

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00102 vom 26. November 2009

ZH Verwaltungsgericht, 2009-11-26, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2009.00102

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00102 du 26 novembre 2009

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00102 del 26 novembre 2009

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2005 | Abzug von Liegenschaftsunterhaltskosten bei Abbruch mit anschliessendem Wiederaufbau Der Begriff der Unterhaltskosten ist auf dem Gebiet der Staats- und Gemeindesteuern gleich auszulegen wie bei der direkten Bundessteuer, da eine andere Auslegung dem Anliegen der vertikalen Steuerharmonisierung zuwiderlaufen würde (E. 2). Im Gegensatz zu Aufwendungen, die zu einer Wertvermehrung der Liegenschaft beitragen, sind die für die Werterhaltung aufgewendeten Unterhaltskosten bei der Einkommenssteuer abzugsfähig (E. 3.1 und 3.2). Unter den Begriff der Unterhaltskosten fallen auch Kosten für die Ersatzanschaffung von unbrauchbar gewordenen Einrichtungen (E. 3.3). Nach ständiger Rechtsprechung führen Aufwendungen für den Abbruch und anschliessenden Neuaufbau einer Liegenschaft zu einer Wertvermehrung und sind deshalb (bei der Einkommenssteuer) nicht abzugsfähig. Entgegen der Ansicht der Vorinstanz besteht kein Anlass, von dieser Rechtsprechung abzuweichen. Folglich können die Beschwerdegegner die von ihnen geltend gemachten Kosten für den Abbruch und Wiederaufbau eines Teils ihrer Liegenschaft nicht zum Abzug bringen (E. 3.4). Beweislast für die Renovationskosten der nicht abgerissenen Gebäudeteile (E. 4). Gutheissung.

Erwägungen

E. 2

B, beide vertreten durch C AG, Beschwerdegegnerschaft, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2005, hat sich ergeben: I. Das kantonale Steueramt schätzte die Eheleute A und B mit teilweise gutheissendem Einspracheentscheid vom 17. März 2008 für die Staats- und Gemeindesteuern 2005 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) ein. Wie zuvor im Einschätzungsentscheid liess es den von den Pflichtigen für Liegenschaftsunterhalt des Bauernhauses "D-Str. 01, E" geltend gemachten Abzug nicht zu. II. Mit Rekurs vom 16. April 2008 beantragten die Pflichtigen der Steuerrekurskommission, es seien Gebäudeunterhaltskosten von Fr. ... zum Abzug zuzulassen. In seiner Rekursantwort vom 6. Mai 2008 schloss das kantonale Steueramt in Vertretung des Staats Zürich auf Abweisung des Rechtsmittels. Zur Begründung brachte es vor, dass das Wohnhaus abgebrochen und anschliessend neu erstellt worden sei. Der Kellerbereich mit dem Gewölbekeller sei mehrheitlich stehen geblieben. Anstelle des alten Wohnhauses mit einem Volumen von 2'712 m

E. 2.1

Zwischen den Parteien liegt im Streit, ob die Kosten für den Abbruch und den Wiederaufbau der Liegenschaft "D-Str. 01, E" bei der Einkommenssteuer abziehbare

Unterhaltskosten darstellen.

E. 2.2

Gestützt auf § 30 Abs. 2 Satz 1 StG ist für Liegenschaften im Privatvermögen unter anderem der Abzug von Unterhaltskosten vom steuerbaren Einkommen zulässig. Der Wortlaut von § 30 Abs. 2 StG stimmt in diesem Punkt mit demjenigen von Art. 32 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) überein. Unter der Geltung des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) ist der Begriff der Unterhaltskosten gleich auszulegen wie auf dem Gebiet der direkten Bundessteuer. Eine andere Auslegung würde dem Anliegen der vertikalen Steuerharmonisierung zuwiderlaufen und die mit dem Erlass des Steuerharmonisierungsgesetzes angestrebte Vereinfachung der Rechtsanwendung vereiteln. Den Kantonen verbleibt demnach kein Freiraum mehr für die Frage, welche Unterhaltskosten abzugsfähig sind. Diese Kosten gehören zu den in Art. 9 Abs. 1 StHG umschriebenen Gewinnungskosten; Art. 9 Abs. 4 StHG schliesst andere Abzüge als die in dieser Bestimmung genannten aus (VGr, 10. Juni 2009, SB.2009.00020, E. 3.2.3, www.vgrzh.ch; BGr, 15. Juli 2005, 2A.683/2004, E. 4.4, www.bger.ch).

E. 3

ein grösseres Wohnhaus erstellt worden. Zudem sei der Wohnraum bis über das Tenn erweitert worden. Die Steuerrekurskommission III führte am 7. Juli 2008 einen Augenschein mit anschliessender Referentenaudienz durch. Da die Parteien keine Einigung erzielten, ordnete der Referent der Steuerrekurskommission III am 9. Juli 2009 ein Gutachten für die Schätzung des Neubauwerts und der Altersentwertung je vor und nach dem Neubau an. Der mit der Durchführung des Gutachtens betraute Experte, F, dipl. Arch. HTL/STV, erstattete sein Gutachten am 15. April 2009, nachdem er am 21. Januar 2009 einen Augenschein durchgeführt hatte. Das kantonale Steueramt erhob Einwendungen sowohl gegen die Abfassung der Expertenfragen als auch gegen das Gutachten. Die Steuerrekurskommission III hiess den Rekurs am 1. September 2009 gut und schätzte die Pflichtigen für die Staats- und Gemeindesteuern 2005 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) ein. III. Mit Beschwerde vom 13. Oktober 2009 beantragte das kantonale Steueramt dem Verwaltungsgericht, den Entscheid der Steuerrekurskommission III vom 1. September 2009 aufzuheben und die Einschätzung gemäss dem Einspracheentscheid vom 17. März 2008 zu bestätigen. Während die Steuerrekurskommission III auf Vernehmlassung verzichtete, schlossen die Pflichtigen auf Abweisung der Beschwerde. Die Kammer zieht in Erwägung: 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 (RB 1999 Nr. 147). 2.

E. 3.1

Unterhaltskosten sind wiederkehrende Aufwendungen, deren Ziel nicht die Schaffung neuer, sondern die Erhaltung bereits vorhandener Werte ist. Das Grundstück soll weiterhin – allenfalls "modernisiert" – seinen bisherigen Verwendungszweck erfüllen können. Unterhaltskosten lassen sich unterscheiden in regelmässig anfallende Auslagen für den laufenden Unterhalt der Liegenschaft (Instandhaltungskosten) und in Renovationen grösseren Ausmasses, die in grösseren Zeitabständen anfallen, wie beispielsweise Fassadenrenovationen oder die zeitbedingte Änderung der Heizanlage (Instandstellungskosten) (VGr, 10. Oktober 2007, SB.2007.00067, E. 2.2, www.vgrzh.ch; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 32 N. 29 ff.).

E. 3.2

Von den Unterhaltskosten zu unterscheiden sind die (bei der Einkommenssteuer) nicht abzugsfähigen übrigen Kosten und Aufwendungen, insbesondere die Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen (Art. 34 lit. d DBG; § 33 lit. d StG). Wertvermehrend sind Aufwendungen, welche eine nachhaltige Verbesserung des Vermögenswerts bewirken, d.h. zu einer dauerhaften Qualitätssteigerung und damit zu einem bleibenden Mehrwert führen. Dies ist dann der Fall, wenn sie ein Haus in den Rang eines besser ausgestatteten, wertvolleren Gebäudes aufrücken lassen (RB 1972 Nr. 28). Die Aufwendungen für die Instandstellung oder Modernisierung eines Grundstücks, welche einer eigentlichen Neueinrichtung gleichkommen, sind daher im Ausmass der Modernisierung nicht als Unterhaltskosten abzugsfähig (vgl. RB 1977 Nr. 49).

E. 3.3

Unter den Begriff der (bei der Einkommenssteuer abzugsfähigen) Unterhaltskosten fallen auch Ersatzanschaffungskosten, d.h. Aufwendungen für den zeitgemässen, gleichwertigen und gleichen Komfort bietenden Ersatz von unbrauchbar gewordenen Einrichtungen (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, § 30 N. 43). Gemäss ständiger Rechtsprechung sprengt jedoch der Abbruch und anschliessende Neuaufbau einer Liegenschaft den Rahmen einer Instandstellung, da damit nicht bestehende Werte erhalten, sondern neue Werte geschaffen werden. Dasselbe gilt bei Gebäudeauskernungen, wo einzig mit Bezug auf die Gebäudehülle eine Wahl zwischen blosser Sanierung und darüber hinaus gehender Verbesserung der bestehenden Bausubstanz verbleibt (VGr, 22. August 2007, SB.2007.00012, E. 3.3; Steuergericht Basel-Landschaft, 10. Juni 2005, Nr. 75/2005, www.baselland.ch; Kantonsgericht Basel-Landschaft, 29. Oktober 2003, StE 2004 B 25.6 Nr. 52, E. 2; BGr, 30. März 1999, NStP 1999, 99; RB 1997 Nr. 51).

E. 3.4

Entgegen der Ansicht der Vorinstanz besteht kein Anlass, von dieser Rechtsprechung abzuweichen. Die von der Vorinstanz angewandte wirtschaftliche Betrachtungsweise kommt nur bei der (auf Bundesebene per 1. Januar 2010 und auf kantonaler Ebene bis spätestens 2012 abgeschafften) sogenannten Dumont-Praxis zur Anwendung, d.h. bei Unterhaltsaufwendungen für vernachlässigte Liegenschaften in den ersten Jahren nach dem Erwerb (BGr, 2. Februar 2005, StE 2005 A 23.1 Nr. 10; BGE 123 II 218; 99 Ib 362). Da das fragliche Grundstück schon seit langem im Besitz der Pflichtigen ist und es sich somit nicht um anschaffungsnahe Aufwendungen handelt, können die Pflichtigen aus der

Dumont-Praxis nichts zu ihren Gunsten ableiten. Nur weil zwei unterschiedliche Vorgehensweisen (Renovation im Gegensatz zu Abbruch mit anschliessendem Neubau) aus Sicht der Steuerpflichtigen wirtschaftlich zum gleichen Resultat führen, bedeutet dies nicht, dass sie auch steuerrechtlich gleich behandelt werden müssen. Unbehelflich ist auch der Hinweis der Vorinstanz, es bestehe eine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung von Gebäuden im Geschäftsvermögen im Gegensatz zu solchen im Privatvermögen. Es trifft zwar zu, dass der Abbruch einer Liegenschaft im Privatvermögen als privater Kapitalverlust bei der Einkommenssteuer nicht abzugsfähig ist, wohingegen Kapitalverluste beim Geschäftsvermögen berücksichtigt werden. Die unterschiedliche Behandlung von Geschäfts- und Privatvermögen ist jedoch vom Gesetzgeber ausdrücklich so verankert worden und kann nicht auf dem Weg der Rechtsprechung geändert werden. Auch die weiteren Gründe, die die Vorinstanz für eine Änderung der Rechtsprechung anführt, sind nicht einschlägig, da es gemäss der bisherigen Rechtsprechung bei einem Abbruch mit anschliessendem Neubau nicht darauf ankommt, ob die Liegenschaft verwahrlost war oder ob eine Nutzungsänderung eingetreten ist (VGr, 22. August 2007, SB.2007.00012, E. 3.4). Mithin besteht keine Veranlassung, von der bisherigen Rechtsprechung abzuweichen. Folglich sind die Aufwendungen der Pflichtigen für den Abbruch und anschliessenden Wiederaufbau des Wohnteils bei der Einkommenssteuer nicht abzugsfähig.

E. 4.1

In ihrer Beschwerdeantwort bringen die Pflichtigen vor, die Scheune und der Stall seien bestehen gelassen bzw. saniert worden, weshalb es unbegreiflich sei, dass gar keine Liegenschaftskosten zum Abzug zugelassen worden seien.

E. 4.2

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 1981 Nr. 90; RB 1977 Nr. 60; RB 1976 Nr. 77; RB 1975 Nrn. 54, 55, 64 und 82; RB 1964 Nr. 68). Die Beweislosigkeit, die sich einstellt, wenn der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflicht bezüglich steueraufhebender oder -mindernder Tatsachen nicht erfüllt, führt in der Regel nicht zu einer Ermessenseinschätzung im Sinn von § 139 Abs. 2 StG. Unter bestimmten Voraussetzungen ist allerdings ausnahmsweise eine Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen auch bezüglich steueraufhebender und -mindernder Tatsachen zu treffen, dann nämlich, wenn dem Steuerpflichtigen die gehörige Ermittlung dieser Tatsachen aus Gründen, die er nicht zu vertreten hat, unmöglich oder unzumutbar ist (vgl. RB 1975 Nr. 54).

E. 4.3

Die Pflichtigen haben im Einspracheverfahren drei Ordner mit Bauunterlagen (vor allem Pläne und Bauabrechnungen) eingereicht. Es ist jedoch nicht ersichtlich, welche Aufwände der Sanierung von Scheune und Stall zuzurechnen sind. Die eingereichte Kostenaufstellung führt die ausgeführten Arbeiten und die dafür in Rechnung gestellten Beträge zwar einzeln auf, es handelt sich dabei jedoch um eine Aufstellung für die gesamten Kosten "Wohnungs-Um- und Anbau inkl. Sanierung Scheune und Stall", aus der nicht hervorgeht, welche Arbeiten (ganz oder teilweise) für den Unterhalt von Scheune und Stall aufgewendet wurden. Auch dem Protokoll des Augenscheins sind diese Angaben nicht zu entnehmen. Es

ist nicht Sache der Steuerbehörden, aus den unzähligen Rechnungen diejenigen Beträge zu ermitteln, die als Unterhaltskosten abzugsfähig sind. Vielmehr hätte es den von einer Treuhandfirma vertretenen Beschwerdegegnern obliegen und war es ihnen auch zumutbar, die für die Sanierung von Scheune und Stall geltend gemachten Aufwendungen zu bezeichnen. Bezüglich des Kellergeschosses sind sich die Parteien einig, dass ursprünglich beabsichtigt war, dass der Gewölbekeller mehrheitlich erhalten bleiben soll. Streitig ist hingegen, inwieweit dieses Vorhaben bei der Bauausführung tatsächlich realisiert wurde. Die Frage kann jedoch offengelassen werden, da die Pflichtigen auch hier nicht darlegen, welche Kosten für die Renovation des Kellergewölbes aufgewendet wurden.

E. 5

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten den Beschwerdegegnern aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 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.