



STEUERREKURSKOMMISSION III DES KANTONS ZÜRICH

3 ST.2008.395
3 DB.2008.245

Entscheid

27. April 2009

Mitwirkend:

Präsident Ch. Mäder, die Mitglieder M. Thalmann, A. Widl und Sekretär M. Ochsner

In Sachen

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

vertreten durch Caminada Treuhand AG Zürich,
Zollikerstrasse 27, Postfach, 8032 Zürich,

**Rekurrenten/
Beschwerdeführer,**

gegen

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

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

**Rekursgegner,
Beschwerdegegnerin,**

betreffend

Einschätzung 2005 und Direkte Bundessteuer 2005

hat sich ergeben:

A. B (zusammen mit ihrem Ehemann A nachfolgend die Pflichtigen) ist Eigentümerin des Grundstücks Kat.Nr. (Einfamilienhaus Vers.Nr. 190 mit 1'418 m² Gebäudegrundfläche und Umschwung), strasse 342, im Ortsteil C der Gemeinde D. In der Steuererklärung 2005 deklarierten die Pflichtigen für diese Liegenschaft nachfolgend aufgeführte Unterhaltskosten. Im Einschätzungsentscheid vom 9. Juli 2008 bzw. im gleichentags erlassenen Hinweis Direkte Bundessteuer (die entsprechende Veranlagung erging am 25. Juli 2008) qualifizierte der Steuerkommissär diese wie folgt:

Position Datum	Empfänger	Art	Betrag (in Fr.)	Anteil Wert- erhaltung	abzugsfähig (in Fr.)
01/31.10.05	E, F	Sanierung Kellerboden	1'200.-	100%	1'200.-
02/31.10.05	G	Reparatur	192.-	100%	192.-
03/30.04.05	H	Kaminfegerarbeiten	86.- 189.-	100%	86.- 189.-
04/30.09.05	I	Sanierung Badetreppe	4'500.-	0%	0.-
05/30.04.05	J	Gärtnerarbeiten	1'315.-	100%	1'315.-
06/09.12.05	J	Sanierung Sandsteinplatten	98'090.-	0%	0.-
07/08.12.05	J	Ersatz Efeusichtwand	8'866.-	0%	0.-
08/11.11.05	K	Ersatz Gartenbrücke	680.-	0%	0.-
09/23.02.05	L	Gartenunterhalt	4'519.-	0%	0.-
10/02.02.05	Gebäudeversicherung	Prämie 2005	403.-	100%	403.-
11/13.08.05	Gemeinde D	Kehrichtgrundgebühren	115.-	0%	0.-
12/28.02.05	M	Wartungsvertrag Brenner	344.-	100%	344.-
13/ -	N	Gebäudesachversicherung	599.-	0%	0.-
Total			121'098.-		3'729.-
nicht abzugsfähig (Anlage-/Lebenshaltungs-/Verbrauchskosten)			117'369.-		

Dementsprechend liess er nur den Pauschalbetrag von Fr. 8'180.- (entsprechend 20% des Brutto-Eigenmietwerts von Fr. 40'900.-) zum Abzug zu und schätzte die Pflichtigen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 348'900.- (Staats- und Gemeindesteuern; satzbestimmend Fr. 366'900.-) bzw. Fr. 351'000.- (direkte Bundessteuer; satzbestimmend Fr. 369'200.-) ein. Das steuerbare Vermögen belief sich auf Fr. 15'044'000.- (satzbestimmend Fr. 16'077'000.-).

B. Die von den Pflichtigen hiergegen erhobenen Einsprachen vom 25. August 2008 wies das kantonale Steueramt am 6. November 2008 ab.

C. Mit Rekurs und Beschwerde vom 3./4. Dezember 2008 liessen die Pflichtigen der Steuerrekurskommission beantragen, es seien zusätzliche Gartenunterhaltskosten im Umfang von (Fr. 3'729.- [bisher gewährte tatsächliche Kosten] + Fr. 98'090.- [Sanierung Steinplatten J] + Fr. 4'519.- [Gartenunterhalt L] ./ Fr. 8'180.- [Pauschale] =) Fr. 98'158.- anzuerkennen. Dementsprechend seien sie mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 250'700.- (Staats- und Gemeindesteuern; satzbestimmend Fr. 268'800.-) bzw. Fr. 252'900.- (direkte Bundessteuer; satzbestimmend Fr. 271'000.-) einzuschätzen. Ausserdem verlangten sie eine Parteientschädigung.

In seiner Rekurs-/Beschwerdeantwort vom 19. Januar 2009 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Rechtsmittel.

Auf die Parteivorbringen wird, soweit wesentlich, in den nachfolgenden Urteilsgründen zurückgekommen.

Die Rekurskommission zieht in Erwägung:

1. Gemäss § 25 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) bzw. Art. 25 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) werden zur Ermittlung des Reineinkommens die gesamten steuerbaren Einkünfte um die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge vermindert. Dazu gehören nach § 30 Abs. 2 Satz 1 StG bzw. Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG 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, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 30 N 36 ff.; Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, 2003, Art. 32 N 29). 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 sind Unterhaltskosten im Sinn von § 30 Abs. 2 StG bzw. Art. 32 Abs. 2 DBG – unter Vorbehalt der Dumont-Praxis, gemäss welcher für Liegenschaften, die im vernachlässigten Zustand erworben wurden, in den ersten fünf Jahren keine Instandstellungskosten abgezogen werden dürfen (vgl. dazu E. 2c nachstehend) – 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, § 30 N 43, und Richner/Frei/Kaufmann, Art. 32 N 30 ff.), so dass das Grundstück weiterhin – allenfalls "modernisiert" – seinen bisherigen Verwendungszweck erfüllen kann. Geht indessen die Modernisierung darüber hinaus, steht sie einer Neueinrichtung gleich und bewirkt sie, dass das Wohnhaus in einen besseren Zustand versetzt, d.h. in den Rang eines besser ausgestatteten, wertvolleren Gebäudes mit wesentlich modernerer oder modernster Ausgestaltung aufrückt, so gehören die Kosten der Modernisierung zum nicht abzugsfähigen Herstellungsaufwand und sind sie nicht abzugsfähige Vermögensanlage (RB 1972 Nr. 28, 1977 Nr. 49 mit Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 30 N 48, und Richner/Frei/Kaufmann, Art. 32 N 39). Die Unterhaltsmassnahmen zielen darauf ab, die Liegenschaft langfristig in ertragsfähigem Zustand zu erhalten (RB 1971 Nr. 32; Dieter Egloff, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 2004, § 39 N 38).

b) Nicht abzugsfähig sind demgegenüber die wertvermehrenden Aufwendungen, d.h. Auslagen, welche im objektiv-technischen Sinn eine dauernde Vermehrung oder Verbesserung des Grundstücks bewirken, insbesondere durch bauliche Veränderungen (Einbau eines Badezimmers, Bau einer Garage, Ausbau des Dachstocks, Weg- und Strassenbauten; Reimann/Zuppinger/Schärrier, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 2. Band, 1963, § 25 N 54). Dazu gehören auch die Kosten einer zunächst mangelhaften Einrichtung, die nachträglich mit weiteren Kosten verbessert oder ausgewechselt werden muss (RB 1967 Nr. 27). Drängt sich kurz nach der Fertigstellung eines Gebäudes eine Sanierung auf (z.B. infolge Hangabrutschung), handelt es sich

bei diesen Sanierungskosten nicht um Unterhaltskosten; diese Kosten stehen vielmehr in kausalem Zusammenhang mit der Gebäudeerstellung (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 30 N 49). Nicht als Unterhaltskosten abzugsfähig sind ferner Aufwendungen, die mit einer Gebäudeauskernung verbunden sind, und jene Aufwendungen, welche ein Grundstück in einen besseren Zustand versetzen, d.h. ein Haus in den Rang eines besser ausgestatteten, wertvolleren Gebäudes aufrücken lassen (RB 1972 Nr. 28; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 30 N 48). Sind wertvermehrende bauliche Massnahmen erbracht worden, sind auch Kosten für Anpassungsarbeiten an bestehenden Einrichtungen wertvermehrend (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 40).

c) In der Frage, inwieweit Unterhaltskosten für Liegenschaften abziehbar sind, verbleibt den Kantonen kein Freiraum mehr. Der Begriff der Unterhaltskosten kann unter dem Geltungsbereich des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) nicht anders ausgelegt werden als auf dem Gebiet der direkten Bundessteuer. Eine andere Interpretation würde dem Anliegen der vertikalen Steuerharmonisierung zuwiderlaufen und die mit dem Erlass des StHG angestrebte Vereinfachung der Rechtsanwendung vereiteln. Nach der "Dumont-Praxis" kann der Erwerber einer vernachlässigten Liegenschaft die "anschaffungsnahen" Unterhaltskosten steuerlich nicht abziehen, selbst wenn sie für den normalen, periodischen Unterhalt (und nicht zum Nachholen unterbliebenen Unterhalts) aufgewendet werden (BGr, 2. Februar 2005 = StE 2005 [SO] A 23.1 Nr. 10 = ZStP 2005, 404; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 30 N 34 f.). Nach der Rechtsprechung ist unter "anschaffungsnah" ein Zeitraum von fünf Jahren seit dem Erwerb zu verstehen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 30 N 54, mit Hinweisen). Auf diese Weise wird die Rechtsgleichheit hergestellt zwischen dem Steuerpflichtigen, der ein Grundstück nach der Renovation durch den früheren Eigentümer erwirbt, und demjenigen, der ein im Unterhalt vernachlässigtes Grundstück – zu einem entsprechend niedrigeren Preis – kauft, um es anschliessend zu renovieren (Richner/Frei/Kaufmann, Art. 32 N 42, auch zum Folgenden). Damit wird bei anschaffungsnahen Unterhaltskosten nicht auf die objektiv-technische Sicht (vgl. hierzu Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 30 N 53 f. i.V.m. § 221 N 31; RB 1997 Nr. 47 mit Hinweisen), welche das Kriterium der dauernden Wertvermehrung für massgebend erachtete (VGr, 22. April 1986 = StE 1987 B 44.13.1 Nr. 1), sondern auf die subjektiv-wirtschaftliche Betrachtungsweise abgestellt.

3. a) Im Einschätzungsentscheid hielt der Steuerkommissär zur Verweigerung eines Abzugs für Gartenunterhalt fest:

"Gemäss Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 6. Dezember 1999 sind Gartenunterhaltskosten nur insoweit als werterhaltende Aufwendungen vom steuerbaren Einkommen abziehbar, als der Garten bei der Eigenmietwertberechnung tatsächlich berücksichtigt wird. Andernfalls fehlt der notwendige organische Zusammenhang der Gewinnungskosten mit den steuerlich erfassten Roheinkünften."

In den Einspracheentscheiden ergänzte das kantonale Steueramt, dass die der Befriedigung von persönlichen Bedürfnissen dienenden Aufwendungen zu den nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten zählten. Dazu gehörten – aus rein persönlicher Neigung getätigte – Auslagen, die den Nutzungswert nicht erhöhten. Dies treffe auch für die streitbetroffenen Wegplatten zu. Zwar fliesse der Garten über die Anrechnung des Landes in den steuerbaren Eigenmietwert ein; für die Garteneinrichtung gelte dies jedoch nur dann, wenn sie von der Gebäudeversicherung erfasst sei.

Mit Rekurs und Beschwerde verlangen die Pflichtigen von den nicht zum Abzug zugelassenen Positionen allein noch die Berücksichtigung der Positionen 6 (Sanierung Sandsteinplatten; J) und 9 (Gartenunterhalt; L). Zur Begründung bringen die Pflichtigen vor, dass das Merkblatt des kantonalen Steueramtes über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kosten für den Unterhalt und die Verwaltung von Liegenschaften vom 31. August 2006 (ZStB I Nr. 18/820; im Folgenden Merkblatt) Gartenunterhaltskosten zum Abzug zulasse. Wie sie schon im Einschätzungsverfahren dargelegt hätten, handle es sich um die Sanierung bzw. um den gleichwertigen Ersatz von bestehenden Bodenplatten sowie um Gartenunterhalt mit unmittelbarer Auswirkung auf den Zustand der Liegenschaft. Vorliegend belaufe sich der (Formel-)Vermögenssteuerwert des Grundstücks strasse 342 auf (rund) Fr. 1'319'000.-, wovon Fr. 456'618.- auf das Land und Fr. 862'400.- auf das Wohnhaus entfielen. Bezüglich des Eigenmietwerts mache der Landanteil (samt Garten und Umgebung) Fr. 17'123.- und der Gebäudeanteil Fr. 23'777.- aus. Wie diese Berechnung zeige, schlage sich das gesamte Grundstück in der Berechnung des Eigenmietwerts nieder. Der Gehweg zum Haus und um dieses herum stelle eine notwendige Voraussetzung für die Nutzung des Grundstücks dar; von Lebenshaltungskosten oder gar von Liebhaberei könne nicht gesprochen werden.

Dem hält das kantonale Steueramt in der Rekurs-/Beschwerdeantwort entgegen, dass der Garten neben anderen Bestandteilen des Grundstücks nicht im Gebäudeversicherungswert enthalten sei. Deswegen wirke er sich auf die Berechnung des Vermögenssteuerwerts und des Eigenmietwerts nicht aus. Aus diesem Grund hätten Gartenunterhaltsarbeiten wie der vorliegend getätigte Ersatz von Wegplatten keinen Einfluss auf den Eigenmietwert. Es handle sich daher nicht um Liegenschaftunterhalt, sondern vielmehr um Lebenshaltung, allenfalls auch Liebhaberei.

b) Bei der direkten Bundessteuer kommt ein Abzug nur dann in Betracht, wenn der liegenschaftliche Wert, an dem der Unterhalt vorgenommen wird, im Eigenmietwert enthalten ist. Der Aufwand für Gartenunterhalt ist somit nur dann zu berücksichtigen, wenn sich der Wert des Gartens im Eigenmietwert niederschlägt (Richter/Frei/Kaufmann, Art. 32 N 34 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung; ebenso VGr SZ, 12. Februar 2003, StE 2004 B 25.6 Nr. 50). Damit ist die Praxis den Lehrmeinungen von Zwahlen (Bernhard Zwahlen, Die einkommenssteuerrechtliche Behandlung von Liegenschaftskosten, 1986, S. 119; ders., in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 32 N 12a DBG) und Känzig (Ernst Känzig, Direkte Bundessteuer, 2. A., I. Teil, 1982, S. 659) gefolgt. Hinsichtlich der Gartenunterhaltskosten hat das Bundesgericht erkannt, es sei nicht willkürlich, wenn ein Abzug nur insoweit gewährt werde, als der Garten bei der Eigenmietwertberechnung tatsächlich berücksichtigt werde (BGr, 6. Dezember 1999, StE 2001 [BL] B 25.6 Nr. 44). Soweit der Eigenmietwert – wie vorliegend – formelmässig ermittelt wird, ist daher grundsätzlich vorausgesetzt, dass sich der geltend gemachte Unterhalt auf einen Bestandteil der Liegenschaft bezieht, der gemäss Berechnungsformel den Wert der Liegenschaft erhöht.

c) Bei der quantitativ gewichtigsten Position der Sanierung von Sandsteinplatten, die sich gemäss Rechnung der J, Gartenbau, vom 9. Dezember 2005 auf Fr. 98'090.- belief, handelt es sich teilweise um die Reinigung und teilweise um den Ersatz von Bodenplatten im Garten. Hinzu kamen die erforderlichen Bodenarbeiten, wie die Ausbesserung des Unterbaus und Anpassungen an bestehende Gartenteile. Aufgrund der Akten handelt es sich bei dieser Aufwendung um herkömmlichen, "gewöhnlichen" Gartenunterhalt, der zur bestimmungsgemässen Nutzung eines Gartens, allenfalls auch für den Zugang zum Wohnhaus nötig ist. Weder Bodenplatten als solche noch die hierfür verwendeten Materialien lassen sich als persönliches Bedürfnis eines Hauseigentümers oder gar als Liebhaberei bezeichnen. Vielmehr zählen Wege

und – vorab als Sitzplatz dienende – befestigte Flächen in einem Garten zur üblichen Ausstattung einer Liegenschaft. Dass sich die Pflichtigen vorliegend aus objektiven Gründen – wie Schadhafteigkeit, Abnützung, allenfalls auch Demodierung – veranlasst sahen, die Platten zu ersetzen, wird vom kantonalen Steueramt nicht in Abrede gestellt.

Die bisherige zürcherische Praxis anerkennt solche üblichen Aufwendungen für den Ersatz von Gartenwegen und -mauern als Unterhaltskosten gemäss § 30 Abs. 2 StG (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 30 N 77; Reimann/Zuppinger/Schärner, § 25 N 49). Gleich verhält es sich im Anwendungsbereich von Art. 32 Abs. 2 DBG (Richner/Frei/Kaufmann, Art. 32 N 68). Das in E. 3a erwähnte Merkblatt des kantonalen Steueramtes, das freilich erst ab Steuerperiode 2007 zum Zug kommt, betrachtet "Kosten für ordentlichen Gartenunterhalt/normale Rasenpflege, Rasenmäher, Baumschnitt, Schädlingsbekämpfung, etc. (keine luxuriösen Aufwendungen)/keine Eigenleistungen" als Liegenschaftunterhalt; nicht abzugsfähig sind hingegen "Kosten, die der blossen Annehmlichkeit dienen" (Lit. K Abgrenzungskatalog Ziffer 5.3). Ob der vom kantonalen Steueramt angeführte Bundesgerichtsentscheid vom 6. Dezember 1999 (StE 2001 [BL] B. 25.6 Nr. 44) seine Auffassung zu stützen vermag, ist schon aus formellen Gründen fraglich, denn das oberste Gericht hat eine entsprechende Regelung des Kantons Basel-Landschaft nur unter dem Gesichtswinkel der Willkür geprüft. Materiell betrachtet, wirkt sich der Garten hier offensichtlich auf die Bemessung des Vermögenssteuer- und des Eigenmietwerts aus. Denn die Berechnung dieser Werte wurde in der hier massgebenden Steuerperiode 2005 nach Massgabe der Weisung des Regierungsrates an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 2003 (Weisung 2003) vom 19. März 2003 (ZStB I Nr. 15/501) vorgenommen. Gemäss Ziffer 20 dieser Weisung setzt sich der Verkehrswert von Einfamilienhäusern aus dem Landwert und dem Zeitbauwert zusammen. Aufgrund von Ziffern 27 und 29 Weisung 2003 wurden vorliegend der Landwert auf Fr. 456'618.- und der Zeitbauwert des Wohnhauses auf Fr. 862'400.- festgesetzt. Weil der Eigenmietwert 3.75% des Vermögenssteuerwerts entspricht (Ziffer 59 Weisung 2003), entfällt vom gesamten Eigenmietwert von Fr. 40'900.- ein Anteil von rund einem Drittel auf das Land. Entgegen der Auffassung des kantonalen Steueramtes steht somit der Anerkennung der Sanierung der Sandsteinplatten als Liegenschaftunterhalt nichts entgegen.

Anzumerken bleibt, dass diese Erwägungen nicht im Widerspruch zum Entscheid ST.2008.327 + DB.2008.197 der Steuerrekurskommission III vom 26. Januar 2009 (eine hiergegen erhobene Beschwerde ist vor dem Verwaltungsgericht hängig) stehen, in welchem Fall der Abzug von Sanierungskosten für ein Schwimmbad verweigert wurde. Denn in jenem Sachverhalt wirkte sich das Schwimmbad weder aufgrund der Ausgestaltung der Formel noch in Form eines sachbezogenen Zuschlags auf den Eigenmietwert aus. Im Übrigen stellte sich die Mehrheit der Rekurskommission auf den Standpunkt, dass ein Gartenschwimmbad den Marktwert einer Liegenschaft nicht unbedingt erhöhe.

Der von der Firma L vorgenommene "Gartenunterhalt" betraf hauptsächlich die Pflege von Bäumen und bestehenden Pflanzen und ist somit ebenfalls abzugsfähig. Auch wenn der Sachverhalt insoweit nicht weiter untersucht worden ist, fällt zugunsten der Pflichtigen ins Gewicht, dass eine herrschaftliche Liegenschaft am Zürichsee zu beurteilen ist, wo der Markt erhöhte Anforderungen an die Gestaltung des Umschwungs richtet und der Landanteil sich denn auch – absolut wie relativ betrachtet – wesentlich im Eigenmietwert niederschlägt.

d) Diese Erwägungen führen zur Gutheissung von Rekurs und Beschwerde.

4. Bei diesem Prozessausgang sind die Gerichtskosten dem Rekursgegner/der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG und Art. 144 Abs. 1 DBG). Ferner ist den Pflichtigen für das Rekurs- und das Beschwerdeverfahren eine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997 sowie Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1-3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968). Unter Berücksichtigung des einfachen und klaren Sachverhalts sowie eines Streitwerts von rund Fr. 35'000.- rechtfertigt sich eine Vergütung von (insgesamt) Fr. 1'000.- (einschliesslich Mehrwertsteuer).

Demgemäss erkennt die Rekurskommission:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen.

[...]