



## Entscheid

11. August 2014

Mitwirkend:

Einzelrichter Christian Mäder und Gerichtsschreiberin Vivienne Blunski

In Sachen

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

**Beschwerdeführer/  
Rekurrenten,**

gegen

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

**Beschwerdegegnerin,  
Rekursgegner,**

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

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2012 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2012**

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend die Pflichtigen) sind Eigentümer einer Eigentumswohnung an der ...strasse ... 16 in C. In der Steuererklärung 2012 deklarierten sie Liegenschaftenerhaltung von insgesamt Fr. 27'004.-, wovon Fr. 17'531.- auf Zahlungen in den Erneuerungsfonds aus den Jahren 2008 - 2011 entfielen. Mit Verfügungsbescheid und Einschätzungsentscheid vom 7. April 2014 bezeichnete die Steuerkommissarin die letztgenannte Position als periodenfremd und verweigerte deren Abzug. Dementsprechend wurden die Pflichtigen mit einem Einkommen von Fr. 140'600.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 140'700.- (Staats- und Gemeindesteuern) veranlagt; das steuerbare Vermögen belief sich auf Fr. 810'000.-.

B. Eine Einsprache der Pflichtigen hiess das kantonale Steueramt am 23. Mai 2014 teilweise gut und ermässigte das steuerbare Einkommen auf Fr. 132'200.- (direkte Bundessteuer sowie Staats- und Gemeindesteuern); das steuerbare Vermögen blieb unverändert bei Fr. 810'000.-. Dabei liess die Amtsstelle die für das Jahr 2012 in den Erneuerungsfonds geleistete Zahlung zum Abzug zu; hingegen beharrte sie auf der Nichtberücksichtigung der Beiträge für die früheren Jahre.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 16. Juni 2014 erneuerten die Pflichtigen vor Steuerrekursgericht das mit der Einsprache gestellte Begehren, wonach auch die Zahlungen von Fr. 17'531.- für die Jahre 2008 - 2011 als Unterhalt anzurechnen seien.

In seiner Beschwerde-/Rekursantwort vom 26. Juni 2014 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Rechtsmittel.

Auf die Erwägungen der Einspracheentscheide und die Parteivorbringen wird, soweit wesentlich, in den nachfolgenden Urteilsgründen zurückgekommen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. Gegenstand des Beschwerde-/Rekursverfahrens bildet einzig die Steuerperiode 2012. Soweit die Pflichtigen beantragen, die von ihnen verfochtene Anerkennung der Einzahlungen in den Erneuerungsfonds sei auf dem Weg der Revision der Veranlagungen für die Jahre 2008 - 2011 zu berücksichtigen, ist auf das Rechtsmittel daher nicht einzutreten.

2. 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 von den gesamten steuerbaren Einkünften die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge abgezogen. 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. Darunter sind 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, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 32 N 35 ff. DBG, sowie Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 30 N 36 ff. StG).

b) Zu den abzugsfähigen Unterhaltskosten zählen auch Einlagen in den Reparatur- und Erneuerungsfonds von Stockwerkeigentümergeinschaften, soweit mit den geäußneten Mitteln ausschliesslich der Unterhalt von Gemeinschaftsanlagen bestritten wird (Art. 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 der Verordnung der Eidgenössischen Steuerverwaltung über die abziehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer vom 24. August 1992, ZStB II Nr. 63/655; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 32 N 87 DBG und § 30 N 74 StG). Diese Rechtslage galt bereits unter der Herrschaft des früheren Steuergesetzes vom 8. Juli 1951 ab Steuerjahr 1995. Zuvor waren Einlagen in den Erneuerungsfonds nicht abzugsfähig; vielmehr konnte jeder Miteigentümer im Umfang seiner Quote erst dann Unterhaltskosten geltend machen, wenn solche aus dem Fonds bezahlt wurden.

c) Das steuerbare Einkommen bemisst sich nach den Einkünften in der Steuerperiode (Art. 210 Abs. 1 DBG, § 50 Abs. 1 StG). 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 und § 50 N 10 StG). Das Periodizitätsprinzip kommt nicht nur beim Einkommenszufluss, sondern auch beim Einkommensabfluss zum Tragen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 210 N 97 DBG bzw. § 50 N 79 StG). Grundsätzlich fliessen Einkünfte dem Steuerpflichtigen in dem Zeitpunkt zu, in welchem der Rechtserwerb vollendet ist; dann hat er einen festen Anspruch auf das Vermögensrecht erworben (sog. Soll-Methode; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 210 N 22 DBG bzw. § 50 N 23 StG). Ist hingegen die Erfüllung der Forderung besonders unsicher, wird auf den Zeitpunkt der Erfüllung abgestellt (sog. Ist-Methode; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 210 N 33 DBG bzw. § 50 N 28 StG). Laut dem Merkblatt des kantonalen Steueramts über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kosten für den Unterhalt und die Verwaltung von Liegenschaften vom 13. November 2009 (gültig ab Steuerperiode 2010; ZStB I Nr. 18/821; [www.steuern.ch](http://www.steuern.ch)) hat der Abzug bei Liegenschaften im Privatvermögen entweder im Zeitpunkt der Fälligkeit oder im Zeitpunkt der Zahlung der Schuld zu erfolgen; an der einmal getroffenen Wahl ist festzuhalten (Rz. 39).

3. a) Das kantonale Steueramt erwog in den Einspracheentscheiden, dass die Einlagen in den Reparatur- und Erneuerungsfonds ausschliesslich im Jahr der Einzahlung abgezogen werden könnten. Dass die Pflichtigen diese Regelung nicht gekannt hätten, tue nichts zur Sache. Ebenso wenig spiele es eine Rolle, dass die Pflichtigen den Steuererklärungen jeweils die Verwaltungsabrechnungen beigelegt hätten. Mithin könnten die in den Jahren 2008 - 2011 getätigten Einlagen in der Steuererklärung 2012 nicht mehr berücksichtigt werden. Anrechenbar sei indessen die Einlage im Jahr 2012, weshalb die Einsprache insoweit gutzuheissen sei. An diesem Standpunkt hält die Amtsstelle in der Beschwerde-/Rekursantwort fest. Weil die Einlage mit der Einzahlung in den ausschliesslich zweckgebundenen Erneuerungsfonds der Verfügungsmacht des einzelnen Stockwerkeigentümers entzogen sei, trete der Vermögensabfluss in jenem Zeitpunkt ein. Der von den Pflichtigen erwähnte Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vermöge nicht zu überzeugen.

In Beschwerde und Rekurs machen die Pflichtigen geltend, sie hätten nach Errichtung des Erneuerungsfonds im Jahr 2008 angenommen, dass die Unterhaltskosten erst im Zeitpunkt der Rechnungsstellung abgezogen werden könnten. Die anscheinend ab Steuerjahr 1993 geltende zürcherische Praxis, wonach schon die Einlage in den Erneuerungsfonds als abzugsfähiger Unterhalt gelte, sei weder gesamtschweizerisch einheitlich noch in der Lehre unumstritten. Die Wegleitung zur Steuererklärung äussere sich nicht dazu, sondern verweise bloss auf ein Merkblatt des kantonalen Steueramts. Die Pflichtigen hätten keineswegs einen ungebührlichen steuerlichen Vorteil angestrebt. Der streitbetroffene Abzug sei ihnen daher aufgrund von Treu und Glauben zu gewähren. Im Übrigen hätte die Veranlagungsbehörde der Zusammenstellung der Liegenschaftskosten, die den Steuererklärungen beigelegt habe, entnehmen können, dass die Pflichtigen Zahlungen an den Erneuerungsfonds geleistet hätten. Schliesslich sei auf einen Entscheid des Steuergerichts Basel-Landschaft vom 15. April 2005 hinzuweisen, worin in einem nahezu identisch gelagerten Sachverhalt der angebehrte Abzug gewährt worden sei.

b) Es steht fest, dass die Pflichtigen die Leistung für den Erneuerungsfonds der Liegenschaft ...strasse ... 16 von insgesamt Fr. 17'531.- für die Jahre 2008 - 2011 erst in der Steuererklärung 2012 geltend gemacht haben. Die in E. 2b skizzierte Praxis, wonach Einlagen eines Stockwerkeigentümers in den Erneuerungsfonds als Liegenschaftsunterhalt abgezogen werden können, darf entgegen der Auffassung der Pflichtigen als allgemein bekannt gelten. Wie sie selbst einräumen, verweist die Wegleitung zur Steuererklärung – seit Jahren – auf das Merkblatt des kantonalen Steueramts über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kosten für den Unterhalt und die Verwaltung von Liegenschaften (ab Steuerperiode 2010 gilt die Fassung vom 13. November 2009 [ZStB I Nr. 18/821]; in den hier ebenfalls interessierenden Steuerperioden 2008 und 2009 war die Fassung vom 31. August 2006 massgebend [ZStB I Nr. 18/820]). Sämtliche Weisungen des kantonalen Steueramts sind auch im Internet publiziert ([www.steuern.ch](http://www.steuern.ch)). Anzumerken ist, dass das Steuerrekursgericht diese Praxis wiederholt bestätigt hat; der Entscheid ST.2009.21 + DB.2009.13 vom 23. September 2009 ist ebenfalls im Internet veröffentlicht ([www.strgzh.ch](http://www.strgzh.ch)). Im Übrigen entspricht es einem allgemeinen Grundsatz, dass sich ein Bürger nicht auf die eigene Rechtsunkenntnis berufen kann; diese Regel ist von der Rechtsprechung auch auf dem Gebiet des Steuerrechts wiederholt bestätigt worden (statt vieler StRG, 23. August 2013, DB.2012.230 + ST.2012.255, E. 4c/bb mit Hinweis auf BGr, 25. Ju-

li 2006, 2P.191/2006, E. 2.2; BGE 124 V 215, E. 2b/aa [www.strgzh.ch]). Die zürcherische Praxis, wonach bereits die Zahlung in den Erneuerungsfonds und nicht erst die spätere Verwendung der Mittel als abzugsfähiger Unterhalt gilt, ist deswegen sachgerecht, weil der einzelne Stockwerkeigentümer mit der Einlage über seine Mittel verfügt hat. Wie in E. 2b festgehalten, gilt die nämliche Rechtslage auch bei der direkten Bundessteuer. Sodann ist diese Lösung wesentlich praktikabler als die Gewährung des Abzugs erst im späteren Zeitpunkt der Mittelverwendung. Dies gilt insbesondere auch deswegen, weil sich Unterhalts- und Renovationsarbeiten oft über mehr als eine Steuerperiode erstrecken. Weder der von den Pflichtigen ins Recht gelegte Entscheid des Steuergerichts Basel-Landschaft vom 15. April 2005, der einen anderen Sachverhalt betrifft, noch die abweichende Lehrmeinung von Dieter Egloff (in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Band 1, 3. A., 2009, § 39 N 47 f.) geben Anlass, diese Praxis zu ändern. Wie Egloff einräumt, stellt die Praxis im Kanton Aargau ebenfalls auf die Einlage in den Erneuerungsfonds ab (AGVE 1999, 402), was sich "aus Gründen der Praktikabilität sowie der Sicherung der Zahlungsfähigkeit der Stockwerkeigentümergeinschaften" vertreten lasse. Die Behauptung der Pflichtigen, dass gesamtschweizerisch eine uneinheitliche Praxis bestehe, wird nicht näher dargelegt. Sodann ist dem kantonalen Steueramt beizupflichten, dass es für die vorliegend zu beurteilende Rechtsfrage nicht darauf ankommt, ob mit Bezug auf den Vermögensabfluss auf den Zeitpunkt der Verpflichtung (Soll-Methode) oder der Zahlung (Ist-Methode) abgestellt wird. Schliesslich ist der von den Pflichtigen erhobene Vorwurf zurückzuweisen, dass das kantonale Steueramt den Grundsatz von Treu und Glauben missachtet habe. Denn es war Sache der Pflichtigen, in der Steuererklärung einkommensmindernde Tatsachen wie den Liegenschaftenunterhalt geltend zu machen. Wenn sie dies versäumt haben, war die zuständige Steuerkommissärin nicht gehalten, aus den Beilagen zur Steuerklärung nach solchen Abzugsmöglichkeiten zu forschen.

Diese Erwägungen führen zur Abweisung von Beschwerde und Rekurs.

4. Wie in E. 1 festgehalten, darf sich das Steuerrekursgericht nicht zu der ausserhalb des Streitgegenstands liegenden Frage äussern, ob auf die – offenbar rechtskräftigen – Veranlagungen für die Steuerperioden 2008 - 2011 zurückgekommen werden könne. Ein solches Begehren hätten die Pflichtigen an das kantonale Steueramt zu richten.

5. Bei diesem Prozessausgang sind die Verfahrenskosten den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG, § 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2. Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

[...]