswartzverträgen schon für sich allein betrachtet ungewöhnlich. Hinzu kommt, dass die Pflichtige ihren Sohn schon seit längerer Zeit unterstützt, weil dieser trotz aller Bemühungen keine "richtige" Arbeitsstelle findet. Unter diesen Umständen war fraglich, ob dem Hauswartslohn liegenschaftsbezogene Leistungen ihres Sohnes in entsprechender Höhe zugrunde lagen. Damit erwies es sich als zulässig und notwendig, die Pflichtige am 29. April 2010 aufzufordern, eine detaillierte, d.h. überprüfbare Aufstellung über die vom Sohn erbrachten Leistungen einzureichen. Dieser Aufforderung ist sie trotz Mahnung vom 7. Juni 2010 nicht genügend nachgekommen. Zwar reichte sie 13 Fotos ein und lieferte knappe Angaben zu den Leistungen ihres Sohnes. Danach habe er im Jahr 2008 Gartenarbeiten erledigt, vor allem Rasen gemäht und Bäume/Hecken geschnitten. Ferner habe er Maurer-, Dachdecker-, Elektroarbeiten erbracht und sei für die Heizungsanlage verantwortlich gewesen. Anhand dieser nicht detaillierten Sachdarstellung lässt sich jedoch der Marktwert der vom Sohn erbrachten Unterhaltsarbeiten nicht überprüfen. Die Fotos sind gänzlich beweisuntauglich, da sich daraus das Datum (Jahr) der Vornahme der betreffenden Leistungen nicht ergibt. Da die Pflichtige Auflage und Mahnung, die vorschriftsgemäss unter Androhung der gesetzlichen Säumnisfolgen

und Anfechtungerschwernisse ergingen (T-act. 20 und 22), nicht erfüllte, blieb dem kantonalen Steueramt gar keine andere Wahl, als die abzugsfähigen Liegenschaftsunterhaltskosten – unter Berücksichtigung der belegten Kosten für Leistungen aussenstehender Dritter – nach pflichtgemäßem Ermessen gemäss Art. 130 Abs. 2 DGB und § 139 Abs. 2 StG zu schätzen. Es berücksichtigte dabei Unterhalts- und Verwaltungskosten von insgesamt Fr. 17'151. Dabei entfielen Fr. 7'000.- für die vom Sohn erbrachten Leistungen.

Im Einspracheverfahren hielt das kantonale Steueramt zu Recht an seiner Ermessenseinschätzung fest, da die detaillierten Angaben über die Leistungen ihres Sohnes in der Einsprache weiterhin fehlten.

5. a) Eine zu Recht ergangene Ermessenseinschätzung kann der Steuerpflichtige laut Art. 132 Abs. 3 DBG und § 140 Abs. 2 StG einzig wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Diese Norm beinhaltet eine Kognitionsbeschränkung der Prüfungsinstanzen. Letztere können eine zu Recht getroffene Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung nur aufheben, wenn sie sich als offensichtlich falsch erweist (so im Ergebnis Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. A., 2008, Art. 130 N 33 DBG). Den entsprechenden Nachweis kann der Steuerpflichtige auf zwei Arten erbringen (Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 48 N 46 ff. StHG, auch zum Folgenden): Vorab kann er den tatsächlichen Sachverhalt dartun und den entsprechenden Nachweis leisten, mit der Folge, dass die im Streit stehende Ermessenseinschätzung durch eine ordentliche Einschätzung ersetzt wird und die Steuerfaktoren nach den für "gewöhnliche" Einschätzungen geltenden Regeln ermittelt werden. Ist die Ermessensveranlagung Folge einer versäumten Mitwirkungspflicht, so muss der Steuerpflichtige dabei insbesondere die versäumten Handlungen innerhalb der Rechtsmittelfrist nachholen (RB 1999 Nr. 150).

Ist dieser Nachweis nicht möglich oder misslingt er, kann der Steuerpflichtige sodann noch darlegen und nachweisen, dass die angefochtene Einschätzung offensichtlich unrichtig (namentlich zu hoch) ist. Als offensichtlich unrichtig erweist sich eine Schätzung dann, wenn sie sachlich nicht begründbar (z.B. erkennbar pönal oder fiskalisch begründet) ist, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder

-hilfsmittel stützt oder sonst wie mit den konkreten aktenkundigen Verhältnissen aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbar ist (Zweifel, Art. 48 N 59 StHG, mit Hinweisen). Ist dieser Nachweis geleistet, bleibt es zwar bei einer Ermessenseinschätzung, doch wird die angefochtene durch eine neue (tiefere) Schätzung der Rechtsmittelinstanz ersetzt.

b) Im Beschwerde- und Rekursverfahren betreffend eine Ermessenseinschätzung sind dem Steuerrekursgericht weitere Untersuchungen verwehrt. Es hat vielmehr bei seiner eingeschränkten Überprüfung des angefochtenen Entscheids auf offensichtliche Unrichtigkeit hin nur jene im Zeitpunkt der Entscheidung vorhandenen Schriftstücke zu berücksichtigen, welche den behaupteten Sachverhalt sofort beweisen oder zumindest als sehr wahrscheinlich erscheinen lassen (VGr, 27. Mai 1986, SB 10/1986 und 11. September 1986, SB 38/1986; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, 1989, S. 144).

6. a) Die Pflichtige lieferte auch im Beschwerde-/Rekursverfahren keine detaillierten Angaben zu den Leistungen ihres Sohnes. Bei der Anfechtung einer zu Recht ergangenen Ermessensveranlagung ist ihr Angebot, die Leistungen ihres Sohnes im Rahmen einer persönlichen Besprechung vor dem Steuerrekursgericht näher darzulegen, nicht zulässig (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 132 N 57 DBG und § 140 N 67 StG). Die Anfechtung einer Ermessensveranlagung verlangt eine qualifizierte schriftliche Begründung, die den bisher ungewiss gebliebenen Sachverhalt erhellen muss und dementsprechend substantiiert auszufallen hat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 132 N 57 und § 140 N 67). Diese Begründung (inkl. Nennung der Beweismittel) hat innerhalb der jeweiligen Rechtsmittelfristen zu erfolgen. Nach Ablauf dieser Frist kann die Begründung nicht mehr nachgebracht werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 132 N 60 und § 140 N 72). Somit ist an den Ermessensveranlagungen weiterhin festzuhalten und kann das Steuerrekursgericht die Schätzung lediglich noch hinsichtlich ihrer Höhe auf offensichtliche Unrichtigkeit überprüfen.

b) Diesbezüglich erweist sich die Schätzung des kantonalen Steueramts nicht als willkürlich. Denn solange eine detaillierte Sachdarstellung über die vom Sohn im Einzelnen erbrachten Gärtner- und Handwerkerleistungen, unter Angabe des Zeitpunkts der Verrichtung, des dabei verwendeten Materials (Art, Menge, Ausmasse) und

der aufgewendeten Arbeitszeit fehlt, besteht kein Anlass, von der Schätzung abzuweichen. Mit Ausnahme von Gartenarbeiten, die üblicherweise jährlich anfallen, steht nicht fest, dass die übrigen Arbeiten wie Dachreparaturen, Dachkanäle säubern, Ziegel ersetzen, Estrich und Keller isolieren, die Montage einer neuen Treppenhausbeleuchtung und weitere Elektroarbeiten im Jahr 2008 erfolgten. Materialrechnungen, die bei Isolations- und Elektroarbeiten üblicherweise anfallen und welche die Erbringung dieser Leistungen im Jahr 2008 hätten belegen können, sind nicht geltend gemacht worden. Bei dieser Sachlage wäre das Steueramt auch bei einer tieferen Schätzung nicht in Willkür verfallen.

Somit sind Beschwerde und Rekurs abzuweisen.

7. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]