

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00060 vom 25. September 2014

ZH Verwaltungsgericht, 2014-09-25, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2014.00060

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00060 du 25 septembre 2014

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00060 del 25 settembre 2014

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2004 - 2006 | Überprüfung eines auf mangelhaften gutachterlichen Grundlagen basierenden Rückweisungsentscheids durch das Verwaltungsgericht. [Die Pflichtigen liessen ein Ferienhaus umfassend renovieren und um einen Anbau erweitern und wollten einen Grossteil der Aufwendungen als Unterhaltskosten steuerlich in Abzug bringen. Das Steuerrekursgericht wies die Sache gestützt auf ein Gutachten zur Neufestsetzung der steuerlich abzugsfähigen Unterhaltskosten und Steuerfaktoren ins vorinstanzliche Einspracheverfahren zurück. Hiergegen erhob das kantonale Steueramt Beschwerde.] Verfahrensvereinigung (E. 1). Allgemeine Voraussetzungen für die Anfechtung von Vor- und Zwischenentscheiden und Beschwerdelegitimation des kantonalen Steueramts (E. 2). Beschränkung der Überprüfung bei Rückweisungsentscheiden auf die Frage, ob das Steuerrekursgericht die Sache zu Recht an die Steuerbehörde zurückgewiesen hat. Auch wenn das Steuerrekursgericht als sog. obere Einschätzungs- respektive Veranlagungsbehörde allenfalls selbst hätte reformatorisch entscheiden können und müssen, kann die Frage offen gelassen werden, sofern die gutachterlichen Grundlagen, auf welchen das Steuerrekursgericht seinen Rückweisungsentscheid stützt, unzureichend sind (E.3). Steuerlich abzugsfähig sind werterhaltende Aufwendungen und Energiesparmassnahmen, nicht aber werterhöhende Aufwendungen wie z.B. bei Totalsanierungen und Gebäudeauskernungen, welche einem Neubau gleichkommen. Bei umfassenden Gebäudeerneuerungen haben vermutlichweise die gesamten Aufwendungen wertvermehrenden Charakter, mit Ausnahme derjenigen Aufwendungen, welche notwendigerweise auch dann angefallen wären, wenn die Liegenschaft in ansonsten unveränderter Form weiterbestanden hätte. Notwendigkeit einer Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung, wenn lediglich die Höhe der abzugsfähigen Unterhaltskosten fraglich erscheint (E. 4). Das zur Bestimmung der werterhaltenden Kosten in Auftrag gegebene Gerichtsgutachten vermag inhaltlich nicht zu überzeugen, da zur Schätzungsplaubilisierung der analysierten Rechnungen die gesamte Investitionssumme als Vergleichsgrösse beigezogen wurde. Richtigerweise hätten zur Schätzungsplaubilisierung die aus den analysierten Rechnungen entfallenden Unterhaltskosten allein mit den analysierten und auf den vorbestehenden Bau entfallenden Rechnungsbeträgen und entsprechenden Erfahrungswerten der steuerrechtlichen Praxis verglichen werden sollen. Bei umfassenden Erneuerungen bewegen sich die abzugsfähigen Aufwendungen üblicherweise zwischen 33 – 50 %, betragen vorliegend aber unter Zugrundelegung des gutachterlichen Ergebnisses (inkl. Energiesparmassnahmen) 77 %, was nicht mehr plausibel erscheint. Die Sache ist deshalb an das Steuerrekursgericht zurückzuweisen, welches – allenfalls nach Rücksprache mit der Gutachterin – zu entscheiden hat, ob das Gutachten zu ergänzen ist oder die Ausgangssituation vor dem Um- und Anbau derart unvollständig dokumentiert ist, dass der abzugsfähige Anteil anhand allgemeiner

Erfahrungszahlen zu schätzen wäre (E. 5). Kostenaufgabe und Entschädigungsfolgen (E. 6). Rechtsmittelbelehrung (E. 7). Teilweise Gutheissung und Rückweisung an das Steuerrekursgericht zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid.

Erwägungen

E. 2

Schweizerische Eidgenossenschaft, beide vertreten durch das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Recht, Beschwerdeführende, gegen 1. A, 2. B, beide vertreten durch die C AG, Beschwerdegegnerschaft, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2004–2006 Direkte Bundessteuer 2004–2006, hat sich ergeben: I. A ist Eigentümer des Grundstücks Plan-Parzelle 01 ("Chalet D"), E-Strasse 02, F (Kanton G). Die im Jahr 1931 erstellte Liegenschaft wurde in den Jahren 2004–2006 umfassend renoviert und um einen Anbau erweitert. Die Umbau- und Renovationskosten beliefen sich dabei nach den Angaben von A und dessen Ehefrau, B, auf insgesamt Fr. ..., wovon für die Steuerperioden 2004–2006 insgesamt Fr. ... (Steuerjahr 2004: Fr. ...; Steuerjahr 2005: Fr. ...; Steuerjahr 2006: Fr. ...) als Liegenschaftunterhalt deklariert wurden. Mit Veranlagungs- und Einschätzungsentscheiden für die direkte Bundessteuer sowie die Staats- und Gemeindesteuern 2004–2006 vom 22. November 2010 wurden hiervon insgesamt Fr. ... (Steuerjahr 2004: Fr. ...; Steuerjahr 2005: Fr. ...; Steuerjahr 2006: Fr. ...) aufgerechnet, da die Liegenschaft umfassend erneuert, neu strukturiert und vergrössert worden sei und die Aufwendungen deshalb weitestgehend wertvermehrenden Charakter hätten. Mit Einsprache vom 20. Dezember 2010 beantragten die Pflichtigen, ihnen seien Unterhaltskosten von Fr. ... (2004), Fr. ... (2005) und Fr. ... (2006) – insgesamt Fr. ... – zu gewähren. Gestützt auf ein von ihnen in Auftrag gegebenes Privatgutachten reduzierten sie sodann den Umfang der für die im Streit stehenden Steuerperioden als werterhaltend geltend gemachten Investitionen auf insgesamt Fr. In der Folge hielt das kantonale Steueramt am 4. April 2012 mit Bezug auf den streitbetroffenen Liegenschaftunterhalt an den Aufrechnungen gemäss den angefochtenen Veranlagungs- und Einschätzungsentscheiden fest, liess im Sinn der angefochtenen Veranlagungs- und Einschätzungsverfügungen insgesamt nur Fr. ... als "allgemeinen" Liegenschaftunterhalt zum Abzug zu und hiess die Einsprachen lediglich für die Steuerperiode 2006 aus einem hier nicht mehr strittigen Grund teilweise gut. II. Mit Beschwerde und Rekurs vom 7. Mai 2012 liessen die Pflichtigen dem Steuerrekursgericht beantragen, dass die Umbau- und Renovationskosten von insgesamt Fr. ... im Umfang von Fr. ... als werterhaltend zu berücksichtigen seien, davon Fr. ... für die Steuerperiode 2004, Fr. ... für die Steuerperiode 2005 und Fr. ... für die Steuerperiode 2006. Gestützt auf ein vom Steuerrekursgericht eingeholtes Gutachten hiess das Steuerrekursgericht die Rechtsmittel mit Entscheid vom 13. Mai 2014 teilweise gut, hob die Einspracheentscheide vom 4. April 2012 auf und wies die Sache zur Neufestsetzung der Unterhaltskosten und der Steuerfaktoren an das kantonale Steueramt ins Einspracheverfahren zurück. III. Mit Beschwerde vom 23. Juni 2014 (Datum Poststempel) erhob das kantonale Steueramt hiergegen Beschwerde und beantragte die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids und Bestätigung der Einschätzung (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Veranlagung (direkte Bundessteuer) gemäss den Einspracheentscheiden vom 4. April 2014 (recte: 4. April 2012). Während das Steuerrekursgericht und die Eidgenössische Steuerverwaltung auf Vernehmlassung verzichteten, beantragten die Pflichtigen die Abweisung der Beschwerde und die Zusprechung einer Parteientschädigung. Die Kammer erwägt: 1. Die vorliegenden Beschwerden SB.2014.00060 (Staats- und Gemeindesteuern) und SB.2014.00061 (Direkte

Bundessteuer) betreffen dieselben Pflichtigen, den gleichen Sachverhalt und dieselbe Rechtslage, weshalb sich die Vereinigung der Verfahren rechtfertigt.

E. 2.1

Gemäss Art. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG] und § 14 Abs. 1 der Verordnung über die Durchführung des DBG vom 4. November 1998 sowie § 153 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 (StG) steht gegen Entscheide des Steuerrekursgerichts die Beschwerde an das Verwaltungsgericht offen. Durch Beschwerde anfechtbar sind Endentscheide, womit ein Verfahren abgeschlossen wird; hierzu gehören Sachurteile und Nichteintretensentscheide. Zwischenentscheide sowie prozessleitende Verfügungen und Beschlüsse sind hingegen grundsätzlich nicht selbständig anfechtbar, sondern bloss in Verbindung mit der Beschwerde gegen den verfahrenserledigenden Entscheid. Vor- und Zwischenentscheide sind indessen anfechtbar, wenn sie einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken können (vgl. Art. 93 Abs. 1 lit. a des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG] und § 19a Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]) oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (vgl. Art. 93 Abs. 1 lit. b BGG). Ein nicht wiedergutzumachender Nachteil ist anzunehmen, wenn eine beschwerdebefugte Verwaltungsbehörde durch einen Rückweisungsentscheid gezwungen wird, einen ihrer Ansicht nach rechtswidrigen Entscheid zu erlassen, den sie selber nicht anfechten kann (vgl. BGE 134 II 124 E. 1.3; VGr, 17. November 2010, SB.2010.00082, E. 1). Die Steuerpflichtigen sind demgegenüber für den gesamten dem verwaltungsgerichtlichen Verfahren vorgelagerten Instanzenzug zur Rechtsmittelerhebung befugt, sodass ihnen kein derartiger nicht wiedergutzumachender Nachteil erwachsen kann.

E. 2.2

Das Steuerrekursgericht hat den Rekurs der Pflichtigen teilweise gutgeheissen und die Sache an das kantonale Steueramt ins Einspracheverfahren zurückgewiesen. Dieses teilt die vom Steuerrekursgericht vertretene Rechtsauffassung nicht und wäre folglich durch den Rückweisungsentscheid gezwungen, eine aus seiner Sicht rechtswidrige Einschätzung vorzunehmen. In diesem Umstand liegt ein nicht wiedergutzumachender Nachteil (vgl. dazu BGE 133 II 409 E. 1.2; BGE 133 V 477 E. 5.2). Auf die Beschwerde ist daher einzutreten.

E. 3.1

Die erstinstanzliche Beschwerde und der Rekurs an das Steuerrekursgericht ermöglichen die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Steuerverwaltungsbehörden, des kantonalen Steueramts und der kommunalen Einschätzungsbehörden (§ 147 Abs. 3 StG; Art. 140 Abs. 3 DBG). Dabei stehen dem Steuerrekursgericht dieselben Befugnisse zu wie der Steuerbehörde im Einschätzungs- respektive Veranlagungsverfahren (§ 148 Abs. 3 StG; Art. 142 Abs. 4 DBG), deren Verfügung durch den Gerichtsentscheid ersetzt wird. Dementsprechend kann das Steuerrekursgericht nur ausnahmsweise zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs die Sache zur Neubeurteilung an die Steuerbehörde zurückweisen, namentlich wenn zu Unrecht noch kein materieller Entscheid getroffen wurde oder dieser an einem schwerwiegenden Verfahrensmangel leidet. In den übrigen

Fällen hat das Steuerrekursgericht selber über die Sache zu befinden. Ein Verfahrensmangel ist namentlich dann schwerwiegend, wenn die Steuerbehörde in Verletzung ihrer Untersuchungspflicht den rechtserheblichen Sachverhalt nicht oder unvollständig abgeklärt hat (RB 2001 Nr. 93). Bei der Überprüfung eines Rückweisungsentscheids des Steuerrekursgerichts beschränkt sich das Verwaltungsgericht auf die Beurteilung der Frage, ob das Steuerrekursgericht die Sache zu Recht an die Steuerbehörde zurückgewiesen hat (vgl. RB 2000 Nr. 130 E. 3; 2001 Nr. 93).

E. 3.2

Das Steuerrekursgericht wies die Sache an das kantonale Steueramt zurück, da dieses in widersprüchlicher Weise die mit dem Umbau anfallenden Kosten als reine Wertvermehrung betrachtet habe, in den Steuerperioden 2004 und 2006 jedoch gleichwohl "einen höheren Betrag als deklariert zum Abzug zugelassen" habe. Ob das Steuerrekursgericht vorliegend als sogenannte obere Einschätzungs- respektive Veranlagungsbehörde allenfalls selbst hätte reformatorisch entscheiden können und müssen, kann dann offengelassen werden, wenn die gutachterliche Grundlage, auf welche das Steuerrekursgericht seinen Rückweisungsentscheid im Wesentlichen stützt, bereits unzureichend erscheint.

E. 4.1

Nach § 30 Abs. 2 StG und Art. 32 Abs. 2 DBG können bei Liegenschaften im Privatvermögen unter anderem die Unterhaltskosten abgezogen werden. Den Unterhaltskosten sind bestimmte Investitionen gleichgestellt, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen (§ 30 Abs. 2 Satz 2 StG und Art. 32 Abs. 2 Satz 2 DBG). Der Begriff der Unterhaltskosten ist harmonisiert und damit für die Staats- und Gemeindesteuer und die direkte Bundessteuer gleich auszulegen (BGr, 2. Februar 2005, ASA 75 S. 488, E. 3.3).

E. 4.2

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 anderen Worten sind Unterhaltskosten Aufwendungen, die sowohl der Instandhaltung des Grundstücks als auch seiner Instandstellung dienen, d. h. der Nachholung unterbliebener Instandhaltung, sodass das Grundstück weiterhin – allenfalls "modernisiert" – seinen bisherigen Verwendungszweck erfüllen kann (vgl. RB 1997 Nr. 51; 1977 Nr. 49).

E. 4.3

Die Abgrenzung zwischen wertvermehrenden und werterhaltenden Aufwendungen ist gerade bei umfassenden Umbauten von bestehenden Gebäuden oft nicht einfach und objektiv-technisch aus der Sicht eines hypothetischen Marktteilnehmers und nicht aus der subjektiven Sicht des Berechtigten zu bestimmen (RB 2004 Nr. 90 E. 2.2). Die Hörschätzungsanzeige der kantonalen Gebäudeversicherung ist hierbei als taugliche Grundlage für die Schätzung der werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen beim Liegenschaftenerhalt anerkannt (RB 1996 Nr. 32).

E. 4.4

Nicht abzugsfähig sind Aufwendungen für die Instandstellung oder Modernisierung eines Grundstücks, welche einer eigentlichen Neueinrichtung gleichkommen. Dies ist anzunehmen, wenn die Modernisierung über eine zeitgemässe Erneuerung hinausgeht und bewirkt, dass das Wohnhaus in einen Rang mit modernerer oder modernster Ausgestaltung aufrückt (vgl. Steuer-Rekurskommission IV ZH, 24. Oktober 1990, StE 1991 B 25.6 Nr. 21 E. 2a f., RB 1977 Nr. 49). Bei umfassenden Gebäudeerneuerungen haben vermutungsweise die gesamten Aufwendungen wertvermehrenden Charakter (BGr, 2. Februar 2005, ASA 75 S. 488, E. 2.3 = StE 2005 A 23.1 Nr. 10, E. 2.3 [in Bezug auf die Dumont-Praxis]; Felix Richner et al. [Hrsg.], Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 30 N. 48c). Von dieser Vermutung auszunehmen sind aber diejenigen Aufwendungen, welche notwendigerweise auch dann angefallen wären, wenn die Liegenschaft in ansonsten unveränderter Form weiterbestanden hätte (Steuer-Rekurskommission IV ZH, 24. Oktober 1990, StE 1991 B 25.6 Nr. 21 E. 3.d [hinsichtlich eines reparaturbedürftigen Dachs]). Nicht mehr als werterhaltende Instandstellungen gelten Totalsanierungen, welche einem Neubau gleichkommen. Dies ist z. B. bei Gebäudeauskernungen anzunehmen, wo einzig mit Bezug auf die Gebäudehülle eine Wahl zwischen blosser Sanierung und darüber hinausgehender Verbesserung der bestehenden Bausubstanz verbleibt (vgl. VGr, 12. Mai 2010, SB.2009.00102, E. 3.3; VGr, 22. August 2007, SB.2007.00012, E. 3.3 [nicht publiziert]; RB 1997 Nr. 51). Nicht jede Totalsanierung mit Gebäudeausbau und Grundrissumgestaltung kommt aber einem Neubau oder einer Gebäudeauskernung gleich (vgl. VGr, 19. April 2000, SB.1999.00092, E. 4.a und c [nicht publiziert]; Steuer-Rekurskommission III, 14. März 2000, StE 2001 B 44.13.1 Nr. 4, E. 3c).

E. 4.5

Da 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 liefern (RB 1997 Nr. 51; Richner et al., § 221 N. 36 und 38 [in Bezug auf die Grundstückgewinnsteuer]). 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 Sinn von Art. 130 Abs. 2 DBG bzw. § 139 Abs. 2 StG zu schätzen (RB 2003 Nr. 92).

E. 4.6

Gemäss § 7 Abs. 1 VRG können Verwaltungsbehörden Sachverständige beiziehen, sofern zur Abklärung des relevanten Sachverhalts besondere Sachkenntnisse erforderlich sind. Wurde im Verfahren von einem Sachverständigen ein Gutachten über den Umfang der (steuerlich abzugsfähigen) Unterhaltsarbeiten eingeholt, so unterliegt es als Beweismittel hinsichtlich der darin beantworteten Sachfragen der freien Beweiswürdigung durch die erkennende Behörde (vgl. Martin Zweifel, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht Band I/Teil 2b, 2. A., Basel 2008, Art. 115 DBG N. 43 f., auch zum Folgenden). Angesichts der Funktion des Gutachtens, der Behörde fachspezifische Informationen zu liefern, rechtfertigt es sich, dass sich die Behörde bei der Beweiswürdigung darauf beschränkt, ob die Expertise vollständig, klar, gehörig begründet,

frei von Lücken und Widersprüchen ist, auf zutreffenden tatsächlichen Feststellungen beruht sowie, ob der Gutachter hinreichende Sachkenntnis und die erforderliche Unbefangenheit hat (BGr, 21. Juli 2009, 2C_823/2008, E. 3.3; VGr, 3. September 2008, SB.2008.00040, E. 3; RB 1984 Nr. 65). Hingegen obliegt die Beantwortung von Rechtsfragen und die rechtliche Würdigung von Gutachten zwingend der entscheidenden Behörde (Kaspar Plüss in: Alain Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich [VRG], 3. A., Zürich etc. 2014 [Kommentar VRG], § 7 N 68).

E. 5.1

Vorliegend ist zwischen den neu erstellten Anbauten und dem 2004 bereits bestehenden Gebäude zu differenzieren: Die Investitionen in den neu erstellten Erweiterungsbau und die ebenfalls neu erstellte Doppelgarage stellen unbestritten steuerlich nicht abzugsfähige, wertvermehrnde Aufwendungen dar. Gemäss weitgehend übereinstimmenden Partei- und Gutachterangaben machen diese Neubauten ca. 1/3 bzw. 34 % der Gesamtgebäudefläche aus. Hinsichtlich dem bereits vorbestehenden Gebäudeteil fanden umfangreiche Sanierungsarbeiten statt. So wurden zahlreiche Eingriffe in den bestehenden Grundriss vorgenommen, u. a. wurde der Treppenaufgang ersetzt und neu verlegt sowie Zwischen- und Aussenwände entfernt oder verschoben, insbesondere auch um den neu erstellten Erweiterungsbau mit dem vorbestehenden Gebäudeteil zu verbinden und Platz für den neu erstellten Treppenaufgang zu schaffen. Die Aussenfassaden wurden mit neuen oder vergrösserten Fenster- und Türöffnungen versehen und die Türen und die äussere Holzverkleidung sowie Parkettböden, Wand- und Deckentäfer wurden ersetzt. Die Dachkonstruktion wurde komplett erneuert und ebenfalls an den neu erstellten Erweiterungsbau angepasst. Weiter wurde im Erdgeschoss der Betonboden abgesenkt und ein Durchgang zur neu erstellten Doppelgarage geschaffen. Den Bauplänen kann jedoch auch entnommen werden, dass wesentliche Teile der Gebäudesubstanz erhalten blieben: So blieben die Zwischenböden in der Substanz weitgehend unverändert und auch das Bad und (bis auf einen neuen Einbauschränk) das Zimmer Nr. 4 im Dachgeschoss, die Küche im Obergeschoss, der Heizungsraum im Untergeschoss und das zur Garderobe umfunktionierte Zimmer im Untergeschoss blieben zumindest im Grundriss weitgehend unverändert. Von einer eigentlichen Gebäudeauskernung kann deshalb noch nicht die Rede sein, jedoch bewegen sich die im bestehenden Gebäudeteil vorgenommenen Umbauten im Grenzbereich zwischen einer blossen Instandstellung oder Modernisierung eines Grundstücks und einer eigentlichen Neueinrichtung, welche über eine zeitgemässe Modernisierung hinausgeht. Zahlreiche Umbauten und Erneuerungen im bestehenden Gebäudeteil wurden auch nur deshalb erforderlich, weil die bestehende Baute sinnvoll mit den neu erstellten Erweiterungsbauten verbunden werden musste, so z. B. die Absenkung des Betonbodens im Erdgeschoss zur Schaffung eines Durchgangs zur neu erstellten Doppelgarage und die Neugestaltung des Dachaufbaus zur Verbindung mit den Anbauten. Auch die Treppenverlegung machte offenkundig erst Sinn, nachdem durch die Erweiterung des Gebäudes eine neue Raumaufteilung von Nöten war. Bei einem derart umfassenden Umbau ist grundsätzlich zu vermuten, dass alle Aufwendungen werterhöhend gewesen sind, welche nicht notwendigerweise auch dann angefallen wären, wenn die Liegenschaft in ansonsten unveränderter Form weiterbestanden hätte.

E. 5.2

Gemäss der detaillierten gutachterlichen Analyse der einzelnen Investitionen entfallen von den geprüften Rechnungen in Höhe von rund Fr. ... knapp Fr. ... auf Energiesparmassnahmen und gut Fr. ... auf Unterhaltsarbeiten. Demgemäss wären im Zusammenhang mit dem Umbau insgesamt Fr. ... als abzugsfähige Unterhaltskosten zu berücksichtigen. Das Gutachten stützt sich zur Ausscheidung der nicht abzugsfähigen werterhöhenden Investitionen auf das Merkblatt des kantonalen Steueramtes über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kosten für den Unterhalt und die Verwaltung von Liegenschaften in der Fassung vom 31. August 2006 (ZStB Nr. 18/820) Zur Plausibilisierung dieser Schätzung stellt das von der Vorinstanz in Auftrag gegebene Gutachten sodann auf die Gebäudeversicherungswerte gemäss der kantonalen Schätzungskommission des Kantons G vor und nach dem Umbau ab. Dieser Wert ist zwischen dem Jahr 2000 und 2006 um Fr. ... gestiegen. Um den Wertzuwachs des Gebäudes aufgrund der unbestritten wertvermehrenden An- und Neubauten (Anbau, Neubau Doppelgarage, Gartenhaus) sowie die bereits 2002 renovierten Räume (Küche/Bad) bereinigt, resultiert gemäss Gutachten ein wertvermehrender Anteil von rund Fr. Unter der gutachterlichen Annahme, dass sich der wertvermehrende Anteil bei umfassenden Sanierungen zwischen 40–60 % bewegt und der werterhaltende Anteil vorliegend auf knapp 50 % zu schätzen ist, ergibt sich hieraus ein werterhaltender Anteil von rund Fr. Ein etwas höherer werterhaltender Anteil ergibt sich beim gutachterlichen Vergleich der Baukosten respektive Investitionssummen : Demnach wurden Fr. ... (Fr. ... - Fr. ...) in die bereits vorbestehende Gebäudesubstanz investiert, wovon unter Zugrundelegung üblicher Erfahrungswerte knapp 50 %, bzw. Fr. ... , als werterhaltend zu betrachten sind. Gemäss Gutachten zur Schätzungsplausibilisierung ungeeignet erscheint hingegen die im Privatgutachten vorgenommene Gegenüberstellung der Gebäudeverkehrswerte, da diese auch Landwerte beinhaltet und damit keine Rückschlüsse auf die Wertvermehrung des Gebäudes zulässt. Demnach bewegen sich die aufgrund der detaillierten Analyse der einzelnen Investitionen errechneten Unterhaltskosten von Fr. ... nach gutachterlicher Ansicht innerhalb der durch die Gebäudeversicherungs wert und Investitionssummen plausibilisierten Bandbreite und entsprechen in etwa deren Mittelwert.

E. 5.3

Während die zur Schätzungsplausibilisierung gemachten allgemeinen Ausführungen im Gutachten (mit nachfolgenden Einschränkungen) grundsätzlich überzeugen, erscheint die anhand der analysierten Rechnungen vorgenommene konkrete Schätzung der Gutachterin nicht stimmig.

E. 5.3.1

Gemäss Gutachten beträgt der Anteil der Unterhaltskosten (inklusive Energiesparmassnahmen) an der gesamten Investitionssumme von Fr. ... rund Fr. ... bzw. 30 %. Die gesamte Investitionssumme ist jedoch keine geeignete Vergleichsgrösse, sind doch darin auch die neu erstellten An- und Neubauten enthalten, welche unbestritten zu 100 % wertvermehrend waren. Zudem basieren die errechneten werterhaltenden Unterhaltskosten (inklusive Energiesparmassnahmen) allein auf den gutachterlich analysierten (aktenkundigen) Rechnungen im Gesamtbetrag von rund Fr. ..., ohne dass eine Hochrechnung auf die gesamte Investitionssumme stattgefunden hat.

E. 5.3.2

Als Vergleichsgrösse zur Berechnung und Plausibilisierung der werterhöhenden und werterhaltenden Anteile des Umbaus ist somit nicht die gesamte Investitionssumme, sondern der bei den analysierten Rechnungen auf den bereits bestehenden Hausteil entfallene Betrag beizuziehen. Das kantonale Steueramt verlangte deshalb in seiner Stellungnahme vom 10. April 2013 auch zu Recht, die Expertenfrage dahingehend anzupassen, dass der Unterhaltsanteil nicht mit den Gesamtkosten, sondern mit den Gesamtkosten abzüglich der Kosten der Erweiterungsbauten [und allenfalls ausgekernter Gebäudeteile] zu vergleichen sei. Eine entsprechende Ergänzung der Expertenfrage wurde mit Verfügung vom 23. Mai 2013 vom Steuerrekursgericht nur deshalb abgelehnt, weil es dies bereits als selbstverständlich voraussetzte.

E. 5.3.3

Die Höhe der auf den bereits vorbestehenden Gebäudeteil entfallenden Rechnungsbeträge ergibt sich aus dem Gutachten durch die Zusammenrechnung der in der Spalte "bestehendes Haus" angegebenen Beträge. Von den gutachterlich analysierten Rechnungen im Betrag von rund Fr. ... entfallen damit rund Fr. ... (68 %) auf den vor dem Umbau bereits bestehenden Hausteil. Hiervon sind gemäss Gutachten rund Fr. ... (entspricht 67 % von Fr. ...) Unterhaltskosten und rund Fr. ... (entspricht 10 % von Fr. ...) Energiesparkosten. Dies ergäbe einen Anteil von 77 % steuerlich abzugsfähigen, werterhaltenden Investitionen in den Unterhalt des 2004 bereits bestehenden Gebäudeteils (inklusive Energiesparkosten). Der sich hieraus ergebende und steuerlich nicht abzugsfähige wertvermehrende Anteil von lediglich 23 % (ohne Anteil An- und Neubauten) liegt weit unter dem von der Gutachterin bei umfassender Sanierung als üblich angesehenen wertvermehrenden Anteil von 40–60 %. Er liegt zudem auch weit unter den von der steuerrechtlichen Praxis zugrundegelegten Erfahrungswerten, wonach sich bei umfassenden Erneuerungen die als Wertvermehrung zu würdigende Quote erfahrungsgemäss zwischen 50 % und 66,67 % bewegen soll (Steuer-Rekurskommission III ZH, 14. März 2000, StE 2001 B 44.13.1 Nr. 4, E. 3c.ee; vgl. auch den vorinstanzlichen Verweis auf einen nicht publizierten Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 16. Mai 2011, DB.2010.112/ST.2010.157, wonach bei der Sanierung eines älteren Ferienhauses für mehr als Fr. ... 29 % als Unterhaltsanteil und 6 % als Energiesparmassnahmen betrachtet wurden). Die genannten Erfahrungswerte sind zudem primär auf Erneuerungen von bestehenden Bauten ausgerichtet und nur bedingt auf Sanierungen mit umfangreichen, neu erstellten Erweiterungsbauten übertragbar. Dies gilt zumindest, wenn nicht nur die Investitionen in die bereits bestehenden Gebäudeteile, sondern die gesamte Investitionssumme inklusive Neubauten als Vergleichsgrösse beigezogen werden.

E. 5.3.4

Daran ändern auch die Plausibilisierungsversuche mit dem Gebäudeversicherungswerten und der Investitionssumme nichts: Diese basieren auf dem gesamten Wertzuwachs respektive der gesamten Investitionssumme. Das Gutachten berechnete den werterhaltenden Anteil in Höhe von Fr. ... (inkl. Energiesparmassnahmen) nicht anhand der gesamten Investitionssumme von Fr. ..., sondern anhand der analysierten Rechnungen im Gesamtbetrag von rund Fr. Hätte die Gutachterin den errechneten Betrag von Fr. ... auf die gesamte Investitionssumme hochgerechnet, wäre der Unterhaltsanteil (inklusive Energiesparkosten) auf rund Fr. ... (Fr. ... / ... x ...) gestiegen und hätte sich damit weit ausserhalb der zu erwartenden Bandbreite bewegt. Korrekterweise hätte der werterhaltende Anteil der Investitionen in die vorbestehende Baute (ohne Erweiterungen) ohnehin mit den

Gesamtinvestitionen in die bestehende Baute (ohne Erweiterungen) – und nicht mit der gesamten Investitionssumme (inklusive Erweiterungen) – ins Verhältnis gesetzt werden müssen.

E. 5.3.5

Indem die Gutachterin dennoch die Gesamtinvestitionssumme von Fr. ... als Vergleichsgrösse bezieht, scheint sie allenfalls stillschweigend davon auszugehen, dass die Pflichtigen lediglich diejenigen Rechnungen zu den Akten gereicht haben, welche auch tatsächlich abzugsfähige Aufwendungen enthielten. Im nicht dokumentierten Teil der Gesamtinvestitionssumme von Fr. ... wären entsprechend nur noch die nicht abzugsfähigen, wertvermehrenden Aufwendungen enthalten. Eine solche Annahme wäre jedoch schon deshalb infrage zu stellen, als dass die Gesamtinvestitionssumme ohne Beilage der zugrundeliegenden Rechnungen nicht erstellt ist. Sodann bliebe aber auch weiterhin unklar, wie sich die nicht mit Rechnungsbelegen nachgewiesenen Aufwendungen in Höhe von rund Fr. ... auf die neu erstellten Erweiterungsbauten und das vorbestehende Wohngebäude verteilen sollen. Anhand der eingereichten Belege erscheint es wahrscheinlich, dass die nicht dokumentierten Aufwendungen zu einem grossen Teil den neu erstellten Erweiterungsbau und die Garage betroffen haben und damit ohnehin als wertvermehrend zu betrachten sind. Für die Plausibilisierung der gutachterlich festgestellten werterhaltenden Aufwendungen sind aber nur die Investitionen in den bereits bestehenden Gebäudeteil geeignet.

E. 5.3.6

Auch wenn man von der Schätzung des Bauführers ausgeht, wonach Fr. ... der gesamten Investitionssumme auf die Sanierung des bestehenden Baus entfallen sollen, würde sich die übliche Spannweite der abzugsfähigen Aufwendungen zwischen Fr. ... (33 % von Fr. ...) und Fr. ... (50 % von Fr. ...) bewegen. Auch vor diesem Hintergrund erscheint das konkrete Schätzungsergebnis des Gutachtens überhöht.

E. 5.3.7

Hauptursache für die angesichts des umfassenden Umbaus überhöhte Schätzung des Unterhaltskostenanteils dürfte insbesondere folgender Umstand sein: Damit die neu erstellten Gebäudeteile sinnvoll angebunden werden konnten, mussten offenbar auch umfangreiche Anpassungen in dem bereits vor dem Umbau vorbestehenden Gebäudeteil vorgenommen werden. So wurde namentlich die Dachkonstruktion an den Erweiterungsbau angepasst und der Boden im Erdgeschoss abgesenkt, um einen Durchgang zur neu erstellten Doppelgarage zu schaffen. Auch im vorbestehenden Gebäudeteil mussten deshalb umfangreiche Anpassungen vorgenommen werden, damit der neu erstellte Anbau mit dem vorbestehenden Gebäudeteil ein sinnvolles Ganzes bilden konnte. Diese Umbauten und Anpassungen wären bei einer blossen Renovation der vorbestehenden Gebäudeteile nicht – oder zumindest in einem weitaus geringeren Ausmass – erforderlich geworden und können damit von vornherein nicht oder höchstens sehr beschränkt als werterhaltend betrachtet werden. Die Verteilungsschlüssel im bereits zitierten Merkblatt über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kosten für den Unterhalt und die Verwaltung von Liegenschaften (ZStB Nr. 18/820) werden der vorliegenden, speziellen Situation (Umbau mit Erweiterungsbauten) ebenso wenig gerecht wie eine blosser Reduktion der Alt- und Neubau gleichermaßen betreffenden Aufwendungen anhand der Grösse des Neubaus.

E. 5.3.8

Das gutachterliche Ergebnis erscheint damit zumindest in Bezug auf die konkrete Analyse der eingereichten Rechnungen sowie im Vergleich mit den üblichen Erfahrungswerten anhand des Gebäudeversicherungsneuwerts und der Investitionssumme nicht plausibel und in sich widersprüchlich. Es kann deshalb nicht darauf abgestellt werden.

E. 5.4

Die Pflichtigen können nur einen Teil ihrer Um- und Erweiterungsbauten belegen und müssen die Folgen der daraus resultierenden Beweislosigkeit tragen. Da zweifellos steuerlich abzugsfähige Aufwendungen angefallen sind, deren Höhe jedoch ungewiss scheint, sind die werterhaltenden Aufwendungen und die abzugsfähigen Kosten von Energiesparmassnahmen nach pflichtgemäsem Ermessen zu schätzen. Der Ursprungszustand des Gebäudes vor dem Umbau ist nur unvollständig dokumentiert und konnte trotz entsprechender Auflage samt Mahnung nicht genauer eruiert werden. So sind zwar Grundrisszeichnungen und Beschreibungen vor dem Umbau vorhanden, jedoch fehlen genauer substanziierte Angaben zum Ausbaustandard und Zustand des Hauses vor der Sanierung. Es erscheint deshalb fraglich, ob der Umfang der abzugsfähigen Aufwendungen tatsächlich noch anhand der eingereichten Rechnungen und Baupläne zuverlässig eruiert oder geschätzt oder nicht vielmehr anhand allgemeiner Erfahrungszahlen festgesetzt werden sollte: Von den aktenkundigen Rechnungsbeträgen entfallen gemäss Gutachten Fr. ... auf den alten, bereits vorbestehenden Gebäudeteil (vgl. Spalte "bestehendes Haus" in der tabellarischen Übersicht des Gutachtens). Geht man im Sinn der vorstehenden Erwägungen davon aus, dass die nicht aktenkundigen Rechnungen grösstenteils den neu erstellten Erweiterungsbau samt Doppelgarage betroffen haben dürften und sich praxisgemäss bei umfassenden Erneuerungen die als Wertvermehrung zu würdigende Quote zwischen 50 % und 66,67 % bewegt, wären demnach zwischen Fr. ... und Fr. ... als werterhaltend steuerlich abzugsfähig. Die Gutachterin ging im konkreten Fall von einer wertvermehrenden Quote von 50 % aus, da es sich zwar um eine sehr umfassende Renovation (wertvermehrender Aufwand 60 %) gehandelt habe, das Bad und die Küche jedoch schon vorher saniert und mitberücksichtigt worden seien. Die Renovation von Bad und Küche wurde 2002 zu 100 % als werterhaltend deklariert und steuerlich in Abzug gebracht, weshalb die von der Gutachterin zugrundegelegte wertvermehrende Quote trotz des ansonsten umfassenden Umbaus vertretbar erscheint, sofern dieser Wert allein auf die vor dem Umbau bereits bestehende Baute bezogen wird.

E. 5.5

Die Sache ist damit an das Steuerrekursgericht zurückzuweisen. Dieses wird – allenfalls nach Rücksprache mit der Gutachterin – zu entscheiden haben, ob die Ergänzung des bereits erstatteten Gutachtens oder die Einholung eines neuen Gutachtens in der vorliegenden Situation Sinn macht, in welcher die Ausgangssituation vor dem Um- und Anbau nur unvollständig dokumentiert ist. In jedem Fall hätte ein weiteres Gutachten die Rechnungen der Beschwerdegegner nicht nur anhand des bereits mehrfach zitierten Merkblatts über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kosten für den Unterhalt und die Verwaltung von Liegenschaften (ZStB Nr. 18/820) zu analysieren und bei gemischten Aufwendungen für den Neu- und Altbau zusätzlich eine fixe Quote von 34 % auszuscheiden. Vielmehr müsste auch im Detail geklärt werden, welche Aufwendungen letztlich allein der Sanierung und welche Aufwendungen überwiegend der Anbindung des Neubaus an die bestehende Bausubstanz oder der Grundrissneugestaltung zufolge der Erweiterungsbauten gedient haben. Sollte das Steuerrekursgericht zum Schluss kommen,

dass die Ausgangssituation vor dem Umbau zu schlecht dokumentiert ist, um blosser Renovationsarbeiten von Anpassungen infolge des Neu- und Anbaus abzugrenzen, müsste der steuerlich abzugsfähige Anteil im Sinn obenstehender Erwägungen anhand allgemeiner Erfahrungszahlen geschätzt werden. In jedem Fall wären Abweichungen zu den üblichen Erfahrungswerten bei umfassenden Umbauten plausibel zu begründen. Dies führt zur teilweisen Gutheissung der Beschwerde.

E. 6.1

Nach Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG bzw. § 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG sind die Gerichtskosten in der Regel der unterliegenden Partei aufzuerlegen. Gemäss BGr, 28. April 2014, 2C_845/2013, E. 3 f. gilt eine Rückweisung mit offenem Ausgang als Obsiegen der Beschwerdeführerschaft, weshalb es entgegen der bisherigen Praxis des Verwaltungsgerichts grundsätzlich nicht mehr zulässig ist, dieser die Hälfte der Gerichtskosten aufzulegen: Die Beschwerdeführerschaft darf bei einem Rückweisungsentscheid insgesamt nicht schlechter gestellt werden, wie wenn der richtige Entscheid von Anfang an getroffen worden wäre. Dabei spielt es keine Rolle, ob die Rückweisung beantragt wurde. Da die genaue Höhe der steuerlich abzugsfähigen Aufwendungen noch nicht feststeht und erst noch zu ermitteln oder zu schätzen ist, sind die Gerichtskosten demnach der Beschwerdegegnerschaft aufzuerlegen.

E. 6.2

Weil die Aufwendungen der Beschwerdeführerschaft für das vorliegende Verfahren nicht über das Mass hinausgegangen sind, das von einer Amtsstelle im Rahmen ihrer gewöhnlichen Tätigkeit erwartet werden darf, hat sie keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung und macht eine solche auch nicht geltend (§ 152 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG und § 17 Abs. 2 lit. a VRG sowie Art. 64 Abs. 1–3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

E. 7

Der vorliegende Rückweisungsentscheid kann nur dann mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nach Art. 82 ff. BGG angefochten werden, soweit er einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (Art. 93 Abs. 1 BGG).

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