

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2006.00014 vom 7. Juni 2006

ZH Verwaltungsgericht, 2006-06-07, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2006.00014

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2006.00014 du 7 juin 2006

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2006.00014 del 7 giugno 2006

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2001 | Schuldzinsenabzug/Dumont-Praxis Der Pflichtige erhielt von seinem Vater zwei mit 6 % verzinste Darlehen in Höhe von je Fr. 1 Mio. Angesichts dessen, dass die Darlehenszinsen seit Jahren zum Darlehenskapital eines weiteren, zinslos gewährten Darlehens geschlagen werden, ist nicht ersichtlich, welche Bedeutung die Zinspflicht der ersten beiden Darlehen überhaupt noch haben konnte. Es muss angenommen werden, dass jedenfalls seit der Übertragung der Zinsen auf das Kapital des zinslosen Darlehens die Zinspflicht rechtsgeschäftlich nicht (mehr) gewollt war, weshalb der Schuldzinsenabzug zu verweigern ist. Nach der nunmehr auch im kantonalen Steuerrecht zu beachtenden Dumont-Praxis des Bundesgerichts sind anschaffungsnahe Kosten, die der Erwerber einer neu erworbenen, vom bisherigen Eigentümer vernachlässigten Liegenschaft zur Instandstellung in den ersten fünf Jahren aufwenden muss, grundsätzlich nicht abzugsfähig. Bei Erwerb einer nicht vernachlässigten Liegenschaft können dagegen auch die anschaffungsnahe Kosten abgezogen werden, soweit sie für den normalen, periodischen Unterhalt und nicht zum Nachholen unterbliebenen Unterhalts aufgewendet werden. Dass die Pflichtigen fast das Dreifache des Erwerbspreises zusätzlich in die Liegenschaft investiert haben, legt die Vermutung nahe, dass es sich um eine über den ordentlichen Unterhalt oder die Nachholung eines derartigen Unterhalts hinausgehende Instandstellung im Sinn einer umfassenden Umgestaltung und Restaurierung der aus dem 18. Jh. stammenden Gebäude handelt. Die Vorinstanz hat daher zu Recht den Schluss gezogen, die getroffene Verständigung zwischen dem Steueramt und den Pflichtigen über die Unterhaltskosten sei nicht gesetzmässig. Die Vorinstanz hat den Pflichtigen jedoch das rechtliche Gehör verweigert. Rückweisung zum Neuentscheid.

Erwägungen

E. 2

Abteilung/2. Kammer Weiterzug: Dieser Entscheid ist rechtskräftig. Rechtsgebiet: Steuerrecht
Betreff: Staats- und Gemeindesteuern 2001 Schuldzinsenabzug/Dumont-Praxis
Der Pflichtige erhielt von seinem Vater zwei mit 6 % verzinste Darlehen in Höhe von je Fr. 1 Mio. Angesichts dessen, dass die Darlehenszinsen seit Jahren zum Darlehenskapital eines weiteren, zinslos gewährten Darlehens geschlagen werden, ist nicht ersichtlich, welche Bedeutung die Zinspflicht der ersten beiden Darlehen überhaupt noch haben konnte. Es muss angenommen werden, dass jedenfalls seit der Übertragung der Zinsen auf das Kapital des zinslosen Darlehens die Zinspflicht rechtsgeschäftlich nicht (mehr) gewollt war, weshalb der Schuldzinsenabzug zu verweigern ist. Nach der nunmehr auch im kantonalen Steuerrecht zu beachtenden Dumont-Praxis des Bundesgerichts sind anschaffungsnahe Kosten, die der Erwerber einer neu erworbenen, vom bisherigen Eigentümer

vernachlässigten Liegenschaft zur Instandstellung in den ersten fünf Jahren aufwenden muss, grundsätzlich nicht abzugsfähig. Bei Erwerb einer nicht vernachlässigten Liegenschaft können dagegen auch die anschaffungsnahen Kosten abgezogen werden, soweit sie für den normalen, periodischen Unterhalt und nicht zum Nachholen unterbliebenen Unterhalts aufgewendet werden. Dass die Pflichtigen fast das Dreifache des Erwerbspreises zusätzlich in die Liegenschaft investiert haben, legt die Vermutung nahe, dass es sich um eine über den ordentlichen Unterhalt oder die Nachholung eines derartigen Unterhalts hinausgehende Instandstellung im Sinn einer umfassenden Umgestaltung und Restaurierung der aus dem 18. Jh. stammenden Gebäude handelt. Die Vorinstanz hat daher zu Recht den Schluss gezogen, die getroffene Verständigung zwischen dem Steueramt und den Pflichtigen über die Unterhaltskosten sei nicht gesetzmässig. Die Vorinstanz hat den Pflichtigen jedoch das rechtliche Gehör verweigert. Rückweisung zum Neuentscheid.

Stichworte: ANSCHAFFUNGSNAHE KOSTEN BEGRÜNDUNGSERFORDERNIS BEWEISLAST BEWEISWÜRDIGUNG DARLEHEN DUMONT-PRAXIS EINKOMMENSSTEUER LIEGENSCHAFTENUNTERHALT RECHTLICHES GEHÖR RESTAURIERUNG RULING SCHULDZINSENABZUG SIMULATION UNTERHALTSKOSTEN VERSTÄNDIGUNG VERZINSUNG

Rechtsnormen: Art. 29 Abs. II BV Art. 18 Abs. I OR § 30 Abs. II StG § 31 Abs. I lit. a StG § 132 StG

Publikationen: RB 2006 Nr. 84 Gewichtung: (1 von hoher / 5 von geringer Bedeutung)

Gewichtung: 2 I. Die Eheleute A und B wurden mit Einschätzungs- und Einspracheentscheid vom 30. März 2004 bzw. 11. Juni 2004 vom kantonalen Steueramt für die Steuerperiode 2001 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.- eingeschätzt. Das Steueramt liess dabei die Schuldzinsen von Fr. 120'000.-, welche der Ehemann aus einem von dessen (im Jahr 2004 verstorbenen) Vater, D, 1983 und 1987 erhaltenen zu 6 % verzinslichen Darlehen von Fr. 2 Mio. schuldet, nicht zum Abzug zu. Zur Begründung führte es an, es erscheine als unwahrscheinlich, dass die jährlich zum Kapital eines weiteren gegenüber dem Vater bestehenden jedoch zinslosen Darlehens zu schlagenden Zinsen je bezahlt würden. Ausserdem stellte sich das Steueramt auf den Standpunkt, die vom Ehemann für dessen Liegenschaft in X (ausserkantonale) aufgewendeten Kosten von insgesamt Fr. 386'196.- seien entsprechend der Übereinkunft mit dessen Vertreter lediglich in Höhe von Fr. 276'196.- als werterhaltend anrechenbar. II. Hiergegen erhoben die Pflichtigen am 10. August 2004 Rekurs. Die Steuerrekurskommission II sistierte das Verfahren am 20. Oktober 2004 einstweilen wegen ausstehender Sachverhaltsermittlungen im Veranlagungsverfahren betreffend die direkte Bundessteuer. Am 23. September 2005 hob die Kommission die Sistierung auf und vereinigte das Rekursverfahren mit dem am 30. Juni 2005 durch die Pflichtigen eingeleiteten Beschwerdeverfahren betreffend die direkte Bundessteuer. Sie gab den Pflichtigen ausserdem Gelegenheit, zur in Aussicht genommenen Höhereinschätzung Stellung zu nehmen, die sich ergebe, weil nach einem neuen Präjudiz des Bundesgerichts vom 2. Februar 2005 dessen Rechtsprechung zu den "anschaffungsnahen" Liegenschaftskosten auch auf die Staats- und Gemeindesteuern anzuwenden sei. Die Pflichtigen liessen sich am 5. Dezember 2005 vernehmen. Mit Entscheid vom 5. Januar 2006 wies die Steuerrekurskommission II den Rekurs ab, wobei sie das steuerbare Einkommen auf Fr. ... erhöhte. Sie verweigerte den Abzug der fraglichen Schuldzinsen und würdigte die Liegenschaftskosten neu mit Ausnahme dreier Positionen von zusammen Fr. 9'544.- als anschaffungsnahen Kosten, die nicht werterhaltend seien und daher nicht abgezogen werden könnten. III. Mit Beschwerde vom 17. Februar 2006 liessen

die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht beantragen, das steuerbare Einkommen für die Steuerperiode 2001 sei auf Fr. ..., eventualiter auf Fr. ... festzusetzen. Ausserdem verlangten sie die Zusprechung einer Parteientschädigung. Während die Steuerrekurskommission II auf Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Beschwerde. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. 1.1 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Das Verwaltungsgericht hat sich infolgedessen auf die reine Rechtskontrolle zu beschränken; dazu gehört auch die Prüfung, ob die Vorinstanzen den rechtserheblichen Sachverhalt gesetzmässig festgestellt haben. Dem Gericht ist es daher verwehrt, das von der Rekurskommission in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen der Rekursinstanz zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts erstreckt sich lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d.h. auf Ermessensüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch. Ihr Ermessen überschreitet die Behörde, wenn sie den Rahmen des ihr gesetzlich zustehenden Ermessens verlässt, indem sie nach Ermessen entscheidet, obwohl ihr das Gesetz kein solches einräumt. Ein Ermessensmissbrauch liegt vor, wenn die Behörde das Ermessen zwar im gesetzlich vorgegebenen Rahmen ausübt, dieses aber unter sachfremden Gesichtspunkten oder in Missachtung allgemeiner Rechtsprinzipien betätigt; das ist insbesondere der Fall, wenn die Ermessensbetätigung als unhaltbar, als willkürlich und rechtsungleich erscheint (RB 1999 Nr. 147). 1.2 Im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht gilt das Novenverbot. Für das Verwaltungsgericht ist somit die gleiche Aktenlage massgebend wie für die Rekurskommission. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im Rekursverfahren behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden (RB 1999 Nrn. 149 und 150, bestätigt in BGE 131 II 548). Vom Novenverbot ausgenommen sind dagegen echte Noven, namentlich neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder Nachsteuergrund (§ 155 bzw. § 160 StG) beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen. Neue, erstmals vor Verwaltungsgericht gestellte Rechtsbegehren sind schliesslich allgemein zulässig, sofern sie sich nicht auf Tatsachen und Beweismittel stützen, welche unter das Novenverbot fallen (RB 1999 Nr. 149).

E. 2.1

Von den Einkünften werden gemäss § 31 Abs. 1 lit. a StG die privaten Schuldzinsen im Umfang der nach den §§ 20 und 21 StG steuerbaren Vermögenserträge und weiterer Fr. 50'000.- abgezogen. Schuldzinsen sind Vergütungen, die Entgelt des Schuldners an den Gläubiger für das ihm während einer im Voraus bestimmten oder unbestimmten Dauer zur Verfügung gestellte und rückzahlbare Kapital bilden und als Quote desselben regelmässig in Prozenten berechnet werden (RB 1992 Nr. 24). Für das gewöhnliche Darlehen unter Privaten geht Art. 313 Abs. 1 des Obligationenrechts (OR) allerdings von der Unverzinslichkeit aus. Der Kapitalzins muss also im Gegensatz zum kaufmännischen Verkehr (Art. 313 Abs. 2 OR) ausdrücklich vereinbart werden.

E. 2.2

Die Pflichtigen machen für das Jahr 2001 Schuldzinsen von Fr. 120'000.- geltend, welche der Ehemann aus einem von dessen mittlerweile verstorbenen Vater, D, 1983 und 1987 gewährten Darlehen von Fr. 2 Mio. schuldet, das zu 6 % zu verzinsen war. Für die Abzugsfähigkeit der Schuldzinsen ist entscheidend, ob das verzinsliche Darlehensgeschäft dem übereinstimmenden wirklichen Willen der Beteiligten – des Ehemanns und dessen Vater – entsprochen hat und nicht bloss als Scheingeschäft (Simulation) vorgeschützt worden ist. Denn Grundlage jedes gültigen Rechtsgeschäfts ist gemäss Art. 18 Abs. 1 OR der Parteiwille und nicht die nach aussen dargebotene Rechtsgestaltung. So können simulierte Geschäfte zum Einen dazu dienen, das Vorhandensein eines Vertragsverhältnisses vorzutäuschen, obwohl zwischen den Parteien überhaupt kein solches entstehen soll; zum Anderen kann durch den Abschluss des Scheingeschäfts von den Parteien das Verdecken eines wirklich beabsichtigten Vertragsverhältnisses angestrebt sein, wobei diesfalls nicht nur ein simulierter Vertrag, sondern auch ein dissimuliertes (verdecktes) Geschäft vorhanden ist. Das Scheingeschäft kann auch in einer Teilsimulation bestehen, bei der nur eine oder einzelne Vertragsbestimmungen, z.B. falsche Angaben über die Verzinsung, vorgetäuscht sind (BGE 117 II 382 E. 2a). Die Simulationsabrede bedarf keiner besonderen Form und kann sich auch aus dem konkludenten Verhalten der Beteiligten ergeben (BGE 112 II 337 E. 4). Die zivilrechtliche Rechtsfolge, dass das simulierte Rechtsgeschäft als ungültig, das verdeckte Rechtsgeschäft hingegen (unter Vorbehalt der Einhaltung allfälliger Formerfordernisse) als verbindlich zu würdigen ist (vgl. dazu Wolfgang Wiegand in: Basler Kommentar, Obligationenrecht I, 3. A., Basel 2003, Art. 18 N. 51 ff.), muss auch für das Steuerrecht gelten. Der Steuerpflichtige soll gestützt auf § 31 Abs. 1 lit. a StG von seinen Einkünften nicht fiktive, sondern nur die tatsächlich geschuldeten Schuldzinsen in Abzug bringen können.

E. 2.3

Nach § 132 StG haben die Steuerbehörden zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen. Dabei hat sich im Steuerrecht die allgemeine Beweislastregel herausgebildet, dass die Steuerbehörde die steuerbegründenden Tatsachen nachzuweisen hat, der Steuerpflichtige dagegen jene Tatsachen, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben. Die Anforderungen an die Vollständigkeit der Sachdarstellung der Steuerbehörde dürfen dabei nicht überspannt werden, ist diese doch für die Ermittlung der steuerbegründenden Tatsachen im Wesentlichen auf die Mitwirkung des Steuerpflichtigen angewiesen. Ist der von der Behörde angenommene Sachverhalt aufgrund bestimmter Anhaltspunkte sehr wahrscheinlich, rechtfertigt es sich, dem Steuerpflichtigen für die behauptete gegenteilige Tatsache den Gegenbeweis zu überbinden (RB 1984 Nr. 28 = StE 1984 B 11.1 Nr. 2; BGr, 8. Februar 1991, ASA 60 [1991/92], 408 mit Hinweisen). Dieser setzt eine spätestens in der Rekurschrift zu liefernde substantiierte Sachdarstellung voraus (RB 1987 Nr. 35). Im Übrigen haben sich die Behörden bei der Sachverhaltsfeststellung vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung leiten zu lassen. Sie dürfen und müssen aufgrund ihrer frei gebildeten Überzeugung ohne Bindung an formale Beweisregeln darüber befinden, ob eine Tatsache als verwirklicht oder nicht verwirklicht zu betrachten ist. Diese Überzeugung bildet sich unter Berücksichtigung aller durch die Untersuchung und Beweiserhebung zutage getretenen Umstände aufgrund der Erfahrung. Sie braucht nicht in einer absoluten Gewissheit zu bestehen, die jede andere Möglichkeit ausschliesst. Es genügt, wenn sie von der Lebenserfahrung und Vernunft getragen und auf sachliche Gründe abgestützt ist (vgl. Martin Zweifel in: Kommentar zum Schweizerischen

Steuerrecht I/1, 2. A., Basel etc. 2002, Art. 46 StHG N. 22).

E. 2.4

Der pflichtige Ehemann erhielt von seinem im Jahr 2004 verstorbenen Vater, D, gemäss schriftlichen Vereinbarungen vom 5. Dezember 1983 und 29. Juni 1987 je ein Darlehen von Fr. 1 Mio. Diese Darlehen waren nach den beiden Verträgen dazu bestimmt, dem Pflichtigen die Übernahme bzw. die Neuzeichnung von jeweils 1'000 Aktien der E AG zu ermöglichen, welche für die Darlehen als Sicherheit zu dienen hatten. Sie waren nach den vertraglichen Bestimmungen zu verzinsen, und zwar ab 1. Januar 1984 bzw. 1. Juli 1987 mit jährlich 6 %. Der Pflichtige war aufgrund der Vereinbarungen berechtigt, die Darlehen jederzeit ganz oder teilweise zurückzuzahlen, während sein Vater an eine sechsmonatige Kündigungsfrist gebunden war. Nach unbestrittener Feststellung der Rekurskommission schlossen Vater und Sohn sodann (offenbar später) zu einem aktenmässig nicht bekannten Zeitpunkt und in nicht bekannter Form einen weiteren Vertrag, der ein zinsloses Darlehen des Vaters zum Gegenstand hatte, das zumindest seit 1997 jeweils jährlich um die vertraglich geschuldeten Zinsen der erwähnten beiden verzinslichen Darlehen von insgesamt Fr. 120'000.- erhöht wurde und sich Ende 2001 auf Fr. 1'575'000.- belief. Aufgrund der Akten ergibt sich ausserdem, dass der Pflichtige von seinem im Ausland wohnhaften Vater in den Jahren 1998 bis 2001 Schenkungen im Gesamtbetrag von Fr. 3'546'000.- erhalten hatte. Angesichts dessen, dass die Darlehenszinsen von Fr. 120'000.- seit Jahren zum Darlehenskapital des zinslos gewährten Darlehens geschlagen werden, ist nicht ersichtlich, welche Bedeutung die Zinspflicht der beiden ersten Darlehen überhaupt noch haben konnte. Die Pflichtigen bleiben denn auch sachliche Erklärungen für diese von Vater und Sohn gewählte Vertragskonstruktion schuldig. Des Weiteren ist nicht einsehbar, weshalb die ersten beiden Darlehen verzinslich waren, während das dritte zinslos sein sollte. Nachdem der Vater des Ehemanns diesem ausserdem noch Schenkungen von rund Fr. 3,5 Mio., also praktisch in gleicher Höhe wie die Darlehen, hat zukommen lassen, kann erst recht nicht nachvollzogen werden, welchen Sinn die Zinsklausel machen sollte, zumal Darlehen unter Privaten nach Art. 313 Abs. 1 OR nur dann verzinslich sind, wenn die Verzinsung verabredet ist. Unter diesen Umständen muss das Gericht annehmen, dass jedenfalls seit der Übertragung der Zinsen auf das Kapital des zinslosen Darlehens die Zinspflicht zwischen Vater und Sohn rechtsgeschäftlich nicht (mehr) gewollt war und diese in Wirklichkeit die Zinslosigkeit auch der ersten beiden Darlehen vereinbart hatten. Ob auch die Rückzahlung der Darlehen als solche vorgetäuscht war, kann offen bleiben. Somit sind die geltend gemachten Schuldzinsen von Fr. 120'000.- nicht zum Abzug zuzulassen.

E. 3.1

Bei Liegenschaften im Privatvermögen können nach § 30 Abs. 2 StG die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden (Satz 1). Den Unterhaltskosten sind Investitionen gleichgestellt, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, soweit sie bei der direkten Bundessteuer abzugsfähig sind (Satz 2).

E. 3.1.1

Nach der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung sind Unterhaltskosten Aufwendungen, deren Ziel nicht die Schaffung neuer, sondern die Erhaltung bisheriger Werte ist und die in längeren oder kürzeren Zeitabständen wiederkehren. Dazu gehören einerseits Aufwendungen für den laufenden Unterhalt der Liegenschaft einschliesslich

Ersatzanschaffungen, andererseits aber auch solche für periodische Renovationen grösseren Ausmasses, wie beispielsweise Fassadenrenovationen, die zeitbedingte Änderung der Heizanlage, Anpassung der elektrischen Einrichtungen an geänderte Vorschriften und ähnliches mehr. Mit andern Worten sind Unterhaltskosten Aufwendungen, die sowohl der Instandhaltung des Grundstücks als auch seiner Instandstellung dienen, d.h. der Nachholung unterbliebener Instandhaltung, so dass das Grundstück weiterhin – allenfalls "modernisiert" – seinen bisherigen Verwendungszweck erfüllen kann. Von den Unterhaltskosten zu unterscheiden sind die (bei der Einkommenssteuer) nicht abzugsfähigen wertvermehrenden Aufwendungen (vgl. § 221 Abs. 1 lit. a StG). Massgebend für die Beurteilung, ob eine Aufwendung den Wert eines Grundstücks vermehre, ist eine "technisch-" bzw. "rechtlich-objektive" Betrachtungsweise. Gefragt wird nach der Veränderung des Marktwerts (Verkehrswerts), den das Vermögenobjekt durch die betreffende Aufwendung erfährt. Ob das Objekt zufolge der Aufwendung wirtschaftlich für den Berechtigten einen höheren Wert aufweist oder nicht, ist somit unerheblich (RB 1997 Nr. 47; RB 1994 Nr. 56 = StE 1994 B 44.13.7 Nr. 7 = StR 49, 499 = ZStP 1994, 209; RB 1981 Nr. 55). Besondere Abgrenzungskriterien gelten seit neuem aus harmonisierungsrechtlichen Gründen nach dem Präjudiz des Bundesgerichts vom 2. Februar 2005 (StE 2005 A 23.1 Nr. 10, E. 3.3) bei "anschaffungsnah" getätigten Aufwendungen (vgl. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, § 30 N. 34 und 53 ff.). Das bedeutet, dass Kosten, die der Erwerber einer neu erworbenen, vom bisherigen Eigentümer vernachlässigten Liegenschaft zur Instandstellung in den ersten fünf Jahren aufwenden muss, grundsätzlich nicht abzugsfähig sind. Bei Erwerb einer nicht vernachlässigten Liegenschaft können dagegen auch die "anschaffungsnahen" Kosten abgezogen werden, soweit sie für den normalen, periodischen Unterhalt und nicht zum Nachholen unterbliebenen Unterhalts aufgewendet werden (sogenannte Dumont-Praxis). Nicht abzugsfähig sind jedoch Aufwendungen, die der neue Eigentümer tätigt, um den Miet- oder Pächtertrag zu steigern, oder Kosten, welche aufgewendet werden, um eine (auch selbst genutzte) Liegenschaft ganz oder teilweise umzubauen oder einer neuen Nutzung zuzuführen. Denn insofern dienen die Ausgaben nicht dazu, die Liegenschaft in ihrem bisherigen vertrags- oder nutzungsgemässen Zustand zu erhalten, sondern zielen darauf ab, die Einkommensquelle zu verbessern (BGr, 2. Februar 2005, StE 2005 A 23.1 Nr. 10, E. 2.1). Nach der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts sind Kosten der Instandstellung bzw. Modernisierung eines Grundstücks nur insoweit nicht abzugsfähig, als diese einer eigentlichen Neueinrichtung gleichkommen (RB 1977 Nr. 49). Dieser Fall wird gleich behandelt wie die Instandstellung einer verwahrlosten Liegenschaft, die dadurch auf längere Zeit in einen besseren Zustand gebracht wird. Die entsprechenden Kosten bewirken aus diesem Grund keine Werterhaltung, sondern eine Wertvermehrung des Grundstücks (RB 1997 Nr. 51, mit Hinweisen).

E. 3.1.2

Als steuermindernde Tatsachen sind die Unterhaltskosten vom hierfür beweisbelasteten Steuerpflichtigen geltend zu machen und hinsichtlich Bestand und Umfang nachzuweisen. Diesen Nachweis hat er durch eine substantiierte Sachdarstellung anzutreten, die spätestens innerhalb der Rekursfrist vorgetragen werden muss (RB 1964 Nr. 68; RB 1975 Nrn. 54, 55, 64 und 82; RB 1976 Nr. 77; RB 1977 Nr. 60; RB 1978 Nr. 71 am Ende; RB 1981 Nr. 90). Als substantiiert gilt eine Sachdarstellung, die hinsichtlich Art, Motiv und Rechtsgrund alle Tatsachenbehauptungen enthält und somit ohne weitere Untersuchung, aber unter Vorbehalt

der Beweiserhebung die rechtliche Würdigung der geltend gemachten Steueraufhebung oder Minderung erlaubt. Bei ungenügender Substanziierung ist von Amtes wegen keine Untersuchung durchzuführen, um die fehlenden Grundlagen zu beschaffen (RB 1975 Nr. 64; RB 1981 Nr. 90; RB 1987 Nr. 35). Eine unvollständige Sachdarstellung kann nicht im Beweisverfahren nachgeholt werden, dient doch dieses vielmehr nur noch dazu, die Richtigkeit des substanziiert dargelegten Sachverhalts zu überprüfen (RB 1964 Nr. 68; RB 1973 Nr. 35; RB 1976 Nr. 26; RB 1980 Nr. 69). Entsprechend gehört zur Mitwirkung des Steuerpflichtigen die Beschaffung oder Bezeichnung von Beweismitteln, anhand derer sich die Richtigkeit des dargelegten Sachverhalts ergibt (Martin Zweifel, Die Verfahrenspflichten des Steuerpflichtigen im Steuereinschätzungsverfahren, ASA 49 [1980/81], 518). Insbesondere muss er die Art der streitigen Lieferungen und/oder Leistungen so genau bezeichnen, dass sich diese ohne weiteres steuerlich qualifizieren lassen (RB 1980 Nr. 69). Seinen tatsächlichen Aufwand hat er durch Vorlage quittierter Rechnungen oder anderer Zahlungsbelege nachzuweisen (RB 1982 Nr. 107). Erfüllt der Steuerpflichtige diese Anforderungen nicht, so haben die Aufwendungen unberücksichtigt zu bleiben (RB 1980 Nr. 72). Nur soweit ihm Substanziierung und/oder Beweisleistung aus Gründen, die er nicht zu vertreten hat, nicht möglich oder nicht zumutbar sind, kann er sich, hinreichende Schätzungsgrundlagen vorausgesetzt, auch auf Schätzungen berufen (RB 1987 Nr. 35).

E. 3.1.3

Das Steuerrechtsverhältnis ist ein öffentlichrechtliches Schuldverhältnis, das die Steuerschuld zum Gegenstand hat, deren Bestand und Umfang ausschliesslich durch das Gesetz bestimmt wird. Deshalb haben Steuer- und Rechtsmittelbehörden insbesondere die Steuerfaktoren aufgrund der gesetzlichen Vorschriften zu ermitteln und ist ihnen untersagt, mit dem Steuerpflichtigen Vereinbarungen zu treffen, welche vom Gesetz abweichen, oder ihren Entscheiden solche Steuerabmachungen zugrunde zu legen. Die Verständigung zwischen Steuerbehörde und Steuerpflichtigen ist im Steuergesetz nicht geregelt und entbehrt daher einer ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage. Indessen ist es durchaus möglich, sich mit der Steuerbehörde über bestimmte Elemente des steuerrechtlich relevanten Sachverhalts zu verständigen (RB 1992 Nr. 30). Derartige Verständigungen binden die Steuer-(justiz)-behörden, sofern und soweit sie – anders als die unzulässigen Steuerabmachungen bzw. -abkommen – auf eine gesetzmässige Einschätzung abzielen (RB 1996 Nr. 39). Eine gestützt auf eine Verständigung erfolgte Einschätzung kann nach ständiger Rechtsprechung ohne weiteres auf dem Rechtsmittelweg weitergezogen werden und ist die Verständigung durch die Rechtsmittelbehörde auch im Licht von § 149 Abs. 2 Satz 1 StG, wonach die Rekurskommission nicht an die Parteianträge gebunden ist, ohne Einschränkung auf ihre Gesetzmässigkeit hin überprüfbar (RB 1996 Nr. 39).

E. 3.1.4

Der in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) verankerte Grundsatz des rechtlichen Gehörs umfasst unter anderem das Recht, sich zu allen erheblichen Gesichtspunkten vorgängig eines Entscheids zu äussern (vgl. etwa BGE 126 I 15 E. 2 mit weiteren Hinweisen). Dies gilt auch für rechtliche Beurteilungen, wenn eine Behörde sich auf juristische Argumente zu stützen gedenkt, mit deren Heranziehung der Steuerpflichtige nicht rechnen musste (RB 2003 Nr. 91; RB 2002 Nr. 115; BGE 126 I 19 E. 2c/aa mit weiteren Hinweisen). Solchenfalls ist dem Steuerpflichtigen vor dem Entscheid Gelegenheit zu geben, dazu Stellung zu nehmen. Insbesondere muss dieser berechtigt sein, neue, bisher

nicht vorgebrachte tatsächliche und rechtliche Gegengründe geltend zu machen und neue Beweisanträge zu stellen. Aus dem verfassungsmässigen Gehörsgrundsatz sowie aus § 126 Abs. 1 und § 150 Abs. 1 StG fliesst auch das Recht auf einen begründeten Entscheid. Die Begründung ist jedenfalls so abzufassen, dass der Steuerpflichtige dadurch in die Lage versetzt wird, die Tragweite der Entscheidung zu erkennen und die Überlegungen, welche die Behörde ihrer Entscheidung zugrunde gelegt hat, nachzuvollziehen (vgl. BGE 119 Ia 264 E. 4d; BGE 121 I 54 E. 2c). Auf diese Weise soll der Steuerpflichtige beurteilen können, ob und mit welchen Argumenten er den Entscheid auf dem Rechtsmittelweg weiterziehen will. Schliesslich ermöglicht die vorinstanzliche Begründung der Rechtsmittelbehörde die Überprüfung der angefochtenen Entscheidung. Auch eine Rechtsmittelinstanz muss sich nicht mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzen und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegen. Sie kann sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (BGE 117 Ib 64 E. 4; BGE 121 I 54 E. 2c). Ist der Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt worden, so ist der angefochtene Entscheid ohne Weiteres aufzuheben (BGE 125 I 113 E. 3; BGE 124 I 49 E. 3e), weshalb über diese Frage formeller Natur vorab zu entscheiden ist (BGE 126 I 15 E. 2).

E. 3.2

Die pflichtigen Eheleute haben in den Jahren 1997 und 1998 in X (ausserkantonale) verschiedene zusammenhängende Liegenschaften zum Preis von insgesamt Fr. 1'212'005.- erworben. Hierfür haben sie in den darauf folgenden Jahren 1998 bis 2001 gesamthaft Aufwendungen von Fr. 3'243'582.56 getätigt. Für das in Frage stehende Jahr 2001 haben sie von Kosten in Höhe von Fr. 782'245.- einen Betrag von Fr. 386'196.- einkommensmindernd geltend gemacht, welchen das kantonale Steueramt im Einschätzungsverfahren gestützt auf eine Verständigung mit den Pflichtigen im Umfang von Fr. 276'196.- anerkannt hat. Der Rekurskommission ist beizupflichten, dass der Umstand, dass die Pflichtigen fast das Dreifache des Erwerbspreises zusätzlich in die Liegenschaft investiert haben, die Vermutung nahe legt, dass es sich um eine über den ordentlichen Unterhalt oder die Nachholung eines derartigen Unterhalts hinausgehende Instandstellung im Sinn einer umfassenden Umgestaltung und Restaurierung der aus dem 18. Jahrhundert stammenden Gebäude handelt, welche auf eine eigentliche Neueinrichtung und tief greifende Erweiterung der Nutzung der Liegenschaft hinausläuft. Die Vorinstanz hat sodann einleuchtend dargelegt, dass diese Vermutung anhand verschiedener im Zeitraum von 1998 bis 2001 ausgeführter Arbeiten erhärtet werde: So hätten sich allein die Architekturleistungen auf über Fr. 360'000.-, die Bauarbeiten auf rund Fr. 1 Mio., die Malerarbeiten auf Fr. 200'000.-, die Ausgaben für Bodenbeläge (Stein und Holz) auf über Fr. 160'000.- und die Kosten für Spengler- und Dachdeckerarbeiten auf über Fr. 230'000.- belaufen. Ausserdem sei ein Schwimmbad eingebaut sowie allein für Marmor in Bad und Küche über Fr. 50'000.- und für den Garten rund Fr. 200'000.- aufgewendet worden. Angesichts dieser Sachlage durfte die Rekurskommission im Licht der nunmehr auch im kantonalen Steuerrecht zu beachtenden Praxis des Bundesgerichts zu den anschaffungsnahen Liegenschaftsaufwendungen den Schluss ziehen, dass die im Jahr 2001 und daher noch vor dem erwähnten bundesgerichtlichen Präjudiz vom 2. Februar 2005 (StE 2005 A 23.1 Nr. 10, E. 3.3) getroffene Verständigung zwischen dem kantonalen Steueramt und den Pflichtigen, wonach im Jahr 2001 getätigte Aufwendungen im Gesamtbetrag von Fr. 276'196.- als Unterhaltskosten zu betrachten seien, nicht gesetzmässig sein könnte. Sie hat die Pflichtigen, weil eine Höhereinschätzung in Frage

stand, zu Recht hierzu angehört. Da aber diese aufgrund der getroffenen Verständigung nach der bisherigen Rechtsprechung nicht damit rechnen mussten, die einzelnen Aufwendungen im Rekursverfahren mit Blick auf die geltend gemachte Würdigung als Unterhaltskosten zu substantizieren und zu belegen, waren sie berechtigt, binnen der ihnen angesetzten Frist die gebotene Substanziierung und Beweismittellofferte nachzubringen. Indessen kann dem angefochtenen Entscheid nicht in nachvollziehbarer Weise entnommen werden, ob und inwiefern die Rekurskommission die von den Pflichtigen in ihrer Eingabe vom 5. Dezember 2005 einlässlich vorgetragene Sachdarstellung und hierzu angebotenen Beweise im Einzelnen gewürdigt hat. Ausserdem hat sich die Vorinstanz nicht näher zu den von den Pflichtigen im Eventualbegehren gestützt auf § 30 Abs. 2 Satz 2 StG geltend gemachten dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienenden Aufwendungen geäußert. Dergestalt hat die Rekurskommission den Pflichtigen das rechtliche Gehör verweigert. Diesen Mangel wird sie im 2. Rechtsgang beheben müssen. Es ist anzumerken, dass die Rekurskommission dann, wenn sie den Rekurs betreffend die Staats- und Gemeindesteuern und die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer im gleichen Verfahren vereinigt, die beiden zu fällenden Entscheide – den Rekursentscheid (§ 149 f. StG) und den Beschwerdeentscheid (Art. 143 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer) – in der Begründung klar auseinander zu halten hat (BGE 130 II 509 E. 8), was hier nicht hinreichend geschehen ist.

E. 4

Da einerseits die Beschwerdeführenden hinsichtlich des Schuldzinsenabzugs unterliegen und andererseits der Ausgang des Verfahrens mit Bezug auf die Liegenschaftskosten letztlich weitgehend ungewiss ist, rechtfertigt es sich, die Gerichtskosten zu 2/3 den Beschwerdeführenden und zu 1/3 dem Beschwerdegegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG). Den Beschwerdeführenden steht bei diesem Verfahrensausgang keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG). Demgemäss entscheidet die Kammer :

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