

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00107 vom 13. Dezember 2016

ZH Verwaltungsgericht, 2016-12-13, DE

Quelle: https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2016.00107

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00107 du 13 décembre 2016

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00107 del 13 dicembre 2016

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2014 | Liegenschaftenunterhalt/Abgrenzung zwischen werterhaltenden und werterhöhenden Investitionen. Eine gewisse Pauschalisierung bei der Abgrenzung von werterhaltenden und werterhöhenden Aufwendungen ist zulässig und geboten. Die Neuinstallation von Elektroantrieben für (bisher manuell betriebene) Rollläden ist mit Blick auf die Praxis diverser kantonaler Steuerverwaltungen als Neuinstallation zur Komfortsteigerung einzustufen bzw. ganz überwiegend werterhöhender Natur, weshalb es sich rechtfertigt, entsprechende Aufwendungen gesamthaft nicht einkommensmindernd zum Abzug zuzulassen. Gutheissung der Beschwerde des kantonalen Steueramts.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2016.00107 SB.2016.00108 Urteil des Einzelrichters vom 19. Dezember 2016 Mitwirkend: Verwaltungsrichter Andreas Frei, Gerichtsschreiber Felix Blocher. In Sachen 1. Staat Zürich, 2. Schweizerische Eidgenossenschaft, beide vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdeführende, gegen 1. A, 2. B, Beschwerdegegnerschaft, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2014 Direkte Bundessteuer 2014, hat sich ergeben: I. Die Eheleute A/B führten im Jahr 2014 verschiedene Arbeiten an dem von ihnen bewohnten Einfamilienhaus durch, so auch den Ersatz der bisher manuell betriebenen Rolllädenantriebe durch einen elektrischen Antrieb. Für die neuen Rolllädenantriebe wendeten sie hierbei Fr. ... und für die hierzu notwendigen Elektroanschlüsse Fr. ... auf. Die Kosten der Rolllädenantriebe brachten sie sodann in der Steuererklärung 2014 zu 80 % (total Fr. ...), die Kosten der Elektroanschlüsse vollumfänglich als Liegenschaftsunterhalt in Abzug. Insgesamt wiesen sie für die betroffene Liegenschaft Fr. ... als Liegenschaftsunterhalt aus. Mit Veranlagungsverfügung bzw. Einschätzungsentscheid vom 1. März 2016 wurden die beiden genannten Positionen als wertvermehrnde Aufwendungen qualifiziert und demnach nicht zum Abzug zugelassen. Entsprechend wurde das steuerbare Einkommen auf Fr. ... (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern) und das steuerbare Vermögen auf Fr. ... (satzbestimmend Fr. ...) festgesetzt. Die hiergegen erhobenen Einsprachen wies das kantonale Steueramt am 21. Juni 2016 ab. II. Die hiergegen erhobenen Rechtsmittel hiess das Steuerrekursgericht am 6. Oktober 2016 gut. Hierbei liess es entsprechend einem dahingehend geänderten Antrag der Pflichtigen 80 % der Kosten für die Installation des Motorantriebs und 20 % der Kosten für die Elektroanschlüsse, insgesamt Fr. ..., als Unterhaltskosten zum Abzug zu. Entsprechend wurde das steuerbare Einkommen für die direkte Bundessteuer und die Staats- und Gemeindesteuern neu auf jeweils Fr. ...

festgesetzt. III. Mit Beschwerde vom 7. November 2016 beantragte das kantonale Steueramt dem Verwaltungsgericht, es sei der Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 6. Oktober 2016 unter Kostenfolge zulasten der Beschwerdegegner aufzuheben und es seien die Einspracheentscheide vom 21. Juni 2016 zu bestätigen. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, schlossen die Pflichtigen auf Abweisung der Beschwerde unter Zusprechung einer angemessenen Parteientschädigung. Die Eidgenössische Steuerverwaltung und die Gemeinde C liessen sich nicht vernehmen. Der Einzelrichter erwägt: 1. Die Beschwerden bezüglich Staats- und Gemeindesteuern 2014 (SB.2016.00107) und direkter Bundessteuer 2014 (SB.2016.00108) betreffen dieselben Pflichtigen und dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb es sich rechtfertigt, die Verfahren zu vereinigen.

E. 2.1

Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können nach § 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. In Bundessteuersachen ist die Kognition des Verwaltungsgerichts identisch: Soll die erstinstanzliche Beschwerde die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde auf alle Mängel des Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens hin ermöglichen (Art. 140 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG]), muss sich die Aufgabe der zweitinstanzlichen Beschwerde, welche die Überprüfung der Entscheidung eines Gerichts und nicht diejenige einer Verwaltungsbehörde zum Gegenstand hat, sinnvollerweise auf die Rechtskontrolle beschränken (BGE 131 II 548 E. 2.5).

E. 3.1

Bei Liegenschaften im Privatvermögen können unter anderem die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden (Art. 32 Abs. 2 DBG; § 30 Abs. 2 StG), wobei die steuerpflichtige Person anstelle der tatsächlichen Kosten einen Pauschalzug geltend machen kann (Art. 32 Abs. 4 DBG; § 30 Abs. 5 StG). Unterhaltskosten sind Aufwendungen, deren Ziel nicht die Schaffung neuer, sondern in erster Linie die Erhaltung bereits vorhandener Werte ist und die nach längeren oder kürzeren Zeitabschnitten erneut zu tätigen sind. Die Erhaltung der Liegenschaft im bisherigen Zustand steht dabei im Fokus. Als Unterhaltskosten können unter Umständen aber auch solche Aufwendungen zählen, die ein Grundstück in denjenigen Zustand versetzen, in dem es sich bereits einmal befunden hat (Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. A., Zürich 2016, Art. 32 DBG N. 37 f.; Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 30 StG N. 38 f.).

E. 3.2

Nicht abzugsfähig sind 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. Die Erfordernisse der positiven qualitativen

Veränderung und der Dauerhaftigkeit grenzen die wertvermehrenden Aufwendungen gegenüber den Unterhaltsaufwendungen ab, welche bloss werterhaltenden Charakter haben (Markus Reich in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht Teil I/Band 2a, 2. A., Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Basel 2008, Art. 34 DBG N. 22; Richner et al., § 30 StG N. 48b). Die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung erfolgt in der Regel nach objektiv-technischen Kriterien. Wird eine Installation nicht bloss instand gehalten oder durch eine dem aktuellen Stand der Technik angepasste Neuinstallation ersetzt, sondern durch eine qualitativ bessere Installation ersetzt, liegt (anteilmässig) kein Unterhalt, sondern eine Wertvermehrung vor (Richner et al., Art. 32 DBG N. 46 f.; Richner et al., § 30 StG N. 48 f.).

E. 3.3

Vorliegend ist umstritten, ob und in welchem Umfang die Aufwendungen für die Motorisierung der Rollläden samt der dazugehörigen Elektroanschlüsse als Unterhaltskosten einkommenssteuerermindernd in Abzug gebracht werden können.

E. 3.4

Sowohl der frühere Handkurbelbetrieb als auch der neu installierte Elektroantrieb dienen dem Öffnen und Schliessen der Lamellenstoren, mithin demselben technischen Zweck. Wie aber auch von den Pflichtigen eingeräumt wird, liegt im höheren Bedienungskomfort, der mit dem elektrischen Antrieb geschaffen wurde, ein gewisser Mehrwert. Die Neuinstallation erfüllt damit nicht allein den bisherigen Zweck des Handkurbelbetriebs, sondern stellt eine wertvermehrende Komfortverbesserung dar. Motorisierte Storen gehören sodann gegenwärtig auch noch nicht zur selbstverständlichen Grundausstattung eines Eigenheims, womit die Neuinstallation auch über eine bloss Anpassung an den aktuellen Stand der Technik hinausgeht.

E. 3.5

Soweit ersichtlich wurde die vorliegende Streitfrage noch nicht gerichtlich erörtert, weshalb sich ein Blick auf die bisherige Praxis der Steuerbehörden rechtfertigt. Aufgrund der harmonisierungsrechtlich vergleichbaren Rechtslage in den verschiedenen Kantonen kann hierbei auch die Praxis in anderen Kantonen beigezogen werden. Die meisten Weisungen und Merkblätter der kantonalen Steuerverwaltungen äussern sich nicht ausdrücklich zur werterhaltenden oder wertvermehrenden Natur der Elektrifizierung bestehender Storen, so auch im Kanton Zürich (vgl. den Abgrenzungskatalog im Merkblatt des kantonalen Steueramtes über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kosten für den Unterhalt und die Verwaltung von Liegenschaften vom 13. November 2009, ZStB I Nr. 18/821, Rz. 49). Im Kanton Bern werden beim Ersatz von Sonnenstoren mit neuem elektrischem Antrieb die Hälfte der Kosten als abziehbar betrachtet (Merkblatt 5, Natürliche Personen ab 2015, Grundstückkosten, der Steuerverwaltung des Kantons Bern), wobei hierbei auch der unbestritten werterhaltende Anteil des Ersatzes des bisherigen Storens selbst mitenthalten ist. Im Kanton Appenzell Ausserrhoden, Appenzell Innerrhoden und im Kanton Aargau werden nachträgliche Einbauten von Elektroantrieben für bisher manuell betriebene elektrische Rollläden zu 100 % als einkommenssteuerlich nicht abzugsfähige Anlagekosten qualifiziert (Anhang zum Merkblatt "Liegenschaftenerhalt der Steuerverwaltung des Kantons Appenzell Innerrhoden vom September 2014, Ziff. 1.2; Weisung "Steuerliche Behandlung des Liegenschaftenerhaltes" vom 23. März 2009 der Steuerverwaltung des

Kantons Appenzell Ausserrhoden, Ziff. 1.2; Merkblatt Liegenschaftenunterhalt, Band I/Register 5.3 vom 30. September 2001 [Stand 21. November 2014] des Steueramts des Kantons Aargau, S. 29). Dieselbe Praxis verfolgt auch der Kanton Wallis, wobei bei einem Komplettersatz (inklusive der Storen selbst) immerhin 2/3 als Unterhaltskosten anerkannt werden (vgl. den Katalog für den Abzug und die Ausscheidung der Unterhaltskosten für Liegenschaften [Ausgabe 2013] der Walliser Steuerverwaltung, Ziff. 1.6). Damit ist festzustellen, dass die blossе Nachrüstung bestehender manueller Storen mit Elektromotoren nach kantonaler Praxis regelmässig als einkommenssteuerlich gänzlich nicht abzugsfähige, werterhöhende Aufwendung betrachtet wird. Lediglich bei einem Komplettersatz der alten Storen unter gleichzeitiger elektrischer Aufrüstung des Antriebssystems werden Teile der Kosten als abzugsfähig betrachtet.

E. 3.6

In einem mietrechtlichen Entscheid wurde schon der Ersatz eines Gurtantriebs durch einen Kurbelantrieb als wertvermehrende Komforterhöhung eingestuft (vgl. die Kommentierung des Entscheids BGr, 18. Februar 2010, 4A_470/2009 durch Hans Bättig in MRA 3/1 S. 116 ff., insbesondere das dort enthaltene Zitat aus dem erstinstanzlichen Urteil auf S. 128, E. 3.2), womit erst recht der Wechsel von manueller zu elektrischer Bedienung eine solche darstellen muss. Diese mietrechtliche Beurteilung kann zwar nicht vorbehaltlos auf die steuerrechtliche Qualifikation übertragen werden (vgl. hierzu die Anmerkungen in BGr, 18. Februar 2010, 4A_470/2009, E. 3.1 ff.), gleichwohl aber Indiz dafür bilden, dass die analogen Aufwendungen der Pflichtigen eher wertvermehrender Natur sind (vgl. Richner et al., Art. 32 DBG N. 54). Allerdings ist diesbezüglich zu berücksichtigen, dass der übliche Ausbaustandard in Mietwohnungen in der Regel etwas tiefer ist als bei Eigenheimen.

E. 3.7

Auch wenn die Weisungen der kantonalen Steuerämter, erst recht von ausserkantonalen, für das Verwaltungsgericht nicht bindend sind, ist doch nicht ohne Not von einer weitverbreiteten Praxis abzuweichen. Angesichts der klaren Praxis in anderen Kantonen – und auch mit Blick auf die mietrechtliche Rechtsprechung – rechtfertigt es sich, die Nachrüstung der manuell zu bedienenden Rollladenkurbeln durch Elektroantriebe als werterhöhende (Neu-)Investition zu betrachten und die anfallenden Kosten nicht als Unterhaltskosten zum Abzug zuzulassen. Dies gilt auch für die damit zusammenhängenden Kosten für die Elektroanschlüsse.

E. 3.8

Zwar sind bei gemischten Aufwendungen die werterhaltenden und wertvermehrenden Anteile grundsätzlich anteilmässig auszuschneiden (ZStB I Nr. 18/821, Rz. 16) und wären wohl auch die alten, manuell zu betreibenden Kurbelantriebe demnächst zu ersetzen oder zu reparieren gewesen. Wie jedoch das kantonale Steueramt zu Recht ausführt, handelt es sich vorliegend primär um eine Neuinstallation zur Komfortsteigerung und nicht um den blossen Ersatz einer bestehenden Installation. Es ist sodann wenig glaubhaft und durch die diesbezüglich beweisbelasteten Pflichtigen nicht nachgewiesen, dass ein bloss werterhaltender Ersatz durch neue manuelle Rollladenkurbeln oder eine blossе Reparatur praktisch gleich viel gekostet hätte wie die vorgenommene Neuinstallation mit Elektroantrieb. Ein allfälliger werterhaltender Anteil der Investition erscheint damit vernachlässigbar und es sind die geltend gemachten Kosten gesamthaft nicht zum Abzug zuzulassen. So ist eine gewisse Pauschalisierung bei der Abgrenzung von werterhaltenden

und werterhöhenden Aufwendungen zulässig und geboten, wie sich auch aus den erwähnten Ausscheidungstabellen der kantonalen Steuerverwaltungen ergibt. Sind getätigte Aufwendungen wie hier eigentliche Neuinstallationen zur Komfortsteigerung bzw. ganz überwiegend werterhöhender Natur, rechtfertigt es sich, diese gesamthaft nicht zum Abzug zuzulassen. Eine anteilmässige Ausscheidung hätte sich vorliegend nur gerechtfertigt, wenn neben dem Antrieb auch die Lamellenstoren selbst erneuert worden wären.

E. 3.9

Sodann ist festzuhalten, dass die Pflichtigen weitere effektive Unterhaltskosten geltend machen und mit dem alternativ vorgesehenen Pauschalabzug schlechter fahren würden. Der Rückerstattungsanspruch bezüglich der Verrechnungssteuer 2014 ist nicht Gegenstand der Beschwerde und unumstritten. Damit ist die Einschätzung bzw. Veranlagung gemäss den Einspracheentscheiden zu bestätigen und die Beschwerde des kantonalen Steueramtes gutzuheissen.

E. 4

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG; § 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und steht diesen keine Parteientschädigung zu (Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG; § 17 Abs. 2 VRG in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG). Selbiges gilt auch für das vorinstanzliche Verfahren.

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