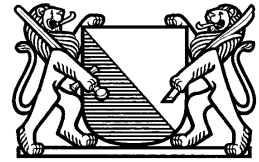


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



2. Abteilung

2 DB.2017.50
2 ST.2017.63

Entscheid

15. Mai 2017

Mitwirkend:

Einzelrichter Christian Mäder und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

1. **A**,
Steuergemeinde C,
2. **B**,
Steuergemeinde C,

Nr. 2 vertreten durch Nr. 1,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

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

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Süd,
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) sind Eigentümer der Einfamilienhaus-Liegenschaft ...strasse ... in D. In der Steuererklärung 2013 deklarierten sie effektive Unterhaltskosten für diese Liegenschaft von insgesamt Fr. 37'357.-; von diesen entfiel ein Betrag von Fr. 23'084.- auf die Position "Rasen neu ansäen". Mit Auflage vom 30. Oktober 2015 verlangte der Steuerkommissär weitere Aufschlüsse zu dieser und weiteren – hier nicht interessierenden – Positionen, wozu sich die Pflichtigen am 30. November 2015 äusserten. Der Steuerkommissär stellte sich in der Folge auf den Standpunkt, dass der neu angesäte Rasen nicht als Unterhalt, sondern als Neugestaltung zu würdigen sei; ferner strich er einige weitere, als Verbrauch eingestufte Aufwendungen und anerkannte Unterhaltskosten nur im Umfang von Fr. 13'547.-. Dementsprechend setzte er das steuerbare Einkommen mit Veranlagungsverfügung vom 4. Januar 2016 auf Fr. 232'000.- (direkte Bundessteuer) und mit Einschätzungsentcheid vom gleichen Tag auf Fr. 232'200.- (satzbestimmend Fr. 240'400.-; Staats- und Gemeindesteuern) fest; das steuerbare Vermögen belief sich auf Fr. 1'165'000.- (satzbestimmend Fr. 1'485'000.-; nur Staats- und Gemeindesteuern).

B. Im Einspracheverfahren, das u.a. das Ansäen des Rasens betraf, erliess der Steuerkommissär am 24. Juni 2016 eine weitere Auflage. Weil er die von den Pflichtigen am 27. Juli 2016 eingereichten Unterlagen für ungenügend erachtete, erging am 15. August 2016 eine gleichlautende Mahnung der Akteneinforderung. Mit Eingabe vom 29. August 2016 anerkannten die Pflichtigen einen wertvermehrenden Anteil der Position "Rasen neu ansäen" von (Rasenkantenplatten Fr. 2'021.- + Anteil Arbeit Fr. 2'000.- + Automower Fr. 5'200.- =) Fr. 9'221.-. Am 27. Januar 2017 hiess das kantonale Steueramt die Einsprachen teilweise gut, indem es für den Ersatz des vorhandenen Handrasenmähers einen Anteil von Fr. 3'000.- gewährte. Somit ermässigte sich das steuerbare Einkommen auf Fr. 229'000.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 230'700.- (satzbestimmend Fr. 237'400.-; Staats- und Gemeindesteuern); das steuerbare Vermögen blieb unverändert.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 25./27. Februar 2017 beantragten die Pflichtigen dem Steuerrekursgericht, dass ihnen der verbleibende Anteil an Unterhaltskosten für den neuen Rasen von (Fr. 23'084.- ./ Fr. 9'221.- =) Fr. 13'863.- zum Abzug zuzulassen sei.

Die Beschwerde-/Rekursantwort des kantonalen Steueramts vom 15. März 2017 lautet 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. 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 (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). 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 39 ff. DBG und § 30 N 40 ff. 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 48b 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). 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, Art. 32 N 78 DBG bzw. § 30 N 65 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 48 StG). Ob das Objekt zufolge der Aufwendung wirtschaftlich für den Berechtigten einen höheren Wert aufweist oder nicht, ist somit unerheblich (RB 1997 Nr. 47). Im Übrigen lassen sich bei Umbauten bestehender Gebäude wertvermehrende 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 sowie 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 pflichtgemäsem Ermessen im Sinn von Art. 130 Abs. 2 DBG bzw. § 139 Abs. 2 StG zu schätzen sind.

d) Bei Aufwendungen für die Gartenpflege ist die Abgrenzung zwischen Unterhaltskosten, wertvermehrenden Aufwendungen und Lebenshaltungskosten besonders schwierig und zudem gesamtschweizerisch nicht einheitlich, weil die Kantone auch bei der Festsetzung des Eigenmietwerts über eine gewisse "Bewertungsfreiheit" verfügen. Entsprechend werden Aufwendungen für die Gartenarbeit bei selbst genutzten Liegenschaften nicht überall gleich gewürdigt (BGr, 8. November 2012, 2C_393/2012 + 2C_394/2012, E. 2.3, 7. August 2012, 2C_390/2012 + 2C_391/2012, E. 2.2, je mit Hinweisen auf die Lehre).

3. a) Das kantonale Steueramt erwog in den Einspracheentscheiden, dass gemäss Rz 27 des Merkblatts des kantonalen Steueramtes über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kosten für den Unterhalt und die Verwaltung von Liegenschaften vom 13. November 2009 (ZStB 18/821; im Folgenden Merkblatt) gewöhnliche Gartenunterhaltskosten grundsätzlich abzugsfähig seien; davon ausgenommen seien die Neuanlage eines Gartens sowie Aufwendungen, die den normalen Gartenunterhalt überstiegen (Liebhabelei). Gemäss den detaillierten Schlussrechnungen der E AG Gartenbau vom 9. Dezember 2013 hätten die Hauptarbeiten im Entfernen von vier Obstbäumen samt Wurzelstöcken, im Bearbeiten der gesamten Fläche von 1'000 m² mit der Umkehrfräse, im Planieren und in der Reinplanie sowie im Handaushub für die Rasenkantensteine bestanden. Aus den eingereichten Fotos sei nicht ersichtlich, dass die Rasenfläche aus natürlichen Gründen hätte ersetzt werden müssen. Nach den Akten sei vielmehr anzunehmen, dass sich der Ersatz aufgrund der Investition in einen Automower bzw. als Vorbereitung für einen solchen aufgedrängt habe. Sodann zeigten die Schlussrechnung sowie die eingereichten Bilder, dass die Pflichtigen den Garten neu gestaltet hätten und kein gleichwertiger Ersatz vorliege. Für die Auswechslung des bestehenden Handrasenmähers könne zusätzlich ein werterhaltender Anteil von Fr. 3'000.- gewährt werden.

An diesem Standpunkt hält die Amtsstelle in der Beschwerde-/Rekursantwort fest. Aus der Arbeitsbeschreibung in der Rechnung des Gartenbauunternehmens und den übrigen Akten gehe keine "defekte" Rasenfläche hervor. Weil das Hausgrundstück ...strasse ... an die Landwirtschaftszone grenze, müsse erfahrungsgemäss mit vermehrter Unkrautbildung gerechnet werden.

b) Zur Begründung von Beschwerde und Rekurs bringen die Pflichtigen vor, dass der zuständige Steuerkommissär in allen Auflagen und Akteneinforderungen stets dasselbe eingefordert habe. Dabei habe er an die Art und die Qualität der beizubringenden Unterlagen unangemessen hohe Anforderungen gestellt. Für das Neuansäen eines Rasens seien weder Pläne noch eine Baubewilligung erforderlich. Sie vermöchten nur Fotos des Zustands vor und nach der Sanierung sowie die entsprechenden Rechnungen einzureichen. Der Streit betreffe den Anteil der abzugsfähigen Unterhaltskosten, die in der Rechnung der E AG Gartenbau vom 9. Dezember 2013 ersichtlich seien. Entgegen der Auffassung des Steuerkommissärs handle es sich nicht um eine andere Anlage. Vielmehr hätten sie einzig den Rasen mit anderen Samen neu angesät. Es habe sich nämlich gezeigt, dass die Vertilgung des Unkrauts ebenso wenig nütze wie ein bloss partieller Ersatz des Rasens. Anlässlich der umfassenden Sanierung sei weder die Gesamtfläche noch die Geländeform noch der Zweck verändert worden. Bei den vier entfernten Bäumen handle es sich um 2 m grosse Spalierbäume, von denen zwei schon abgestorben gewesen seien. Es sei ihnen darum gegangen, den ursprünglichen Zustand des Rasens vor acht Jahren wiederherzustellen. Für das künftige Rasenmähen habe sich der Einsatz eines Automowers angeboten. Hierfür hätten lediglich stellenweise Rasenkantensteine verlegt werden müssen; die damit verbundenen Aufwendungen anerkannten sie als wertvermehrend.

4. a) Laut Art. 126 DBG bzw. § 135 StG muss der Steuerpflichtige alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Abs. 1). Er muss auf Verlangen der Veranlagungsbehörde insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen, Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen (Abs. 2). In der Regel verlangt die Veranlagungsbehörde schriftliche Auskünfte in der Form einer klar spezifizierten Auflage. Nach dem in Art. 5 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 verankerten Grundsatz der Verhältnismässigkeit muss eine Auflage geeignet sein, den rechtserheblichen Sach-

verhalt zu erhellen, hierzu auch notwendig und schliesslich der steuerpflichtigen Person zumutbar sein (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 126 N 33 DBG bzw. § 135 N 34 StG). Nach dem vorne in E. 2d Gesagten ist die Abgrenzung zwischen abzugsfähigen und nicht abzugsfähigen Aufwendungen insbesondere im Bereich des Gartenunterhalts schwierig. Aus diesem Grund lässt es sich nicht beanstanden, dass der Steuerkommissär im Veranlagungs- wie im Einspracheverfahren eine Auflage zur näheren Klärung des Sachverhalts erlassen und diese – aus formellen Gründen (vgl. Richner/Frwei/Kaufmann/Meuter, Art. 130 N 46 ff. DBG bzw. § 139 N 66 ff. StG) – im Einspracheverfahren auch gemahnt hat.

b) Wie das Bundesgericht festgehalten hat (vorne E. 2d), lässt das Bundesrecht den Kantonen nicht nur bei der Festsetzung des Eigenmietwerts, sondern auch bei der Anrechnung des mit diesem zusammenhängenden anrechenbaren Liegenschaftunterhalts einen gewissen Spielraum. Unter dem Randtitel "Gartenunterhaltskosten" hält das Merkblatt in Rz 27 fest:

"Gewöhnliche Gartenunterhaltskosten sind grundsätzlich abzugsfähig. Davon ausgenommen sind die Neuanlage eines Gartens sowie Aufwendungen, die den normalen Gartenunterhalt übersteigen (Liebhaberei)."

Sodann erklärt der Abgrenzungskatalog in Rz 49 unter Ziffer 5.3 "Gartenunterhalt" als abzugsfähig:

"B. Kosten für ordentlichen Gartenunterhalt. Normale Rasenpflege, Reparatur oder gleichwertiger Ersatz des Rasenmähers, Baumschnitt, Schädlingsbekämpfung, etc. (keine luxuriösen Aufwendungen) ..."

Beim genannten Merkblatt handelt es sich um eine Verwaltungsverordnung, d.h. um die Dienstanweisung einer Behörde, mit der eine einheitliche, gleichmässige und sachgerechte Praxis des Gesetzesvollzugs sichergestellt werden soll. Als blosse Verwaltungsverordnungen statuieren Kreisschreiben keine Rechte und Pflichten der Privaten und sind sie keine Rechtsquellen des Verwaltungsrechts (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. A., 2016, Rz 81 ff. mit Hinweisen). Das Steuerrekursgericht ist als Gericht bei der Auslegung des Gesetzes an diese Dienstanweisungen nicht gebunden, sondern prüft allein, ob die Veranlagung mit dem Steuergesetz übereinstimmt. Es berücksichtigt Verwaltungsverordnungen bei seiner Entscheidung allerdings, soweit diese eine dem Einzelfall gerecht werdende Auslegung der mass-

geblichen Bestimmung zulässt, weil es nicht ohne Not von einer einheitlichen Praxis der Verwaltungsbehörden abweichen will (BGE 122 V 19, mit Hinweisen; vgl. auch BGE 132 V 200).

c) Die Rechnung der E AG Gartenbau vom 9. Dezember 2013 betreffend "Gartenumänderung" enthält folgende Umschreibung der Gärtnerarbeiten:

"Das nötige Material und die Maschinen auf die Baustelle transportieren.

Roden: Vier Obstbäume entfernen inklusiv Wurzelstöcke. Grüngut aufladen und entsorgen.

Rasenfläche: Bestehende Wiese mit Herbizid behandeln. Anschliessend die Wiese schneiden und das abgestorbene Grüngut zusammennehmen und entsorgen. Den Oberboden auf der gesamten Fläche mit der Umkehrfräse bearbeiten und anschliessend planieren. Zur Erhaltung einer besseren Bodenstruktur wird noch Agrosil eingearbeitet (Bodenverbesserungsgranulat). Reinplanie auf dem Oberboden erstellen, maschinell wird das Saatgut ausgebracht. Die Fläche wird mit einem Herbstdünger ausreichend Nährstoffe erhalten, jedoch nur so stark, dass der Rasen mager durch den Winter kommt. (Rasenhalmes sind weniger pilzanfällig, wenn sie mager über den Winter gehalten werden.) ca. 1'000 m²

Rasenkantensteine: Handaushub für den Rasenkantenstein, dieser wird direkt auf den Oberboden verlegt.

Das anfallende Material aufladen und entsorgen."

d) Auf der Grundlage dieser Arbeitsumschreibung, auf welche die Pflichtigen im Einspracheverfahren wie auch vor Steuerrekursgericht verwiesen haben, und der beigelegten Fotografien fällt eine schlüssige Beurteilung der streitbetroffenen Arbeiten schwer. Das Hausgrundstück Kat.-Nr. ... liegt gemäss Zonenplan der Stadt C südöstlich von D in der Landwirtschaftszone. Wie die Pflichtigen in der Auflagenbeantwortung im Veranlagungsverfahren ausführten, hatten sie anlässlich des 2006 erstellten Ersatzbaus als Umschwung einen "Blumenrasen" gewählt, der 4-5mal jährlich gemäht worden sei. In der Einsprache führten sie aus, die Veränderung betreffe einzig das Saatgut, also die Zusammensetzung der Rasenmischung. Anstelle der früheren mageren Mischung mit wenig Blumenanteil hätten sie nun einen fetteren Samen ohne Blumen angesät. Der Umstand, dass der Rasen nicht mehr vierzehntäglich wie früher, sondern nun mit einem Automower gemäht werde, bedeute keine Zweckänderung. Die Erfahrung habe gezeigt, dass ein kurz geschnittener Rasen vorzuziehen sei. Weil ihr Grundstück an Landwirtschaftsgebiet grenze, habe sich in den vergangenen Jahren immer mehr Unkraut gebildet. In der Auflagebeantwortung im Einspracheverfahren wiesen die Pflichtigen darauf hin, dass die Rasenfläche rund 800 m² ausmache und sich gegenüber früher nicht verändert habe. In der Beschwerde-/Rekursschrift wird

ergänzend ausgeführt, dass zwei der vier Spalierbäume schon abgestorben gewesen seien.

Die wenig aussagekräftige Fotografie des früheren Zustands erweckt den Eindruck eines eher naturnah gehaltenen, offenbar nicht regelmässig gemähten Rasens mit vielen Wiesenblumen. Angesichts der Lage des Grundstücks Kat.-Nr. ... in der Landwirtschaftszone neben landwirtschaftlich genutzten Feldern entspricht es der allgemeinen Erfahrung, dass in einem Rasen über kurz oder lang auch verschiedene Blumen und Unkräuter spriessen. Von einem Mangel, der einer Instandstellung oder Sanierung bedürfte, kann deswegen nicht gesprochen werden. Vielmehr ist es eine Frage des Geschmacks, ob der Hausumschwung eher naturnah oder eher künstlich ausgestaltet wird. So gesehen erscheint die Umwandlung der früheren, eher wiesenähnlichen Fläche in einen pflegeleichten Rasen nicht als Unterhalt. Ob es sich bei einer solchen Massnahme um Lebenshaltungskosten oder Wertvermehrung – für letztere spricht der Umstand, dass der Markt einem pflegeleichten Rasen den Vorzug geben dürfte – handelt, kann hier offenbleiben. Nach Darstellung der Pflichtigen sind zwei noch lebende Spalierbäume gefällt worden; diese Massnahme stellt offensichtlich keinen Unterhalt dar, sondern dürfte im Hinblick auf den vorgesehenen Einsatz eines Automowers erfolgt sein. Als Unterhalt ist höchstens die Beseitigung der beiden offenbar schon abgestorbenen Bäume zu würdigen, was allerdings kaum ins Gewicht fällt.

Hinzu kommt, dass das Merkblatt in Rz. 27 nur "gewöhnliche" Gartenunterhaltskosten zum Abzug zulässt und Rz 5.3 des Abgrenzungskatalogs von Kosten für "ordentlichen" Gartenunterhalt sowie "normale" Rasenpflege spricht. Angesichts des in E. 2d erwähnten Spielraums, welcher das Bundesgericht den Kantonen bei der Festlegung der abzugsfähigen Gartenpflege einräumt, besteht für das Steuerrekursgericht kein Anlass, von der eher restriktiven Linie des Merkblatts abzuweichen (ebenso StRG, 13. Januar 2017, 2 DB.2016.237 + 2 ST.2016.287, wo entsprechend dem Merkblatt für die Asphaltierung eines gekiesten Vorplatzes kein Unterhaltskostenanteil gewährt wurde).

Nachdem das Bundesgericht im Entscheid 2C_390/2012 + 2C_391/2012 vom 7. August 2012 – freilich mit Blick auf das fortgeschrittene Alter der Beschwerdeführerin – den Ersatz eines "gewöhnlichen" Rasenmähers durch einen Automower als Unterhalt anerkannt hat, ist das kantonale Steueramt im Einspracheverfahren zu Recht

auch so verfahren. In Anbetracht der gängigen Angebote erscheint der hierfür zugestandene Betrag von Fr. 3'000.- als angemessen.

5. Diese Erwägungen führen zur Abweisung von Beschwerde und Rekurs. Bei diesem Prozessausgang sind die Gerichtskosten den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG, § 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]