



## Entscheid

18. Januar 2016

Mitwirkend:

Einzelrichter Marcus Thalmann und Gerichtsschreiberin Andrea Schmid

In Sachen

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

vertreten durch RA lic.iur. C,

**Beschwerdeführer/  
Rekurrenten,**

gegen

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

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

**Beschwerdegegnerin,  
Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2012 (2. Rechtsgang) sowie  
Staats- und Gemeindesteuern 2012 (2. Rechtsgang)**

hat sich ergeben:

A. In ihrer Steuererklärung 2012 deklarierten A und B (nachfolgend die Pflichtigen) ein steuerbares Einkommen 2012 von Fr. 61'800.- (direkte Bundessteuer sowie Staats- und Gemeindesteuern) und ein steuerbares Vermögen per 31. Dezember 2012 von Fr. 1'678'000.- (Staats- und Gemeindesteuern).

Die Auflage der zuständigen Steuerkommissärin vom 30. Januar 2014 beantworteten die Pflichtigen mit Eingabe vom 17. März 2014. Da die Steuerkommissärin diese Eingabe als ungenügend erachtete, erliess sie am 19. März 2014 eine Mahnung, zu welcher die Pflichtigen in der Folge Stellung nahmen (undatierte Eingabe).

Am 14. April 2014 veranlagte das kantonale Steueramt die Pflichtigen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 72'500.- (direkte Bundessteuer) bzw. schätzte sie mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 72'400.- (Staats- und Gemeindesteuern) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'678'000.- ein.

B. Hiergegen liessen die Pflichtigen am 13. Mai 2014 Einsprache erheben. Diese erfolgte vorerst ohne Antrag und Begründung bzw. unter Hinweis darauf, dass eine Begründung bis Ende Mai 2014 nachgereicht werde.

Mit Schreiben vom 16. Juni 2014 monierte das kantonale Steueramt, dass noch keine Begründung eingereicht worden sei. Ohne Gegenbericht der Pflichtigen innert 10-tägiger Frist werde ihnen der Einsprachewille abgesprochen und die Einsprache annulliert.

Am 29./30. Juni 2014 liessen die Pflichtigen dem kantonalen Steueramt mitteilen, dass an der Einsprache festgehalten werde. Gleichzeitig bat der Vertreter der Pflichtigen unter Hinweis auf Arbeitsüberlastung um Gewährung einer Frist bis 18. Juli 2014 zur Einreichung der Begründung.

Das kantonale Steueramt erwiderte mit Schreiben vom 3. Juli 2014, berufliche Belastung stelle bei einem Anwalt keinen genügenden Grund für eine Fristwiederherstellung dar. Die Einsprache werde annulliert.

Mit Eingabe vom 18. Juli 2014 liessen die Pflichtigen Anträge und Begründung nachreichen.

Am 31. Juli 2014 wies das kantonale Steueramt das "Gesuch um Wiederherstellung der Einsprachefrist" ab.

Gegen diesen Entscheid liessen die Pflichtigen am 18./19. August 2014 Einsprache erheben und unter anderem beantragen, der Entscheid des kantonalen Steueramts vom 31. Juli 2014 sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass die Begründung der Einsprache innert Frist erfolgt sei.

Das kantonale Steueramt wies diese Einsprache am 18. September 2014 ab.

C. Am 2. Oktober 2014 erhoben die Pflichtigen Beschwerde und Rekurs gegen diesen Entscheid und beantragten, der Einspracheentscheid sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass die Begründung der Einsprache innert Frist erfolgt sei. Eventualiter sei das kantonale Steueramt dazu anzuhalten, über das Gesuch betreffend Fristerstreckung vom 29. Juni 2014 zu entscheiden. Mit Entscheid vom 25. November 2014 trat das Steuerrekursgericht auf die Rechtsmittel mangels Anfechtungsobjekt nicht ein und wies die Sache zur materiellen Erledigung des Einspracheverfahrens an das kantonale Steueramt zurück.

D. Am 5. Dezember 2014 wies das kantonale Steueramt die Einsprachen ab.

E. Mit Eingabe vom 8. Januar 2015 liessen die Pflichtigen Beschwerde und Rekurs gegen die Einspracheentscheide erheben und beantragen, es seien das steuerbare Einkommen auf Fr. 64'586.- (direkte Bundessteuer 2012) bzw. Fr. 64'486.-

(Staats- und Gemeindesteuern 2012) und das steuerbare Vermögen auf Fr. 1'678'000.- festzusetzen.

Das kantonale Steueramt beantragte in der Beschwerde- und Rekursantwort vom 16. Februar 2015 die Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Mit Beweisaufgabe vom 11. März 2015 ersuchte der zuständige Einzelrichter des Steuerrekursgerichts die Pflichtigen um den Nachweis, dass sie die streitbetroffene Liegenschaft "...strasse 9, D" durch Erbschaft oder allenfalls Erbteilung erwarben. Am 26. März 2015 reichten die Pflichtigen verschiedene Unterlagen ein, zu welchen das kantonale Steueramt am 13. April 2015 Stellung nahm.

Am 29. Juni 2015 führte das Steuerrekursgericht im Beisein der Parteienvertreter einen Augenschein der beiden, von den Pflichtigen bewohnten Wohnungen an der ...strasse 9, D, durch. Mit Eingaben vom 5. August 2015 bzw. 24. August 2015 nahmen die Parteien zum Ergebnis des Augenscheins Stellung.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Im Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahren beantragten die Pflichtigen einen Unternutzungsabzug von Fr. 6'480.- für  $\frac{2}{7}$  der beiden von ihnen bewohnten 3-Zimmer-Eigentumswohnungen "...strasse 9, D". In den angefochtenen Einspracheentscheiden setzte das kantonale Steueramt den Eigenmietwert der beiden Wohnungen auf Fr. 22'680.- fest und liess den Abzug von Fr. 6'480.- nicht zu.

In der Beschwerde- und Rekurschrift erneuert der Vertreter der Pflichtigen den Antrag und rügt, das kantonale Steueramt habe den Sachverhalt nicht abgeklärt, was eine Verletzung des rechtlichen Gehörs darstelle. Es werde die Durchführung eines Augenscheins der beiden streitbetroffenen Wohnungen beantragt. Bis Ende März 2011 hätten die Pflichtigen in der damaligen Eigentumswohnung "...strasse 46, D" gewohnt. Aufgrund von Spannungen mit der Stockwerkeigentümergeinschaft und we-

gen des Renovationsbedarfs sei die Wohnung verkauft worden. Seit dem Tod der Eltern der Pflichtigen besässen die Pflichtigen die Liegenschaft an der ...strasse 9 in D. Da eine Wohnung zu klein und der Umbau zu kostspielig gewesen wären, habe man sich dazu entschlossen, zwei Wohnungen zu nutzen. Für die Sanierung der Wohnung an der ...strasse hätten enorme finanzielle Mittel eingesetzt werden müssen. Es sei nicht einzusehen, weshalb die Pflichtigen anstelle eines Umzugs in die Liegenschaft an der ...strasse 9 eine weitere Wohnung hätten mieten oder gar kaufen müssen. Dies wäre unzumutbar. Sodann werde bestritten, dass sich die Pflichtigen in guten finanziellen Verhältnissen befänden. Sie hätten im Jahr 2012 über ein steuerbares Einkommen von Fr. 72'400.- bzw. 64'486.- verfügt, was praktisch dem Dreifachen des Eigenmietwerts entspreche. Ein Unternutzungseinschlag infolge eines Härtefalls werde bis zu einem Vermögen von Fr. 600'000.- gewährt. Bei zwei steuerpflichtigen Personen betrage diese Grenze Fr. 1'200'000.-. Vorliegend sei diese Grenze eingehalten. Denn die Pflichtigen verfügten laut Einschätzungsentscheid, ohne Berücksichtigung des Eigenheims und der darauf lastenden Schulden, über ein steuerbares Vermögen von Fr. 1'138'000.-.

b) Von der Einkommenssteuer umfasst sind alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 16 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG]; § 16 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). Darunter fallen auch die Erträge aus unbeweglichem Vermögen. Steuerbar sind hierbei insbesondere der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen (sog. Eigenmietwert; Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG; § 21 Abs. 1 lit. b StG). Bei am Wohnsitz selbstbewohnten Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen ist der Eigenmietwert unter Berücksichtigung der tatsächlichen Nutzung festzulegen (Art. 21 Abs. 2 DBG; § 21 Abs. 2 lit. c StG).

Gestützt auf §§ 21 Abs. 2 und 39 Abs. 3 StG hat der Regierungsrat am 12. August 2009 die Weisung an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 2009 (Weisung 2009) erlassen (ZStB I Nr. 15/502, Weisung Eigenmietwert). Diese kantonalen Werte werden in der Regel für direkte Bundessteuer übernommen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 21 N 94 ff. DBG).

Auf dem Eigenmietwert kann ein angemessener Einschlag gewährt werden, wenn der Eigentümer eines Einfamilienhauses oder Stockwerkeigentums wegen Verminderung des Wohnbedürfnisses seiner Familie (wie Wegzug der Kinder, der Tod des Ehegatten oder die tatsächliche Trennung) nur noch einen Teil seines Wohneigentums nutzt oder wenn ein Härtefall vorliegt (Rz 62 bzw. Rz 67 Weisung Eigenmietwert; BGr, 7. Juli 2009 = StE 2009 B 25.3 Nr. 36; Steuergericht BL, 21. April 2006 = StE 2006 B 25.3 Nr. 33; Steuerkommission SZ, 29. Oktober 2003 = StE 2004 B 25.3 Nr. 29; VGr, 3. März 2010 = StE 2011 B 25.3 Nr. 38).

c) In Anwendung der genannten Vorschriften hat die Finanzdirektion am 21. Juni 1999 die Weisung betreffend Festsetzung des Eigenmietwerts bei tatsächlicher Unternutzung erlassen (Weisung Unternutzung; ZStB I Nr. 15/700). Die Voraussetzungen für einen Einschlag wegen tatsächlicher Unternutzung werden wie folgt umschrieben:

Rz 4: Ein Abzug wegen tatsächlicher Unternutzung setzt voraus, dass einzelne Räume tatsächlich nicht genutzt werden.

Rz 5: Eine nur weniger intensive Nutzung berechtigt nicht zu einem Einschlag. Werden Räume – wenn auch nur gelegentlich – zum Beispiel als Gästezimmer, Arbeitszimmer oder Bastelraum genutzt, liegt keine Unternutzung vor. Wie bei einem wenig genutzten Ferienhaus ist in solchen Fällen der ungekürzte Mietwert steuerbar.

Rz 6: Nicht erforderlich ist, dass die Einrichtungen aus den sonst ungenutzten Räumen entfernt worden sind. Räume, in denen die vorhandenen Möbel – im Sinne einer Einlagerung – stehen gelassen werden, gelten, wenn keine anderweitige Nutzung besteht, als ungenutzt.

Rz 20: Ein Abzug wegen tatsächlicher Unternutzung wird in der Regel nicht gewährt, wenn die betreffende Liegenschaft käuflich erworben wurde und sich die Wohnbedürfnisse des Steuerpflichtigen seither nicht veränderten. Anders ist zu entscheiden bei Liegenschaften, welche aus einer Erbschaft übernommen wurden.

d) Im Interesse einer gleichmässigen Anwendung von Art. 21 Abs. 2 DBG hat die Eidgenössische Steuerverwaltung am 7. Juli 1994 ein Rundschreiben an die kantonalen Steuerverwaltungen erlassen (im Folgenden: Rundschreiben).

e) In der Eingabe vom 13. April 2015 machte das kantonale Steueramt im Zusammenhang mit Rz 20 der Weisung Unternutzung geltend, das geerbte Haus sei erst 10 Jahre nach dem Erbteilungsvertrag durch die Pflichtigen bezogen worden. Der Entschluss, in die geerbte Liegenschaft zu ziehen, sei persönlicher Natur. Der Unternutzungsabzug sei daher nicht zu gewähren.

f) Bei der fraglichen Weisung Unternutzung handelt es sich um eine Verwaltungsverordnung, d.h. um die Dienstanweisung einer Behörde (hier der Finanzdirektion), mit der eine einheitliche, gleichmässige und sachrichtige Praxis des Gesetzesvollzugs sichergestellt werden soll. Als blosser Verwaltungsverordnung statuiert die Weisung keine Rechte und Pflichten der Privaten und ist sie keine Rechtsquelle des Verwaltungsrechts (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. A., 2010, Rz 123 ff. mit Hinweisen). Das Steuerrekursgericht ist als Gericht bei der Auslegung des Gesetzes nicht an die Weisung gebunden, sondern prüft allein, ob der angefochtene Einspracheentscheid mit dem Steuergesetz übereinstimmt. Es berücksichtigt die Weisung bei seiner Entscheidung allerdings, soweit diese eine dem Einzelfall gerecht werdende Auslegung der massgeblichen Bestimmung zulässt, weil es nicht ohne triftigen Grund von einer einheitlichen Praxis der Verwaltungsbehörden abweichen will (BGE 122 V 19 E. 5b/bb S. 25, mit Hinweisen; vgl. auch BGE 132 V 200 E. 5.1.2 S. 203 f.).

g) Wenn das kantonale Steueramt geltend macht, der Entschluss der Pflichtigen in die geerbte Liegenschaft zu ziehen, sei erst lange nach der Erbteilung erfolgt, so statuiert es eine Differenzierung, welche Rz 20 der Weisung Unternutzung nicht enthält. Aufgrund des Wortlauts ist es unerheblich, ob ein Steuerpflichtiger unmittelbar nach der Erbteilung in die geerbte Liegenschaft einzieht oder ob er damit zuwartet. Zudem beruht der Entscheid, in die geerbte Liegenschaft zu ziehen, in den allermeisten Fällen auf dem freien Willen des betreffenden Steuerpflichtigen. Aus diesem Umstand kann das kantonale Steueramt somit nichts zu seinen Gunsten ableiten.

Sodann mag es zutreffen, dass der vorliegende Sachverhalt eher selten und untypisch ist, da die wenigsten Leute eine von ihnen geerbte Liegenschaft zur eigenen Wohnliegenschaft machen. Mit dem Unternutzungsabzug verfolgte der Gesetzgeber wohl auch nicht den Zweck, die Erben von Liegenschaften zu begünstigen (BGE 135 II 416). Gleichwohl kann aus der Tatsache, dass es sich vorliegend nicht um einen typi-

schen Fall der Unternutzung handelt (Änderung der Wohnbedürfnisse durch den Auszug der Kinder oder den Tod eines Ehegatten), nicht der Schluss gezogen werden, dass der Gesetzgeber diese Sachverhaltskonstellation von der Anspruchsberechtigung ausschliessen wollte.

Im Gegenteil erscheint es sachgemäss, die Änderung der Wohnbedürfnisse nur bei käuflich erworbenen Liegenschaften zu verlangen, wie dies Rz 20 der Weisung Unternutzung tut:

Der Käufer eines Wohnobjekts hat es in der Regel in der Hand, auf dem Liegenschaftsmarkt das Objekt käuflich zu erwerben, welches seinen Wohnbedürfnissen entspricht. Dies gilt nicht zuletzt auch für die Grösse eines Objekts. Die Steuerbehörden dürfen daher davon ausgehen, dass ein Wohnobjekt den Wohnbedürfnissen des betreffenden Steuerpflichtigen entspricht, falls sich die Verhältnisse seit dem Erwerb durch den Auszug der Kinder oder den Tod des Ehepartners etc. nicht änderten. In diesem Fall kann ein Unternutzungsabzug verweigert werden. Dies gilt selbst dann, wenn ein Steuerpflichtiger eine von ihm bereits zuvor bewohnte Liegenschaft von seinem Vater, welcher danach ins Altersheim umzieht, käuflich erwirbt (BGE 135 II 416).

Anders als bei einem käuflich erworbenen Wohnobjekt hat der Erbe eines Wohnobjekts in der Regel keinen Einfluss auf die Eigenschaften des Objekts. Selbstverständlich kann er die Liegenschaft durch bauliche Massnahmen nach seinen Bedürfnissen umgestalten. Ein solcher Umbau ist indessen mit Kosten verbunden. Die Steuerbehörden können daher nicht geltend machen, der betreffende Steuerpflichtige habe es selber zu verantworten, dass das Wohnobjekt seinen Bedürfnissen nicht angemessen ist. Entsprechend kann die Gewährung des Unternutzungsabzugs nicht an die Bedingung geknüpft werden, dass sich die Wohnbedürfnisse durch den Auszug der Kinder oder den Tod des Ehepartners etc. änderten. Die Ungleichbehandlung eines Käufers einer Wohnliegenschaft und eines Erben einer Wohnliegenschaft erscheint daher als sachlich begründet. Rz 20 der Weisung, welcher diese Überlegungen zugrunde liegen, statuiert damit eine dem Einzelfall gerecht werdende Regelung.

Aus diesen Gründen dringen die vorliegenden Vorbringen des kantonalen Steueramts, die Wohnbedürfnisse der Pflichtigen hätten sich seit dem Erwerb der Liegenschaft nicht geändert, nicht durch.

Es ist daher zu prüfen, ob vorliegend einzelne Räume tatsächlich nicht genutzt wurden.

h) Bei den beiden streitbetroffenen Wohnungen, welche sich im Parterre und im ersten Stock der Liegenschaft befinden, handelt es sich um zwei praktisch identische 3-Zimmerwohnungen, wobei der Wohn- und Essraum mit einer Fläche von über 30 m<sup>2</sup> als zwei Räume gelten (Rz 8 Weisung Unternutzung; ebenso Rundschreiben lit. e). Die Nebenräume bilden in ihrer Gesamtheit je einen weiteren Raum für jede Wohnung (Rz 11 Weisung Unternutzung), sodass insgesamt von 10 Räumen auszugehen ist.

In der Beschwerde- und Rekurschrift beantragen die Pflichtigen einen Unternutzungsabzug von Fr. 6'480.-, was  $\frac{2}{7}$  des Eigenmietwerts von Fr. 22'680.- entspricht. Hingegen machen die Pflichtigen in der Stellungnahme zum Ergebnis des Augenscheins vom 24. August 2015 eine tatsächliche Unternutzung von 4 Zimmern geltend. Ein Zimmer im Parterre, das Wohn- und Esszimmer im Parterre, die Küche und das Bad würden nicht benützt. Man halte aber dennoch am Beschwerde- und Rekursantrag fest.

Aufgrund des Eindrucks, welchen der Augenschein vom 29. Juni 2015 vermittelte, erscheint es glaubwürdig, dass der kleinere Wohnraum im Parterre tatsächlich ungenutzt ist bzw. im massgeblichen Jahr 2012 ungenutzt war. Hingegen trifft diese Feststellung für den Wohn- und Essraum im Parterre nicht zu. Wie auf dem Bild zu erkennen ist, bildet dieses Zimmer den Durchgang zum Sitzplatz im Freien. Wenn aber dieser Sitzplatz genutzt wurde, ist anzunehmen, dass das unmittelbar benachbarte Wohn- und Esszimmer auch nicht völlig ungenutzt war. Die sich darin befindlichen Möbel sind unbedeckt und damit unmittelbar benützbar. Dies deutet darauf hin, dass sie zumindest zeitweise, insbesondere im Zusammenhang mit dem Sitzplatz im Freien benützt wurden. In diese Richtung deuten auch die auf den Fotos erkennbaren Zeitschriften und das Festnetztelefon. Wenn aber zwei der drei Räume der Parterrewohnung zumindest teilweise benutzt werden, ist davon auszugehen, dass die Nebenräume Küche und Bad auch nicht völlig ungenutzt sind. Insgesamt ist somit für einen Raum ein Unternutzungsabzug zu gewähren. Dieser beläuft sich auf einen Zehntel des Eigenmietwerts von Fr. 22'680.-, was Fr. 2'268.- entspricht.

2. a) Sodann wird in der Regel ein Einschlag auf dem Eigenmietwert gewährt, wenn der nach den Vorschriften der Weisung Eigenmietwert ermittelte Eigenmietwert höher ist als ein Drittel der Einkünfte, welche dem Steuerpflichtigen und den zu seinem Haushalt gehörenden selbständig steuerpflichtigen Personen (volljährige Kinder, Konkubinatspartner) zur Deckung der Lebenshaltungskosten zur Verfügung stehen (Rz 2 der Weisung der Finanzdirektion vom 21. Juni 1999 betreffend Gewährung eines Einschlages auf dem Eigenmietwert in Härtefällen [ZStB Nr. 15/720]; im Folgenden Weisung Härtefälle).

Bei der Bemessung des Einschlages sind im konkreten Einzelfall auch die Vermögensverhältnisse zu berücksichtigen. Ein den Rahmen nicht voll ausschöpfender Einschlag ist insbesondere Steuerpflichtigen zu gewähren, welche über Vermögenswerte verfügen, die, ohne dass das selbstgenutzte Liegenschaftsobjekt veräussert werden müsste, zur Deckung der Lebenshaltungskosten herangezogen werden können. Übersteigt das steuerbare Vermögen (ohne Berücksichtigung des nach den Vorschriften der Weisung zu bewertenden Eigenheims sowie den auf dem Eigenheim lastenden Hypothekarschulden) Fr. 600'000.-, steht dem Steuerpflichtigen ein Einschlag nicht zu (Rz 5 der Weisung Härtefälle).

b) Wie aus der folgenden Tabelle ersehen werden kann, beträgt der Eigenmietwert von Fr. 22'680.- weniger als einen Drittel der Mittel, welche für die Lebenshaltung zur Verfügung stehen:

<b>Direkte Bundessteuer 2012:</b>	Fr.
AHV-Rente A	21'372.00
AHV-Rente B	18'360.00
Rente A	70'740.00
Wertschriftenertrag	6'212.00
Nettomietzinseinnahmen	-1'804.67
<b>Total</b>	<b>114'879.33</b>
Andere Schuldzinsen	-1'492.99
Krankheits- und Unfallkosten	-11'578.00
Selbstbehalt: 5% vom Nettoeinkommen	4'750.45
<b>Für Lebenshaltung stehen zur Verfügung</b>	<b>106'558.79</b>
Davon $\frac{1}{3}$	35'519.60
Eigenmietwert	22'680.00

<b>Staats- und Gemeindesteuern 2012:</b>	Fr.
AHV-Rente A	21'372.00
AHV-Rente B	18'360.00
Rente A	70'740.00
Wertschriftenertrag	6'212.00
Nettomietzinseinnahmen	-1'804.67
<b>Total</b>	<b>114'879.33</b>
Andere Schuldzinsen	-1'492.99
Krankheits- und Unfallkosten	-11'578.00
Selbstbehalt: 5% vom Nettoeinkommen	4'622.95
<b>Für Lebenshaltung stehen zur Verfügung</b>	<b>106'431.29</b>
Davon $\frac{1}{3}$	35'477.10
Eigenmietwert	22'680.00

Auch die Vermögensobergrenze wird nicht unterschritten:

Wertschriften und Guthaben	1'127'059
Motorfahrzeuge	11'000
Fremdvermietete Liegenschaft, Anteil (Annahme $\frac{1}{3}$ )	230'000
Auf Eigenheim lastende Schulden (anteilmässig)	-37'745
<b>Total</b>	<b>1'330'314.</b>

Es liegt offensichtlich kein Härtefall vor.

3. a) In der Steuererklärung 2012 deklarierten die Pflichtigen Gebäudeunterhaltskosten von Fr. 48'427.85, worin die Anschaffungskosten für einen Rasenmäher-Roboter in Höhe von Fr. 2'234.- inbegriffen waren. In der Beweisaufgabe vom 30. Januar 2014 und der Mahnung vom 19. März 2014 verlangte die Steuerkommissarin den Nachweis, dass es sich beim Rasenmäher-Roboter um einen gleichwertigen Ersatz gehandelt habe. In der Beantwortung der Mahnung wiesen die Pflichtigen darauf hin, dass es sich beim ersetzten Gerät um einen mit Benzin betriebenen Rasenmäher gehandelt habe.

Vom geltend gemachten Betrag von Fr. 2'234.- liess das kantonale Steueramt in den angefochtenen Einspracheentscheiden einen Teilbetrag von Fr. 800.- zum Abzug zu. Zur Begründung führte es an, dass der Ersatz eines durch Benzin betriebenen Rasenmähers durch einen Rasenmäher-Roboter keinen gleichwertigen Ersatz darstelle. In der Beschwerde- und Rekurschrift beantragen die Pflichtigen die Anrechnung des gesamten Rechnungsbetrags von Fr. 2'234.-. Gemäss dem Abgrenzungskatalog des Merkblatts des kantonalen Steueramts über die steuerliche Abzugsfähigkeit von

Kosten für den Unterhalt und die Verwaltung von Liegenschaften vom 13. November 2009 (ZStB I Nr. 18/821, Rz 49, 5.3, nachfolgend Merkblatt), seien in der bis zum 10. September 2012 gültigen Fassung die erstmaligen Anschaffungskosten eines Rasenmähers abzugsfähig gewesen. Lediglich die Kosten, die der blossen Annehmlichkeit dienen, würden nicht anerkannt. Auf diese Rechtslage habe auch das Bundesgericht hingewiesen (BGr, 7. August 2012 = StE 2012 B 25.6 Nr. 60). Der Rasenmäher-Roboter sei am 26. Juni 2012 gekauft worden, weshalb noch die alte Fassung des Merkblatts gelte. Angesichts des Alters der 1934 bzw. 1943 geborenen Pflichtigen diene der neue Rasenmäher auch nicht der blossen Annehmlichkeit. Sodann sei darauf hinzuweisen, dass ein mit Benzin betriebener Rasenmäher nicht Fr. 800.-, sondern zwischen Fr. 1'500.- und Fr. 2'000.- gekostet hätte.

b) Nach Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG bzw. § 30 Abs. 2 Satz 1 StG können bei Liegenschaften im Privatvermögen u.a. die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden.

Nach Lehre und Rechtsprechung sind unter solchen 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 Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 30 N 38 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 usw.). Mit anderen Worten sind Unterhaltskosten im Sinn von Art. 32 Abs. 2 DBG bzw. § 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 39 ff. DBG und § 30 N 40 ff. StG), sodass das Grundstück weiterhin – allenfalls "modernisiert" – seinen bisherigen Verwendungszweck erfüllen kann.

Nicht abzugsfähig sind demgegenüber Aufwendungen, welche zur Wertvermehrung eines Grundstücks führen (Art. 34 lit. d DBG, § 33 lit. d StG). Dazu gehören Neueinrichtungen und 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 44 ff. DBG und § 30 N 45 ff. 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 sie weder dem Unterhalt noch der Schaffung liegenschaftlicher Werte, sondern einzig der Befriedigung persönlicher Bedürfnisse und Neigungen eines Steuerpflichtigen dienen und damit Einkommensverwendung darstellen (Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Art. 34 N 4).

c) Im hiervor zitierten Bundesgerichtsentscheid vom 7. August 2012 hiess das Gericht die Beschwerde nicht zuletzt deshalb gut, weil nach der im Merkblatt festgehaltenen Praxis des Kantons Zürich die Neuanschaffung eines Rasenmähers als Liegenschaftsunterhalt anerkannt werde. In der Zwischenzeit gab das kantonale Steueramt indessen diese Praxis auf: Nach Ziffer 49 (Abgrenzungskatalog 5.3) in der Fassung gemäss Anpassung vom 11. September 2012 ist nur der gleichwertige Ersatz eines Rasenmähers abzugsfähig. Die erstmalige Anschaffung eines Rasenmähers ist daher nicht mehr abzugsfähig. Bei einer Ersatzanschaffung sind nur die Kosten eines gleichwertigen Rasenmähers abzugsfähig.

Ungeachtet der Tatsache, dass der Rasenmäher-Roboter vorliegend vor der Anpassung des Merkblatts vom 11. September 2012 erworben wurde, kommt die neue Fassung zur Anwendung. Denn im Steuerrecht sind Praxisänderungen auf alle Abgabeberechtigungen anwendbar, die im Zeitpunkt der Änderung noch nicht in Rechtskraft erwachsen sind (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu §§ 119 - 131 N 98 StG, mit Hinweisen). Bei einer Praxisänderung sollten allerdings die Grundsätze einer rückwirkenden Gesetzesänderung beachtet werden, da eine Praxisänderung häufig dieselbe Auswirkung wie eine Gesetzesänderung hat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu §§ 119 - 131 N 97 StG). Nach dem Grundsatz der unechten Rückwirkung darf auf einen Sachverhalt abgestellt werden, der vor dem Inkrafttreten des neuen Rechts entstand, wenn sich lediglich der Umfang der Steuerpflicht nach diesem Sachverhalt bestimmt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu StG, N 51 StG). Somit können nur die Kosten eines durchschnittlichen Benzin-Rasenmähers zum Abzug zugelassen werden,

weil ein solcher Rasenmäher ersetzt wurde. Ein Betrag von Fr. 800.- für einen durchschnittlichen Benzin-Rasenmäher erscheint angemessen, sodass die angefochtenen Einspracheentscheide in diesem Punkt zu bestätigen sind. Auf die Frage, ob die Anschaffung des Rasenmäher-Roboters der blossen Annehmlichkeit diene, muss somit nicht eingetreten werden.

4. a) Aus vorstehenden Erwägungen ergibt sich, dass die Beschwerde und der Rekurs teilweise gutzuheissen sind. Das steuerbare Einkommen ist wie folgt neu zu berechnen:

<b>Direkte Bundessteuer 2012</b>	Fr.
AHV-Rente A	21'372.00
AHV-Rente B	18'360.00
Rente A	56'592.00
Wertschriftenertrag	6'212.00
Liegenschaftenertrag netto bisher	-10'454.00
Unternutzungsabzug für einen Raum	-2'268.00
Rasenmäher-Roboter	0.00
<b>Total der Einkünfte</b>	<b>89'814.00</b>
Hypothekarzinsen	-1'995.00
Versicherungsprämien, Zinsen	-5'250.00
Beiträge an politische Parteien	-150.00
Vermögensverwaltungskosten	-1'558.00
<b>Total der Abzüge</b>	<b>-8'953.00</b>
<b>Nettoeinkommen</b>	<b>80'861.00</b>
Krankheits- und Unfallkosten	-11'578.00
Selbstbehalt: 5% vom Nettoeinkommen	4'043.05
Gemeinnützige Zuwendungen	-600.00
<b>Reineinkommen</b>	<b>72'726.05</b>
Abzug für Ehegatten	-2'600.00
<b>Steuerbares Einkommen</b>	<b>70'126.05</b>
<b>Steuerbares Einkommen abgerundet</b>	<b>70'100.00</b>

<b>Staats-und Gemeindesteuern 2012</b>	Fr.
AHV-Rente A	21'372.00
AHV-Rente B	18'360.00
Rente A	56'592.00
Wertschriftenertrag	6'212.00
Liegenschaftenertrag netto bisher	-10'454.00
Unternutzungsabzug für einen Raum	-2'268.00
Rasenmäher-Roboter	0.00

<b>Total der Einkünfte</b>	<b>89'814.00</b>
Hypothekarzinsen	-1'995.00
Versicherungsprämien, Zinsen	-7'800.00
Beiträge an politische Parteien	-150.00
Vermögensverwaltungskosten	-1'558.00
<b>Total der Abzüge</b>	<b>-11'503.00</b>
<b>Nettoeinkommen</b>	<b>78'311.00</b>
Krankheits- und Unfallkosten	-11'578.00
Selbstbehalt: 5% vom Nettoeinkommen	3'915.55
Gemeinnützige Zuwendungen	-600.00
<b>Steuerbares Einkommen</b>	<b>70'048.55</b>
<b>Steuerbares Einkommen abgerundet</b>	<b>70'000.00.</b>

b) Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind die Verfahrenskosten zu je 35% den Pflichtigen und zu 30% der Beschwerdegegnerin bzw. dem Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Parteientschädigungen sind keiner Partei zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1-3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968; § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Die Beschwerdeführer werden für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2012, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 70'100.- veranlagt (Tarif gemäss Art. 214 Abs. 2 DBG; Verheiratetentarif).
2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Die Rekurrenten werden für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 2012, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 70'000.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'678'000.- eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 2 bzw. § 47 Abs. 2 StG; Verheiratetentarif).

[...]