



Entscheidinstanz: Steuerrekurskommissionen

Geschäftsnummer: StRK_3ST.2002.330

Datum des Entscheids: 24. Juni 2002

Rechtsgebiet: Steuerrecht

Stichwort: Aufwendungen, wertvermehrend / werterhaltend
Quartierplankosten, Sanierung Privatstrasse

verwendete Erlasse: § 30 Abs. 2 Steuergesetz
§ 221 Abs. 1 lit. a und b StG

Zusammenfassung:

Wird im Rahmen eines Quartierplanverfahrens eine sich im subjektiv-dinglichen Miteigentum der Pflichtigen befindliche, bereits vorbestehende und in der Ermittlung des Eigenmietwerts der Wohnliegenschaft mitberücksichtigte Privatstrasse saniert, können die diesbezüglich anteilig bei den Pflichtigen anfallenden Aufwendungen insoweit als Liegenschaftsunterhalt bei der Staatssteuer zum Abzug gebracht werden, als diese Arbeiten objektiv-technisch werterhaltender Natur sind.

Anonymisierter Entscheidtext:

Sachverhalt:

Die Ehegatten A machten in ihrer Steuererklärung 1999 B bei den Abzügen ordentliche Liegenschaftsunterhaltskosten von Fr. 18'235.- sowie im Jahr 1998 angefallene ausserordentliche Liegenschaftsunterhaltskosten von Fr. 33'164.- geltend. Der Steuerkommissär gewährte indes lediglich einen Abzug von Fr. 5'588.- für ordentliche Liegenschaftsunterhaltskosten sowie von Fr. 13'164.- für ausserordentliche Liegenschaftsunterhaltskosten 1998. Er begründete diese Herabsetzung damit, dass einmalige Beiträge, welche im Rahmen eines Quartierplanverfahrens angefallen seien – wie Strassen-, Trottoir-, Schwellen- und Werkleitungsbeiträge sowie Anschlussgebühren für die Kanalisation –, nicht als Unterhalt, sondern als wertvermehrnde Aufwendungen zu betrachten seien, welche im Rahmen der Staats- und Gemeindesteuerveranlagung nicht einkommensmindernd berücksichtigt werden könnten. Aus diesem Grund sei die im Jahr 1998 an die Gemeindeverwaltung geleistete Teilzahlung für den im Zusammenhang mit dem Quartierplan B erfolgten Ausbau des XY-Wegs im Betrag von Fr. 20'000.- ebenso wenig abzugsberechtigt wie die im Jahr 1999 von den Pflichtigen erfolgte Restzahlung im Umfang von Fr. 12'646.10.

Nachdem das kantonale Steueramt im Einspracheverfahren die fehlende Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Kosten als Liegenschaftsunterhaltskosten bestätigt hatte, hiess die Steuerrekurskommission III den daraufhin erhobenen Rekurs mit folgenden Kernerwägungen teilweise gut.



Erwägungen:

1. [...]

c) Gemäss § 30 Abs. 2 StG bzw. § 25 Abs. 1 lit. c aStG werden von den steuerbaren Einkünften die Kosten für den Unterhalt von Liegenschaften (im Privatvermögen) abgezogen.

aa) Diese Regelung basiert auf der Konzeption, dass die dem steuerbaren Ertrag aus unbeweglichem Privatvermögen (z.B. Eigenmietwert der selbstbewohnten Liegenschaft [§ 21 Abs. 1 lit. b StG] oder Erträgen aus der Vermietung/Verpachtung von Liegenschaften [§ 21 Abs. 1 lit. a StG]) gegenüberstehenden sog. werterhaltenden Aufwendungen als Gewinnungskosten zum Abzug zuzulassen sind (Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 1999, § 30 N 3; Richner/Frei/Weber/Brütsch, Zürcher Steuergesetz, Kurzkommentar, 2. A., 1997, § 25 N 10). Die Pflichtigen erachten die von ihnen geltend gemachten anteiligen Kosten der Sanierung des sich im subjektiv-dinglichen Miteigentum befindlichen XY-Wegs als Gewinnungskosten in Bezug auf den als Eigenmietwert erfassten Ertrag ihrer selbstbewohnten Liegenschaft. Bevor die von den Pflichtigen geltend gemachten liegenschaftsbezogenen Aufwendungen anhand der gesetzlichen Kriterien als werterhaltend bzw. als wertvermehrend zu beurteilen sind, ist daher vorfrageweise zu klären, ob solchen Aufwendungen ausserhalb der selbstbewohnten Parzelle – soweit diese werterhaltender Natur wären – überhaupt Gewinnungskostencharakter zugesprochen werden kann und sie deshalb bei der Staats- und Gemeindesteuer abzugsfähig sind.

Aufgrund der Akten ist der Gewinnungskostencharakter solcher Aufwendungen im vorliegenden Fall zu bejahen. Die Erschliessung der Grundstücke, welche die Pflichtigen sowie ihre Nachbarn heute bewohnen, ist – in Anbetracht des Baujahrs 1956 des Einfamilienhauses der Pflichtigen – schon vor mehreren Jahrzehnten auf privatrechtlicher Basis erfolgt. Die Anwohner haben dabei an der Wegparzelle sog. subjektiv-dingliches Miteigentum begründet. Dieses zeichnet sich sachenrechtlich dadurch aus, dass jeder Miteigentumsanteil mit dem Eigentum an einem bestimmten Grundstück grundsätzlich unlösbar verbunden ist. Beim subjektiv-dinglichen Miteigentum sind die Miteigentumsanteile daher grundsätzlich nicht selbstständige Objekte des Rechtsverkehrs, sondern teilen das rechtliche Schicksal des Grundstücks, mit welchem sie verbunden sind (Heinz Rey, Die Grundlagen des Sachenrechts und das Eigentum, 2. A., 2000, N 632). Dieser sachenrechtliche Gesichtspunkt ist denn auch in der ab 1999 gültigen Neubewertung für das Einfamilienhaus der Pflichtigen vom 17. Februar 2000 steuerrechtlich dahingehend mitberücksichtigt worden, als die dem Miteigentumsanteil ideell entsprechende Fläche von (1/9 von 464m² =) rund 52m² bei der Berechnung des Landwerts und damit auch bei der Ermittlung des Eigenmietwerts gemäss Weisung des Regierungsrats an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 1999 vom 3. März 1999 (nZStB I Nr. 15/50, nachfolgend Weisung 1999) Eingang gefunden hat. Zwar wird in der Neubewertung 1999 für 12 m² der vorerwähnten 52 m² überhaupt kein Landwert eingesetzt und für die restlichen 40m² gemäss Rz 29 der Weisung 1999 lediglich Fr. 1.-/m² veranschlagt. Dies ändert jedoch nichts an der Tatsache der Mitberücksichtigung des Miteigentumsanteils bei der Eigenmietwertberechnung. Spiegelbildlich zu dieser Mitberücksichtigung sind folglich auch anteilmässig den Pflichtigen angefallene werterhaltende



Aufwendungen auf dem Miteigentumsgrundstück als Gewinnungskosten des Eigenmietwertertrags zuzulassen. Nachfolgend ist deshalb zu prüfen, ob die von den Pflichtigen geltend gemachten Aufwendungen werterhaltender oder wertvermehrender Natur sind.

- bb) (Zusammenfassung der Rechtsprechung betreffend Abgrenzung werterhaltende /wertvermehrende Liegenschaftsaufwendungen).
- cc) Das kantonale Steueramt vertritt die Auffassung, dass sämtliche Aufwendungen der Sanierung des XY-Wegs als wertvermehrend anzusehen sind. Zur Begründung weist es darauf hin, dass diese Sanierungsarbeiten im Rahmen eines Quartierplanverfahrens erfolgt seien. Die von den Pflichtigen für diesen Ausbau geleisteten Aufwendungen stellten einmalige Beiträge im Quartierplanverfahren dar, welche gemäss Auffassung von Richner/Frei/ Kaufmann, § 30 N 47 und 49, wertvermehrend seien. Solche Aufwendungen seien bei der kommunalen Grundstückgewinnsteuer zum Abzug zu bringen.

Diesem Standpunkt kann nicht gefolgt werden: Zwar ist mit dem kantonalen Steueramt festzuhalten, dass gemäss § 221 Abs. 1 lit. b StG Grundeigentümerbeiträge wie Strassen-, Trottoir-, Dolen-, Werkleitungs- oder Perimeterbeiträge bei der Grundstückgewinnsteuer anrechenbar sind, so dass eine nochmalige Abzugsfähigkeit im Rahmen der Einkommenssteuer grundsätzlich ausser Betracht fällt. Dabei ist allerdings unter Berücksichtigung von Sinn und Zweck dieser Regelung klarzustellen, was unter dem Begriff der Grundeigentümerbeiträge zu verstehen ist. Diese Beiträge an Strassenbaukosten und ähnliche Werke werden im Sinn einer sog. Vorzugslast als Ausgleichsleistung von denjenigen Grundeigentümern erhoben, welchen durch das entsprechende öffentliche, d.h. durch das Gemeinwesen erstellte Werk ein wirtschaftlicher Vorteil erwachsen ist (vgl. Haller/Karlen, Raumplanungs-, Bau- und Umweltrecht, Band I, 3. A., 1999, N 597 und 605 ff.). Ein solcher wirtschaftlicher Vorteil erwächst den Grundeigentümern durch die mittels dieser Werke erfolgten Groberschliessung ihrer Grundstücke, da damit ein wichtiger Schritt für die künftige Überbaubarkeit der Letzteren getätigt wird. Da diese Mehrwerte der Grundstücke durch die Grundeigentümerbeiträge abgegolten und damit entgeltlich erworben werden, ist die Anrechnung im Sinn von wertvermehrenden Aufwendungen bei den Anlagekosten im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer folgerichtig (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, § 221 N 57 f.; Heinrich Guhl, Die Spezialbesteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, 1952, S. 226 f.).

Der vorliegende Sachverhalt unterscheidet sich indes grundlegend von der soeben dargestellten Sachlage. Die Pflichtigen bzw. allfällige Rechtsvorgänger haben – wie erwähnt – ihr Grundstück zusammen mit weiteren Eigentümern durch eine privat erstellte Strasse samt den notwendigen Leitungsanlagen (XY-Weg) selbst erschlossen und bereits in diesem Zeitpunkt die Wertvermehrung der Grundstücke herbeigeführt. Wenn diese sich im Privateigentum der Anwohner befindlichen Erschliessungsanlagen nach längerer Zeit instandgestellt werden, ändert dies an der bereits vorgängig erfolgten Wertvermehrung der Grundstücke nichts mehr. Selbst die Tatsache, dass diese Instandstellung unfreiwillig im Rahmen eines Quartierplanverfahrens erfolgt ist, das Gemeinwesen damit die Bauausführung übernommen und den Grundeigentümern die Kosten in Form von Beiträgen überbunden hat sowie die Privatstrasse nach Abschluss der Arbeiten an das Gemeinwesen übertragen worden ist, rechtfertigt es nicht, ohne



eingehende Prüfung der einzelnen Aufwendungen unter blosser Hinweis auf die Beitragsnatur der Kostentragung generell von einem wertvermehrenden Charakter der Aufwendungen auszugehen. Es ist nicht einzusehen, weshalb diese Umstände anders beurteilt werden sollen, als wenn die Anwohner ihre private Erschliessungsstrasse aus eigenem Antrieb und durch direkte Kostentragung instandgestellt hätten. In diesem Fall wäre ein solcher generell wertvermehrender Charakter dieser Aufwendungen nur schwerlich zu begründen. Aufgrund dessen ist folglich – sofern notwendig auch mittels Schätzung – im Einzelnen zu ermitteln, welche der geltend gemachten Aufwendungen werterhaltender und welche wertvermehrender Natur sind.

[...]