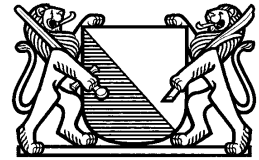


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

2. Abteilung



2 DB.2012.114

2 ST.2012.130

Entscheid

25. November 2013

Mitwirkend:

Abteilungsvicepräsidentin Micheline Roth, Steuerrichter Marcus Thalmann,
Steuerrichter Alexander Widl und Gerichtsschreiber Stefan Eichenberger

In Sachen

A,

vertreten durch B,

**Beschwerdeführer/
Rekurrent,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

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

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

betreffend

Direkte Bundessteuer 2008 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2008

hat sich ergeben:

A. Mit Einschätzungsentscheid vom 21. Mai 2010 schätzte das kantonale Steueramt A (nachfolgend der Pflichtige) für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 2008, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 203'300.- ein. Dabei setzte es u.a. die abzugsfähigen Liegenschaftsunterhaltskosten bezüglich der Liegenschaften ...strasse 3, in C, und ...strasse 5 und 7, in D, abweichend von der Deklaration fest. Beim selbstbewohnten Eigenheim ...strasse 3 liess es Prozess- und Anwaltskosten von Fr. 8'368.- in Zusammenhang mit einem Baurekurs gegen ein nachbarschaftliches Bauvorhaben sowie Gebühren für Wasser und Abwasser von Fr. 1'010.- nicht zum Abzug zu. Hinsichtlich der vermieteten Stockwerkeigentumswohnungen in D rechnete das kantonale Steueramt die zusätzlich zu den effektiven Unterhaltskosten geltend gemachten Unterhaltspauschalen von Fr. 55'328.- (...strasse 5) bzw. Fr. 49'814.- (...strasse 7) auf und liess statt dessen effektive Unterhaltskosten (inkl. Mietzinsausfälle) von Fr. 63'328.- und Fr. 105'073.- zum Abzug zu. Im gleichentags erfolgten Hinweis betreffend die direkte Bundessteuer 2008 stellte das kantonale Steueramt eine Veranlagung mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 202'400.- in Aussicht. Die förmliche Veranlagung erging am 31. Mai 2010. Dabei nahm es – soweit nachfolgend relevant – die gleichen Korrekturen vor wie bei den Staats- und Gemeindesteuern 2008.

B. Dagegen erhobenen Einsprachen wies das kantonale Steueramt nach Durchführung einer Untersuchung am 11. April 2012 ab und erhöhte die steuerbaren Einkommen auf Fr. 238'800.- (Staats- und Gemeindesteuern 2008) und Fr. 237'900.- (Direkte Bundessteuer 2008). Abweichend von der Veranlagung liess das kantonale Steueramt hinsichtlich der Liegenschaft ...strasse 3 die Hälfte der geltend gemachten Prozess- und Anwaltskosten, d.h. Fr. 4'184.-, zum Abzug zu. Dagegen stellte sich bei der Untersuchung heraus, dass die bei der Einschätzung angerechneten effektiven Unterhaltskosten für die Stockwerkeigentumseinheiten ...strasse 5 und 7 im erheblichen Ausmass Unterhaltskostenanteile aus den Jahren 2005 bis 2007 enthielten, die der Pflichtige infolge Stundung erst im Jahr 2008 an die Liegenschaftsverwalterin bezahlte. Unter Hinweis auf das Periodizitätsprinzip liess das kantonale Steueramt die gestundeten Kosten für die Jahre 2005 bis 2007 nicht zum Abzug zu. Weil die im Jahr 2008 anrechenbaren effektiven Kosten die Unterhaltspauschale von 20% der Mietzins-

einnahmen nicht überschritten, gewährte es stattdessen Pauschalabzüge von Fr. 55'328.- und Fr. 49'848.- Ferner berücksichtigte es Mietzinsausfälle von Fr. 10'490.- und Fr. 13'307.-.

C. Mit Beschwerde und Rekurs je vom 14. Mai 2012 liess der Pflichtige beantragen, für die Liegenschaft in C, ...weg 3, die gesamten Rechtswahrungskosten in Höhe von Fr. 8'368.- als Unterhaltsaufwendungen anzuerkennen. Ferner seien hinsichtlich der Liegenschaften in D – zusätzlich zu den Unterhaltskostenpauschalen von je 20% – die gestundeten Unterhaltskosten von Fr. 52'888.- (...strasse 5) und Fr. 44'076 (Fr. 65'766.- abzüglich bereits berücksichtigte Kosten von Fr. 21'690.- für die Wohnungen an der ...strasse 7) sowie Einlagen in den Erneuerungsfonds von Fr. 26'000.- anzurechnen. Dementsprechend seien die steuerbaren Einkommen auf Fr. 110'802.- (direkte Bundessteuer 2008) und Fr. 111'702.- (Staats- und Gemeindesteuern 2008) herabzusetzen. Schliesslich beantragte er eine Parteientschädigung.

Das kantonale Steueramt beantragte in seiner Beschwerde-/Rekursantwort vom 30. Mai 2012 unter Hinweis auf die Einspracheentscheide, Beschwerde und Rekurs abzuweisen. Mit Bezug auf die geltend gemachten Anwalts- und Verfahrenskosten sei nach wie vor nicht nachgewiesen, dass durch die Bauten der Nachbarliegenschaft eine Wertminderung der Liegenschaft des Pflichtigen eintreten würde. Eventualiter seien die im Einspracheentscheid gewährten Aufwendungen zu streichen und das steuerbare Einkommen entsprechend zu erhöhen.

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

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) 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. Nach Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG bzw. § 30 Abs. 2 StG können bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhalts- und Verwaltungskosten abgezogen werden. Unterhaltskosten sind Aufwendungen, deren Ziel nicht die Schaffung neuer, sondern in erster Linie die Erhaltung bereits vorhandener Werte ist. Dabei handelt es sich in erster Linie um sog. Instandhaltungs- und Instandstellungskosten, d.h. Aufwendungen, die regelmässig anfallen, um die Funktionsfähigkeit des Grundstücks zu erhalten oder die in grösseren Zeitabständen erforderlich sind, um die Ertragsfähigkeit des Grundstücks sicher zu stellen.

b) Darüber hinaus sind auch Kosten für rechtliche Massnahmen zur Werterhaltung des Grundstücks, wie Gerichts- und Anwaltskosten, die erforderlich sind, um den Wert der eigenen Parzelle zu erhalten, unter dem Titel Unterhaltskosten abzugsfähig (RB 1986 Nr. 35 [Leitsatz]; 1983 Nr. 42, 1977 Nr. 89; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 32 N 37 DBG und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 30 N 38 ff., N 74, N 95 StG; Dieter Egloff, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. A., Band 1, § 39 N 36). Anrechenbar sind in diesem Zusammenhang auch Unterhaltsaufwendungen, wenn diese nutzlos oder erfolglos gewesen sind (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 64 StG; RB 1983 Nr. 42; RB 1977 Nr. 89; Egloff a.a.O. unter Hinweis auf AGVE 1994, S. 486 E. 2c; RB 1977 Nr. 89 1964 Nr. 55). Der Abzug derartiger Aufwendungen sei jedoch dann zu versagen, wenn sich ein Rechtsmittel als offensichtlich unbegründet herausstelle. Dies treffe einerseits dann zu, wenn eine Beschwerde bzw. ein Rekurs aus formellen Gründen (z.B. Versäumnis einer Rechtsmittelfrist, fehlende Anfechtungsbefugnis) oder materiellen Erwägungen (Ausserachtlassung einer klaren Rechtsprechung), von Vornherein aussichtslos sei (StRK 3, 3. November 2005, ST.2005.230; StRG, 10. Juli 2013, 2 DB.2013.66).

c) Bei der Beantwortung der Frage, ob ein Pflichtiger mit den von ihm aufgewendeten Rechtskosten tatsächlich eine Wertminderung seines Grundstücks abzuwenden versuche, ist ein milder Massstab anzulegen. Als sachgerecht erscheint, was ein sorgfältiger Hauseigentümer nach Prüfung der Sachumstände für zweckmässig erachtet. Gewisse Beeinträchtigungen eines Grundstücks können kaum zuverlässig bewertet werden, was gerade auch für die vorliegend drohenden Mehrimmissionen und die Einschränkung der Aussicht gilt. Dass ein Bauvorhaben auf dem Nachbargrund-

stück die eigene Liegenschaft entwerte, lässt sich naturgemäss in vielen Fällen nicht zuverlässig sagen. Zwar gibt es Bauten und Anlagen, deren Nachbarschaft allgemein als störend und damit als wertmindernd aufgefasst wird, so beispielsweise eine Abwasserreinigungsanlage oder ein Schlachthaus. Bei anderen Gebäulichkeiten oder Nutzungsarten spielen jedoch subjektive Vorstellungen und Wertungen eine nicht unbedeutende Rolle, so z.B. die Nachbarschaft zu einer Schul- oder Sportanlage. Unter diesen Umständen muss es genügen, wenn ein Pflichtiger die durch ein Bauvorhaben in der Nachbarschaft ausgehende Beeinträchtigung für das eigene Grundstück zumindest glaubhaft macht. Kraft § 338a Abs. 1 des Planungs- und Baugesetzes vom 7. September 1975/20. Mai 1984 (PBG) muss der gegen eine Baubewilligung rekurrierende Nachbar dartun, dass er durch die angefochtene Anordnung berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an ihrer Aufhebung oder Änderung hat. Dies trifft dann zu, wenn sein Grundstück in einer hinreichend engen räumlichen Beziehung zur Bauparzelle steht und er überdies im Fall der Gutheissung des Rechtsmittels einen Nachteil abwenden könnte, den die angefochtene Bewilligung für ihn zur Folge hätte (Fritzsche/Bösch/Wipf, Zürcher Planungs- und Baurecht, Bd. 1: Planungsrecht, Verfahren und Rechtsschutz, 5. A., 2011, S. 439 ff., mit Hinweisen auf Rechtsprechung und Lehre; StRG, 7. Februar 2013, DB.2012.253 + ST.2012.281, E. 3a, www.strgzh.ch).

Indessen muss die Rechtsvorkehr eines Grundeigentümers tatsächlich darauf ausgerichtet sein, einen Schaden von der Liegenschaft abzuwenden. Denn nur unter dieser Voraussetzung kann von Liegenschaftsunterhalt im Sinn von Art. 32 Abs. 2 DBG und § 30 Abs. 2 StG gesprochen werden.

d) Unterhaltsaufwendungen sind vom hierfür beweisbelasteten Steuerpflichtigen nicht nur geltend zu machen, sondern auch hinsichtlich Bestand und Umfang nachzuweisen. Diesen Nachweis hat er durch eine substantiierte Sachdarstellung anzutreten, die spätestens innerhalb der Rekursfrist vorgetragen werden muss (RB 1964 Nr. 68, RB 1992 Nr. 32). Als substantiiert 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). Bei ungenügender Substanziierung ist nicht von Amtes wegen eine Untersuchung zu führen, um sich die fehlenden Grundlagen zu beschaffen (RB 1975 Nr. 64, 1981 Nr. 90, 1987 Nr. 35). Eine unvollständige Sachdarstellung kann nicht im Beweisverfah-

ren nachgeholt werden (RB 1980 Nr. 69 mit weiteren Hinweisen). Zur Mitwirkung des Steuerpflichtigen gehört ferner die Beschaffung oder Bezeichnung von Beweismitteln, anhand derer sich die Richtigkeit des dargelegten Sachverhalts ergibt (RB 1992 Nr. 32; Martin Zweifel, Die Verfahrenspflichten des Steuerpflichtigen im Steuereinschätzungsverfahren, ASA 49, 518). Kommt der Steuerpflichtige diesen Anforderungen nicht nach, so haben die Aufwendungen unberücksichtigt zu bleiben (RB 1980 Nr. 72). Nur soweit ihm Substanziierung und/oder Beweisleistung aus Gründen, die er nicht zu vertreten hat, nicht möglich oder nicht zumutbar sind, kann er sich, hinreichende Schätzungsgrundlagen vorausgesetzt, auch auf Schätzungen berufen (RB 82 Nr. 95, 1987 Nr. 35).

2. a) Mit Bezug auf die Liegenschaft in C, ...strasse 3, machte der Pflichtige wegen Umbauplänen der Nachbarliegenschaften verschiedene Aufwendungen geltend. Zum einen beauftragte er einen Anwalt und erhob später vor der Baurekurskommission des Kantons Zürich Rekurs, da die Erstellung einer Stützmauer sowie einer Lounge auf zwei Nachbargrundstücken geplant wurde. Er befürchtete, dass durch die Erstellung der Stützmauer nicht nur der Baumbestand auf seinem Grundstück Schaden nehme sondern die Mauer auch ästhetisch negativ erscheinen werde. Durch die Nutzung der Lounge entstehe zudem eine störende Lärmquelle. Beide Baumassnahmen würden zu einer Ertragswertminderung seines Grundstücks führen. Der Pflichtige beantragt, die Anwalts- und Verfahrensgebühren von insgesamt Fr. 8'368.- vollumfänglich als Unterhaltsaufwendungen anzuerkennen.

b) Nachdem der Steuerkommissär in der Veranlagung/Einschätzung die Anwalts- und Verfahrenskosten nicht als Unterhaltsaufwendungen anerkannt hatte, wurde dem Pflichtigen im Einspracheverfahren die Hälfte der geltend gemachten Kosten gewährt, mit der Begründung, dass diese erforderlich gewesen seien, um den Baumbestand zu erhalten. Diese Auffassung ist vertretbar. Die Liegenschaft ...strasse 3 in C ist im hinteren bergseitig gelegenen Grundstücksteil von grossen und älteren Bäumen umgeben. Diese bilden insbesondere einen Sichtschutz von Seiten der Nachbarliegenschaften. Zudem prägen sie auch den Charakter des Grundstücks, welches auch im vorderen und seitlichen Teil stark mit weiteren Bäumen und Büschen überwachsen ist. Rechtswahrungskosten zur Erhaltung des Baumbestands auf dem eigenen Grundstück mögen zu einem Teil zur Werterhaltung des Grundstücks beitragen. Hinsichtlich der übrigen prozessualen Vorkehren (Stützmauer, Lounge auf dem Nachbargrundstück) ist

jedoch nicht genügend dargetan, geschweige denn belegt, dass das Grundstück des Pflichtigen dadurch in objektiver Hinsicht von einem Schaden bedroht war. Lärmimmissionen von Nachbargrundstücken beeinflussen die Werthaltigkeit eines Grundstücks nur dann, wenn die Lärmquelle über das übliche Mass hinaus geht (z.B. Kindergarten, Kinderspielplatz, Sportplatz u.ä.). Dies trifft jedoch für die bauliche Neugestaltung der Gartensitzplätze auf dem Nachbargrundstück nicht zu, da in der Regel davon auszugehen ist, dass der Nachbar sein Grundstück so nutzt, dass Lärm und weitere, die Nachbarn störende Handlungen auf das erlaubte Mass beschränkt werden. Der Verkehrswert eines Grundstücks wird auch nicht durch die baurechtlich zulässige Nutzung der Nachbarliegenschaft beeinflusst. Damit muss es mit der hälftigen Anrechnung der Rechtswahrungskosten sein Bewenden haben.

3. a) Bezüglich der im Eigentum des Pflichtigen befindlichen Stockwerkeigentumseinheiten an der ...strasse 5 und 7 ist streitig, ob der Pflichtige bei der Einschätzung 2008 – zusätzlich zu den gewährten Pauschalabzügen – gestundete Unterhaltskostenanteile für die Jahre 2005 und 2007 in Höhe von Fr. 52'838.- und Fr. 44'076.- (Fr. 65'766.- ./ Fr. 21'590.-) sowie Einlagen in den Erneuerungsfonds in Abzug bringen könne.

b) Gemäss Art. 32 Abs. 4 DBG bzw. § 30 Abs. 5 StG kann der Steuerpflichtige anstelle der tatsächlichen Kosten einen Pauschalabzug geltend machen. Die tatsächlichen Kosten sind in diesem Fall nicht nachzuweisen. Die Pauschale beträgt bei der direkten Bundessteuer bei über zehnjährigen Objekten 20% und bei jüngeren 10% des Brutto-Mietertrags (Verordnung des Bundesrats über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer vom 24. August 1992, SR 642.116 = ZStB II Nr. 63/650; nachfolgend Verordnung). Bei den Staats- und Gemeindesteuern beträgt der Pauschalabzug für alle Liegenschaften 20% des Brutto-Mietertrags (Verfügung der Finanzdirektion über die Pauschalierung der Kosten für den Unterhalt und die Verwaltung von Liegenschaften des Privatvermögens vom 7. September 2002, ZStB I Nr. 18/800). Der Pauschalabzug umfasst alle ordentlichen Kosten, hauptsächlich Unterhaltskosten, Versicherungsprämien, Drittverwaltungskosten, Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 30 N 30 StG) und – beim Stockwerkeigentum – auch die Einlagen in den Erneuerungsfonds. Nach Art. 3 der Verordnung hat der Steuerpflichtige in jeder Steuerperiode

die Wahl, ob er die tatsächlichen Kosten oder den Pauschalabzug geltend machen möchte. Eine Kumulation oder Kombination von Pauschale und effektiven Kosten ist ausgeschlossen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 30 N 30 StG).

c) Das steuerbare Einkommen bemisst sich nach den Einkünften in der Steuerperiode (Art. 210 Abs. 1 DBG, § 50 Abs. 1 StG). Gemäss dem in Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 bzw. Art. 125 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Zürich vom 27. Februar 2005 garantierten Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit müssen Steuerpflichtige nach Massgabe der ihnen zur Verfügung stehenden Mittel gleichmässig belastet werden; die Steuerbelastung muss sich nach den dem Steuerpflichtigen zur Verfügung stehenden Wirtschaftsgütern und den persönlichen Verhältnissen richten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu StG N 67 ff., mit weiteren Hinweisen). Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wird durch denjenigen der Periodizität konkretisiert (Markus Reich, Das Leistungs-fähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, ASA 53, 13; RB 1980 Nr. 48). Aufgrund des Periodizitätsprinzips wird dasjenige Einkommen besteuert, das in einer Steuerperiode von einem Kalenderjahr gemäss Art. 209 Abs. 2 DBG bzw. § 49 Abs. 2 StG erzielt wird (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 210 N 9 DBG bzw. § 50 N 10 StG).

Das Periodizitätsprinzip kommt nicht nur beim Einkommenszufluss, sondern auch beim Einkommensabfluss zum Tragen. Die zeitliche Abgrenzung des Abflusses von Einkommen muss nach den gleichen Kriterien vorgenommen werden wie die des Zuflusses von Einkommen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 210 N 97 DBG bzw. § 50 N 79 StG, auch zum Folgenden). Aufwendungen fliessen somit grundsätzlich zu dem Zeitpunkt ab, in welchem die steuerpflichtige Person zur Zahlung verpflichtet ist. Gemäss der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts (RB 1988 Nr. 29) ist für die zeitliche Zuordnung von Liegenschaftsunterhaltskosten grundsätzlich auf die Fälligkeit der Forderung, d.h. in der Regel auf den Tag der Rechnungsstellung abzustellen (sog. gemässigte Sollmethode). Lediglich bei unsicheren Forderungen ist das Zahlungsdatum (Ist-Methode) massgebend.

Die Geschäftsleitung des kantonalen Steueramts erliess daraufhin eine bis heute nie aufgehobene und teilweise immer noch befolgte Weisung (Mitteilungen zur Anwendung des Gesetzes über die direkten Steuern 1989 Nr. 1, auch zum Folgenden). Diese bezieht sich einzig auf Liegenschaftsunterhaltskosten. Darin wird festgehalten,

dass sich die bisherige Praxis des kantonalen Steueramts, gemäss welcher für die zeitliche Abgrenzung das Datum der Zahlung massgebend war (RB 1975 Nr. 45), bewährt habe. Ein allgemeiner Wechsel zur gemässigten Soll-Methode dränge sich nicht auf. Unter diesen Umständen sei es dem Steuerpflichtigen weiterhin gestattet, Liegenschaftsunterhaltskosten nach der Ist-Methode geltend zu machen. Wolle er auf die gemässigte Soll-Methode abstellen, so sei seinem Begehren zu entsprechen. Er sei jedoch bei seiner Wahl zu behaften, d.h. die einmal gewählte Abgrenzungsmethode sei beizubehalten.

d) Im vorliegenden Fall nahm das kantonale Steueramt die zeitliche Zuordnung der abzugsfähigen Liegenschaftsunterhaltskosten für die Liegenschaften ...strasse 5 und 7 in der Steuerperiode 2008 nach der gemässigten Sollmethode vor und erklärte folgedessen nur die im Jahr 2008 in Rechnung gestellten Kosten (ohne die gestundeten Kosten der Jahre 2005 bis 2007) für abzugsfähig. Weil die effektiven Kosten bei beiden Liegenschaften (inkl. Einlagen in den Erneuerungsfonds) unter dem Pauschalabzug von je 20% lagen, gewährte es Pauschalabzüge von je 20% der Mietzinssollerträge. Ausserdem berücksichtigte es Mietzinsverluste von Fr. 10'490.- und Fr. 13'307.-. Bei den Letzteren handelt es sich um Ertragsminderungen, die unbestrittenermassen zu berücksichtigen sind, jedoch nicht unter dem Titel "(effektive) Unterhaltskosten".

e) Dem kantonalen Steueramt ist beizupflichten, dass die Gerichtsinstanzen bei der zeitlichen Abgrenzung von Einkommensabflüssen grundsätzlich der gemässigten Sollmethode folgen. Hinsichtlich der zeitlichen Abgrenzung von Liegenschaftsunterhaltskosten hat das Verwaltungsgericht diese Methode ausdrücklich für anwendbar erklärt (RB 1988 Nr. 29). Nach dieser Methode sind Unterhaltskosten in dem Zeitpunkt abzugsfähig, in dem sie fällig werden. Massgebend ist das jeweilige Rechnungsdatum. Der Zeitpunkt der Zahlung ist unter dem Vorbehalt, dass überhaupt mit der Zahlung gerechnet werden kann, grundsätzlich unbeachtlich (RB 1976 Nr. 50 = ZBl 78, 86 = ZR 75 Nr. 115; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 50 N 79 und 80 StG; StRK II, 18. Februar 1999, 2 ST.1998.270). Die genannte Methode hat veranlagungstechnisch den Vorteil, dass ohne weiteres auf die Fälligkeitsanzeigen der Gläubiger (Rechnungsdaten) abgestellt werden kann. Die tatsächlichen Zahlungsdaten wären schwieriger zu eruieren. Wollte man an diese anknüpfen, erhöhte sich das Risiko eines mehrmaligen Abzugs. Ferner ist diese Methode noch am ehesten geeignet, einen unerwünschten Spielraum zur Steuerplanung bzw. -manipulation einzuschränken. Das Abstellen auf

die Rechnungsdaten dient aber nur der zeitlichen Abgrenzung der abzugsfähigen Kosten. Was den Umfang der abzugsfähigen Aufwendungen betrifft, ist die Steuerbehörde nicht gehalten, in jedem Fall die in Rechnung gestellten Beträge anzurechnen. Gerade bei liegenschaftlichen Aufwendungen kommt es häufig vor, dass Rabatte, Skonti und andere Abzüge gewährt werden. Für den Umfang der abzugsfähigen Kosten gilt deshalb stets das Prinzip der effektiven Kostenanrechnung. Demnach können Kosten ungeachtet dessen, welcher Periode sie zeitlich zuzurechnen sind, immer nur im Umfang des nachweislich tatsächlich bezahlten Betrages angerechnet werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 8 StG). Erfahrungsgemäss werden Liegenschaftsunterhaltskosten – wenn auch gelegentlich mit Abzügen versehen – innert der Zahlungsfrist bezahlt. Wenn die Rechnung ausnahmsweise erst viel später bezahlt wird und aufgrund der im Veranlagungs- oder Rechtsmittelverfahren dargelegten oder anderweitig zu Tage getretenen Umstände Zweifel an der tatsächlicher Erfüllung bestehen, kann es sich rechtfertigen, die streitbetroffenen Aufwendungen erst im Zeitpunkt der Zahlung anzurechnen. Ferner bestünde auch die Möglichkeit, den Steuerpflichtigen bezüglich nicht nachgewiesener Kosten auf den Revisionsweg zu verweisen. Insofern sind die Vorbehalte des kantonalen Steueramts gegenüber der Anwendung der gemässigten Sollmethode bei Liegenschaftsunterhaltskosten teilweise unbegründet.

f) Auch das Steuerrekursgericht folgt grundsätzlich der gemässigten Sollmethode (StRK II, 3. Dezember 2003, 2 ST.2003.280; StRK II, 28. Oktober 2002, 2 ST.2002.284, StRK II, 23. April 1999, 2 ST.1999.2; StRK II, 18. Februar 1999, 2 ST.1998.270; StRK I, 24. Juni 1998, IV 62/1997). Bezüglich Liegenschaftsunterhaltskosten lässt die Rechtsprechung jedoch Ausnahmen zu, was auf die im Januar 1989 amtsintern publizierte Weisung der Geschäftsleitung des kantonalen Steueramts zurückzuführen ist, die teilweise immer noch angewendet wird. Darin wurde der gemässigten Sollmethode bei der zeitlichen Abgrenzung von Liegenschaftsunterhaltskosten eine Absage erteilt. Weil die betreffende Weisung nie aufgehoben oder berichtigt wurde, erfolgt seither die zeitliche Abgrenzung von Liegenschaftsunterhaltskosten sowohl nach der Ist-Methode als auch nach der gemässigten Sollmethode oder nach gar keiner Methode, weil sich die zeitliche Abgrenzungsfrage in den meisten Fällen nicht stellt. In einem Entscheid vom 29. Januar 2003 (3 ST.2002.340) wies die Steuerrekurskommission auf diese unterschiedliche Praxis des kantonalen Steueramts hin und gewährte einem Steuerpflichtigen aus Gründen der Rechtsgleichheit (Gleich-

behandlung im Unrecht) den Abzug der Liegenschaftsunterhaltskosten nach der Ist-Methode.

g) In diesem Sinne ist auch im vorliegenden Fall zu entscheiden, weil der Pflichtige die streitbetroffenen Unterhaltskosten für die Liegenschaften ...strasse 5 und 7 für die Jahre 2005 bis 2007 in den Steuerperioden 2005 bis 2007 gar nicht geltend machte. Er grenzte mit anderen Worten die in den Jahren 2005 bis 2008 abzugsfähigen Liegenschaftsunterhaltskosten in zeitlicher Hinsicht nach der Ist-Methode ab. In der Steuererklärung 2007 deklarierte er die streitbetroffenen Aufwendungen unter dem Titel "gestundeter Verwaltungskostenanteil StWG 2005-2007" als Privatschulden, was das kantonale Steueramt in seinem Einschätzungsentscheid vom 20. Mai 2009 für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 2007, ausdrücklich zulies. Wäre für die zeitliche Abgrenzung der abzugsfähigen Unterhaltskosten die Sollmethode als massgebend erachtet worden, hätten das kantonale Steueramt die von der E AG im Jahr 2007 in Rechnung gestellten Unterhaltskostenanteile von Fr. 18'750.- (...strasse 5) und Fr. 21'690.- (...strasse 7) zumindest bei den bereits effektiv geltend gemachten Unterhaltskosten für die Liegenschaft ...strasse 5 zusätzlich anrechnen müssen. Hinsichtlich der Liegenschaft ...strasse 7 hätte es festhalten müssen, dass der Kostenanteil von Fr. 21'690.- pro 2007 im Pauschalabzug enthalten sei. Denn das Deklarationsverhalten des Pflichtigen liess insgesamt darauf schliessen, dass er nicht bezahlte Kosten (Liegenschaftsaufwendungen und Alimente) im Zeitpunkt der Zahlung steuerlich geltend machen werde (bezüglich des nicht bezahlten von der E AG in Rechnung gestellten Kostenanteils für die Flachdachsanieierung im Jahr 2005). Auch in den Steuererklärungen 2005 und 2006 sind die von der E AG in Rechnung gestellten Unterhaltskosten, soweit diese vom Pflichtigen in den Jahren 2005 und 2006 nicht bezahlt wurden, nicht im deklarierten Unterhaltsaufwand enthalten. Bei dieser Sachlage ist der vom kantonalen Steueramt im Steuerjahr 2008 ohne Vorankündigung vollzogene Methodenwechsel bei der zeitlichen Abgrenzung von Liegenschaftsaufwendungen mit dem von einer Steuerbehörde zu erwartenden loyalen, vertrauenswürdigen und widerspruchsfreien Verhalten nicht zu vereinbaren, zumal der Methodenwechsel dazu führt, dass die Unterhaltskostenanteile für die Liegenschaft ...strasse 5 pro 2006 und 2007 (effektiv abgerechnet) überhaupt nicht mehr angerechnet werden können, da die betreffenden Einschätzungen in Rechtskraft erwachsen sind.

h) Weiter wies der Pflichtige mehrmals – auch im Einschätzungs- und Einspracheverfahren – darauf hin, dass ihm die streitbetroffenen Unterhaltskosten infolge umbaubedingter Zahlungsschwierigkeiten gestundet worden seien. Gestundete Kosten hätte das kantonale Steueramt nach der Soll-Methode niemals ohne zusätzliche Abklärungen über Zeitpunkt und Inhalt der Stundungsabrede als Unterhaltskosten in den Jahren 2005 bis 2007 berücksichtigen dürfen, weil durch die Stundung nachträglich die Fälligkeit während einer bestimmten Frist aufgehoben bzw. aufgeschoben wird; sie verhindert den Eintritt des Schuldnerverzugs und die damit verbundenen Folgen (Urs Leu, in Basler Kommentar, 4. A., Art. 75 N 4 f. OR). Auch unter diesem Aspekt erwiesen sich die Einschätzungen für die Steuerperioden 2005 und 2007, bei welchen die von der E AG gestundeten Kosten mangels Geltendmachung in der Steuererklärung nicht bei den Unterhaltskosten berücksichtigt wurden, als vertretbar. Denn gestundete Kosten sind nicht fällig, so dass sich die Anwendung der Sollmethode verbietet. Bei dieser Sachlage kommt es auf die Unsicherheit der Erfüllung der Forderung nicht an. Es ist jedoch anzumerken, dass die Bezahlung der ausstehenden Kosten entgegen der Auffassung des Pflichtigen nicht als unsicher einzustufen war. Denn einerseits anerkannte der Pflichtige die Forderungen der E AG. Andererseits besitzt der Pflichtige mehrere werthaltige Liegenschaften, die bei andauernder Liquiditätsschwäche entweder freiwillig oder zwangsweise hätten veräussert werden können. Aus der Sicht der E AG kann deshalb die Forderung nicht als unsicher eingestuft werden.

i) Somit können die gestundeten Verwaltungskostenanteile für die Jahre 2005 bis 2007, die im Januar 2008 bezahlt wurden, grundsätzlich im Jahr 2008 als Unterhaltskosten geltend gemacht werden. Weil innerhalb der gleichen Steuerperiode eine Kombination oder Kumulation von pauschalen und effektiven Liegenschaftsunterhaltskosten unzulässig ist (vgl. E. 3.b), sind anstelle der gewährten Unterhaltspauschale antragsgemäss die im Rekurs- und Beschwerdeverfahren geltend gemachten effektiven Unterhaltskosten zum Abzug zuzulassen. Somit sind die Nettoerträge für die Liegenschaften ...strasse 5 und 7 wie folgt festzusetzen:

<u>...strasse 5</u>	Fr.
Bruttosollertrag	276'641
Mietzinsverluste	<u>-10'490</u>
Mietertrag	266'151

Gestundete Kosten 2005-2007	-52'838
Effektive Unterhaltskosten pro 2008	<u>-29'966</u>
Nettomiettertrag	183'347
(statt Fr. 211'023.- gemäss Einspracheentscheid)	

<u>...strasse 7</u>	Fr.
Bruttosollertrag	249'072
Mietzinsverluste	<u>-13'308</u>
Miettertrag	235'764
Gestundete Kosten 2005-2007 gemäss Antrag (act. 2 und 5)	-44'076
Effektive Unterhaltskosten pro 2008	-23'897
Einlage in den Erneuerungsfonds	<u>-26'000</u>
Nettomiettertrag	141'791
(statt Fr. 185'954.- gemäss Einspracheentscheid)	

4. Aufgrund der vorstehenden Erwägungen sind die Rechtsmittel teilweise gutzuheissen und die Steuerfaktoren wie folgt neu festzusetzen:

<u>Direkte Bundessteuer 2008</u>		Fr.
Steuerbares Einkommen gemäss Einspracheentscheid		237'976
Nettomiettertrag ...strasse 5	183'347	
Nettomiettertrag ...strasse 7	<u>141'791</u>	
Total Nettomiettertrag	325'138	
./ Nettomiettertrag ...strasse 5 lt. Einspracheentscheid	-211'023	
Nettomiettertrag ...strasse 7 lt. Einspracheentscheid	<u>-185'954</u>	<u>-71'839</u>
Steuerbares Einkommen		166'137
Steuerbares Einkommen gerundet		166'100

<u>Staats- und Gemeindesteuern 2008</u>		Fr.
Steuerbares Einkommen gemäss Einspracheentscheid		238'826
Nettomiettertrag ...strasse 5	183'347	
Nettomiettertrag ...strasse 7	<u>141'791</u>	
Total Nettomiettertrag	325'138	

./ Nettomiettertrag ...strasse 5 lt. Einspracheentscheid	-211'023	
Nettomiettertrag ...strasse 7 lt. Einspracheentscheid	<u>-185'954</u>	<u>-71'839</u>
Steuerbares Einkommen		166'987
Steuerbares Einkommen gerundet		166'900
Steuerbares Vermögen (unverändert)		924'000

5. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Beschwerdeverfahrens zu 4/10 dem Pflichtigen und zu 6/10 und der Beschwerdegenerin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG). Die Kosten des Rekursverfahrens sind zu 2/10 dem Pflichtigen und zu 8/10 dem Rekursgegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Eine Parteientschädigung ist dem Pflichtigen nicht zuzusprechen, da der Teilerfolg im Rechtsmittelverfahren nicht auf die Vorbringen des Pflichtigen zurückzuführen ist, sondern aufgrund anderer Gründe erfolgte (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968; § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der Beschwerdeführer wird für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2008, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 166'100.- veranlagt (Tarif gemäss Art. 214 Abs. 1 DBG; Alleinstehendentarif).
2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Rekurrent wird für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 2008, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 166'900.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 924'000.- eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 1 bzw. § 47 Abs. 1 StG; Alleinstehendentarif).

[...]