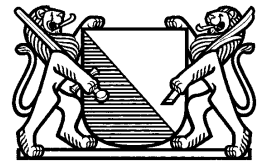


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



2. Abteilung

2 DB.2023.24
2 ST.2023.29

Entscheid

27. März 2024

Mitwirkend:

Abteilungsvicepräsident Hans Heinrich Knüsli, Steuerrichter Christian Griesser, Ersatzrichter Jürg Bügler und Gerichtsschreiber Benjamin Briner

In Sachen

A,

vertreten durch B,

**Beschwerdeführer/
Rekurrent,**

gegen

Kanton Zürich,

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Süd,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerde-/
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2020 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2020

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige), ein Patenanwalt, erwarb im Jahr 2018 in C/GR ein seit Jahren leer stehendes, denkmalgeschütztes Haus aus dem 15. Jahrhundert zum Preis von Fr. 70'000.-. In den Jahren 2018 bis 2021 restaurierte er die Liegenschaft ... 7 für Fr. 1'104'905.-. In der Steuererklärung 2020 deklarierte er als dortigen Unterhaltsabzug unter Beilage zahlreicher Rechnungen Fr. 380'618.- steuermindernd.

Nach Durchführung eines Auflageverfahrens, worin der Pflichtige eine grosse Anzahl von Unterlagen einreichte, und abgelehntem Einschätzungsvorschlag, schätzte die Steuerkommissärin den Pflichtigen am 13. September 2022 für die Steuerperiode 2020 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 284'500.- (satzbestimmendes Einkommen Fr. 314'500.-) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 519'000.- (satzbestimmendes Vermögen Fr. 1'341'000.-) ein. Für die Bundessteuer lautete die Veranlagung auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 315'400.-. Dabei liess sie die verfochtenen Unterhaltskosten in C mit der Begründung nicht zum Abzug zu, es handle sich bei der Restaurierung der Liegenschaft mit Blick auf das Verhältnis zwischen Anschaffungs- und totalen Baukosten um einen Quasi-Neubau und damit in allen Teilen um nicht steuermindernd zu berücksichtigende wertvermehrende Auslagen.

B. Die gegen die Veranlagungsverfügung und den Einschätzungsentscheid erhobene Einsprache vom 20. September 2022 wies das kantonale Steueramt mit Einspracheentscheiden vom 22. Dezember 2022 ab.

C. Mit Beschwerde/Rekurs vom 23. Januar 2023 liess der Pflichtige erneut beantragen, die deklarierten Unterhaltskosten für die Liegenschaft in C zum Abzug zuzulassen. Zur Begründung trug er im Wesentlichen vor, es handle sich um steuerschmälernd in Rechnung zu stellende denkmalpflegerische Arbeiten.

In ihrer Beschwerde-/Rekursantwort schloss die Steuerkommissärin am 16. Februar 2023 auf Abweisung der Rechtsmittel.

In der Folge liess der Pflichtige am 13. März 2023 eine weitere Eingabe einreichen.

Auf die Parteivorbringen wird – sofern rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Gemäss Art. 32 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) und § 30 Abs. 4 des Zürcher Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) bzw. sind bei Liegenschaften im Privatvermögen die Kosten denkmalpflegerischer Arbeiten abzugsfähig, die der Steuerpflichtige aufgrund gesetzlicher Vorschriften, im Einvernehmen mit den Behörden oder auf deren Anordnung hin vorgenommen hat, soweit diese Arbeiten nicht subventioniert sind.

Dieser Abzug soll den Denkmalschutz fördern und verfolgt damit ein ausserfiskalisches Ziel; er stützt sich auf den Verfassungsartikel über den Natur- und Heimatschutz (Art. 78 BV; vgl. Botschaft vom 25. Mai 1983 zu den Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer, BBl 1983 III 1 S. 45 f. Ziff. 145.1 und S. 171). Im Einklang mit seiner ausserfiskalischen Zielsetzung hängt der Abzug solcher Kosten nicht davon ab, ob und gegebenenfalls wie sich die Arbeiten auf den Wert des Grundstücks auswirken, es ist mithin ohne Bedeutung, ob die durchgeführten Arbeiten werterhaltender oder wertvermehrender Natur sind. Jedoch müssen die in der Vorschrift enthaltenen vier Voraussetzungen - 1) Konnex zwischen den Kosten und denkmalpflegerischen Arbeiten, 2) Arbeiten wurden aufgrund gesetzlicher Vorschriften sowie 3) im Einvernehmen mit den oder auf Anordnung der Behörden vorgenommen und 4) Kosten sind nicht durch Subventionen gedeckt - kumulativ erfüllt sein, damit die Kosten unter dem Titel von Art. 32 Abs. 3 DBG bzw. § 30 Abs. 4 StG abgezogen werden können. Wie sich insbesondere aus der französischen Fassung von Art. 32 Abs. 3 DBG ergibt ("travaux de restauration de monuments historiques"), sind unter denkmalpflegerischen Arbeiten alleine Restaurations- und Instandstellungsarbeiten zu verstehen. Wenn die Kosten aufgrund einer sonstigen Renovierung anfallen und diese Renovierung insgesamt nicht der Restaurierung oder

der Instandstellung dient, können höchstens allfällige Mehrkosten unter dem Aspekt der Denkmalpflege zum Abzug gebracht werden (BGr, 23. Februar 2023, 9C_677/2021 E. 3.1.; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. A., 2023, Art. 32 N 129 ff. DBG, beide a.z.F.). Die zusätzlich verlangte behördliche Mitwirkung ist bei alledem dann nicht gegeben, wenn die Behörde etwa nur fachtechnische Hinweise liefert.

Der Abzug für denkmalpflegerische Leistungen ist vom Unterhaltsabzug unabhängig. Die entsprechenden Auslagen sind den Unterhaltskosten für Liegenschaften nicht gleichgestellt, sondern können zusätzlich beansprucht werden.

b) Laut Art. 32 Abs. 2 DBG bzw. § 30 Abs. 2 StG können bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden. Den Unterhaltskosten sind u.a. Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, gleichgestellt.

Als Unterhaltskosten sind Aufwendungen zu verstehen, deren Ziel nicht die Schaffung neuer, sondern die Erhaltung bisheriger Werte ist und die in längeren oder kürzeren Zeitabständen wiederkehren (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4.A., 2021, § 30 N 36 ff. StG, a.z.F.). Die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung erfolgt grundsätzlich nach objektiv-technischen Kriterien. Vergleichsmassstab bildet dabei nicht der Wert des Grundstücks insgesamt, sondern derjenige der konkret instand gehaltenen oder ersetzten Installation. Wird also eine alte Installation nicht bloss durch eine dem aktuellen Stand der Technik angepasste neue Installation ersetzt, sondern an deren Stelle eine qualitativ bessere Installation gesetzt, liegt anteilmässig kein Unterhalt mehr, sondern eine Wertvermehrung vor, auch wenn der ursprüngliche Wert des Grundstücks als solches nicht angestiegen ist.

Bei allen Umbauten und Sanierungen bestehender Gebäude können wertvermehrende und werterhaltende Aufwendungen naturgemäss nicht immer scharf auseinandergehalten werden; sie lassen sich aus diesem Grund nur anteilmässig schätzen (sogenannte Mischmethode).

Besondere Regeln galten bis vor kurzer Zeit bei Um- und Anbauten, die wirtschaftlich einem Neubau gleichkamen. In diesen Fällen fand die objektiv-technische

Abgrenzungsmethode keine Anwendung. Vielmehr wurden alle durch den Aus- und Umbau veranlassten Kosten als wertvermehrende Herstellungskosten eingestuft. Die entsprechenden Auslagen waren demnach nicht abzugsfähig, unbekümmert darum, ob nach objektiv-technischen Kriterien eine entsprechende Wertvermehrung vorlag (BGr, 29. November 2021, 2C_582/2021; ZStP 2019, 337 ff.). Diese Rechtsprechung hat das Bundesgericht mit Leitentscheid vom 23. Februar 2023 aufgegeben. Es ist auch bei solchen Quasi-Neubauten zur Abgrenzung nach der objektiv-technischen Methode zurückgekehrt (BGE 149 II 27 E. 4.3 ff.; vgl. auch BGer, 13. Februar 2024, E. 3.3.).

c) Die Umstände, welche eine Würdigung von Aufwendungen als Kosten denkmalpflegerischer Arbeiten oder/und Unterhaltsauslagen für Liegenschaften bzw. für gleichgestellte Energie- und Umweltschutzmassnahmen nahelegen, sind steuermindernder Natur und daher nach der sogenannten Normentheorie vom Steuerpflichtigen darzutun und nachzuweisen. Dasselbe gilt im Rahmen der Mischmethode für Unterhaltskosten, welche als werterhaltend zum Abzug beansprucht werden. Folglich ist es Sache des Steuerpflichtigen, den verfochtenen Sachverhalt zu behaupten und die hierfür massgeblichen (Schätzungs-)Grundlagen zu beschaffen. Hierzu sind genaue Angaben über Lieferungen und Leistungen und den Zustand sowie die Ausstattung des Objekts vor und nach dem Umbau nötig (RB 1997 Nr. 51; VGr, 22. April 1986 = StE 1987 B 44.13.1 Nr. 1). Da aus der Steuererklärung und den allenfalls beigelegten Rechnungsbelegen solche Angaben regelmässig nicht oder nicht mit genügender Klarheit hervorgehen, obliegt es der mit der Untersuchung und Verfahrensleitung (Art. 123 und 130 Abs. 1 DBG bzw. §§ 132 und 138 Abs. 1 StG) betrauten Steuerbehörde im Veranlagungs- und Einspracheverfahren, vom Pflichtigen mittels formeller Aufforderung die benötigte Sachdarstellung und Beweismittel anzufordern. Bestehen Zweifel an den Vorbringen des Steuerpflichtigen sind sodann weitergehende Beweismittel zur Überprüfung der Behauptungen (z.B. Pläne, Fotos, Rechnungen, Augenscheine, Expertisen, Werkverträge, Zeugenbefragung usw.) ins Auge zu fassen. Die solchermaßen erhobenen Beweismittel sind sodann mit Blick auf die Rechtslage im Einzelnen umfassend auf ihre Zuverlässigkeit zu würdigen. Eingereichte Bauabrechnungen und Rechnungsbelege sind etwa Posten für Posten (Bauabrechnung) bzw. Rechnung für Rechnung (Rechnungsbelege) auf Unterhalt zu prüfen. Die Unterlassung solcher Sachverhaltsabklärungen stellt eine Verletzung der behördlichen Untersuchungspflicht und zugleich eine Verletzung des rechtlichen Gehörs dar, welche in der Regel zur Aufhebung des darauf fussenden Entscheids und zur Rückweisung an die Veranlagungsbehörde führt (BGr, 1. Mai 2014, 2C_647/2014; VGr, 22. März 2000, SB.1999.00095).

2. a) Im Beschwerde-/Rekursverfahren bringt der Pflichtige wie schon in den vorinstanzlichen Verfahren vor, die zum Abzug verfochtenen Fr. 380'618.- bildeten Aufwendungen für denkmalpflegerische Arbeiten. Anhaltspunkte für eine solche Würdigung sind nicht von der Hand zu weisen: Die fragliche Liegenschaft wurde mit Entscheid vom XX.XX.2019 nach den Gesetzesvorschriften des Kantons Graubünden unter Schutz gestellt. Der Pflichtige wurde dabei u.a. verpflichtet, die erforderlichen Massnahmen zur Instandhaltung bzw. Restaurierung der Liegenschaft zu ergreifen. Als Schutzziel war vorgängig im Aussenbereich der Erhalt des äusseren Erscheinungsbildes samt historischer Putzoberfläche, der Verzicht auf Dachaufbauten sowie auf Dachfenster und Fenstererneuerung in Absprache mit der Denkmalpflege definiert worden. Im Innern waren u.a. die primäre Grundrissstruktur, die Konstruktion und die historischen Oberflächen sowie mehrere Gewölbe zu erhalten. In der Folge projektierte und führte der Pflichtige von 2018 bis 2021 die Restaurierungsvorgaben aus und machte die Liegenschaft aus dem 15. Jahrhundert wieder bewohnbar. Die behördliche Mitwirkung war ferner bereits im Entscheid betreffend Unterschutzstellung und Beitragszusicherung vorgesehen. Die wohl über die Lieferung bloss fachtechnischer Hinweise hinausgehende Begleitung des Bauvorhabens geht überdies aus mehreren weiteren Schriftstücken hervor.

Eine formelle Untersuchung des Sachverhalts mit Blick auf die Abzugsfähigkeit von denkmalpflegerischen Arbeiten hat bis heute nicht stattgefunden, weder im Veranlagungs- noch im Einspracheverfahren. Es ist nicht Sache des Gerichts, den Abzug von Grund auf zu beurteilen. Die Steuerkommissärin hat mit Verfügung vom 22. Februar 2022 in bloss allgemeiner Weise eine substantiierte Sachdarstellung bezüglich der durchgeführten Arbeiten verlangt. Der Pflichtige ist der Aufforderung in der Folge nachgekommen, wobei die grosse Anzahl von eingereichten Unterlagen zu zahlreichen Folgefragen Anlass geben mussten.

b) Aufgrund der zwischenzeitlichen Änderung der Rechtsprechung zum Quasi-Neubau ist bislang naturgemäss auch keine Untersuchung bezüglich der Abzugsfähigkeit unter dem Gesichtswinkel von Unterhaltskosten nach der objektiv-technischen Abgrenzungsmethode erfolgt. Ebensowenig ist geklärt worden, ob die streitbetroffenen Aufwendungen Massnahmen des Energiesparens und Umweltschutzes gedient haben.

c) Demzufolge hat die Vorinstanz die ihr obliegende Untersuchungspflicht im Resultat mehrfach in schwerwiegender Weise verletzt, was zur Rückweisung der Streitsache führt. Es wird Aufgabe der Steuerbehörde sein, unter gehöriger Mitwirkung des

Pflichtigen, mithin seiner detaillierten Sachdarstellung, und allenfalls unter Beizug von Fachpersonen und/oder Durchführung eines Augenscheins den massgeblichen Sachverhalt je einzelner Zimmer, Bauteil und Installation sowie die damit verbundenen Kosten im Verbund mit den bereits vorhandenen Unterlagen detailliert abzuklären und die gewonnenen Erkenntnisse anschliessend im Hinblick vorab auf den Tatbestand der denkmalpflegerischen Arbeiten zu würdigen. Es liegt offensichtlich keine gewöhnliche Renovation, sondern eine Restauration vor. Dabei wird es nicht genügen, dass der Pflichtige für seinen Standpunkt allein auf die vorhandenen Rechnungen und Schriftstücke verweist. Er hat vielmehr unter Bezug auf diese Rechnungen und Unterlagen im Einzelnen aufzuzeigen, welche Arbeiten an welchen Bauteilen konkret ausgeführt worden sind sowie bezüglich welcher Bauteile, wie und wann die Denkmalpflege Graubünden mit Blick auf das Schutzziel an der Planung und Ausführung des Werkes mitgewirkt hat.

Sollten derart Arbeiten und Kosten nicht den denkmalgeschützten Arbeiten zugeordnet werden können, wäre in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob bzw. welche Aufwendungen als Energie- und Umweltschutzmassnahmen zum Abzug berechtigen. Erst in dritter Linie wird sich die Frage stellen, ob die verbleibenden Auslagen nach objektiv-technischer Abgrenzungsmethode werterhaltende und/oder wertvermehrnde Arbeiten zur Grundlage haben. Diesbezüglich wird gegebenenfalls eine Schätzung Platz greifen müssen, wenn zumindest hinreichende Schätzungsgrundlagen vorhanden sind. Ist eine solche Schätzung erforderlich, stehen sich derzeit gegenteilige Gesichtspunkte gegenüber. Zum einen zeigt die Schätzung der Gebäudeversicherung des Kantons Graubünden eine beachtliche Wertvermehrung auf. Es wäre deshalb gestützt auf die entsprechenden Protokolle zu prüfen, wie diese Schätzungen zustande gekommen sind. Zum anderen entspricht es der Lebenserfahrung, dass bei einem Denkmalschutzobjekt der Möglichkeit einer tiefgreifenden Erneuerung oder der Vergrösserung der Bausubstanz von vornherein enge Grenzen gesetzt sind (dazu: StRG, 1. Juni 2021, 2 GR.2020.44 E. 3d).

Anzumerken ist, dass sich der Pflichtige nicht auf die Behandlung früherer Bauprojekte oder die rechtskräftige Veranlagung der Kosten der damals bereits im Gange befindlichen Restauration im Steuerjahr 2019 berufen kann. Diesbezüglich macht die Steuerbehörde zu Recht geltend, an frühere Einschätzungen sei sie nicht gebunden. Allerdings steht es der Steuerbehörde frei und wäre es gar als erwünscht einzustufen, die Restauration der denkmalgeschützten Liegenschaft gesamthaft übergreifend und

einheitlich in den noch offenen Steuerjahren 2020 und 2021 zu beurteilen. Die jährliche Prüfung der abzugsfähigen Kosten erscheint nicht als zielführend. Für die zürcherische Veranlagung ist überdies auch die bündnerische Einschätzung für das Steuerjahr 2020 ohne Bedeutung. Der Kanton Zürich stellt das ihm zustehende Steuersubstrat nach seinem eigenen kantonalen Recht fest.

3. a) Die vorstehenden Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung der Beschwerde und des Rekurses. Die Streitsache wird im Sinn der Erwägungen an den Beschwerde-/Rekursgegner ins Veranlagungs-/Einschätzungsverfahren zurückgewiesen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 149 N 36 StG). Eine Rückweisung mit – wie hier – offenem Prozessausgang gilt in Bezug auf die Kostenregelung als Obsiegen der rechtsmittelführenden Partei, wobei es keine Rolle spielt, ob die Rückweisung beantragt wurde (BGr, 28. April 2014, 2C_845/2013, E. 3; VGr, 22. April 2015, SB.2014.00131, E. 3). Daher sind die Kosten des Beschwerde-/Rekursverfahrens dem Beschwerde-/Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG). Die Voraussetzungen von Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 bzw. § 152 StG i.V.m. § 7 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 für die Zusprechung von Parteientschädigungen im angemessenen Betrag von Fr. 2'000.- (Mehrwertsteuer inbegriffen) für das Beschwerdeverfahren und von Fr. 3'000.- (Mehrwertsteuer inbegriffen) für das Rekursverfahren an den obsiegenden Pflichtigen sind erfüllt.

b) Soweit eine Partei den vorliegenden Entscheid einzig mit Bezug auf die Rückweisung mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht anfechten will, ist darauf hinzuweisen, dass dies nur möglich ist, soweit der Entscheid 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 (§ 19a Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 i.V.m. Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid wird aufgehoben und die Sache zur Untersuchung im Sinn der Erwägungen und zum Neuentscheid an das kantonale Steueramt ins Veranlagungsverfahren zurückgewiesen.
2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid wird aufgehoben und die Sache zur Untersuchung im Sinn der Erwägungen und zum Neuentscheid an das kantonale Steueramt ins Einschätzungsverfahren zurückgewiesen.

[...]