



## Entscheid

10. Juli 2017

Mitwirkend:

Einzelrichter Christian Mäder und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

**A,**

vertreten durch B, Treuhandbüro,

**Beschwerdeführerin/  
Rekurrentin,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

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

**Beschwerdegegnerin,**

**Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2015 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2015**

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend die Pflichtige) ist Eigentümerin der Einfamilienhaus-Liegenschaft .....strasse 5a in der Gemeinde C. In der Steuererklärung 2015 deklarierte sie effektive Unterhaltskosten für diese Liegenschaft von insgesamt Fr. 12'195.-; darin inbegriffen waren Aufwendungen für das Fällen einer Föhre. Die Steuerkommissarin stellte sich auf den Standpunkt, dass die Entfernung des Baums im geschätzten Betrag von Fr. 1'000.- nicht abzugsfähig sei. Dementsprechend setzte sie das steuerbare Einkommen mit Veranlagungsverfügung vom 15. September 2016 auf Fr. 97'500.- (direkte Bundessteuer) und mit Einschätzungsentscheid vom gleichen Tag auf Fr. 93'300.- (satzbestimmend Fr. 96'200.-; Staats- und Gemeindesteuern) fest; das steuerbare Vermögen belief sich auf Fr. 2'135'000.- (satzbestimmend Fr. 2'310'000.-).

B. Im Einspracheverfahren, das sich einzig auf die Aufwendungen für das Fällen der Föhre bezog, verlangte die Steuerkommissarin am 3. November 2016 einen detaillierten und belegten Kostennachweis. Nachdem die Pflichtige am 15. November 2016 eine Rechnungskopie der Gärtnerei D eingereicht hatte, erliess die Steuerkommissarin am 22. November 2016 eine Mahnung, womit sie nach dem auf die Baumfällung entfallenden Teilbetrag der Rechnung fragte. Am 30. November 2016 reichte die Pflichtige die diesbezügliche Rechnung über Fr. 1'156.15 ein. Daraufhin wies das kantonale Steueramt die Einsprachen am 11. April 2017 ab. Weil der die Fällung der Föhre betreffende Anteil der Gärtnerrechnung um Fr. 156.- höher ausfiel, als ursprünglich angenommen, erhöhte sich das steuerbare Einkommen auf Fr. 97'700.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 93'500.- (satzbestimmend Fr. 96'300.-; Staats- und Gemeindesteuern); das steuerbare Vermögen blieb unverändert.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 25. April 2017 liess die Pflichtige dem Steuerrekursgericht beantragen, dass der von ihr für die Fällung der Schwarzföhre aufgewendete Betrag von Fr. 1'156.- als Liegenschaftunterhalt anzurechnen und das steuerbare Einkommen dementsprechend auf Fr. 96'562.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 95'212.- (Staats- und Gemeindesteuern) herabzusetzen sei. Ausserdem verlangte sie eine Parteientschädigung.

Die Beschwerde-/Rekursantwort des kantonalen Steueramts vom 17. Mai 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/Kauf-

mann/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, Kehrrecht 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

pflichtgemässen 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 für die Beurteilung des Sachverhalts die zürcherische Praxis massgebend sei, weshalb die Pflichtige aus Weisungen anderer Kantone nichts zu ihren Gunsten ableiten könne. Aus der Rechnung Nr. 4117 von D, Gärtnerei und Gartenpflege, gehe hervor, dass die Schwarzföhre entfernt worden sei, "um noch stärkere Belagsschäden an der angrenzenden Strasse zu vermeiden". Daraus folge, dass die Pflanzung der Föhre an der betreffenden Stelle als fehlerhaft zu betrachten sei. Die Pflichtige habe einen Mangel beseitigt und den ordnungsgemässen Zustand wiederhergestellt. Unter diesen Umständen handle es sich bei den umstrittenen Aufwendungen nicht um Unterhalts-, sondern um nachgeholte Anlagekosten. Auch die Tatsache, dass ohne Entfernung weitere Schäden an der angrenzenden Strasse hätten entstehen können, spiele keine Rolle, weil sogenannte "vorgezogene" Unterhaltskosten ebenso wenig abgezogen werden könnten. Da die Kosten für die Baumfällung nicht, wie im Veranlagungs- und Einschätzungsentscheid angenommen, Fr. 1'000.-, sondern Fr. 1'156.- betragen hätten, sei in den Einspracheentscheiden das steuerbare Einkommen um Fr. 156.- zu erhöhen.

b) Zur Begründung von Beschwerde und Rekurs lässt die Pflichtige vorbringen, aus der Gärtnerrechnung gehe hervor, dass die Föhre gefällt worden sei, um noch stärkere Belagsschäden an der angrenzenden Strasse zu vermeiden. Ihres Wissens gehöre das Fällen von zu gross gewordenen, kranken, dürren, Schaden verursachenden oder alten, sturmgefährdeten Bäumen wie in anderen Kantonen zum ordentlichen, werterhaltenden Gartenunterhalt. Eine allfällige strengere Praxis im Kanton Zürich wä-

re harmonisierungswidrig und würde gegen das Gebot der Rechtsgleichheit verstossen.

4. a) 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 des kantonalen Steueramtes über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kosten für Unterhalt und die Verwaltung von Liegenschaften vom 13. November 2009 (ZStB 18/821; 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" bei Einfamilienhäusern wie folgt als abzugsfähig:

"A. Bäume, Sträucher und Pflanzen; b. Pflege / gleichwertiger Ersatz

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 massgeblichen 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).

b) Die von der Pflichtigen im Einspracheverfahren eingereichte Rechnung Nr. 4117 von D, Gärtnerei und Gartenpflege vom 7. November 2015 über insgesamt Fr. 3'958.95 umfasst folgende Arbeiten: "Schwarzföhre stückweise fällen. Kronenpflege an zwei Schwarzföhren und einer Waldföhre. Aufräumen, Abraum, Astschnitt und Stammholz aufladen, abführen und in der Kompostieranlage deponieren". Eine separate Rechnung Nr. 4117 vom gleichen Tag über Fr. 1'156.15 bezieht sich auf das "Fällen einer Schwarzföhre" mit folgender Bemerkung: "Die Föhre wurde gefällt, um noch stärkere Belagsschäden an der anrenzenden Strasse zu vermeiden." Laut Beschwerde-/Rekurschrift war der Baum rund 35 Jahre alt.

c) aa) Gemäss der erwähnten Ziffer 5.3 des Merkblatts gilt der gleichwertige Ersatz eines Baums als Liegenschaftenunterhalt. Es erscheint sachgerecht, die Fällung eines Baums jedenfalls dann gleich zu behandeln, wenn er krank oder gar abgestorben ist. Diese Schlussfolgerung drängt sich insbesondere in jenen Fällen auf, wenn von einem solchen Baum, so z.B. durch herabfallende Äste oder Übertragung einer Krankheit auf andere Bäume, Gefahren ausgehen. Auf der anderen Seite liegt regelmässig kein Unterhalt vor, wenn die Beseitigung eines Baums rein ästhetisch motiviert ist oder der Bequemlichkeit des Eigentümers dient. Verschafft die Rodung eines Baum- oder Buschbestands eine Verbesserung der Aussicht, so könnte in einer solchen Massnahme gar eine Wertvermehrung erblickt werden.

bb) Nach der seitens des kantonalen Steueramts unwidersprochenen und plausiblen Darstellung der Pflichtigen hat die Schwarzföhre – wohl mit ihrem Wurzelwerk – an der an das Hausgrundstück angrenzenden .....strasse Belagsschäden verursacht. Es kann dahingestellt bleiben, ob sich die Gemeinde C als Eigentümerin der Strasse mit der sogenannten Eigentumsfreiheitsklage oder wegen Überschreitung des Grundeigentums durch die Pflichtige zur Wehr setzen könnte. Laut Art. 641 Abs. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB) hat der Eigentümer das Recht, jede ungerechtfertigte Einwirkung auf seine Sache abzuwehren. Aufgrund der nachbarrechtlichen Bestimmung von Art. 684 Abs. 1 ZGB ist jedermann verpflichtet, bei der Ausübung seines Eigentums, wie namentlich beim Betrieb eines Gewerbes auf seinem Grundstück, sich aller übermässigen Einwirkung auf das Eigen-

tum der Nachbarn zu enthalten. Sodann enthält die (zürcherische) Strassenabstandsverordnung vom 19. April 1978 (StrAV) in §§ 14 ff. verschiedene Vorschriften für Pflanzen. Aus dem Sinn und Zweck der Verordnung, die Verkehrssicherheit zu gewährleisten, ergibt sich, dass diese auch nicht durch Wurzelwerk beeinträchtigt werden darf, welches zu Schäden am Strassenbelag führt. Im Übrigen wäre die Baubehörde aufgrund von § 358 des Planungs- und Baugesetzes vom 7. September 1975 ebenfalls verpflichtet, gegen eine drohende oder schon eingetretene Beschädigung der Strasse einzuschreiten.

Dient eine Massnahme der Beseitigung eines rechtswidrigen Zustands, so qualifiziert sich diese nach der Praxis des Steuerrekursgerichts als Unterhalt (StRK III, 12. Dezember 2000 = StE 2001 B 25.6 Nr. 46). Dies gilt auch für die streitbetroffene Fällung der Schwarzföhre. Es kann offenbleiben, ob gleich zu entscheiden wäre, wenn der Grundeigentümer die erforderliche Massnahme fahrlässig verschuldet hätte. Abgesehen davon, dass das kantonale Steueramt seinen Einwand, der Baum sei "am falschen Ort" gepflanzt worden, nicht näher begründet, erscheint dieser Vorwurf in Anbetracht des erwähnten Alters der Schwarzföhre nicht stichhaltig. Anzumerken bleibt, dass Unterhaltsmassnahmen an einer Liegenschaft regelmässig auch dann als solche anerkannt werden, wenn sie wegen einer minder sorgfältigen Gebäudenutzung vorzeitig anfallen.

d) Aufgrund dieser Erwägungen steht der Pflichtigen der für die Fällung der Schwarzföhre aufgewendete Betrag von Fr. 1'156.- als Liegenschaftenerhalt zu. Beschwerde und Rekurs sind daher gutzuheissen. Dies führt bei der direkten Bundessteuer 2015 zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 96'500.- sowie bei den Staats- und Gemeindesteuern 2015 zu einem solchen von Fr. 92'300.- (satzbestimmend Fr. 95'200.-). Das steuerbare Vermögen gemäss Einspracheentscheid von Fr. 2'135'000.- (satzbestimmend Fr. 2'310'000.-) ist unbestritten geblieben.

5. Bei diesem Prozessausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdegegnerin/dem Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Ferner ist den Pflichtigen für das Beschwerde- und Rekursverfahren eine Parteientschädigung zuzusprechen (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). In Anbetracht des klaren Sachverhalts und des geringen Streitwerts rechtfertigt sich für das Beschwerdeverfahren eine Vergütung von (insgesamt) Fr. 400.- (Mehrwertsteuer inbegriffen).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die Beschwerdeführerin wird für die direkte Bundessteuer 2015, Steuerperiode 2015, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 96'500.- veranlagt (Tarif gemäss Art. 36 Abs. 1 DBG; Grundtarif).
2. Der Rekurs wird gutgeheissen. Die Rekurrentin wird für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 2015, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 92'200.- (satzbestimmend Fr. 95'200.-) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 2'135'000.- (satzbestimmend Fr. 2'310'000.-) eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 1 bzw. § 47 Abs. 1 StG; Grundtarif).

[...]