



Entscheid

16. Dezember 2016

Mitwirkend:

Einzelrichter Christian Mäder und Gerichtsschreiberin Andrea Schmid

In Sachen

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

vertreten durch C AG,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

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 2013 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2013

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend der bzw. die Pflichtige, zusammen die Pflichtigen) deklarierten in der Steuererklärung 2013 für die dem Pflichtigen zur Hälfte gehörenden Mehrfamilienhäuser ...strasse 139, 161 und 162 in D/AG effektive Unterhalts- und Verwaltungskosten von insgesamt (Fr. 186'759.29 : 2 =) rund Fr. 93'380.-. Als pensionierter E verwaltet der Pflichtige drei Mehrfamilienhäuser mit insgesamt 18 Wohnungen.

Mit Veranlagungsverfügung für die direkte Bundessteuer 2013 sowie Einschätzungsentscheid für die Staats- und Gemeindesteuern 2013 vom 31. Juli 2015 liess die Steuerkommissarin die geltend gemachten Liegenschaftenunterhaltskosten nur im Umfang von Fr. 76'608.- zu, wovon der hälftige Anteil von Fr. 38'304.- auf die Pflichtigen entfiel. Dementsprechend setzte sie das steuerbare Einkommen auf Fr. 145'700.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 88'100.- (satzbestimmend Fr. 146'600.-; Staats- und Gemeindesteuern) fest; das steuerbare Vermögen belief sich auf Fr. 73'000.- (satzbestimmend Fr. 382'000.-).

B. Das kantonale Steueramt hiess die Einsprachen der Pflichtigen am 30. Juni 2016 hinsichtlich der Liegenschaften in D teilweise gut und anerkannte neu einen Liegenschaftenunterhalt von Fr. 43'352.- gemäss folgender Aufstellung:

Aargau, D, ...str. 139 / 161 / 162	Fr.
Allg. Reparaturen	71'959.-
Geräteersatz	4'086.-
Buchhaltung	4'333.-
Gebäudeversicherung	3'830.-
NK Leerstände	394.-
Inseratekosten	426.-
Aus Kulanz: Büromaterial pauschal	100.-
Aus Kulanz: EDV pauschal	300.-
Aus Kulanz: Telefon, PTT, Briefmarken pauschal	200.-
Übrige Aufwände	1'076.-
	86'704.-
Anteil 50%	<u>43'352.-</u>

Weil das Amt gleichzeitig die effektiven Unterhalts- und Verwaltungskosten für die von den Pflichtigen bewohnte Liegenschaft ...strasse 81 gegenüber dem Veranlagungs-/Einschätzungsentscheid von Fr. 14'711.- auf Fr. 5'956.- herabsetzte, was den Pflichtigen zuvor mit Veranlagungs-/Einschätzungsvorschlag vom 22. April 2016 in Aussicht gestellt worden war und wozu diese am 7. Juni 2016 Stellung genommen hatten, erhöhte sich das steuerbare Einkommen auf Fr. 149'400.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 88'900.- (satzbestimmend Fr. 150'300.-; Staats- und Gemeindesteuern). Das steuerbare Vermögen blieb unverändert.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 26. Juli 2016 liessen die Pflichtigen dem Steuerrekursgericht beantragen:

"Zusätzlich zu den bereits berücksichtigten Kosten für den Liegenschaftunterhalt der Liegenschaft D AG sind folgende Kosten je zur Hälfte steuerlich in Abzug zu bringen:

- Fr. 313.- für Bankspesen
- Fr. 198.75 für Büromaterial (statt Fr. 100.-)
- Fr. 1'300.- für EDV (statt Fr. 300.-)
- Fr. 6'695.- für Fahrkosten und privates Arbeitszimmer.

Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Gegenpartei."

In seiner Beschwerde-/Rekursantwort vom 22. August 2016 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich nicht vernehmen.

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

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 vermin-

dert. 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.

Streitgegenstand des Beschwerde-/Rekursverfahrens bilden einzig die dem Pflichtigen im Zusammenhang mit der Bewirtschaftung der Liegenschaften ...strasse 139, 161 und 162 in D erwachsenen Bankspesen, Fahrkosten und Aufwendungen für ein privates Arbeitszimmer, ferner die vom kantonalen Steueramt nicht anerkannten Teilbeträge von Fr. 98.75 für Büromaterial und Fr. 1'000.- für EDV.

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 (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 32 N 37 DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 30 N 36 ff. StG). 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 48b StG). Ferner sind all jene Aufwendungen nicht abzugsfähig, die sich als Lebenshaltungskosten erweisen (Art. 34 lit. a DBG, § 33 lit. a StG).

Besorgt eine steuerpflichtige Person die Verwaltung ihres (beweglichen wie unbeweglichen) Vermögens selbst, kann sie dafür keinen Abzug beanspruchen; dies gilt nur für Drittkosten. Somit können Eigenleistungen an einer Liegenschaft nicht steuermindernd geltend gemacht werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 32 N 14 und N 120 DBG sowie § 30 N 13 und N 108 StG). Das Merkblatt des kantonalen Steueramts über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kosten für den Unterhalt und die Verwaltung von Liegenschaften vom 13. November 2009 (ZStB Nr. 18/821; im Folgenden Merkblatt) hält hierzu fest:

"Rz 24 Kosten der Verwaltung *durch Dritte* sind abzugsfähig. Als Verwaltungskosten qualifizieren sämtliche Ausgaben, die mit der allgemeinen Verwaltung einer Liegenschaft zusammenhängen, insbesondere Auslagen für Porto, Telefon,

Inserate, Formulare, Betreibungen und Entschädigung an Liegenschaftsverwaltungen.

...

Rz 26 Nicht als Verwaltungskosten in Abzug gebracht werden können eigene Arbeiten (sog. Eigenleistungen) eines Hauseigentümers."

Für die direkte Bundessteuer sieht Art. 1 Abs. 1 lit. c der Verordnung der ESTV über die abziehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens vom 24. August 1992 eine ähnliche Bestimmung vor.

b) Soweit ein Pflichtiger Liegenschaftunterhalt geltend macht, hat er nach der im Steuerrecht allgemein geltenden Beweislastregel von Art. 8 ZGB die steuermindernden Sachumstände darzutun und nachzuweisen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 123 N 78 DBG und § 132 N 91 StG).

3. a) Das kantonale Steueramt wies in den Einspracheentscheiden zunächst auf das Merkblatt sowie auf weitere, gemäss Verwaltungs- und Gerichtspraxis zu berücksichtigende Aufwendungen hin. Sodann führte die Amtsstelle aus, dass zwar die Kosten für die Verwaltung durch Dritte, nicht aber Eigenleistungen abgezogen werden könnten. Vorliegend müsse es bei den gemäss Veranlagungs-/Einschätzungsvorschlag vom 22. April 2016 zugestandenen Positionen sein Bewenden haben. Mit der Gewährung von Pauschalbeträgen für Büromaterial, EDV und Telefon/PTT/Briefmarken sei das kantonale Steueramt den Pflichtigen entgegengekommen; ausser Betracht falle jedoch ein Abzug für Weiterbildungskosten im Liegenschaftsbereich. In der Beschwerde-/Rekursantwort hält die Amtsstelle an ihrem Standpunkt fest.

b) Zur Begründung von Beschwerde und Rekurs wird geltend gemacht, dass die vom Pflichtigen wahrgenommene Selbstverwaltung vor Ort die Beauftragung und Überwachung der Handwerker, Arbeiten im Zusammenhang mit der Vermietung sowie eigenhändige Reparaturen umfasse. Zu Hause erledige er die Mietadministration, pflege verschiedene Kontakte und bereite die – durch Dritte geführte – Buchhaltung vor. Der Pflichtige habe seine Aufwendungen umfassend dokumentiert; allfällige erforderliche weitere Unterlagen würden offeriert. Wie sich aus dem Gesetz und dem Merkblatt ergebe, könnten sämtliche mit der Bewirtschaftung einer Liegenschaft zusammenhän-

genden Gewinnungskosten abgezogen werden. Entgegen der Auffassung des kantonalen Steueramts würden nicht Eigenleistungen, sondern mit diesen zusammenhängende Spesen geltend gemacht. Die Verweigerung der beantragten Kosten für das Fahrzeug und das private Arbeitszimmer entspreche zwar der restriktiven Veranlagungspraxis des Kantons Zürich, stehe jedoch im Widerspruch zu jener des Kantons Aargau. Für diese beiden Positionen müssten die gleichen Grundsätze gelten, wie sie bei der Würdigung als Berufskosten zum Zug kämen. Sodann sei das kantonale Steueramt in Willkür verfallen, wenn es die – belegten – Kosten für Büromaterial, EDV, Telefon usw. nur aus Kulanz teilweise anerkenne; vielmehr handle es sich um Mischausgaben, die teilweise Gewinnungskosten darstellten. Der von der Amtsstelle geforderte Nachweis, dass die geltend gemachten Aufwendungen allein der Liegenschaftsverwaltung gedient hätten, sei unangemessen. Obwohl die Schätzungen sehr tief ausgefallen seien, würden "aus Gründen der Verhältnismässigkeit" nur die im Rechtsmittelantrag angeführten Positionen angefochten; in Bezug auf diese werde an der Stellungnahme vom 7. Juni 2016 zum Veranlagungs-/Einschätzungsvorschlag festgehalten.

4. a) Für die Beurteilung des vorliegenden Rechtsstreits ist der tatsächliche Sachverhalt massgebend, also die vom Pflichtigen vorgenommene Selbstverwaltung seiner drei Mehrfamilienhäuser in D/AG. Welche – nach dem Gesagten grundsätzlich abzugsfähigen – Kosten bei einer Drittverwaltung angefallen wären, tut daher nichts zur Sache.

b) Sind Eigenleistungen nach dem in E. 2a Gesagten nicht abzugsfähig, so gilt dies grundsätzlich auch für die mit der Erbringung dieser Eigenleistungen zusammenhängenden Unkosten. Besorgt also ein Grundeigentümer den Gartenunterhalt selbst, statt einen Gärtner damit zu beauftragen, kann er zwar das hierfür erforderliche Material (wie z.B. den Ersatz von schadhaft gewordenen Gartenplatten) als Unterhalt geltend machen, nicht aber damit verbundene weitere Aufwendungen, wie z.B. Transport- oder Versandkosten. Gleich verhält es sich im vorliegenden Fall. Weil den Pflichtigen für die Selbstverwaltung der drei Mehrfamilienhäuser kein Unterhaltsabzug zusteht, gilt dies in gleicher Weise für die geltend gemachten, damit zusammenhängenden Fahrkosten. Daran vermag der Hinweis der Pflichtigen auf eine angeblich andere Veranlagungspraxis im Kanton Aargau nichts zu ändern.

c) Aus dem nämlichen Grund muss den Pflichtigen der beanspruchte Abzug für ein privates Arbeitszimmer für die im Eigenheim in F erledigten Büroarbeiten versagt bleiben. Hinzu kommt, dass nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts zu den Berufskosten ein Abzug für das private Arbeitszimmer nur gewährt wird, wenn die steuerpflichtige Person regelmässig einen wesentlichen Teil ihrer beruflichen Arbeit zu Hause erledigen muss, weil der Arbeitgeber ein geeignetes Arbeitszimmer nicht zur Verfügung stellt, und wenn sie in ihrer Privatwohnung über einen besonderen Raum verfügt, der zur Hauptsache beruflichen und nicht privaten Zwecken dient (BGr, 4. März 2015, 2C_693/2014 und 2C_694/2014). Ob diese Voraussetzungen hier erfüllt sind, erscheint nach den Akten als ungewiss. Jedenfalls ist das Kriterium der Wesentlichkeit vorliegend offensichtlich nicht erfüllt, weil mindestens 40% eines 100% Pensums zu Hause verrichtet werden müssen (so StRK BS, 24. Oktober 2013, BStPra 5/2015, S. 285 ff.).

d) Nach Auffassung von Richner/Frei/Kaufmann/Meuter sind eigene Kosten für die Vermietung wie Auslagen für Porti, Telefon, Inserate, Formulare, Betreibungen und Prozesse ebenfalls abzugsfähig, weil es sich bei genauer Betrachtung um Drittverwaltungskosten handle (Art. 32 N 120 DBG bzw. § 30 N 108 StG). Wenn das kantonale Steueramt in den Einspracheentscheiden im Sinn der Einwendungen der Pflichtigen vom 2. März 2016 für Büromaterial einen Anteil von Fr. 100.- zum Abzug zugelassen hat, lässt sich dies nicht beanstanden. Dasselbe gilt für die Quote von Fr. 300.- an den EDV-Kosten. Hier fällt ins Gewicht, dass heutzutage mindestens ein Computer samt Drucker auch bei Nichterwerbstätigen zur Standardausrüstung eines Haushalts gehört und nach allgemeiner Lebenserfahrung überwiegend zu privaten Zwecken genutzt wird. Daran vermögen die Ausführungen der Pflichtigen in den Einwendungen vom 7. Juni 2016 zum Einschätzungsvorschlag vom 22. April 2016, worauf in Beschwerde und Rekurs pauschal verwiesen wird, nichts zu ändern.

e) Wie in E. 1 festgehalten, sind nur notwendige Aufwendungen als Gewinnungskosten steuermindernd zu berücksichtigen. Dies gilt auch mit Bezug auf den Liegenschaftenunterhalt. Wenn die Pflichtigen Bankspesen geltend machen, die ihnen aufgrund von Bareinzahlungen der Mieter am Postschalter erwachsen, handelt es sich hierbei nicht um notwendige Spesen. Denn die entsprechenden Auslagen liessen sich mittels eines zweckmässigen Zahlungsverkehrs (Dauerauftrag oder LSV-Auftrag) vermeiden. Auch wenn der Pflichtige gewisse Aufwendungen für die Liegenschaften mit

seiner Kreditkarte bezahlt, kann die Jahresgebühr für deren Nutzung nicht als Unterhalt gelten. Die Verweigerung des entsprechenden Abzugs erweist sich daher als rechens.

Diese Erwägungen führen zur Abweisung von Beschwerde und Rekurs.

5. Im Licht der Ausführungen in E. 4d wird das kantonale Steueramt wohl die Frage prüfen, ob für gewisse im Zusammenhang mit der Vermietung von Liegenschaften im Privatvermögen erwachsende Verwaltungskosten ein Abzug gewährt werden soll. Aus Gründen der Veranlagungsökonomie handelt es sich dabei um eine Pauschale. Denn wie gerade der vorliegende Fall zeigt, stehen die substantiierte Darlegung und der Nachweis von effektiven Kosten kaum in einem vernünftigen Verhältnis zur möglichen Steuerersparnis.

6. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG) und steht ihnen keine Parteientschädigung zu (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 und § 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 abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]