

ZG_VERWALTUNGSGERICHT A 2020 9 vom 17. Februar 2021

ZG Verwaltungsgericht, 2021-02-17, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zg_verwaltungsgericht_A_2020_9

FR: ZG_VERWALTUNGSGERICHT A 2020 9 du 17 février 2021

IT: ZG_VERWALTUNGSGERICHT A 2020 9 del 17 febbraio 2021

Regeste

Abgaberechtliche Kammer — Kantonssteuer / direkte Bundessteuer 2018 (Unterhaltskosten) — Rekurs

Erwägungen

E. 2

Urteil A 2020 9 A. C. _____ ist Eigentümer einer von ihm bewohnten Liegenschaft an der _____strasse __, _____. Im Jahr 2018 liess er das Bad dieser Liegenschaft renovieren sowie Malerarbeiten im Eingangsbereich, Gang und Wohnzimmer vornehmen. Die Kosten für den Badezimmerumbau in der Höhe von insgesamt Fr. 26'467.– brachte der Steuerpflichtige in der Steuererklärung 2018 vollumfänglich zum Abzug. Mit Veranlagungsverfügung vom 24. April 2019 wurden nur zwei Drittel der für die Renovation des Bades geltend gemachten Unterhaltskosten von Fr. 26'467.–, d.h. unter Berücksichtigung weiterer abzugsfähiger Unterhaltskosten insgesamt Fr. 19'862.–, zum Abzug zugelassen. Ein Drittel der für den Umbau des Bades geltend gemachten Unterhaltskosten wurden als nicht abzugsfähige wertvermehrnde Aufwendungen qualifiziert. Die hiergegen erhobene Einsprache hiess die Steuerverwaltung des Kantons Zug mit Entscheid vom 22. Mai 2020 (Zustelldatum gemäss Eröffnungsblatt) teilweise gut und hielt fest, dass die Kosten für Malerarbeiten im Eingangsbereich, Gang und Wohnzimmer in der Höhe von Fr. 1'179.– als separate Unterhaltskosten vollumfänglich zum Abzug zuzulassen seien. Sie hielt fest, dass Fr. 25'288.– (= 3/3) für die Sanierung des Bades nachgewiesen seien und setzte die abzugsfähigen Unterhaltskosten auf Fr. 20'254.– fest, davon betrafen gerundet Fr. 16'859.– (= 2/3) die Aufwendungen für das Badezimmer. B. Mit Eingabe vom 22. Juni 2020 (Datum Poststempel) reichte C. _____ (nachfolgend: Rekurrent) gegen den Einspracheentscheid vom 22. Mai 2020 beim Verwaltungsgericht Rekurs ein und beantragte, die Unterhaltskosten für die Renovation des Bades seien vollumfänglich zum Abzug zuzulassen. C. Der Rekurrent bezahlte fristgerecht einen den eingeforderten Kostenvorschuss von Fr. 1'500.– um Fr. 100.– übersteigenden Betrag (Total: Fr. 1'600.–). D. Mit Eingabe vom 12. August 2020 reichte die Steuerverwaltung des Kantons Zug (nachfolgend: Rekursgegnerin) ihre Vernehmlassung ein und beantragte die Abweisung des Rekurses vom 22. Juni 2020, soweit auf ihn einzutreten sei, und im Übrigen sei der Einspracheentscheid vom 22. Mai 2020 zu bestätigen; unter Kostenfolgen zu Lasten des Rekurrenten. Im Rahmen eines weiteren Schriftenwechsels (Replik und Duplik) hielten die Parteien an ihren Anträgen fest.

E. 2.1

Das Verwaltungsgericht kann Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltung bezüglich kantonalen Steuern (§ 63 Abs. 3 VRG i.V.m. § 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 Abs. 1 StG i.V.m. § 136 Abs. 2 StG) in vollem Umfang überprüfen. Das

E. 2.2

Auch wenn im harmonisierten Steuerrecht an sich das Beweismass der vollen Überzeugung ("Regelbeweismass") herrscht, bedarf es keiner absoluten Gewissheit. Es genügt, dass die Veranlagungsbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vom Vorliegen eines rechtserheblichen Sachumstandes überzeugt ist. Die Auffassung kann auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis (BGer 2C_1067/2017 vom 11. November 2019 E. 2.2.3). Anders verhält es sich bei Beweisnot, bei welcher das mildere Beweismass der überwiegenden Wahrscheinlichkeit als ausreichend erachtet wird. Von einer Beweisnot ist nicht schon zu sprechen, wenn eine Tatsache, die ihrer Natur nach ohne weiteres dem unmittelbaren Beweis zugänglich wäre, nicht bewiesen werden kann, weil der beweisbelasteten Partei die Beweismittel fehlen. Blosser Beweisschwierigkeiten im konkreten Einzelfall können zu keiner Beweiserleichterung führen (BGE 144 III 264 E. 5.3). Gelangt die Behörde zu keiner derart gewichtigen Überzeugung, kommen die Beweislastregeln von Art. 8 ZGB zur Anwendung. Im Abgaberecht gilt demnach gemäss der so genannten Normentheorie (BGE 142 II 488 E. 3.8.2, 144 II 427 E. 8.3.1), dass die Veranlagungsbehörde die Beweislast für die abgabebegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die abgabepflichtige Person für die abgabeaufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (BGer 2C_480/2019 vom 12. Februar 2020 E. 2.3.1). Da vorliegend steuermindernde Tatsachen geltend gemacht werden, ist es Sache des Steuerpflichtigen, die Schätzungsgrundlagen für die Abgrenzung von Unterhaltskosten und wertvermehrenden Aufwendungen zu beschaffen und insbesondere genauere Angaben zum Gebäudezustand und Ausrüstungsstand vor und nach dem Umbau zu

E. 2.3

Im Rekursverfahren sind neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel zulässig. Ob Noven auch noch nach Ablauf der Beschwerdefrist vorgebracht werden können, ist umstritten. Dies ist im Sinne eines geordneten Verfahrens zu verneinen, zumal bereits in zwei Verfahren (Veranlagungs- und Einspracheverfahren) und der Beschwerdefrist die Möglichkeit bestand, alles Entscheidrelevante vorzubringen. Ausgenommen sind davon aber Noven, die durch Eingaben von anderen Parteien im Verlauf des Beschwerdeverfahrens veranlasst wurden; solche Noven sind auch nach Ablauf der Beschwerdefrist zulässig (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 140 N 38 f. [Richner et al., Handkommentar DBG]). 3.

E. 3

Urteil A 2020 9 E. Auf die Ausführungen der Parteien zur Begründung ihrer Anträge und die Akten wird – soweit für die Entscheidungsfindung wesentlich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen. Das Verwaltungsgericht erwägt: 1 1.1. Gemäss § 136 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Zug (StG; BGS 632.1) kann die steuerpflichtige Person gegen Einspracheentscheide der Rechtsmittelkommission der kantonalen Steuerverwaltung innert 30 Tagen beim Verwaltungsgericht schriftlich Rekurs erheben. Gegen Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde für die direkte Bundessteuer kann der Steuerpflichtige ebenfalls innert 30 Tagen nach der Zustellung bei einer von der

Steuerbehörde unabhängigen Rekurskommission schriftlich Beschwerde erheben (Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Auch hier ist gemäss § 75 Abs. 1 des Gesetzes über den Rechtsschutz in Verwaltungssachen (Verwaltungsrechtspflegesetz, VRG; BGS 162.1) das Verwaltungsgericht die kantonale Rekursbehörde im Sinne der Vorschriften über die direkte Bundessteuer. Das ergriffene Rechtsmittel betrifft vorliegend Veranlagungen für die kantonale und kommunale Einkommens- und Vermögenssteuer sowie solche für die direkte Bundessteuer. Aus diesem Grund gilt das Rechtsmittel sowohl als Rekurs wie auch als Beschwerde gegen den Einspracheentscheid. Die vorliegende Beschwerde (bezüglich der direkten Bundessteuer) bzw. der Rekurs (bezüglich der kantonalen und kommunalen Steuern) wird der einfacheren Lesbarkeit halber im Folgenden als Rekurs bezeichnet, wobei der Begriff "Rekurs" beide Rechtsmittel (Beschwerde und Rekurs) umfasst. Die Beurteilung erfolgt auf dem Zirkulationsweg gemäss § 29 Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichtes (GO VG; BGS 162.11). 1.2 Der Rekurs wurde rechtzeitig erhoben. Auch sind die übrigen formellen Voraussetzungen erfüllt, weshalb auf diesen einzutreten ist. 2.

E. 3.1

Bei Liegenschaften im Privatvermögen können unter anderem die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden (Art. 32 Abs. 2 DBG; § 29 Abs. 2 StG), wobei die steuerpflichtige Person anstelle der tatsächlichen Kosten einen Pauschalabzug geltend machen kann (Art. 32 Abs. 4 DBG; § 29 Abs. 3 StG). Der Begriff der Unterhaltskosten kann unter dem Geltungsbereich des StHG im kantonalen Recht nicht anders ausgelegt werden als auf dem Gebiet der direkten Bundessteuer (Richner/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, § 30 StG N 34 [Richner et al., Kommentar StG-ZH]). Unterhaltskosten sind Aufwendungen, deren Ziel nicht die Schaffung neuer, sondern in erster Linie die Erhaltung bereits vorhandener Werte ist und die nach längeren oder kürzeren Zeitabschnitten erneut zu tätigen sind (Reparaturen, Renovationen). Unterhaltsarbeiten lassen ein Gebäude in seiner Gestaltung, Form und Zweckbestimmung unverändert weiter bestehen; es werden einzig die mangelhaften Teile ersetzt oder instand gestellt. Unterhaltskosten sind Aufwendungen zur Erhaltung der Liegenschaft im

E. 3.2

Nicht abzugsfähig sind Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen (Art. 34 lit. d DBG; § 32 Abs. 1 lit. d StG). Während Unterhaltskosten der Erhaltung bereits vorhandener Werte dienen, werden mit wertvermehrenden Aufwendungen zusätzliche neue Werte geschaffen (Richner et al., Handkommentar DBG, Art. 32 N 44). Die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung erfolgt nach objektiv-technischen Kriterien. Vergleichsmaßstab bildet dabei nicht der Wert des Grundstücks insgesamt, sondern der konkret instand gehaltenen oder ersetzten Installation. Wird also eine alte Installation nicht bloss durch eine dem aktuellen Stand der Technik angepasste neue Installation ersetzt, sondern an deren Stelle eine qualitativ bessere Installation gesetzt, liegt (anteilmässig) kein Unterhalt mehr, sondern eine Wertvermehrung vor, auch wenn der (ursprüngliche) Wert des Grundstücks als solches nicht angestiegen ist (Richner et al., Handkommentar DBG, Art. 32 N 46 f.). Unterhaltskosten können sowohl der Instandhaltung als auch der Instandstellung eines Grundstücks dienen (Richner et al., Handkommentar DBG, Art. 32 N 39; Richner et al., Kommentar StG-ZH, § 30 N 40). Modernisierungen können, müssen aber nicht

Wertvermehrungen darstellen. Das Wesen der Modernisierung, welche noch als Instandstellung bezeichnet werden kann, besteht darin, dem Gebäude den zeitgemässen Komfort wiederzugeben, den es ursprünglich besessen, durch den technischen Fortschritt und die Veränderung der Lebensgewohnheiten jedoch verloren hatte. Die Aufwendungen für die Instandstellung oder Modernisierung eines Grundstücks, welche einer eigentlichen Neueinrichtung gleichkommt, sind dagegen nicht als Unterhaltskosten abzugsfähig (Richner et al., Handkommentar DBG, Art. 32 N 49 ff.; Richner et al., Kommentar StG-ZH, § 30 StG N 48c).

E. 3.3

Umfasst eine Aufwendung sowohl einen werterhaltenden als auch einen wertvermehrenden Anteil (was häufig bei Umbauten an bestehenden Gebäuden der Fall ist), ist die Aufwendung im Umfang des werterhaltenden Anteils zum Abzug zugelassen, während der wertvermehrende Anteil nicht abzugsberechtigt ist. Die Anteile sind zu schätzen (Richner et al., Handkommentar DBG, Art. 32 N 45). Unter der Ziffer 19.2.7.1.5 mit der Überschrift "Wertvermehrende Aufwendungen" sieht das Steuerbuch des Kantons Zug vor, dass für Fälle, in denen im Zuge von Instandstellungsarbeiten oder auch bei anderer Gelegenheit Verbesserungen an einer Liegenschaft vorgenommen oder alte Einrichtungen durch solche mit vergleichsweise höherem Komfort oder grösserer Leistungsfähigkeit ersetzt werden, nicht die gesamten Auslagen als Unterhaltskosten behandelt werden können. Diesfalls ist der im Zuger Steuerbuch enthaltene Ausscheidungskatalog (Erläuterungen zu § 29 – Kosten des Privatvermögens, Liegenschaftskatalog ab Steuerperiode 2010, Stand: Januar 2014) zu beachten. Dieser sieht mit Bezug auf Badezimmer vor, dass bei einer Modernisierung resp. einem Gesamtumbau inklusive sanitärer Ersatzteile zwei Drittel der damit verbundenen Kosten als Unterhaltskosten zum Abzug zuzulassen und ein Drittel als wertvermehrend und nicht abziehbar zu qualifizieren sind. In den Kantonen Luzern und Zürich gelangen identische Pauschalisierungsregelungen zur Anwendung (vgl. Luzerner Steuerbuch, Band 1, Weisungen StG: Einkommenssteuer, § 39 Nr. 4, Tatsächliche Liegenschaftsunterhalts- und Verwaltungskosten, Ziff. 1.3: Teilweise abzugsberechtigte Kosten; Merkblatt des Steueramtes des Kantons Zürich über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kosten für den Unterhalt und die Verwaltung von Liegenschaften, Kap. D. Ziff. I.4: Gemischte Aufwendungen, Rz. 18 i.V.m. Abgrenzungskatalog in Kap. J. Ziff. 4.1 lit. a, Rz. 49). Das Steuerbuch des Kantons Schwyz differenziert explizit dahingehend, dass Kosten im Rahmen von gleichwertigen Renovationen von Sanitärräumen vollumfänglich abziehbar sind, während bei einer Renovation mit Komfortverbesserung lediglich zwei Drittel der Kosten abzugsfähig sind (vgl. Schwyzer Steuerbuch, Weisung über den Abzug von Liegenschaftskosten [LKW], Ausscheidungskatalog zur LKW, Ziff. 3.1). Der Kanton Aargau kennt keine pauschale Regelung für einen Gesamtumbau eines Bades; vielmehr sind einzelne Positionen – beispielsweise der Ersatz von Leitungen und Apparaten, Armaturen und Badezimmermöbel – zu unterschiedlichen pauschalierten Anteilen abzugsberechtigt. Von diesen Richtwerten kann in begründeten Einzelfällen abgewichen werden (Merkblatt Liegenschaftsunterhalt des Steueramtes des Kantons Aargau, Bd. I Reg. 5.3, Stand:

E. 3.4

Vorliegend ist umstritten, in welchem Umfang die Aufwendungen für die Renovation des Badezimmers als Unterhaltskosten einkommenssteuerermindernd in Abzug gebracht werden können. Die Rekursgegnerin führte in ihrem Einspracheentscheid unter Verweis auf das

Zuger Steuerbuch zur Begründung aus, gemäss ständiger Einschätzungspraxis der Zuger Steuerbehörden sei bei einer Modernisierung eines Badezimmers stets ein wertvermehrender Anteil von einem Drittel aufzurechnen. Diese Regelung trage dem Umstand Rechnung, dass eine Gesamtenovation selbst dann, wenn keine zusätzlichen Geräte resp. Installationen angeschafft würden, zu einem höheren Mietzins bzw. Mietwert führe (Beilage 5 der Rekursgegnerin, S. 2). Der Rekurrent macht hingegen geltend, die Unterhaltskosten seien vollumfänglich zum Abzug zuzulassen, da der Umbau des alten und erneuerungsbedürftigen Badezimmers nötig gewesen sei, um einen zeitgemässen und gleichwertigen Komfort bietenden Ersatz zu gewähren. Ferner weist er darauf hin, dass die Kosten für den Unterhalt eines Bades mit dem Mietzins abgegolten seien und nicht automatisch zu einer Mietzinserhöhung führen würden (Rekurs, S. 6). Der Rekurrent deklarierte in seiner Steuererklärung eine Summe von Fr. 26'467.–, die beim Badezimmerumbau aufgewendet worden sei (Beilage 1 der Rekursgegnerin, S. 8). Die beim Rekurrenten angefallenen Kosten für Malerarbeiten im Eingangsbereich, Gang und Wohnzimmer in der Höhe von Fr. 1'179.– wurden mit dem Einspracheentscheid vom 22. Mai 2020 vollumfänglich zum Abzug zugelassen und zählen nicht mehr zum Streitgegenstand. Im Streit liegt daher noch eine Summe von Fr. 25'288.–. Der Rekurrent möchte diesen Betrag vollständig vom steuerbaren Einkommen abziehen, während die Rekursgegnerin den abzugsfähigen Betrag auf Fr. 16'859.– beschränken will.

E. 3.5

Der Rekurrent stellt sich sinngemäss auf den Standpunkt, dass nicht unbesehen auf den pauschalen Ausscheidungskatalog des Steuerbuchs abgestellt werden dürfe. Es handle sich dabei nicht um eine Rechtsgrundlage, sondern um ein Arbeitsinstrument. Werde ein Rechtsmittel eingelegt, müssten die Umstände des Einzelfalles abgeklärt werden (Rekurs, S. 4). Mit diesem Vorbringen bezweifelt der Rekurrent die Zulässigkeit der von der Rekursgegnerin gehandhabten Pauschalisierungsregel in grundsätzlicher Art. Auch verlangt er, dass das Verwaltungsgericht sich nicht auf das Zuger Steuerbuch abstützt; denn das Steuerbuch stelle keine Rechtsnorm dar.

E. 3.5.1

Zur Frage, ob Pauschalisierungen bei Veranlagungen zulässig sind, ist anzumerken, dass keine gesetzliche Grundlage für eine Pauschalisierung bei der Unterscheidung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen besteht. Der kantonale Gesetzgeber hat den Steuerpflichtigen lediglich eine Wahlmöglichkeit zwischen der Geltendmachung des Abzugs der tatsächlichen Unterhaltskosten und eines Pauschalabzugs eingeräumt; er hat es jedoch unterlassen, im Rahmen der Festlegung der tatsächlichen Kosten Vorgaben zur Ausscheidung von werterhaltenden und wertvermehrenden Unterhaltskosten zu machen. Ob allerdings pauschalisierende Dienstanweisungen im Gesetz selbst vorgesehen sein müssen, um rechtens zu sein, wird von Steuerrechtlern verneint (Peter Locher, Beiträge zur Methodik und zum System des schweizerischen Steuerrechts, 2014, S. 235, mit Hinweisen), weshalb die Anwendung eines Ausscheidungskatalogs mit Pauschalen nicht per se als Verstoß gegen das Legalitätsprinzip zu werten ist.

E. 3.5.2

Dem Rekurrenten ist indessen insofern beizupflichten, als dass das Zuger Steuerbuch als sogenannte Verwaltungsverordnung die richterlichen Behörden nicht bindet. Es wendet sich lediglich an die rechtsanwendenden Behörden und bezweckt eine einheitliche

Veranlagungspraxis (BGer 2C_814/2016 und 2C_815/2016 vom 26. Oktober 2017 E. 3.4.2; VGer SG B 2016/41 vom 28. September 2017 E. 2.4; VGer ZG A 2009 10 vom 28. April 2010 E. 4 b/dd). Gleichwohl ist nicht ohne Not von der im Steuerbuch festgelegten weitverbreiteten Praxis abzuweichen (VGer ZH SB.2016.00107 vom

E. 3.6

Gestützt auf diese Ausführungen ist zu klären, ob im konkreten Fall Anhaltspunkte vorliegen, die es nahelegen, den Ausscheidungskatalog im Zuger Steuerbuch nicht anzuwenden. Der Rekurrent hat zum Nachweis seiner Aufwendungen verschiedene Rechnungsbelege und Fotos eingereicht. Dabei hat er Bilder des Bads vor und nach dem Umbau beigebracht (Beilage 3 des Rekurrenten, bezeichnet mit "alt" und "neu"; Beilage 6 des Rekurrenten)

E. 3.6.1

Die Bilder vor dem Umbau (Beilagen 3 "alt" und 6 des Rekurrenten) lassen den Schluss zu, dass das ursprüngliche Bad einem eher niedrigen Standard im unteren Preissegment entsprach. Gemäss Vorbringen des Rekurrenten sei das Zimmer seit Erstellung der Liegenschaft im Jahr 1974 nur sehr punktuell erneuert worden (Rekurs, S. 5). Anhand der Bilder ist davon auszugehen, dass diese Aussagen der Realität entsprechen. Das Bad machte vor dem Umbau einen ausgesprochen bescheidenen Eindruck. Sämtliche Einrichtungen (Badewanne, Waschtisch, Klosett, Spiegelschrank, Heizkörper, Handtuchstange etc.) dürften ans Ende ihrer Lebensdauer angelangt sein.

E. 3.6.2

Die Bilder nach dem Umbau (Beilage 3 "neu" des Rekurrenten) zeigen zunächst, dass weiterhin von einem eher niedrigen bis durchschnittlichen Ausbaustandard gesprochen werden muss. Kommt hinzu, dass kaum neue Vorrichtungen und Apparate eingebaut wurden. Auch eine erste Durchsicht der vom Rekurrenten eingereichten Rechnungen lässt darauf schliessen, dass die neu angeschafften Vorrichtungen und Apparate lediglich weitgehend dem aktuellen Stand der Technik entsprechen und darüber hinaus keine oder geringe wertvermehrenden Komponenten enthalten.

E. 3.6.3

Es drängt sich im vorliegenden Fall somit auf, sich die Rechnungen ausnahmsweise genauer anzusehen, um gestützt darauf feststellen zu können, ob das von der Rekursgegnerin angenommene Ergebnis angemessen erscheint oder nicht.

E. 3.6.3.1

Rechnung der G. _____ vom 17. Oktober 2018 (Beilage 8 der Rekursgegnerin): Die Rechnung in der Höhe von Fr. 570.80 (inkl. MWST) betrifft grösstenteils für den Umbau des Badezimmers notwendige Arbeiten wie die Demontage der bestehenden Apparate, Schalter und Steckdosen, die Lieferung und das Anschliessen eines Spiegelschranks und das Einziehen neuer Drähte ab der Abzweigdose. Neue separate Steckdosen wurden keine eingesetzt. Einzig beim Reserverohr für einen (künftigen)

11 Urteil A 2020 9 Closomat im Betrag von Fr. 86.– (inkl. MWST) – einem funktionstüchtigeren Ausstattungsdetail – handelt es sich um eine wertvermehrende Aufwendung. Ein Closomat wurde für den Umbau des Bads im Übrigen nicht geliefert (vgl. mit Rechnung H. _____ in E. 3.6.3.5 hiernach).

E. 3.6.3.2

Rechnung der I. _____ vom 22. Oktober 2018 (Beilage zur Steuererklärung in Beilage 1 der Rekursgegnerin): Bei den Abdeckarbeiten, dem Anstrich der Decke im Bad und dem Schleifen, Reinigen und Spachteln des Vorhangbretts handelt es sich um Arbeiten, die im Zusammenhang mit dem Umbau eines Bades üblich sind und zu durchschnittlichen Preisen (Fr. 485.– inkl. MWST, gerundet) in Rechnung gestellt wurden. Die in derselben Rechnung aufgeführten Arbeiten im Eingangsbereich, Gang und Wohnzimmer wurden im Einspracheverfahren als vollumfänglich abzugsfähig qualifiziert und sind vorliegend nicht zu beurteilen (vgl. E. 3.4 oben).

E. 3.6.3.3

Rechnung der Schreinerei K. _____ vom 7. November 2018 (Beilage zur Steuererklärung in Beilage 1 der Rekursgegnerin): Dem Arbeitsbeschrieb ist zu entnehmen, dass zwei Türen gekürzt worden seien. Es sei ein Band neu gebohrt worden, da das alte nicht mehr gehalten habe. Es ist nicht klar, ob diese Arbeiten mit dem Umbau des Bads zusammenhängen. Da die Rekursgegnerin den Zusammenhang jedoch nie anzweifelte und es sich bei den beschriebenen Arbeiten im weiteren Sinne um Reparaturen, also um Unterhaltsarbeiten, handelt, sind die Kosten von Fr. 233.70 (inkl. MWST) als werterhaltende Aufwendungen zu taxieren.

E. 3.6.3.4

Rechnung der L. _____ vom 27. Oktober 2018 (Beilage zur Steuererklärung in Beilage 1 der Rekursgegnerin): Für eine Reihe von Platten- und Renovationsarbeiten sowie dem benötigten Material wurde ein Betrag von insgesamt Fr. 8'428.80 (inkl. MWST) in Rechnung gestellt. Aus dem Baubeschrieb geht hervor, dass die Bodenplatten nicht ersetzt, sondern nur geschliffen wurden. Die Wandplatten wurden dagegen weggespitzt und durch neue ersetzt, deren Materialwert knapp Fr. 800.– (ohne MWST) betrug. Der Quadratmeterpreis der neuen Platten belief sich auf Fr. 37.– (ohne MWST). Gemäss einer vom Rekurrenten eingereichten Tabelle des Mieterinnen- und Mieterverbands (durch ihn im Internet abgerufen am 22. Juni 2020, Beilage 4 des Rekurrenten) beträgt die Lebensdauer von Badezimmerplatten, je nach Material, zwischen 30 und 40 Jahren. Die Wandplatten in seinem Badezimmer waren über 40-jährig, das heisst der Ersatz war aufgrund der

12 Urteil A 2020 9 abgelaufenen Lebensdauer der Situation angemessen. Gemäss der erwähnten Tabelle ist bei Wandplatten im Bad von einem Ersatz-Richtpreis pro Quadratmeter von Fr. 125.– auszugehen. Da dieser Richtpreis deutlich höher ist als derjenige, den der Rekurrent zahlen musste, wird die ursprüngliche Vermutung bestätigt, wonach der Renovationsstandard – zumindest was die Platten betrifft – niedrig war. Mit Blick auf die Platten sind demnach keine wertvermehrenden Aufwendungen anzunehmen.

E. 3.6.3.5

Rechnung der H. _____ (Sanitärunternehmung) vom 5. Dezember 2018 (Beilage 7 der Rekursgegnerin): Das Rechnungstotal belief sich auf Fr. 15'479.65 (inkl. MWST). Die Rechnung enthält vier thematisch unterscheidbare Kostenpositionen: Kosten der Baubegleitung (Fr. 1'800.– ohne MWST), Kosten der Sanitärarbeiten (Fr. 5'019.– ohne MWST), Kosten einer Asbestprobe (Fr. 600.– ohne MWST) und die Kosten der gelieferten Apparate. Diese vierte Position lässt sich wiederum aufgliedern in Kosten der Apparate gemäss Lieferung der Firma M. _____ und zusätzlichem vom Rekurrenten bestelltem Material (Fr. 6'443.30 ohne MWST), ferner in Kosten für Einbau und Transport (Fr. 282.10

ohne MWST) sowie in Kosten eines nicht von der Firma M. _____ gelieferten Handtuchradiators plus Fracht (Fr. 971.35 ohne MWST). Auf die Position Baubegleitung ist in einer separaten Erwägung einzugehen (E. 3.6.3.6 hiernach). Die Arbeiten betreffend die Asbestproben waren gemäss der Beschreibung in der Rechnung erforderlich, um die Gesundheit der Mitarbeiter und Dritter zu schützen. Es seien dazu in den Nasszellen an der Wand, im Bodenbereich und bei der Badewannenschürze Proben entnommen und alles anschliessend schriftlich dokumentiert worden. Bei einem positiven Ergebnis sei ein Asbestrückbau unausweichlich. Da nirgends ersichtlich ist, dass ein Asbestrückbau durchgeführt wurde, ist von einem negativen Ergebnis auszugehen. Wäre die Asbestprobe positiv ausgefallen, hätte die Wohnung stark an Wert verloren und es hätte sich ein erhöhter Sanierungsbedarf ergeben. Dieser Sanierungsbedarf ist aufgrund des negativen Ergebnisses nicht eingetreten. Der Rekurrent wusste nach der Abklärung, dass die Wohnung im aktuellen Wert erhalten werden kann. Die mit der Asbestabklärung zusammenhängenden Kosten von Fr. 600.– (ohne MWST) bzw. von Fr. 646.20 (inkl. MWST) sind somit als Unterhaltskosten zu qualifizieren. Was die Apparatelieferung der Firma M. _____ im Umfang von Fr. 6'443.30 (ohne MWST) bzw. Fr. 6'939.45 (inkl. MWST) betrifft, so ist der vom Rekurrenten eingereichten

E. 3.6.3.6

Zusammenfassende Betrachtung und Zuordnung Kosten Baubegleitung Anhand aller Rechnungen lassen sich die werterhaltenden und die wertvermehrenden Anteile des Badezimmerumbaus (inkl. MWST) wie folgt darstellen. Dabei bleiben die Kosten der Baubegleitung von Fr. 1'800.– (ohne MWST) bzw. von Fr. 1'938.60 (inkl. MWST) der H. _____ weiterhin ausgeklammert: Rechnungssteller Preis (inkl. MWST) Wertvermehrend Werterhaltend G. _____ Fr. 570.80 Fr. 86.– Fr. 484.80 I. _____ Fr. 485.– Fr. 485.– K. _____ Fr. 233.70 Fr. 233.70 L. _____ Fr. 8'428.80 Fr. 8'428.80 H. _____ Fr. 13'541.05 Fr. 3'949.55 Fr. 9'591.50 Total Fr. 23'259.35 Fr. 4'035.55 Fr. 19'223.80 Der wertvermehrende Anteil gemessen an der Gesamtsumme beträgt demzufolge rund

E. 3.7

Bei der Anwendung der Pauschalisierungsregel auf das Total der ausgewiesenen Umbaukosten von Fr. 25'197.95 wären 66 % (Fr. 16'798.65) abzugsfähig und 33 % (Fr. 8'399.30) nicht. Die Einzelfallanalyse hat indessen ergeben, dass Aufwendungen von Fr. 20'832.85 (bzw. von rund 83 %) als werterhaltend zu qualifizieren und damit steuerrechtlich abzugsfähig sind. Dies ist eine durchaus erhebliche Abweichung, womit festzustellen ist, dass die Anwendung der Pauschalisierungsregel gemäss Zuger Steuerbuch in diesem Fall zu einem unangemessenen Ergebnis führen würde. Aus diesem Grund rechtfertigt es sich, der Pauschalisierungsregel ausnahmsweise die Anwendung zu versagen. 4. Zusammenfassend ergibt sich, dass der Rekurs und die Beschwerde teilweise gutzuheissen sind und die tatsächlichen werterhaltenden und wertvermehrenden Unterhaltskosten des Rekurrenten, die bei ihm für den Umbau des Bades angefallen sind, zu berücksichtigen sind. Es ist festzustellen, dass die Kosten des Umbaus im Bad (gerundet) Fr. 25'198.– betragen. Davon sind Fr. 20'833.– (gerundet) als werterhaltende Aufwendungen zum Abzug zuzulassen. Die Sache ist an die Rekursgegnerin zurückzuweisen, welche das steuerbare Einkommen 2018 entsprechend neu festzusetzen und die Einkommenssteuer für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer neu zu berechnen hat. 5. Die unterliegende Partei trägt die Kosten des

Rekursverfahrens (Art. 144 Abs. 1 DBG; § 120 Abs. 1 StG). Wird die Beschwerde teilweise gutgeheissen, so werden die Kosten anteilmässig aufgeteilt (Art. 144 Abs. 1 DBG; ähnlich § 120 Abs. 1 StG). Die Höhe der Spruchgebühr beträgt Fr. 400.– bis Fr. 15'000.– (§ 1 Abs. 1 der Verordnung über die Kosten vor dem Verwaltungsgericht [KoV VG; BGS 162.12]). Sie ist nach dem Zeit- und Arbeitsaufwand des Gerichtes, der Wichtigkeit und Schwierigkeit der Sache sowie nach dem Streitwert oder den sonstigen Interessen der Parteien an der Beurteilung der Angelegenheit festzusetzen (§ 1 Abs. 2 KoV VG). Aufgrund der erforderlichen Einzelfalluntersuchung war der Arbeitsaufwand des Gerichts im vorliegenden Fall vergleichsweise gross. Dementsprechend sind die Gerichtsgebühren auf Fr. 2'000.– festzusetzen. Der Rekurrent beantragte, es seien die gesamten beim Umbau des Bads angefallenen Kosten zum Abzug zuzulassen. Dabei hätte es sich um einen Betrag von

E. 4

Urteil A 2020 9 Verwaltungsgericht stellt den Sachverhalt von Amtes wegen fest (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 Abs. 1 StG i.V.m. § 137 Abs. 1 StG). Es gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 Abs. 1 StG i.V.m. § 137 Abs. 2 StG). Das Verwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, d.h. jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als den zutreffenden erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist. Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Verwaltungsgericht als Rekursinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist und einen Rekurs auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann.

E. 5

Urteil A 2020 9 liefern. Wird der werterhaltende Charakter der steuermindernd geltend gemachten Aufwendungen durch den Steuerpflichtigen nicht nachgewiesen, kann der entsprechende Abzug in der Regel überhaupt nicht berücksichtigt werden. Steht jedoch fest, dass abzugsfähige Aufwendungen angefallen sind und ist lediglich deren genaue Höhe unklar, ist der Umfang der abzugsfähigen Unterhaltskosten ausnahmsweise dennoch nach pflichtgemässen Ermessen im Sinne von Art. 130 Abs. 2 DBG bzw. § 139 Abs. 2 StG [des Kantons Zürich] zu schätzen (VGer ZH SB.2014.00060 vom 25. September 2014 E. 4.5 mit Hinweisen).

E. 6

Urteil A 2020 9 bisherigen Zustand und setzen begrifflich bestehende Bauten und Anlagen voraus. Sie können aber u.U. auch darüber hinausgehen: Unterhaltskosten können auch solche Aufwendungen sein, mit denen zu bereits bestehenden Werten neue hinzugefügt werden, wobei die neuen Werte aber einzig dazu dienen, das Grundstück wieder in denjenigen Zustand zu versetzen, dass es seinen bereits einmal vorhanden gewesenen Verwendungszweck wieder vollständig erfüllen kann. Unterhaltskosten sind demnach all jene Aufwendungen, die ein Grundstück in denjenigen Zustand versetzen, in dem es sich bereits einmal befunden hat (Richner et al., Handkommentar DBG, Art. 32 N 37 f.; Richner et al., Kommentar StG-ZH, § 30 N 38 f.).

E. 7

Urteil A 2020 9

E. 8

Urteil A 2020 9 1. Juli 2020, Ziff. 3.3: Wertvermehrnde Aufwendungen und Investitionen und Ausscheidungskatalog, S. 44).

E. 9

Urteil A 2020 9

E. 13

Urteil A 2020 9 Auftragsbestätigung (Beilage 5 des Rekurrenten) zu entnehmen, dass es sich dabei im Wesentlichen um eine Badewanne, einen Badewannenträger, eine Handbrause inklusive weiteres Badewannenzubehör, einen Waschtisch, einen Spiegelschrank und ein Wandklosett mit Klosettsitz gehandelt hat. Diese Vorrichtungen befanden sich bereits vor dem Umbau im Badezimmer, wie auf den Fotos ersichtlich ist. Sie wurden somit ersetzt, was zunächst gegen eine Wertvermehrung spricht. Eine Rechnung für das auf dem Bild des neuen Badezimmers ebenfalls ersichtliche Waschtischmöbel hat der Rekurrent nicht eingereicht (vgl. auch die handschriftliche Erläuterung auf dem Bild in Beilage 3 "neu" des Rekurrenten). Dieses Möbel fällt für die weiteren Überlegungen somit ausser Betracht. Wie eine Recherche im Internet ergibt, handelt es sich bei den von der Firma M._____ gelieferten Apparaten und dem weiteren Zubehör nicht um luxuriöse Einrichtungen, aber auch nicht um Vorrichtungen im unteren Preissegment (vgl. <https://bit.ly/38iCKaK>, <https://bit.ly/3pNH6g2>, <https://bit.ly/2XckBVQ>, <https://bit.ly/3olKZsf>, zuletzt besucht am 6. Januar 2021). Bei der Badewanne, beim Waschtisch, beim Spiegelschrank und beim Wandklosett verweist jeweils schon der Produktezusatz "standard" auf eine durchschnittliche Position im Qualitätsgefüge. Dazu kommt, dass der Spülkasten des Wandklosetts – wie auf den Bildern zu sehen – "Aufputz" installiert wurde und nicht "Unterputz". Im zweiten Fall hätte eindeutig von einer wertvermehrenden Komponente gesprochen werden müssen. Alles in allem wurde mit diesen Apparaten und Vorrichtungen dem Bad ein zeitgemässer Komfort im mittleren Bereich verliehen, der somit im Vergleich zu demjenigen, den das Badezimmer bei der Erstellung vor rund 46 Jahren hatte, als leicht höher zu werten ist. Wie erwähnt war im Erstellungszeitpunkt von einem eher niedrigen Ausbaustandard auszugehen (vgl. E. 3.6.1 vorne). Bei diesen Apparaten und Vorrichtungen ist daher ermessensweise und im Einklang mit der Tabelle im Zuger Steuerbuch von einem wertvermehrenden Anteil von einem Drittel auszugehen. Aus der Rechnung ist weiter ersichtlich, dass sowohl die Sanitärarbeiten in der Höhe von Fr. 5'019.– (ohne MWST) bzw. Fr. 5'405.45 (inkl. MWST) wie auch die weiteren Einbauarbeiten sowie die Transportkosten von Fr. 282.10 (ohne MWST) bzw. Fr. 303.80 (inkl. MWST) in einem engen Zusammenhang mit der Lieferung der oben beschriebenen Apparate standen. Es rechtfertigt sich deshalb, bei den hierfür bezahlten Preisen ebenfalls einen wertvermehrenden Anteil von einem Drittel anzunehmen. Was den Handtuchradiator im Wert von Fr. 971.35 (ohne MWST) bzw. Fr. 1'046.15 (inkl. MWST) betrifft, ist auf einem mit der Rekurschrift eingereichten Bild vor der Renovation neben der Badezimmertür ein Handtuchhalter ersichtlich. Auf einem gleichzeitig zu den Akten gereichten Foto, das die Situation nach dem Umbau zeigt,

E. 14

Urteil A 2020 9 befindet sich an gleicher Stelle ein Handtuchradiator (Beilage 3 "alt" und "neu" des Rekurrenten). Mit der Replik reichte der Rekurrent ein weiteres Foto ein, auf dem ein an der Wand hinter der Badezimmertüre angebrachter Radiator ersichtlich ist (Beilage 6

des Rekurrenten). Dieses Foto ist beweisrechtlich zu würdigen, sah sich der Rekurrent doch erst durch die Ausführungen der Rekursgegnerin in ihrer Vernehmlassung zu dessen Einreichung veranlasst. So machte die Rekursgegnerin dort erstmals geltend, vor dem Umbau habe sich neben der Türe lediglich ein Handtuchhalter befunden und neu befinde sich dort ein Radiator (Vernehmlassung, S. 4). In der Duplik legte die Rekursgegnerin dar, vor dem Umbau seien zwei Elemente (Handtuchhalter und Radiator), nach dem Umbau hingegen lediglich ein Element (Handtuchradiator) vorhanden gewesen, was eine Komfortverbesserung darstelle und als wertvermehrende Aufwendung zu qualifizieren sei (Duplik, S. 3). Der Umstand, dass anlässlich des Umbaus anstelle von zwei separaten Apparaten (Handtuchhalter und Radiator) ein einziger (Handtuchradiator) angebracht wurde, stellt im vorliegenden Fall nach Ansicht des Gerichts eine eher geringfügige Komfortverbesserung dar; denn das Badezimmer verfügt nach wie vor über eine Heizvorrichtung und, wie sich anhand der Bilder nachvollziehen lässt, ist die Platzersparnis hinter der Badezimmertüre infolge des dort nicht mehr vorhandenen Heizkörpers gering. Bei dieser Installation überwiegt aus Sicht des Gerichts hingegen deutlich der Aspekt der zeitgemässen Modernisierung, womit die Kosten für den Handradiator als Unterhaltskosten vollständig zum Abzug zuzulassen sind (vgl. E. 3.2). Mit Blick auf die Sanitärarbeiten, die Asbestprobe, die von der Firma M._____ gelieferten Apparate, die Einbau- und Transportkosten sowie den vom Rekurrenten zusätzlich bestellten Handtuchradiator ist bei der Rechnung der H._____ zusammengefasst von folgenden Grössenordnungen auszugehen: Beschreibung Preis (inkl. MWST) Wertvermehrend Werterhaltend Sanitärarbeiten Fr. 5'405.45 Fr. 1'801.80 (1/3) Fr. 3'603.65 (2/3) Asbestprobe Fr. 646.20 Fr. 646.20 Apparate M._____ Fr. 6'939.45 Fr. 2'313.15 (1/3) Fr. 4'626.30 (2/3) Einbau- und Transport Fr. 303.80 Fr. 101.25 (1/3) Fr. 202.55 (2/3) Handtuchradiator Fr. 1'046.15 Fr. 1'046.15 Total Fr. 14'341.05 Fr. 4'216.20 Fr. 10'124.85

E. 15

Urteil A 2020 9 Auf der Rechnung ist ersichtlich, dass der Rechnungssteller dem Rekurrenten einen Rabatt von Fr. 800.– (inkl. MWST) auf den Schlusspreis gewährte. Da dieser Rabatt sich keiner Apparatelieferung zuordnen lässt, erfolgt die Aufschlüsselung dieses Rabatts nach wertvermehrenden und werterhaltenden Anteilen analog der M._____ -Apparate, das heisst im Verhältnis 1/3 zu 2/3. Damit sind bei den wertvermehrenden Aufwendungen Fr. 266.65 abzuziehen und bei den werterhaltenden Fr. 533.35. Dies ergibt eine Gesamtsumme (inkl. MWST) von Fr. 13'541.05, wobei der wertvermehrende Anteil Fr. 3'949.55 und der werterhaltende Fr. 9'591.50 beträgt. Die gleichen Überlegungen in tabellarischer Form:

E. 16

Urteil A 2020 9 Beschreibung Preis Wertvermehrend Werterhaltend Total inkl. MWST Fr. 14'341.05 Fr. 4'216.20 Fr. 10'124.85 Minus Rabatt inkl. MWST Fr. 800.– Fr. 266.65 Fr. 533.35 Gesamt inkl. MWST Fr. 13'541.05 Fr. 3'949.55 Fr. 9'591.50

E. 17

Urteil A 2020 9 4'365.10 (Fr. 4'035.55 + Fr. 329.55). Der steuerrechtliche abzugsfähige werterhaltende Anteil machte Fr. 20'832.85 aus (Fr. 19'223.80 + Fr. 1'609.05).

E. 18

Urteil A 2020 9 Fr. 25'288.– gehandelt (vgl. E. 3.4 vorne). Die Rekursgegnerin wollte davon lediglich Fr. 16'859.– zum Abzug zulassen. Der Streitwert des Falles beträgt somit

Fr. 8'429.– (Fr. 25'288.– minus Fr. 16'859.–). Zuzubilligen ist nunmehr ein Abzug von Fr. 20'833.–, das heisst der Rekurrent kann Fr. 4'455.– weniger abziehen als von ihm verlangt, womit er gemessen am Streitwert zu rund 50 % unterliegt. Damit sind ihm 50 % der Gerichtskosten anzulasten (Fr. 1'000.–), welche mit dem von ihm geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'600.– zu verrechnen sind. Folglich sind dem Rekurrenten Fr. 600.– zurückzuerstatten. Der zu 50 % unterliegenden Steuerverwaltung darf das Verwaltungsgericht keine Kosten auferlegen (§ 121 Abs. 1 StG i.V.m. § 24 Abs. 1 VRG). Dem nicht durch eine Fachperson vertretenen Rekurrenten ist keine Parteientschädigung zuzusprechen. Der Rekursgegnerin kann keine Entschädigung zugesprochen werden, da sie keine steuerpflichtige Person ist (§ 120 Abs. 3 StG).

E. 19

Urteil A 2020 9 Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.