



Entscheid

14. Juli 2016

Mitwirkend:

Einzelrichter Christian Mäder und Gerichtsschreiberin Christina Hefti

In Sachen

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

Nr. 2 vertreten durch Nr. 1,

**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 2013 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2013

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend die Pflichtigen) nahmen im Jahr 2013 verschiedene Arbeiten an der von ihnen bewohnten Einfamilienhaus-Liegenschaft ...strasse 7 in C vor, so auch die Erstellung eines Laubendecks aus Holz beim Sitzplatz. Hierfür wendeten die Pflichtigen (Fr. 10'000.- Werklohn + Fr. 90.- Trinkgeld =) Fr. 10'090.- auf. In der Steuererklärung 2013 deklarierten sie insgesamt Fr. 37'221.- als Liegenschaftunterhalt.

Mit Veranlagungsverfügung und Einschätzungsentscheid vom 26. Juni 2015 liess der Steuerkommissär die Aufwendungen für das Laubendeck nicht zum Abzug zu. Dementsprechend setzte er das steuerbare Einkommen auf Fr. 265'000.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 270'300.- (Staats- und Gemeindesteuern) fest; das steuerbare Vermögen betrug Fr. 4'308'000.-.

B. Eine hiergegen erhobene Einsprache hiess das kantonale Steueramt am 4. Februar 2016 in einem hier nicht interessierenden Punkt gut und ermässigte das steuerbare Einkommen auf Fr. 257'800.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 260'000.- (Staats- und Gemeindesteuern). Hinsichtlich der Nichtberücksichtigung der Kosten für das Laubendeck hielt die Amtsstelle an ihrem Standpunkt fest.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 14./16. Februar 2016 beharrten die Pflichtigen auf der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen von Fr. 10'090.- für die Erstellung des Laubendecks.

In seiner Beschwerde-/Rekursantwort vom 4. März 2016 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Rechtsmittel.

D. Mit Verfügung vom 13. April 2016 ordnete der zuständige Einzelrichter des Steuerrekursgerichts ein Gutachten über die Frage an, welcher Anteil bei der Erstellung des Laubendecks als Unterhalt zu qualifizieren sei, und nahm als Experten D,

dipl. Ing. FH/Architekt, E, in Aussicht. Nachdem die Parteien innert Frist weder gegen den Sachverständigen noch gegen die Gutachterfrage Einwendungen erhoben hatten, wurde D mit Verfügung vom 10. Mai 2016 zum Experten ernannt.

Am 25. Mai 2016 führte das Steuerrekursgericht mit den Parteien einen Augenschein auf dem Grundstück ...strasse 7 in C durch. Die nachfolgende Referentenaudienz verlief ergebnislos.

In seinem Gutachten vom ... 2016 kam der Sachverständige zum Schluss, dass von den deklarierten Unterhaltskosten ein Anteil von Fr. 8'000.- als Unterhalt zu würdigen sei. Gleichentags gab das Steuerrekursgericht den Parteien Gelegenheit, sich zum Gutachten zu äussern, wovon sie indessen keinen Gebrauch machten.

Auf die Erwägungen des Einspracheentscheids, die Parteivorbringen, die Feststellungen am Augenschein und das Gutachten ist, soweit wesentlich, in den nachfolgenden Urteilsgründen zurückzukommen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. Gemäss Art. 25 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 25 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (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 Satz 1 DBG bzw. § 30 Abs. 2 Satz 1 StG bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte.

2. 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 (Richter/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 32 N 37; dies.,

Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 30 N 36 ff.). 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 gelten als Unterhalt 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 30 ff. DBG und § 30 N 43 StG), so dass das Grundstück weiterhin – allenfalls "modernisiert" – seinen bisherigen Verwendungszweck erfüllen kann.

b) Nicht abzugsfähig sind demgegenüber Aufwendungen, welche zur Wertvermehrung eines Grundstücks führen (Art. 34 lit. d DBG, § 33 lit. d StG). Dazu gehören alle Massnahmen, 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 DGB bzw. § 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 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, Art. 1 - 48 DBG, 2001, Art. 34 N 4). Als Lebenshaltungskosten gelten bei selbstbewohnten Liegenschaften beispielsweise die Farbtonänderung einer neuwertigen Bemalung, luxuriöse Anlagen, Ersatz von Installationen kurz nach deren Investition usw. (Richner/Frei/ Kaufmann/Meuter, § 30 N 69 StG), aber auch die periodisch wiederkehrenden Verbrauchskosten (inkl. Grundgebühren) für Wasser, Abwasser, Entwässerung, Strom, Erdgas, Fernheizung, Kehricht und Feuerschau (BGr, 15. Juli 2005 = StE 2006 B 25.6 Nr. 53).

c) Die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung erfolgt in der Regel nach objektiv-technischen Kriterien (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 32 N 46 DBG und § 30 N 47 StG). Ob das Objekt zufolge der Aufwendung wirtschaftlich für den Berechtigten einen höheren Wert aufweist oder nicht, ist somit unerheblich (RB 1982

Nr. 55, 1997 Nr. 47). Im Übrigen lassen sich bei Umbauten bestehender Gebäude wertvermehrnde und werterhaltende Aufwendungen naturgemäss nicht immer scharf auseinanderhalten; sie lassen sich aus diesem Grund nur schätzen. Dabei ist es Sache des Steuerpflichtigen, die notwendigen Schätzungsgrundlagen zu beschaffen. Hierzu bedarf es insbesondere genauer Angaben über die ausgeführten Arbeiten und den Zustand und die Ausrüstung des Objekts vor und nach dem Umbau (RB 1997 Nr. 51; VGr, 22. April 1986 = StE 1987 B 44.13.1 Nr. 1). Andernfalls ist die steuerrechtliche Beurteilung der Abzugsfähigkeit nicht möglich. Folge davon ist, dass die betreffenden Aufwendungen entweder gänzlich unberücksichtigt bleiben müssen oder diese nach pflichtgemäßem Ermessen im Sinn von Art. 130 Abs. 2 DBG bzw. § 139 Abs. 2 StG zu schätzen sind.

3. a) In den angefochtenen Einspracheentscheiden stellt sich das kantonale Steueramt auf den Standpunkt, dass es sich beim Laubendeck nicht um den Ersatz einer bestehenden Holzkonstruktion, sondern um eine auf dem bisherigen Sitzplatz errichtete Neuanlage handle. Selbst wenn diese nicht teurer zu stehen käme als die Sanierung des vorbestandenen Steinplattenbelags, handle es sich nicht um einen Ersatz.

b) Demgegenüber halten die Pflichtigen in Beschwerde und Rekurs dafür, dass das Laubendeck der Überdeckung des wegen einer erneuten Bodensenkung uneben gewordenen Kunststeinplattenbelags diene. Dank dieser Massnahme entfielen die im Fall einer Sanierung der Platten voraussichtlich auch künftig periodisch anfallenden Kosten für deren Instandsetzung. Im Ergebnis handle es sich beim Laubendeck somit nicht um eine Neuanlage, sondern um einen Ersatz für den Kunststeinplattenbelag.

4. a) Es ist unbestritten und aktenmässig belegt, dass die Pflichtigen auf der Rückseite ihres Einfamilienhauses ...strasse 7 die aufgrund einer Bodensenkung schadhaft gewordenen Steinplatten durch eine Holzkonstruktion überdeckt haben (vgl. Fotos). Das kantonale Steueramt stellt auch nicht in Abrede, dass die Unterhaltsmassnahme deswegen notwendig war, weil die Gebrauchstauglichkeit des Sitzplatzes infolge der Terrainsenkung erheblich eingeschränkt war. Der Streit dreht sich einzig

darum, ob deswegen kein Unterhalt vorliege, weil nicht vorbestandene Bauteile ersetzt, sondern zusätzlich neue Materialien verbaut worden sind.

Zwar ist dem kantonalen Steueramt beizupflichten, dass im Fall einer umfangreichen Gebäudesanierung der Einbau von zusätzlichen neuen Baumaterialien oft nur teilweise als Unterhalt im Sinn der Umschreibung in E. 2a zu würdigen ist, während eine kleinere oder grössere Quote als Wertvermehrung oder Lebenshaltungskosten gilt. Wird beispielsweise ein schadhaft gewordenes Flachdach durch ein Satteldach ersetzt, nimmt mit einer solchen Massnahme das Gebäudevolumen zu, was regelmässig einen Mehrwert darstellt. Als sachgerecht erscheint eine funktionale Betrachtungsweise. Vorliegend geht es um einen bescheidenen, örtlich klar abgegrenzten Eingriff. Dieser zielt einzig darauf ab, die – hier infolge eines Elementarereignisses – beeinträchtigte Funktionalität eines Gebäudeteils, nämlich des Sitzplatzes, wiederherzustellen. Auch wenn die Pflichtigen ein neues Laubendeck erstellt haben, dient dieses allein dazu, dass der infolge der Bodensenkung weitgehend unbrauchbar gewordene Sitzplatz wieder bestimmungsgemäss genutzt werden kann. Von dieser Betrachtungsweise hat sich das kantonale Steueramt im Übrigen auch in mehreren Fällen leiten lassen, in denen Hangsicherungsmassnahmen in Form von Stützmauern oder ähnlichen Konstruktionen und deren Würdigung als Liegenschaftenunterhalt zu beurteilen waren. Dabei haben das Steueramt wie auch das nachfolgend angerufene Steuerrekursgericht den seitens der Pflichtigen geltend gemachten Unterhalt jeweils nicht von vornherein mit der Begründung verneint, dass neue Bausubstanz geschaffen worden sei, sondern vielmehr im Einzelfall untersucht, ob die betreffenden Massnahmen der Abwehr eines Schadens vom Grundstück gedient hätten. Schliesslich hat die (frühere) Steuerrekurskommission III mit Entscheid vom 12. Dezember 2000 die Neuerstellung einer Lärmschutzwand als Unterhalt anerkannt (StE 2001 B 25.6 Nr. 46).

b) Weil die dem Steuerrekursgericht nach dem Schriftenwechsel vorliegenden Akten zwar dafür gesprochen haben, dass das Laubendeck grundsätzlich eher als Unterhalt zu würdigen, ein wertvermehrender Anteil erfahrungsgemäss jedoch ebenfalls zu vermuten ist, hat es zur angemessenen Abgrenzung der Quoten ein Gutachten angeordnet. In seiner Expertise vom ... 2016 ist der Sachverständige zum Schluss gekommen, dass von den seitens der Pflichtigen für das Laubendeck aufgewendeten Kosten von Fr. 10'900.- ein Anteil von Fr. 8'000.- als Unterhalt zu würdigen sei.

Ein Gutachten über die quotale Aufteilung von Wertvermehrung und Unterhalt bei Aufwendungen an einer Liegenschaft unterliegt – wie auch eine Expertise über den Verkehrswert – als Beweismittel der freien Beweiswürdigung. Die Prüfung des Gerichts kann sich indessen darauf beschränken, ob die Expertise auf zutreffender Rechtsgrundlage beruhe, ob sie vollständig, klar, gehörig begründet und widerspruchsfrei sei und ob der Sachverständige hinreichende Sachkenntnis und die nötige Unbefangenheit bewiesen habe (VGr, 28. September 2011, SB.2011.00010, E. 2.3, www.vgrzh.ch). Das vorliegende Gutachten beruht auf einer gründlichen Untersuchung des Sachverhalts, ist nachvollziehbar begründet, enthält keine Widersprüche und das Ergebnis erscheint aufgrund der Erfahrung des Gerichts als angemessen. Somit ist auf das Gutachten abzustellen und für das Laubendeck ein Betrag von Fr. 8'000.- als Unterhalt anzuerkennen.

c) Diese Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung von Beschwerde und Rekurs. Somit können die Pflichtigen gegenüber den Einspracheentscheiden als zusätzlichen Liegenschaftenerhalt Fr. 8'000.- abziehen. Dies führt bei der direkten Bundessteuer 2013 zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 249'800.-. Bei den Staats- und Gemeindesteuern 2013 ergibt sich ein steuerbares Einkommen von Fr. 252'000.-. Das steuerbare Vermögen gemäss Einspracheentscheid von Fr. 4'308'000.- ist unbestritten geblieben.

5. Bei diesem Prozessausgang sind die Gerichtskosten je zu einem Zehntel den Beschwerdeführern, unter solidarischer Haftung eines jeden für einen Fünftel der Kosten, und zu vier Fünfteln der Beschwerdegegnerin/dem Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Die Beschwerdeführer werden für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2013, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 249'800.- veranlagt (Tarif gemäss Art. 214 Abs. 2 DBG; Verheiratetentarif).
2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Die Rekurrenten werden für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 2013, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 252'000.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 4'308'000.- eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 2 bzw. § 47 Abs. 2 StG; Verheiratetentarif).

[...]