

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2006.00015 vom 7. Juni 2006

ZH Verwaltungsgericht, 2006-06-07, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2006.00015](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2006.00015)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2006.00015 du 7 juin 2006

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2006.00015 del 7 giugno 2006

## Regeste

Direkte Bundessteuer 2001 | Schuldzinsenabzug/Dumont-Praxis Der Pflichtige erhielt von seinem Vater zwei mit 6 % verzinsten 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 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. 3.1

Bei Liegenschaften im Privatvermögen können nach Art. 32 Abs. 2 DBG die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden (Satz 1). Das Eidgenössische Finanzdepartement bestimmt, wieweit Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, den Unterhaltskosten gleichgestellt werden können (Satz 2). Die Unterhaltskosten und die diesen gleichgestellten Investitionen werden in der bundesrätlichen Verordnung vom 24. August 1992 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer, in der Verordnung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 24. August 1992 über die abziehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer sowie in der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 24. August 1992 über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien näher umschrieben. Nicht abzugsfähig sind gemäss Art. 34 DBG die übrigen

Kosten und Aufwendungen, insbesondere laut lit. d die Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen.

### **E. 3.2**

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts gilt für neu erworbene Liegenschaften die so genannte Dumont-Praxis (vgl. BGE 99 Ib 362; BGE 123 II 218; BGr, 2. Februar 2005, StE 2005 A 23.1 Nr. 10, E. 2.1): Handelt es sich um eine vom bisherigen Eigentümer vernachlässigte Liegenschaft, so sind die Kosten, die der Erwerber zur Instandstellung in den ersten fünf Jahren aufwenden muss, grundsätzlich nicht abzugsfähig (vgl. Art. 1 Abs. 1 Satz 2 der bundesrätlichen Verordnung vom 24. August 1992 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer). Geht es dagegen um eine nicht vernachlässigte Liegenschaft, kann der neue Eigentümer die "anschaffungsnahen" Kosten in Abzug bringen, soweit sie für den normalen, periodischen Unterhalt und nicht zum Nachholen unterbliebenen Unterhalts aufgewendet werden. Davon zu unterscheiden ist der Fall, wo der neue Eigentümer die Liegenschaft renoviert, um deren Miet- oder Pächtertrag zu steigern, oder wo eine auch selbst genutzte Liegenschaft ganz oder teilweise umgebaut oder einer neuen Nutzung zugeführt wird. Insofern dienen die Ausgaben nicht dazu, die Liegenschaft in ihrem bisherigen vertrags- oder nutzungsmässigen Zustand zu erhalten, sondern zielen darauf ab, die Einkommensquelle zu verbessern (BGE 123 II 218 E. 1e; BGr, 2. Februar 2005, StE 2005 A 23.1 Nr. 10, E. 2.1 ). Die Dumont-Praxis bezweckt, den Steuerpflichtigen, der eine im Unterhalt vernachlässigte Liegenschaft kauft, um sie zu renovieren, steuerlich nicht besser zu stellen als denjenigen Steuerpflichtigen, der eine bereits renovierte Liegenschaft erwirbt (BGr, 11. Juni 1999, ASA 70 [2001/02], 155 E. 3d).

#### **E. 3.3.1**

Als steuermindernde Tatsachen sind die Unterhaltskosten vom hierfür beweiselasteten Steuerpflichtigen geltend zu machen und hinsichtlich Bestand und Umfang nachzuweisen (vgl. BGr, 22. Februar 1993, ASA 62 [1993/94], 720 E. 5b; BGE 121 II 257 E. 4c/aa). Um der Rekurskommission die Überprüfung und rechtliche Würdigung zu ermöglichen, muss dieser Nachweis durch eine substantiierte Sachdarstellung angetreten werden, die spätestens innerhalb der Beschwerdefrist vorgetragen werden muss (vgl. 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 (vgl. RB 1975 Nr. 64; RB 1981 Nr. 90; RB 1987 Nr. 35). Denn es ist insbesondere der Behörde nicht zuzumuten, in den Akten nach Tatsachen zu forschen, die der Steuerpflichtige mit allfällig angebotenen Beweismitteln mutmasslich beweisen möchte, oder aufs Geratewohl offerierte Beweise abzunehmen, in der Ungewissheit darüber, ob überhaupt und bejahendenfalls welche rechtserheblichen Tatsachen damit bewiesen werden sollten. Eine unvollständige Sachdarstellung kann somit nicht im Beweisverfahren nachgeholt werden, dient doch dieses vielmehr nur noch dazu, die Richtigkeit des substantiiert dargelegten Sachverhalts zu überprüfen. 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 (vgl. RB 1980 Nr. 69). Seinen tatsächlichen Aufwand hat er durch Vorlage quittierter Rechnungen oder anderer Zahlungsbelege nachzuweisen (vgl. RB 1982 Nr. 107). Erfüllt der Steuerpflichtige diese Anforderungen nicht, so haben die Aufwendungen unberücksichtigt zu bleiben (vgl. 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 (vgl. RB 1987 Nr. 35).

### **E. 3.3.2**

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 (vgl. 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 (vgl. 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 ohne Einschränkung auf ihre Gesetzmässigkeit hin überprüfbar (vgl. RB 1996 Nr. 39).

### **E. 3.3.3**

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 (BGE 126 I 19 E. 2c/aa mit weiteren Hinweisen; vgl. RB 2003 Nr. 91; RB 2002 Nr. 115). 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 Art. 116 Abs. 1 und Art. 143 Abs. 2 DBG 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).

#### **E. 3.4**

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 Veranlagungsverfahren 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 "anschaffungsnah" 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 – wie vor ihr das kantonale Steueramt als Einsprachebehörde – im Licht der Dumont-Praxis des Bundesgerichts zu den anschaffungsnahen Liegenschaftsaufwendungen den Schluss ziehen, dass die im Jahr 2004 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 ordentlichen Unterhaltskosten, welche das kantonale Steueramt in Anwendung von Art. 130 Abs. 2 DBG nach pflichtgemäsem Ermessen auf Fr. 20'000.- geschätzt hatte, auf Fr. 9'544.- herabgesetzt und die Pflichtigen, weil somit eine Höhereinschätzung in Frage stand, zu Recht hierzu angehört. Die Rekurskommission hat zutreffend erwogen, dass allfällige neue tatsächliche Behauptungen der Pflichtigen in deren Eingabe vom 5. Dezember 2005 nicht zu hören seien, denn andernfalls liefe dies auf eine nicht zulässige Erstreckung der Beschwerdefrist hinaus. Indessen kann dem angefochtenen Entscheid nicht in nachvollziehbarer Weise entnommen werden, welche Tatsachenbehauptungen der Pflichtigen in ihrer Eingabe vom 5. Dezember 2005 gegenüber der Beschwerdeschrift neu und daher nicht zu berücksichtigen seien. Ausserdem hat sich die Rekurskommission nicht näher zu den von den Pflichtigen im Eventualbegehren gestützt auf Art. 32 Abs. 2 Satz 2 DBG sowie die Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 24. August 1992 über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien geltend gemachten Aufwendungen geäussert und dargelegt, aus welchen tatsächlichen oder rechtlichen Gründen sie die Anrechnung dieser Aufwendungen

abgelehnt hat. 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 die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer und den Rekurs betreffend die Staats- und Gemeindesteuern im gleichen Verfahren vereinigt, die beiden zu fällenden Entscheide – den Beschwerdeentscheid (Art. 143 DBG) und den Rekursentscheid (§ 149 f. des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997) – 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 der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Den Beschwerdeführenden steht bei diesem Verfahrensausgang keine Parteientschädigung zu (Art. 64 VwVG des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 und Art. 145 Abs. 2 DBG). Demgemäss entscheidet die Kammer :

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