



STEUERREKURSKOMMISSION III
DES KANTONS ZÜRICH

3 ST.2009.122

Entscheid

8. Juli 2009

Mitwirkend:

Einzelrichter A. Widl und Sekretärin S. Weigold

In Sachen

1. **A,**

2. **B,**

Nr. 2 vertreten durch Nr. 1,

Rekurrenten,

gegen

Staat Zürich,

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

Rekursgegner,

betreffend

Einschätzung 2007

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend der/die Pflichtige[n]) sind Eigentümer einer Liegenschaft in D. In ihrer Steuererklärung 2007 deklarierten sie für diese Liegenschaft Unterhaltskosten von insgesamt Fr. 27'227.-, von denen sich Fr. 3'628.55 auf den Ersatz einer TV-Satellitenanlage bezogen. Im Einschätzungsentscheid vom 10. Dezember 2008 bzw. im gleichentags erlassenen Hinweis Direkte Bundessteuer kürzte der Steuerkommissär die geltend gemachten Liegenschaftunterhaltskosten auf Fr. 5'694.- und schätzte die Pflichtigen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 69'500.- (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 68'800.- (direkte Bundessteuer) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 190'000.- ein.

B. Auf die von den Pflichtigen gegen die Einschätzung betreffend Staats- und Gemeindesteuern erhobene Einsprache vom 5. Januar 2009 hin unterbreitete das kantonale Steueramt den Pflichtigen am 10. März 2009 einen Einschätzungsvorschlag, worin ein Abzug für Liegenschaftunterhalt in der Höhe von Fr. 9'194.- zugelassen wurde, was zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 66'000.- führte. Da die Pflichtigen auf diesen Einschätzungsvorschlag nicht reagierten, erliess das kantonale Steueramt am 14. April 2009 den Einspracheentscheid betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2007 und setzte die Steuerfaktoren analog dem Einschätzungsvorschlag fest.

C. Mit Rekurs vom 25./27. April 2009 liessen die Pflichtigen der Steuerrekurskommission beantragen, es seien die Kosten für die TV-Satellitenanlage im Umfang von Fr. 2'000.- zum Abzug zuzulassen.

In seiner Rekursantwort vom 26. Mai 2009 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung des Rechtsmittels.

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

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. Gemäss § 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 § 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, 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 – 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/Schärfer, 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 nicht vernachlässigten Liegenschaft die "anschaffungsnahen" Unterhaltskosten steuerlich abziehen, soweit 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.

d) Nicht abzugsfähig sind nach § 33 lit. a StG die – in erster Linie der Befriedigung persönlicher Bedürfnisse dienenden – Lebenshaltungskosten. Hierzu gehören die Auslagen für Liebhaberei, die somit aus rein persönlicher Neigung heraus getätigt werden, ohne dass der Nutzungswert dadurch beeinflusst wird (Bernhard Zwahlen, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2000, Art. 32 N 20 DBG, auch zum Folgenden; Klöti-Weber/Siegrist/Weber, § 39 N 62; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 33 N 4; Richner/Frei/Kaufmann, Art. 34 N 3). Typischerweise gehören Auslagen zu dieser Kategorie, die aus einem Komfortbedürfnis heraus begründbar sind (BGE 99 Ib 362 E. 3b). Farbtonänderungen einer neuwertigen Bemalung, Ersatz von Produkten kurz nach deren Investition, luxuriöse Anlagen usw. stellen solche Liebhabereien dar. Dazu gehören ferner auch Unterhaltskosten in Herrschaftshäusern, luxuriösen Villen oder Schlössern, die sich auf einen Nutzungswert auswirken, der einkommenssteuerrechtlich keine Wirkung zeigt, weil z.B. der Eigenmietwert bei Selbstnutzung oder der Mietwert bei Fremdnutzung nicht auf diesem Investitionsgut beruht. Damit fehlt solchen Auslagen ganz grundsätzlich die Gewinnungskostenqualität, weil die wirtschaftliche Konnexität zum steuerbaren Einkommen gar nicht erst besteht. Klarzustellen ist, dass nicht nur solchen baulichen Eingriffen die Abzugsfähigkeit als Unterhalt zu versagen ist, die im Sinn der Alltagssprache als "Liebhaberei" zu verstehen sind, beispielsweise etwa eine ausgefallene Gestaltung des Hausumschwungs oder die Errichtung von Skulpturen im Garten. Lebenshaltungskosten sind vielmehr auch solche Massnahmen, mit denen objektiv betrachtet ausschliesslich persönliche

Bedürfnisse befriedigt werden, die der Markt im Fall einer Vermietung oder eines Verkaufs nicht honoriert. Darunter dürften auch invaliditätsbedingte Einrichtungen, wie etwa der Einbau eines Treppenlifts oder rollstuhlgängige Nasszellen, fallen (vgl. § 31 Abs. 1 lit. i StG vom 13. Dezember 2004 [in Kraft seit 1. Januar 2005]; dazu Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 31 N 162).

3. a) Unbestrittenermassen handelt es sich bei den geltend gemachten Liegenschaftskosten um einen Ersatz einer alten bereits bestehenden TV-Satellitenanlage (vgl. die unbestritten gebliebene Aussage der Pflichtigen in ihrer Einsprache. Eine TV-Satellitenanlage hat gegenüber einem gewöhnlichen Kabelanschluss den Vorteil, dass die monatlichen Gebühren gänzlich entfallen. So ist diese in wenigen Jahren amortisiert. Des Weiteren ermöglicht eine solche Anlage eine exzellente Bild- und Tonqualität, bedingt durch kurze Kabelwege und eine gegenüber dem Kabelfernsehen grössere Programmvielfalt. Zudem ist bei technischen Neuerungen eine schnelle Erweiterung möglich. Insofern lässt dies darauf schliessen, dass es sich bei solchen Installationen um reine Lebenshaltungskosten handelt, da sie primär der Befriedigung von persönlichen Bedürfnissen - grössere Programmvielfalt, bessere Bild- und Tonqualität - dient. Jedoch ist vorliegend zu bedenken, dass die Pflichtigen eine bereits installierte TV-Satellitenanlage bloss ersetzt haben. Ein Vergleich mit der Rechtsprechung anderer Kanton bringt hervor, dass denn auch die Kosten für den Ersatz nicht jedoch eine erstmalige Anschaffung einer TV-Satellitenschüssel als zu 100% abzugsfähig betrachtet wird.

b) In der von den Pflichtigen ins Recht gelegten Rechnung der Firma E sind auch Positionen enthalten, die nur indirekt mit der ersetzten TV-Satellitenanlage in Verbindung zu bringen sind und von denen die Pflichtigen auch nicht behaupten, dass sie als Ersatz für bereits früher bestehende Installationen anzusehen wären. Der Receiver Swissline dient einzig der Befriedigung persönlicher Bedürfnisse, nämlich dem Empfang der Schweizer Sender mit Viaccess-Slot. Dies ermöglicht dem User den Empfang von Free To-Air und Pay-TV-Sender. Diese Position in der Rechnung in der Höhe von Fr. 1'120.- ist somit nicht zum Abzug zuzulassen.

Unter diesen Umständen sowie der Berücksichtigung weiterer kleinerer Positionen auf der Rechnung der Firma E, welche unter den Begriff Lebenshaltungskosten zu subsumieren sind, erscheint der von den Pflichtigen in ihrem Rekurs beantragte Betrag in der Höhe von Fr. 2'000.- als angemessen und ist somit zum Abzug zuzulassen.

c) Darauf ergibt sich folgende Steuerberechnung:

Steuerbares Einkommen gemäss Einspracheentscheid	Fr. 66'083.-
Abzüglich Anlagekosten (TV-Satellitenanlage)	Fr. 2'000.-
Steuerbares Einkommen neu	Fr. 64'083.-
rund	Fr. 64'000.-

4. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten dem Rekursgegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen.

[...]