



STEUERREKURSKOMMISSION III
DES KANTONS ZÜRICH

3 ST.2009.38

Entscheid

13. Mai 2009

Mitwirkend:

Einzelrichter Ch. Mäder und Sekretärin J. Narthey

In Sachen

A,

Rekurrent,

gegen

Staat Zürich,

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

Rekursgegner,

betreffend

Einschätzung 2006

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) ist Eigentümer der Liegenschaft an der strasse 26, in B. In der Steuererklärung 2006 deklarierte er Brutto-Einkünfte aus Liegenschaften in Höhe von Fr. 111'384.- und zog davon Unterhaltskosten von insgesamt Fr. 47'583.- ab, von denen Fr. 11'016.25 auf die Holzabdeckung der Dachzinne und Fr. 6'987.- auf die Erhöhung des Dachgeländers entfielen. Weiter zog er behinderungsbedingte Kosten von Fr. 7'200.- ab. Insgesamt deklarierte er ein steuerbares Einkommen von Fr. 95'130.-.

Im Entscheid vom 26. Juni 2008 schätzte die Steuerkommissärin den Pflichtigen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 109'600.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'374'000.- ein. Die als Unterhaltskosten abgezogenen Aufwendungen für die Geländererhöhung der Dachzinne würden nicht zum Abzug zugelassen, da es sich um Ersatzkosten handle. Die Abzüge für behinderungsbedingte Kosten wurden ebenfalls gestrichen. Damit ein Abzug gewährt werden könne, müsse der Nachweis für eine Behinderung erbracht werden.

B. Die vom Pflichtigen hiergegen erhobene Einsprache vom 2. Dezember 2008 wies das kantonale Steueramt mit Einspracheentscheid vom 6. Januar 2009 ab, erhöhte das steuerbare Einkommen auf Fr. 115'700.- und setzte das steuerbare Vermögen unverändert auf Fr. 1'374'000.- fest. Der Steuerpflichtige habe keinen Nachweis dafür erbracht, dass es sich bei den Aufwendungen für die Anpassung des Geländers um Ersatzkosten handle. Es sei von einer Veränderung der Zweckbestimmung der Dachterrasse auszugehen und die damit zusammenhängenden Aufwendungen seien dementsprechend nicht abziehbar. Hinsichtlich der behinderungsbedingten Kosten habe der Pflichtige den erforderlichen Nachweis nicht erbracht, dass er die Voraussetzungen gemäss gültigem Merkblatt (Hilflosenentschädigung) erfülle und trotz Auflage keinen Nachweis erbracht, woraus hervorgehe, dass ihm aufgrund einer Behinderung Kosten entstanden sind.

C. Mit Rekurs vom 5. Februar 2009 beantragte der Pflichtige, es seien die Unterhalts- und behinderungsbedingten Kosten im deklarierten Umfang zuzulassen.

In seiner Rekursantwort vom 25. Februar 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. a) 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 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, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 30 N 36 ff.). 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, Dachrennovation, 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 – 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), so dass das Grundstück weiterhin – allenfalls "modernisiert" – seinen bisherigen Verwendungs-

zweck 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). 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).

c) 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/Schärner, 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).

d) Die Tatsachen, welche einen bestimmten Liegenschaftenaufwand als abzugsfähigen Gebäudeunterhalt im Sinn von § 30 Abs. 2 StG bzw. Art. 32 Abs. 2 DBG erscheinen lassen, sind steuermindernd und deshalb vom Steuerpflichtigen darzutun und nachzuweisen (RB 1987 Nr. 35). Der Steuerpflichtige ist gehalten, die Tatsachen, die er zu beweisen hat, genügend detailliert zu schildern: Substanziert ist die Sachdarstellung dann, wenn aus ihr im Einzelnen Art, Motiv und Rechtsgrund der geltend ge-

machten Aufwendungen in der Weise hervorgehen, dass bereits gestützt darauf – aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung – die rechtliche Beurteilung der Abzugsfähigkeit solcher Aufwendungen möglich ist (VGr, 26. Januar 1988, SB 87/0044, www.vgrzh.ch).

e) Bei Umbauten an bestehenden Gebäuden kann eine Ausscheidung von werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen naturgemäss nicht exakt erfolgen, sondern nur schätzungsweise vorgenommen werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 30 N 46). Dabei ist es Sache des Steuerpflichtigen, die Schätzungsgrundlagen zu beschaffen. Dazu sind auch Angaben über den Zustand und die Ausrüstung des Objekts vor und nach den betreffenden Aufwendungen erforderlich (VGr, 22. April 1986 = StE 1987 B 44.13.1 Nr. 1).

2. a) Der Pflichtige bringt vor, das Blechdach der Zinne habe im Laufe der Zeit durch die Nutzung der Mieter Schaden genommen und sei undicht geworden. Dies insbesondere, weil die Anwohner der Liegenschaft die Zinne nicht nur der eigentlichen Bestimmung nach zum Wäschetrocknen, sondern auch zum Sonnenbad nutzten. Die dabei verwendeten Stühle hätten Haarrisse verursacht, welche nicht genau hätten eingegrenzt werden können, weshalb er das ganze Dach habe sanieren müssen. Das Kupferblechdach sei zum Schutz mit imprägniertem Holz belegt worden. Dies habe den doppelten Nutzen, als dadurch weiteres Eindringen von Wasser vermieden und die Zinne in Zukunft zum Sonnenbad genutzt werden könne. Die Holzaufgabe sei zehn Zentimeter dick, in der Folge habe darum auch das Gelände erhöht werden müssen).

b) Unter Hinweis auf die Ausführungen im Einspracheentscheid hielt der Rekursgegner in der Rekursantwort vom 25. Februar 2009 fest, es handle sich sowohl bei den Kosten für Lieferung und Montage des Holzrostes für die Dachzinne als auch den Kosten für die Erhöhung des Geländers um Kosten für eine bauliche Ergänzung der Liegenschaft und nicht um Ersatzkosten. Die Dachzinne des Mehrfamilienhauses sei durch den Holzboden zu einer begehbaren Terrasse geworden. Es liege damit eine Umnutzung bzw. Veränderung der Zweckbestimmung der Dachterrasse vor. Obgleich kein Mehrwert erzielt worden sei, seien beim Umbau nicht nur mangelhafte Teile ersetzt, sondern auch ein Sitzplatz geschaffen worden.

c) aa) Den glaubwürdigen Ausführungen des Pflichtigen ist zu entnehmen, dass die Dachzinne seit jeher nicht nur zum Aufhängen der Wäsche benutzt wurde, sondern den Anwohnen auch als Sonnenterasse diente. Durch die Sanierung und insbesondere die Abdeckung des Blechdaches mit der Holzverkleidung wurde zum einen der bestehende Schaden behoben. Zum anderen sei dafür gesorgt worden, dass zukünftiger Schaden vermieden werde, bzw. die Liegenschaft bei fortgesetzter Nutzung der Dachzinne keinen weiteren Schaden nehme. Dadurch wurde weder ein Mehrwert erzielt noch wurde die Dachzinne einer neuen Bestimmung zugeführt. Die Sanierung und insbesondere die Holzabdeckung haben daran nichts geändert, sondern dienen der Vermeidung weiteren Schadens. Selbst wenn die bisherige Nutzung nicht dem eigentlichen Zweck entsprach, handelt es sich – entgegen der Auffassung des Rekursgegners – nicht um eine "Umnutzung", da die Dachzinne schon bisher als Sonnenterasse Verwendung fand. Die Aufwendungen für die Holzabdeckung stellen zwar nicht einfach Ersatz für das defekte Kupferdach dar, werden aber dennoch als Instandstellungskosten betrachtet, da durch sie die bisherige Verwendung sichergestellt wird. Entsprechend sind diese Kosten abziehbar.

bb) Bauten und Anlagen müssen nach Fundation, Konstruktion und Material den anerkannten Regeln der Baukunde entsprechen. Sie dürfen weder bei ihrer Erstellung noch durch ihren Bestand Personen oder Sachen gefährden (§ 239 des Gesetzes über die Raumplanung und das öffentliche Baurecht vom 7. September 1975). Diese Grundanforderung gilt auch hinsichtlich der Abschränkungen und Geländer. Gemäss § 20 der Verordnung über die ordentlichen technischen und übrigen Anforderungen an Bauten, Anlagen, Ausstattungen und Ausrüstungen (Besondere Bauverordnung I) vom 6. Mai 1981 sind zugängliche überhöhte Stellen – unter anderen auch Terrassen und Balkone – so zu sichern, dass keine Absturzgefahr besteht. Details enthält die SIA-Norm 358, Ausgabe 1996, über Geländer, Brüstungen und Handläufe. Danach haben bei Absturzhöhen von 1.5 m Geländer und Brüstungen eine Mindesthöhe von einem Meter aufzuweisen. Diese Mindestanforderungen sind auch bei Umbauten einzuhalten.

Das Geländer wurde erhöht, um einer öffentlichrechtlichen Vorschrift zu genügen bzw. die Mindesthöhe für die Absturzsicherung von Terrassen einzuhalten. Die in Zusammenhang mit der Reparatur des Blechdaches vorgenommene Erhöhung des Geländers der Dachzinne stellt demnach ebenfalls keine wertvermehrende Aufwendung dar: Aufgrund der unbestrittenen Vorbringen des Pflichtigen ist vielmehr davon

auszugehen, dass durch die Erhöhung des Geländers ein rechtswidriger Zustand beseitigt wurde (vgl. StRK III, 12. Dezember 2000, 3 ST.2000.230 = STE 2001 B 25.6 Nr. 46).

Die Kosten für die Dachzinnensanierung und die Geländererhöhung stellen damit abzugsfähige Unterhaltskosten dar. Die Aufwendungen für die Holzabdeckung der Dachzinne sowie die Geländererhöhung in Höhe von Fr. 18'003.25 (11'016.25 + 6'987.-) sind dem Pflichtigen daher vollumfänglich zu gewähren.

3. a) Gemäss § 31 Abs. 1 lit. i StG sind Invaliditätskosten vollumfänglich – d.h. ohne Berücksichtigung eines Selbstbehalts wie bei den Krankheitskosten – abziehbar, soweit sie den behinderten Steuerpflichtigen oder die von ihm unterhaltenen Personen mit Behinderungen im Sinn des Bundesgesetz über die Beseitigung von Benachteiligungen von Menschen mit Behinderungen vom 13. Dezember 2002 (BehiG) betreffen und von ihm selber getragen werden. Als Mensch mit Behinderungen gilt eine Person, der es eine voraussichtlich dauernde körperliche, geistige oder psychische Beeinträchtigung erschwert oder verunmöglicht, alltägliche Verrichtungen vorzunehmen, soziale Kontakte zu pflegen, sich fortzubewegen, sich aus- und fortzubilden oder eine Erwerbstätigkeit auszuüben (Art. 2 Abs. 1 BehiG).

b) Behinderungsbedingte Kosten, die gestützt auf die genannte Bestimmung abgezogen werden können, setzen voraus, dass ein adäquater Kausalzusammenhang zwischen den Kosten und dem Umstand besteht, dass der Steuerpflichtige bzw. die von ihm unterhaltene Person eine Behinderung im Sinn des BehiG hat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, 2. A., 2006, § 31 N 147). Als adäquat kausal gilt der Zusammenhang dann, wenn die Kosten nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge und der allgemeinen Lebenserfahrung, d.h. typischerweise als Folge der konkreten Behinderung entstehen. Indirekte Folgen haben unberücksichtigt zu bleiben.

c) Anstelle des Abzugs der effektiven selbst getragenen Kosten können behinderte Personen einen jährlichen Pauschalabzug in unterschiedlicher Höhe geltend machen. Für Bezüger einer Hilflosenentschädigung beträgt diese Pauschale bei leichtem Grad Fr. 2'500.-, bei mittlerem Grad Fr. 5'000.- und bei schwerem Grad Fr. 7'500.- (Ziff. 4.4 des Kreisschreibens Nr. 11 der ESTV über den Abzug von Krankheits- und

Unfallkosten sowie von behinderungsbedingten Kosten vom 31. August 2005, www.estv.ch).

d) Behindertenkosten im Sinn von § 31 Abs. 1 lit. i StG stellen steuermindernde Umstände dar, welche gemäss den allgemeinen Beweislastregeln von den Steuerpflichtigen darzutun und nachzuweisen sind (vgl. VGr, 4. November 1992, SB 92/0026; RB 1987 Nr. 35, www.vgrzh.ch, auch zum Folgenden). Der Steuerpflichtige hat bis zum Ablauf der Rekurs-/Beschwerdefrist die zum Beweis für seine Darstellung erforderlichen Beweismittel einzureichen oder zumindest anzubieten (RB 1975 Nr. 55, 1986 Nr. 49). Fehlt es an einer hinreichenden Sachdarstellung oder Beweismittellofferte, trifft die Rekurskommission keine weitere Untersuchungspflicht. Sie hat den Steuerpflichtigen weder zur Ergänzung seiner mangelhaften Sachdarstellung noch zur Beibringung besserer Beweismittel anzuhalten. Diesfalls ist zu Ungunsten des beweisbelasteten Steuerpflichtigen der Nachweis der geltend gemachten Krankheitskosten als misslungen zu betrachten. Nur soweit dem Steuerpflichtigen Substanziierung und/oder Beweisleistung aus Gründen, die er nicht zu vertreten hat, nicht möglich oder nicht zuzumuten sind, kann dieser sich auf Schätzungen berufen, sofern seine Sachdarstellung wenigstens hinreichende Schätzungsgrundlagen enthält (RB 1975 Nr. 54 und 64).

Die im Kreisschreiben statuierten Pauschalen können ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten geltend gemacht werden. Vorausgesetzt ist allerdings, dass der Steuerpflichtige behindert, d.h. Bezüger einer der aufgeführten Leistungen oder Heimbewohner bzw. Spitex-Patient mit entsprechendem Pflege- und Betreuungsaufwand ist. Macht der Steuerpflichtige höhere Kosten als die Pauschale geltend, ist er hierfür beweispflichtig, wobei sämtliche Auslagen nachzuweisen sind. Eine Kombination von Pauschale und effektiven Kosten ist nicht zulässig.

4. a) Der Pflichtige will Fr. 7'200.- als behinderungsbedingte Kosten abgezogen haben. Die Kosten begründet er mit einem durch seine Teilinvalidität entstandenen Mehraufwand. Er weise einen verminderten Allgemeinzustand auf, weshalb es ihm nicht möglich sei, öffentliche Verkehrsmittel zu benützen. Er sei stattdessen auf ein Taxi angewiesen.

b) Für behinderungsbedingte Kosten hat der Steuerpflichtige den Nachweis einer Behinderung im Sinne des Behindertengleichstellungsgesetzes als auch der selbst getragenen Kosten zu leisten. Der Pflichtige hat es jedoch unterlassen, sowohl eine Behinderung als auch die dadurch entstandenen Kosten rechtsgenügend darzulegen, und hat sich einzig auf einen in Vorjahren gewährten Abzug berufen. Auch der Aufforderung der Steuerkommissärin, das Formular betreffend Krankheitskosten und/oder Belege einzureichen, ist er nicht nachgekommen. Nach eigenen Angaben hat er die Belege für die Taxibenützung nicht gesammelt und kann daher den Nachweis nicht erbringen, dass tatsächlich Kosten entstanden sind. Wieso er jedoch nicht einmal das Formular ausgefüllt hat, lässt er offen. Damit hat der Pflichtige weder eine Behinderung noch Mehrkosten genügend nachgewiesen. Entsprechend ist nicht zu beanstanden, dass die Steuerkommissärin mangels substantzierter Behauptung von behinderungsbedingten Kosten einen Abzug verweigert hat. Es tut nichts zur Sache, dass dem Pflichtigen die gleichen Abzüge bisher ohne belegmässigen Nachweis gewährt worden sind, denn es liegt im Ermessen der Behörde, welche Untersuchungsmaßnahmen sie zur Abklärung des Sachverhalts vornimmt. Aus einer früheren Einschätzung kann der Pflichtige daher nichts zu seinen Gunsten ableiten.

c) Es ist nicht bestritten, dass der Pflichtige krankheitsbedingte Einschränkungen aufweist. Aus den Akten kann jedoch nicht geschlossen werden, dass diese als Behinderung im Sinne des Behindertengleichstellungsgesetzes gelten. Zwar reichte der Pflichtige Berichte verschiedener Kliniken und des Hausarztes ein, aus welchen hervorgeht, dass er unter gesundheitlichen Einschränkungen leidet. Dass er jedoch Bezüger von Leistungen der Invalidenversicherung ist, Hilflosenentschädigungen erhält, auf Hilfsmittel (im Sinn von Art. 43^{ter} des Bundesgesetzes über die Alters- und Hinterlassenenversicherung vom 20. Dezember 1946 oder Art. 11 des Bundesgesetzes über die Unfallversicherung vom 20. März 1981) angewiesen ist oder Spitex-Patient ist, wurde nicht belegt. Das Arzzeugnis, wonach der Pflichtige aus "Krankheitsgründen" und wegen "verminderten Allgemeinzustandes" Mehrauslagen habe, lässt jedenfalls nicht auf eine Behinderung im Sinne des Gesetzes schliessen. Erst mit dem Rekurs hat er angeboten, ein Gutachten nachzureichen. Die Beweisofferte ändert jedoch nichts an der ungenügenden Sachverhaltsdarstellung. Zudem wäre es ihm möglich und zumutbar gewesen, Unterlagen beizubringen, welche seine Sachdarstellung zumindest hätten stützen können.

d) Der Rekurs ist daher in diesem Punkt unbegründet.

5. a) Diese Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung des Rekurses. Die Aufwendungen für die Sanierung der Dachzinne sind dem Pflichtigen wie in Erwägung 2 dargelegt vollumfänglich zu gewähren, während der Abzug für behinderungsbedingte Kosten ausser Betracht fällt. Daraus ergibt sich folgende Neuberechnung des Einkommens für die Steuerperiode 2006:

	Staats- und Gemeindesteuern (Einspracheentscheid)	Staats- und Gemeindesteuern (neu)
Einkommen		
AHV-/IV- Renten	25'800	25'800
Renten/Pension	22'870	22'870
Total Wertschriftenertrag	13'807	13'807
Bruttoertrag Liegenschaften	111'384	111'384
<i>Total Unterhalt und Abgaben (darin enthaltener Abzug für Sanierung Dachzinne und Geländererhöhung)</i>	<i>34'528 (5'000)</i>	<i>47'531 (18'003)</i>
Verbleibender Ertrag	76'856	63'853
Total Einkünfte	139'333	126'330
Abzüge		
Schuldzinsen	18'732	18'732
Total Versicherungsprämien und Zinsen	3'600	3'600
Vermögensverwaltungskosten	1'000	1'000
<i>Behinderungsbedingte Kosten Emp- fänger IV-Leistungen etc.</i>	<i>0</i>	<i>0</i>
Total Abzüge	23'332	23'332
Nettoeinkommen	116'001	102'998
Selbstbehalt gem. Abrechnung Kran- kenkasse und Versicherung	0	0
Gemeinnützige Zuwendungen	300	300
steuerbares Einkommen	115'701	102'698
rund	115'700	102'600
Steuerbares Vermögen gesamt (unverändert)	1'374'000	1'374'000

b) Ausgangsgemäss sind die Kosten des Rekursverfahrens zu 1/3 dem Pflichtigen und zu 2/3 dem Rekursgegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen.

[...]