



Entscheid

30. Januar 2020

Mitwirkend:

Einzelrichter Christian Mäder und Gerichtsschreiber Benjamin Briner

In Sachen

A,

vertreten durch B AG,

**Beschwerdeführer/
Rekurrent,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

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

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

betreffend

Direkte Bundessteuer 2016 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2016

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) ist hälftiger Miteigentümer der Einfamilienhaus-Liegenschaft Nr. ..., ... strasse 33, Ortsteil C in der Gemeinde D im Kanton Tessin. In der Steuererklärung 2016 deklarierte er für diese Unterhaltskosten von total Fr. 62'189.- (davon Fr. 28'118.- Gerichts- und Anwaltskosten sowie Fr. 34'071.- für einen "Grenzumbau"). Mit Veranlagungsverfügung direkte Bundessteuer 2016 sowie Einschätzungsentscheid Staats- und Gemeindesteuern 2016 vom 29. April 2019 liess der Steuerkommissär diese Aufwendungen nicht zum Abzug zu. Demgemäss veranlagte er den Pflichtigen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 134'700.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 125'000.- (satzbestimmend Fr. 127'600.-; Staats- und Gemeindesteuern) und mit einem steuerbaren Vermögen von Fr. 943'000.- (satzbestimmend Fr. 1'027'000.-).

B. Eine hiergegen erhobene Einsprache des Pflichtigen wies das kantonale Steueramt am 25. Juli 2019 ab.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 27./28. August 2019 liess der Pflichtige den Antrag erneuern, dass die genannten Unterhaltskosten für die Liegenschaft in D unter Aufhebung des Einspracheentscheids steuermindernd zu berücksichtigen seien. Eventuell sei die Sache zur Neubeurteilung an das kantonale Steueramt zurückzuweisen. Ausserdem verlangte er eine Parteientschädigung.

In seiner Beschwerde-/Rekursantwort vom 20. September 2019 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Rechtsmittel.

Auf die Begründung des Einspracheentscheids und die Parteivorbringen wird, soweit wesentlich, in den nachfolgenden Urteilsgründen zurückgekommen.

Der Einzelrichter 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. 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.

b) 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 ff. 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.). Die Unterhaltsmassnahmen zielen darauf ab, die Liegenschaft langfristig in ertragsfähigem Zustand zu erhalten (RB 1971 Nr. 32; Dieter Egloff, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. A., 2015, § 39 N 42). Nicht abzugsfähig sind demgegenüber die wertvermehrenden Aufwendungen, d.h. Auslagen, die im objektiv-technischen Sinn eine dauernde Vermehrung oder Verbesserung des Grundstücks bewirken, insbesondere durch bauliche Veränderungen.

c) Nach der Rechtsprechung können unter den vorstehend genannten Voraussetzungen auch Prozesskosten, d.h. Gerichts- und Anwaltskosten, die einem Pflichtigen im Zusammenhang mit einem Grundstück erwachsen sind, als wertvermehrend oder werterhaltend betrachtet werden (RB 1986 Nr. 35 [Leitsatz]; 1983 Nr. 42, 1977 Nr. 89; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 32 N 108 DBG und § 30 N 99 sowie § 221 N 64 f. StG; Dieter Egloff, § 39 N 40). Dabei ist der Abzug auch dann zulässig,

wenn die Aufwendungen eines Steuerpflichtigen bzw. seines Vertreters erfolglos bleiben (Egloff, a.a.O., unter Hinweis auf AGVE 1994, 486 E. 2c; RB 1977 Nr. 89, 1964 Nr. 55). Es wird aber vorausgesetzt, dass das entsprechende Verfahren von vornherein nicht als offensichtlich aussichtslos erscheint (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 32 N 108 DBG; VGr, 28. Januar 2015, SB.2014.00099, www.vgrzh.ch). Denn auch eine physische Unterhaltsmassnahme an einem Bauwerk stellt nur dann Unterhalt dar, wenn sie tatsächlich geeignet ist, das angestrebte Ziel zu erreichen. Dementsprechend wären Renovationsarbeiten an einem (technischen) Abbruchobjekt (zum Begriff vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 220 N 171 StG) nicht als Unterhalt zu würdigen.

d) Es ist Aufgabe des Steuerpflichtigen, steuermindernde bzw. steueraufhebende Tatsachen darzulegen und nachzuweisen. Die diesbezüglich erforderliche substantiierte Sachdarstellung muss spätestens innerhalb der Beschwerde-/Rekursfrist vorgetragen werden (RB 1964 Nr. 68, 1975 Nrn. 54, 55, 64 und 82, 1976 Nr. 77, 1977 Nr. 60, 1978 Nr. 71 am Ende, 1981 Nr. 90). Als substantiiert gilt eine Sachdarstellung, die hinsichtlich Art, Motiv und Rechtsgrund alle Tatsachenbehauptungen enthält, welche – ohne weitere Untersuchung, aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung – die rechtliche Würdigung der geltend gemachten Steueraufhebung oder -minderung bzw. -ermässigung erlaubt. Bei ungenügender Substanziierung hat das Rekursgericht nicht von Amts wegen eine Untersuchung durchzuführen, um sich die fehlenden Grundlagen zu beschaffen (RB 1975 Nr. 64, 1981 Nr. 90, 1987 Nr. 35). Eine unvollständige Sachdarstellung kann nicht im Beweisverfahren 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 (Martin Zweifel, Die Verfahrenspflichten des Steuerpflichtigen im Steuereinschätzungsverfahren, ASA 49, 518). Kommt der Steuerpflichtige diesen Anforderungen nicht nach, so hat die Steuerminderung bzw. -ermässigung zu unterbleiben (vgl. 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.

2. a) In den Einspracheentscheiden erwog das kantonale Steueramt, dass die Mutter des Pflichtigen als damalige Eigentümerin im Einverständnis des Eigentümers des Nachbargrundstücks Nr. ... seit 1967 im Sinn eines "Gentlemen's Agreement" einen Weg auf dessen Grundstück als Verbindung zur Strasse habe benutzen dürfen. Im Gegenzug habe sie zur Sicherung des Weges und des Hangs eine Stützmauer auf der Parzelle Nr. ... errichtet. Die nachmaligen Eigentümer des Nachbargrundstücks hätten diese im Grundbuch nicht eingetragene Wegnutzung nicht mehr geduldet und den Rückbau von Stützmauer und Bepflanzung verlangt. Dagegen habe sich der Pflichtige erfolglos gerichtlich gewehrt. Weil Unterhaltskosten nur für Massnahmen auf dem eigenen Grundstück geltend gemacht werden könnten, seien die Aufwendungen für Arbeiten auf der Nachbarparzelle von vornherein nicht abzugsfähig. Im Übrigen stelle nur der gleichwertige Ersatz einer bestehenden Baute Unterhalt dar, nicht aber ein Rückbau. Mit den angefallenen Gerichts- und Anwaltskosten habe sich der Pflichtige – erfolglos – gegen den Verlust des Wegrechts und die damit zusammenhängenden baulichen Massnahmen gewehrt. Ein Zusammenhang zur Vermeidung einer Wertminderung des Grundstücks sei jedoch nicht dargetan.

b) Zur Begründung von Beschwerde und Rekurs macht der Pflichtige geltend, dass er entgegen den Einspracheentscheiden keinen ersatzlosen Rückbau der Stützmauer und des Zugangs zum Haus vorgenommen habe. Vielmehr sei der Weg an die gerichtlich festgestellte Grenze verlegt worden. Deswegen habe er die Hangsicherung auf dem Nachbargrundstück abtragen und auf seiner Parzelle zur Sicherung von Weg und Pool wieder anbringen müssen. Die Gerichts- und Anwaltskosten seien dazu aufgewendet worden, um die seit 1967 ausgeübte vorbestandene Nutzung von 12 m² auf dem Nachbargrundstück beizubehalten und die Kosten für den Rück- und Ersatzbau der Hangsicherung zu verhindern. Er habe für die Erhaltung des bisherigen Zustands und nicht für eine rechtliche Verbesserung gekämpft. Die Gerichts- und Anwaltskosten beliefen sich auf insgesamt Fr. 59'235.-, von denen er die Hälfte, also Fr. 29'617.- trage. Nach Einreichung der Steuererklärung 2016 habe er noch Belege über weitere anteilige Gerichtskosten von Fr. 1'499.- gefunden. Ohne Ersatz der zu entfernenden Stützmauern hätte das Grundstück eine Wertminderung erlitten, weil zum Schutz vor Elementarschäden wie Hangrutschungen Ersatzbauten erforderlich gewesen seien. Der vom Pflichtigen getragene Kostenanteil betrage Fr. 34'071.-.

3. a) Nach der bundesrechtlichen Rahmenordnung in Art. 22 Abs. 2 lit. b des Raumplanungsgesetzes vom 22. Juni 1979 (RPG) erfordert die Erteilung einer Baubewilligung, dass das Land erschlossen ist. Dieselbe Regelung enthält das Baugesetz des Kantons Tessin (Legge cantonale di applicazione della legge federale sulla pianificazione del territorio) vom 23. Mai 1990 in Art. 70 Abs. 2 lit. b. Land ist nach Art. 19 Abs. 1 RPG erschlossen, wenn die für die betreffende Nutzung hinreichende Zufahrt besteht und die erforderlichen Wasser-, Energie- sowie Abwasserleitungen so nahe heranzuführen, dass ein Anschluss ohne erheblichen Aufwand möglich ist. Als Groberschliessung gilt nach Art. 4 Abs. 1 des (eidgenössischen) Wohnbau- und Eigentumsförderungsgesetzes vom 4. Oktober 1974 die Versorgung eines zu überbauenden Gebiets mit den Hauptsträngen der Erschliessungsanlagen, namentlich Wasser-, Energieversorgungs- und Abwasserleitungen sowie Strassen und Wege, die unmittelbar dem zu erschliessenden Gebiet dienen. Die Feinerschliessung umfasst laut Abs. 2 derselben Bestimmung den Anschluss der einzelnen Grundstücke an die Hauptstränge der Erschliessungsanlagen mit Einschluss von öffentlich zugänglichen Quartierstrassen und öffentlichen Leitungen. Werden Zugänge zu Grundstücken privatrechtlich geordnet, so muss dadurch die dauernde und jederzeitige bestimmungsgemässe Benützung der Zufahrt gesichert sein. Das Gebot einer genügenden strassenmässigen Erschliessung gilt nicht nur für die Zufahrt bis zur Grenze einer Parzelle, sondern muss auch innerhalb eines Grundstücks beachtet werden (RB 1986 Nr. 91 [Leitsatz]). Ob die zivilrechtliche Ordnung diesem öffentlichrechtlichen Erfordernis genügt, hat die Baubehörde bei der Prüfung des Baugesuchs vorfrageweise zu entscheiden (VGr, 18. September 2019, VB.2019.00058, E. 3.2.1).

b) Wie der Pflichtige einräumt, verlief der Zugang von der ...strasse zum Wohnhaus auf der Parzelle Nr. ... zumindest seit den sechziger Jahren über das Nachbargrundstück Nr. Ein Wegrecht oder ein anderweitiger Rechtstitel für diese Nutzung bestand offenbar nicht, wie der zwischen dem Pflichtigen und den Eigentümern der Liegenschaft Nr. ... geführte Zivilprozess zeigte. Dasselbe gilt für die seinerzeit vom Vater des Pflichtigen als Gegenleistung für die Nutzung des Weges erstellte Hangsicherung auf Nr. Es kann dahingestellt bleiben, ob die nach früherem Recht erteilte Baubewilligung für das Wohnhaus des Pflichtigen nach den damaligen Vorschriften rechtens war. Jedenfalls besteht seit Inkrafttreten des Raumplanungsgesetzes per 1. Januar 1980 ein (qualifizierter) Erschliessungsmangel mit Bezug auf den Hauszugang. Dass dieser erst mit dem Verbot des Nachbarn, den auf seiner Parzelle Nr. ... verlau-

fenden Weg zu nutzen, zutage getreten ist, ändert nichts am Gesagten. Ebenso kann vorliegend die Frage offenbleiben, ob der Grundeigentümer einen solchen Erschliessungsmangel wegen möglicher Polizeiwidrigkeit – etwa aufgrund des erschwerten Zugangs für Feuerwehr und Sanität – unverzüglich beheben muss oder in Anbetracht der aus Art. 9 und 26 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 fliessenden Bestandesgarantie erst im Fall von baulichen Veränderungen.

c) Jedenfalls steht nach dem Gesagten fest, dass die vom Nachbarn gerichtlich erzwungene Verlegung des Wegs und der Stützmauer im Zusammenhang mit der ungenügenden Erschliessung des Grundstücks Nr. ... des Pflichtigen steht. Die Beseitigung eines Erschliessungsmangels wiederum stellt wie Erschliessungskosten allgemein eine wertvermehrnde Aufwendung im Sinn von Art. 34 lit. d DBG und § 33 lit. d StG dar, welche bei den Einkommenssteuern nicht abzugsfähig ist (dafür allenfalls bei der [kantonalen oder kommunalen] Grundstückgewinnsteuer, vgl. für das zürcherische Recht Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 42 i.V.m. § 33 N 64 StG und für die Direkte Bundessteuer, Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 34 N 74 DBG). Mithin kann offenbleiben, ob im Fall einer Qualifikation der Bauarbeiten als Liegenschaftsunterhalt ein solcher nach Auffassung des kantonalen Steueramts deswegen ausser Betracht fällt, weil die fraglichen Massnahmen nicht auf dem Grundstück des Pflichtigen, sondern auf einer Nachbarliegenschaft ausgeführt worden sind. Ebenso wenig ist darüber zu befinden, ob neben dem Regelfall der Errichtung von Ersatzbauten unter besonderen Umständen auch ein Rückbau als Unterhalt anerkannt werden kann.

d) Die gleiche Würdigung gilt für die vom Pflichtigen in diesem Zusammenhang aufgewendeten Gerichts- und die Anwaltskosten (vorne E. 1c). Entgegen seiner Auffassung setzte er sich nicht gegen eine drohende Verschlechterung seines Grundstücks zur Wehr, sondern bemühte er sich erfolglos darum, die ungenügende Erschliessung und damit einen rechtswidrigen Zustand beibehalten zu können.

Im Licht dieser Erwägungen können die streitbetroffenen Aufwendungen nicht als Liegenschaftsunterhalt anerkannt werden, was zur Abweisung von Beschwerde und Rekurs führt.

4. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten dem Beschwerdeführer/Rekurrenten aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; § 151 Abs. 1 StG) und muss ihm eine Parteientschädigung versagt bleiben (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1-3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 sowie § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]