

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2011.169 vom 26. September 2012

ZH Steuerrekursgericht, 2012-09-26, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2011.169

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2011.169 du 26 septembre 2012

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2011.169 del 26 settembre 2012

Regeste

Liegenschaftsunterhalt. Sanierung eines älteren Einfamilienhauses, insbesondere der Kanalisationsleitungen. Das Merkblatt Liegenschaftsunterhalt des KStA (ZStB 18/821) dient der Orientierung des Steuerpflichtigen und der gleichmässigen Rechtsanwendung, ist als verwaltungsinterne Weisung für das StRG jedoch nicht verbindlich (E. 6c/bb). Festlegung des als Liegenschaftsunterhalt zu qualifizierenden Anteils der Aufwendungen gemäss Expertengutachten auf 72% (und des wertvermehrenden Anteils auf 28%); die gegen den Sachverständigen und das Gutachten erhobenen Einwendungen sind unbegründet (E. 6b und 6d/bb). Verzicht auf Verböserung aufgrund des geringen Streitwerts sowie im Hinblick auf eine beförderliche abschliessende Verfahrenserledigung (E. 6d/cc).

Erwägungen

E. 2

Eventualiter seien der Einspracheentscheid Staats- und Gemeindesteuern 2008 und der Einspracheentscheid der Veranlagungsbehörde direkte Bundessteuer 2008 aufzuheben und an das kantonale Steueramt Zürich zurückzuweisen mit der Anweisung, eine gesamtheitliche Veranlagung betreffend die wertvermehrenden bzw. werterhaltenden Aufwendungen für die Aufwendungen für die Jahre 2008 und 2009 zu erlassen.

E. 3

..." In seiner Beschwerde-/Rekursantwort vom 6. September 2011 hielt das kantonale Steueramt am Einspracheentscheid fest. D. Mit Verfügung vom 8. Dezember 2011 ordnete der Einzelrichter ein Gutachten über die Frage an, welcher Anteil der bei den im Jahr 2008 vorgenommenen Bauarbeiten an der streitbetroffenen Liegenschaft als Unterhalt zu qualifizieren sei. Nachdem die Parteien gegen den vorgeschlagenen Gutachter Hans Jürg Stucki, dipl. Ing. FH/Architekt, Betriebsökonom GSBA, MRICS, Zürich, keine Einwendungen erhoben hatten, wurde dieser am 10. Januar 2012 mit der Erstellung des Gutachtens beauftragt. Zugleich lehnte der Einzelrichter einen Antrag der Pflichtigen ab, die Expertise auf das Jahr 2009 auszudehnen. Am 20. März 2012 führte der Einzelrichter mit den Parteien unter Beizug des Experten einen Augenschein durch; die nachfolgende Referenzenaudienz verlief ergebnislos. Nach weiteren Untersuchungen erstattete der Experte am 6. Juli 2012 sein Gutachten. Während die Beschwerdegegnerin/der Rekurs- 2 DB.2011.169 2 ST.2011.241

- 4 - gegner mit Stellungnahme vom 13. Juli 2012 der Expertise zustimmte, liessen die Pflichtigen am 9. August 2012 folgende Anträge stellen: "Das Gutachten vom 6. Juli 2012 sei abzulehnen und es sei ein neuer Gutachter mit der Erstellung eines zweiten Gutachtens,

unter Berücksichtigung der Grundsätze des Merkblattes des kantonalen Steueramtes Zürich vom 13. November 2009 zu beauftragen; eventualiter sei der bisherige Gutachter bzgl. seines Gutachtens vom 6. Juli 2012 aufzufordern, sein Gutachten einerseits zu korrigieren und andererseits unter strikter Berücksichtigung der Grundsätze des Merkblattes des kantonalen Steueramtes Zürich vom 13. November 2009 neu zu erstellen; subeventualiter sei durch das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich direkt ein Entscheid zu fällen, allerdings nur unter teilweiser Berücksichtigung des Gutachtens vom

E. 6

a) In seinem Gutachten vom 6. Juli 2012 kam der Experte zum Schluss, dass der auf Unterhalt entfallende Anteil der im Jahr 2008 vorgenommenen Bauarbeiten 2 DB.2011.169 2 ST.2011.241

- 8 - ten auf Fr. 91'954.- (entsprechend 72% der gesamten Aufwendungen) zu schätzen sei; im Umfang von Fr. 35'365.- (28% des Gesamtaufwands) sei eine Wertvermehrung anzunehmen. Zu diesem Ergebnis gelangte der Sachverständige nach umfangreichen Untersuchungen, wozu nach Durchführung eines Augenscheins insbesondere der Bezug aller Werkverträge, sämtlicher in den Rechnungen aufgeführter Unternehmer-Arbeitsrapporte sowie ein Bericht der zuständigen Amtsstelle über den Zustand der Kanalisationsleitung samt der behördlichen Bewilligung zählten. In der Bestandteil des Gutachtens bildenden Zusammenstellung listete der Experte die im Jahr 2008 vorgenommenen Arbeiten einzeln auf und nahm eine Gewichtung nach Unterhalt und Wertvermehrung vor. b) Der Experte H.J. Stucki ist seit über 10 Jahren für das Steuerrekursgericht in dieser Funktion tätig. Seine Fachkunde darf daher als erstellt gelten. Auch das Verwaltungsgericht, von dem mehrere auf Expertisen von H.J. Stucki beruhende Entscheidungen des Steuerrekursgerichts beurteilt worden sind, hat dessen Kompetenz nie in Frage gestellt. Wenn das Steuerrekursgericht im Anschluss an einen Augenschein eine Referentenaudienz durchführt, dient eine solche Verhandlung – im Interesse beider Parteien an der Vermeidung zusätzlicher Experten- und Gerichtskosten – der einverständlichen Erledigung eines Rechtsmittelverfahrens. Auch vorliegend hat der Einzelrichter an der Referentenaudienz gestützt auf die vorläufige Würdigung des Sachverhalts durch den Gutachter – erfolglos – eine gütliche Erledigung des Rechtsmittelverfahrens angestrebt. Die Pflichtigen behaupten zumindest nicht substantiiert, die Referentenaudienz sei gesetzwidrig verlaufen. Dass der Experte seine Sicht der Dinge darzulegen hat, was unter Umständen einen Pflichtigen zum Rückzug eines Rechtsmittels veranlassen kann, liegt in der Natur der Sache. Ein Anschein der Befangenheit kann daraus nicht abgeleitet werden. Dies gilt umso mehr, als die Richter des Steuerrekursgerichts – so auch vorliegend – routinemässig darauf hinweisen, dass die an der Verhandlung präsentierte Würdigung der Rechtslage eine vorläufige ist und durch weitere Untersuchungen des Sachverhalts eine Änderung erfahren kann. Nachdem eine Verständigung gescheitert war, nahm der Experte – im Einklang mit dem Gutachtensauftrag – direkt Kontakt mit dem Vertreter der Pflichtigen auf. Weil dieser es abgelehnt hatte, dem Experten die nötigen Aufschlüsse zu erteilen, musste das Steuerrekursgericht eine förmliche Verfügung erlassen. Insoweit ist dem Experten ebenso wenig ein Ver-

- 9 - fahrensmangel anzulasten, welcher der Berücksichtigung des Gutachtens entgegenstünde. c) aa) Der vorliegende Rechtsstreit betrifft die Steuerperiode 2008. Entgegen der Auffassung der Pflichtigen in ihren Einwendungen zum Gutachten vom 9. August 2012 spielt das Merkblatt des kantonalen Steueramtes über die steuerliche Abzugsfähigkeit von

Kosten für den Unterhalt und die Verwaltung von Liegenschaften vom 13. November 2009 (ZStB 18/821) von vornherein keine Rolle, weil diese Weisung erst ab Steuerperiode 2010 zu beachten ist (vgl. Rz. 50). In der Steuerperiode 2008 galt das gleichnamige frühere Merkblatt vom 31. August 2006 (ZStB I 18/820). bb) Laut Rz. 1 des Merkblatts vom 31. August 2006 soll dieses den im Einschätzungsverfahren beteiligten Parteien mit Bezug auf die Frage der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Kosten für den Unterhalt von Liegenschaften im Privat- und Geschäftsvermögen einerseits einen Überblick über die entsprechenden gesetzlichen Grundlagen verschaffen und andererseits soll es im Sinn einer Richtlinie Hilfe bei der praktischen Umsetzung, insbesondere bei der Abgrenzung zwischen den abzugsfähigen werterhaltenden und den nicht abzugsfähigen wertvermehrenden Unterhaltskosten bieten. Das Merkblatt dient somit einerseits dem Steuerpflichtigen als Orientierung; andererseits strebt es eine gleichmässige Rechtsanwendung an. Als Verwaltungsverordnung ist das Merkblatt für die Steuerjustizbehörden nicht verbindlich (Kantonsgericht FR, 26. Juni 2009, StE 2010 B 25.7 Nr. 6, E. II/3b; Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. A., 2010, Rz.128). Schon diese Zweckbestimmung – die übrigens in der nachfolgenden Weisung aus dem Jahr 2009 beibehalten worden ist – macht deutlich, dass das Merkblatt vorab der Information des Steuerpflichtigen sowie der Gewährleistung einer einheitlichen Veranlagungspraxis dient. Eine weitergehende Bedeutung kommt dem Merkblatt nicht zu, ohnehin nicht die von den Pflichtigen verfochtene strikte Verbindlichkeit. Hinzu kommt, dass sich das Merkblatt (nur) zu bestimmten typischen und häufig vorkommenden Aufwendungen an einer Liegenschaft äussert. Unberücksichtigt bleiben zunächst Fälle von atypischen Aufwendungen, die im Rahmen von sonst ordentlichen Unterhaltsarbeiten anfallen (so z.B. die Behebung von verdeckten Schäden anlässlich einer Renovation). Sodann nimmt ein Hauseigentümer oft verschiedene Sanierungsarbeiten gleichzeitig vor, nicht selten auch im Zusammenhang mit einer Gebäudeerweiterung oder einer Veränderung des Grundrisses. Bei solchen Fallkonstellationen wäre die Bemessung des Unterhaltsanteils nach Massgabe des Merkblatts entweder gar nicht möglich oder ergäbe sich ein unangemessenes Resultat. Aufgrund der Rechtsprechung käme die Ermittlung des Unterhaltsanteils anhand der nach einem Umbau folgenden Revisionschätzung der Gebäudeversicherung in Betracht (RB 1996 Nr. 32); weil diese Schätzung aber vorab den Neubauwert im Versicherungsfall bestimmt, erscheint sie für die Ausscheidung der Quoten von Wertvermehrung und Werterhaltung nur bedingt geeignet. Aus diesen Gründen ermittelt das Steuerrekursgericht die auf Wertvermehrung und Werterhaltung entfallenden Anteile jedenfalls bei komplexeren Bauvorhaben – wie auch im vorliegenden Fall – unter Beizug eines Experten. d) aa) Ein Gutachten über die quotale Aufteilung von Wertvermehrung und Unterhalt bei Aufwendungen an einer Liegenschaft unterliegt – wie auch eine Expertise über den Verkehrswert – als Beweismittel der freien Beweiswürdigung. Die Prüfung des Gerichts kann sich indessen darauf beschränken, ob die Expertise auf zutreffender Rechtsgrundlage beruhe, ob sie vollständig, klar, gehörig begründet und widerspruchsfrei sei und ob der Sachverständige hinreichende Sachkenntnis und die nötige Unbefangenheit bewiesen habe (VGr, 28. September 2011, SB.2011.00010, E. 2.3, auch zum Folgenden; VGr, 16. März 2011, SB.2010.00136, E. 2.2; 3. September 2008, SB.2008.00040, E. 3; RB 1985 Nr. 47; 1984 Nr. 65; Martin Zweifel, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2. A., Basel 2008, Art. 115 DBG N. 43 f.). Vermag das Gutachten nicht zu überzeugen, so kann das Steuerrekursgericht gestützt auf seine Feststellungen aus eigenem Wissen eine

- 10 -

neue Schätzung vornehmen oder damit einen weiteren Gutachter betrauen, wobei es bei der Wahl des Vorgehens über einen weiten Beurteilungsspielraum verfügt. Er scheint ein Gutachten als unklar, unvollständig oder nicht gehörig begründet, sind aufgrund der Untersuchungsmaxime neue erhebliche Tatsachen zu berücksichtigen oder fehlt dem Gutachter die Unbefangenheit, kann sich die Einholung eines Obergutachtens aufdrängen.

bb) Der Gutachter hat die von den Pflichtigen im streitbetroffenen Wohnhaus in den Jahren 2008 und 2009 vorgenommenen Renovationsarbeiten umfassend untersucht und dieselben im Gutachten vom 6. Juli 2012 gewürdigt. Insoweit erscheint die Expertise als vollständig. Widersprüche sind im Gutachten nicht auszumachen. Indem der Sachverständige den werterhaltenden Anteil der im Jahr 2008 vorgenommenen 2 DB.2011.169 2 ST.2011.241

- 11 - Sanierungsarbeiten auf insgesamt 72% und die wertvermehrende Quote auf 28% geschätzt hat, bewegt er sich in einer Bandbreite, welcher der langjährigen Erfahrung des Steuerrekursgerichts entspricht. Obschon jede Altliegenschaft wie auch jede Sanierungsmassnahme individuell zu würdigen ist, erscheint dem Gericht das Ergebnis aufgrund von Erfahrungen in ähnlich gelagerten Sachverhalten freilich für die Pflichtigen als entgegenkommend. Anzumerken ist, dass Veräusserer im Veranlagungsverfahren der Grundstückgewinnsteuer Renovations- und Sanierungsarbeiten bei Altbauten meistens in einem wesentlich höheren Umfang als Wertvermehrung deklarieren und oftmals auch zugesprochen erhalten; in einem Entscheid vom 14. März 2000 (= StE 2001 B 44.13.1 Nr. 4 E. 3c/ee) hielt die Steuerrekurskommission III fest, die wertvermehrende Quote bei der Sanierung einer Altliegenschaft liege gewöhnlich in einer Bandbreite von 50% bis 66,67%. Bei einer solchen Betrachtungsweise wäre hier die auf Unterhalt entfallende Quote auf maximal 50% zu bemessen. Weder die Akten noch die Ausführungen der Pflichtigen vermögen die Würdigung des Experten zu entkräften. Entsprechend dem Gutachten ist damit der Anteil der werterhaltenden Massnahmen an der streitbetroffenen Liegenschaft im Jahr 2008 auf Fr. 91'954.- festzusetzen; auf Wertvermehrung entfallen Fr. 35'365.-.

cc) Die Ermittlungen des Sachverständigen führen zu einem gegenüber der Annahme des kantonalen Steueramts etwas geringeren Anteil von anrechenbaren Unterhaltskosten, was grundsätzlich zu einer Verböserung der Einspracheentscheide führen müsste. Die Umstände des vorliegenden Verfahrens, die gemessen am sehr geringen Streitwert hohen Gutachterkosten und der im Verhältnis zur Bedeutung der Streitsache hohe Aufwand für das Steuerrekursgericht rechtfertigen es jedoch, von zusätzlichen Weiterungen abzusehen, die mit einer reformatio in peius verbunden wären. Auch wenn der Verzicht auf eine Verböserung des Einspracheentscheids zugunsten der Pflichtigen dem Grundsatz der Rechtsanwendung zuwiderläuft, fällt vorliegend stärker ins Gewicht, dass eine einfache Bestätigung des Einspracheentscheids eher den Abschluss des Rechtsmittelverfahrens sowie eine gütliche Einigung zwischen den Parteien für die nachfolgende Steuerperiode 2009 herbeiführt, als es im Fall einer reformatio in peius angesichts des bisherigen Verfahrensgangs mutmasslich der Fall wäre. Diese Erwägungen führen zur Abweisung von Beschwerde und Rekurs.

E. 7

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten den Beschwerdefühern/Rekurrenten aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; § 151 Abs. 1 StG) und muss ihnen 2 DB.2011.169 2 ST.2011.241

- 12 - nen 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 1959/8. Juni 1997).

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