

# **BGer 2C\_1020/2017 vom 11. September 2018**

Bundesgericht, 2018-09-11, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_1020\\_2017](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_1020_2017)

FR: TF 2C\_1020/2017 du 11 septembre 2018

IT: TF 2C\_1020/2017 del 11 settembre 2018

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Die Beschwerde ans Bundesgericht ist zulässig gegen Entscheide letzter kantonaler Instanzen ( Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG ). Das angefochtene Urteil des Verwaltungsgerichts ist ein kantonal letztinstanzlicher Entscheid eines oberen Gerichts in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Ein Ausschlussgrund von Art. 83 BGG liegt nicht vor. Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist grundsätzlich einzutreten ( Art. 82 ff. BGG ).

#### **E. 1.1.1**

Der Beschwerdeführer beschränkt sich darauf, die Aufhebung des angefochtenen Urteils und die Rückweisung der Angelegenheit zu beantragen. Sein Begehren, für die massgebliche Liegenschaft den Pauschalabzug zuzulassen, kann indes auch als Antrag auf einen reformatorischen Entscheid des Bundesgerichts verstanden werden. Auf die Beschwerde kann insoweit eingetreten werden.

#### **E. 1.1.2**

Anders liegen die Dinge hingegen, soweit der Beschwerdeführer die Aufhebung der Veranlagungsverfügung der Steuerverwaltung verlangt. Diese Verfügung ist, wie der nachfolgende Einspracheentscheid, durch das Urteil des Verwaltungsgerichts ersetzt worden (sog. Devolutiveffekt; vgl. u.a. BGE 134 II 142 E. 1.4 S. 144).

### **E. 1.2**

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann wegen Rechtsverletzungen gemäss Art. 95 und 96 BGG erhoben werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ). Es ist folglich weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann eine Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen und es kann sie mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen ( BGE 141 V 234 E. 1 S. 236 mit Hinweisen).

### **E. 1.3**

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ), es sei denn, dieser sei offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung im Sinn von Art. 95 BGG ( Art. 105 Abs. 2 BGG ). Die betroffene Person muss rechtsgenügend dartun, dass und inwiefern der festgestellte Sachverhalt in diesem Sinn mangelhaft erscheint und die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann ( Art. 97 Abs. 1 BGG i.V.m. Art. 42 Abs. 2 und Art. 106 Abs. 2 BGG ). Rein appellatorische Kritik an der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung genügt den Begründungs- und Rügeanforderungen nicht (vgl. BGE 139

II 404 E. 10.1 S. 445 mit Hinweisen).

## II. Direkte Bundessteuer

### **E. 2.1**

Bei Liegenschaften im Privatvermögen können die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden ( Art. 32 Abs. 2 DBG ; Art. 1 Abs. 1 der Verordnung des Bundesrates vom 24. August 1992 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer [Liegenschaftskostenverordnung]; SR 642.116). Anstelle der tatsächlichen Kosten und Prämien kann der Steuerpflichtige einen Pauschalabzug geltend machen ( Art. 32 Abs. 4 DBG ; Art. 2 Abs. 1 Liegenschaftskostenverordnung). Gemäss Art. 4 der Liegenschaftskostenverordnung kommt ein Pauschalabzug nicht in Betracht für Liegenschaften, die von Dritten vorwiegend geschäftlich genutzt werden.

### **E. 2.2**

Im Urteil 2C\_996/2012 vom 19. April 2013 hat sich das Bundesgericht eingehend mit Art. 4 der Liegenschaftskostenverordnung auseinandergesetzt und mehrere Punkte präzisiert oder in Erinnerung gerufen (vgl. dort E. 7.4 in: StR 68/2013 S. 795).

#### **E. 2.2.1**

Die Vorschrift stimmt nicht nur mit der Praxis und der Mehrheitslehre, sondern grundlegend auch mit der Bundesgesetzgebung überein, insbesondere mit Art. 32 Abs. 4 DBG . Eine vorwiegend geschäftliche Nutzung der Liegenschaft durch Dritte, wofür der Pauschalabzug nicht zugestanden werden kann, ist bei allen Nutzungsformen anzunehmen, die keiner privaten Nutzung zu Wohnzwecken entsprechen (vgl. E. 7.4.2 des genannten Urteils; siehe weiter das Urteil 2A.556/2004 vom 2. März 2005 E. 2.2.2 in: ASA 75 S. 303, mit weiteren Hinweisen).

#### **E. 2.2.2**

Der Pauschalabzug dient in erster Linie der administrativen Vereinfachung. Dem Steuerpflichtigen wird die Arbeit des Zusammentragens und Aufbewahrens der Unterlagen, der Steuerbehörde die Kontrolle dieser Unterlagen erspart. Der Pauschalabzug darf aber nicht dazu führen, dass der gesetzliche Grundsatz der Besteuerung des Reineinkommens bei Liegenschaften des Privatvermögens verletzt wird und soll nicht zur Anwendung kommen, wenn er zu einem offensichtlich unrichtigen Ergebnis führt. In diesem Sinne steht die Gewährung des Pauschalabzuges unter dem Vorbehalt des Gesetzes (vgl. E. 7.4.2 des erwähnten Urteils; siehe auch das Urteil 2A.192/1992 vom 21. Januar 1993 E. 3b in: ASA 63 S. 736).

#### **E. 2.2.3**

Wenn die Pauschalierung primär veranlagungsökonomische Gründe hat (vgl. oben E. 2.2.2), so rechtfertigt sie sich vorab für Grundstücke, die nicht geschäftlich oder gewerblich genutzt werden. Bei geschäftlich oder gewerblich genutzten Liegenschaften kann dagegen von den Pflichtigen eine genaue Aufzeichnung des von ihnen getragenen Liegenschaftenaufwands nach den Regeln der kaufmännischen Buchführung oder in anderer geeigneter Weise und von den Steuerbehörden eine Kontrolle der tatsächlichen Kosten erwartet werden (vgl. das Urteil 2A.56/1998 vom 1. November 1999 E. 2d).

#### **E. 2.2.4**

Bei Liegenschaften im Privatvermögen, die Drittpersonen zur geschäftlichen Nutzung vermietet sind, können gemäss der Rechtsprechung nur die effektiven Liegenschaftsunterhaltskosten abgezogen werden; der pauschale Abzug ist nicht zulässig. Das wird insbesondere dann angenommen, wenn feststeht, dass der Grundeigentümer keine Unterhaltskosten zu tragen hat, weil sie regelmässig vom Mieter oder vom Pächter übernommen werden, z.B. bei verpachteten Landwirtschaftsbetrieben oder bei vermieteten oder verpachteten Liegenschaften des Privatvermögens, welche zur Hauptsache geschäftlichen oder gewerblichen Zwecken dienen. Die abzugsfähigen Liegenschaftsunterhaltskosten sind in solchen Fällen allein nach Massgabe der tatsächlichen Kosten zu bemessen. Nur so kann der Grundeigentümer - dem Gesetze entsprechend - aufgrund des Reineinkommens besteuert werden (vgl. das Urteil 2C\_996/2012 E. 7.4.2; Urteil 2A.192/1992 E. 3b; je m.w.H.).

#### **E. 2.3**

Aus diesen Grundsätzen der Rechtsprechung ergibt sich, dass der Beschwerdeführer unter den hier massgeblichen Umständen keinen Anspruch auf den Pauschalabzug haben kann.

##### **E. 2.3.1**

Vergeblich versucht der Beschwerdeführer vorab, die Übereinstimmung von Art. 4 der Liegenschaftskostenverordnung mit übergeordnetem Recht in Frage zu stellen. Seine Argumentation enthält nichts, was es als notwendig erscheinen lassen würde, auf die bestehende Rechtsprechung (vgl. dazu oben E. 2.2.1) zurückzukommen.

##### **E. 2.3.2**

Eine vorwiegend geschäftliche Nutzung der Liegenschaft durch Dritte schliesst die Gewährung des Pauschalabzugs aus. Nur bei einer Nutzung der Liegenschaft für private Wohnzwecke wäre der Pauschalabzug möglich (vgl. oben E. 2.2.1). Diese Voraussetzung ist hier nicht erfüllt, wie die kantonale Steuerverwaltung zu Recht befunden hat (vgl. dazu auch oben Sachverhalt/B. und E. 1.2).

Zum einen schloss der Beschwerdeführer als Vermieter den Mietvertrag mit einer Aktiengesellschaft ab, was deren Verwendung der Liegenschaft unter den hier massgeblichen Umständen als geschäftlich erscheinen lässt. Zum anderen überliess die Gesellschaft das Wohnhaus wohl einer Einzelperson mitsamt Familie zur persönlichen Verwendung; diese Person war aber ein Kadermitglied der Gesellschaft und die diesem zugestandene Nutzung Teil der ihm arbeitsvertraglich zugesicherten Entlohnung für seine berufliche Tätigkeit.

Dagegen sind verschiedene Argumente angeführt worden. So trifft wohl zu, dass es nicht zu den im Handelsregister angegebenen Geschäftszwecken der Gesellschaft gehörte, Liegenschaften zu Wohnzwecken zur Verfügung zu stellen. Auch mag es sich dabei - wie das Verwaltungsgericht hervorgehoben hat - um eine innerbetriebliche Massnahme des Personalmanagements gehandelt haben, womit die Attraktivität der Arbeitgeberin gegenüber einem bestimmten Mitarbeiter gesteigert werden sollte (vgl. E. 3 u. 4c des angefochtenen Urteils). Ausserdem hat der Beschwerdeführer geltend gemacht, es sei ergebnisneutral, ob die Gesellschaft die Liegenschaft anmiete und dem Mitarbeiter unter Verrechnung des Mietzinses zur Verfügung stelle oder ob sie dem Mitarbeiter ein um den Mietzins höheres Gehalt bezahlt und es ihm überlasse, selber ein Haus oder eine Wohnung

zu kaufen oder zu mieten (vgl. Sachverhalt/B. S. 3 des angefochtenen Urteils).

Entscheidend ist hier aber, dass es sich sehr wohl um eine durch die Gesellschaft in ihrem geschäftlichen Erwerbsbereich gemietete und innerhalb derselben wirtschaftlichen Sphäre (im Sinne einer Nebenlohnabsprache) einem Kadermitglied (und dessen Familie) überlassene Liegenschaft handelte. Unter solchen Umständen rechtfertigt sich, von einer vorwiegend geschäftlichen Nutzung durch Dritte zu sprechen, so wie dieser Begriff in Übereinstimmung mit dem Gesetz, mit Art. 4 der Verordnung und mit der gültigen Rechtsprechung zu verstehen ist. Daran ändert nichts, dass die Nutzung durch das Kadermitglied und seine Familie privaten Zwecken diene, ohne dass in Haus oder Garten irgendeine Erwerbstätigkeit ausgeübt worden wäre.

### **E. 2.3.3**

Das Verwaltungsgericht hat festgehalten, dass im konkreten Fall zahlreiche (in E. 5c des angefochtenen Urteils aufgelistete) Unterhalts- und Nebenkosten von der Mieterin zu tragen waren, darunter auch einige, welche die Liegenschaftskostenverordnung als üblicherweise vom Vermieter getragen vermutet, die hier aber auf die Mieterin überwältzt waren (vgl. ebenda E. 5d). Weiterhin war der Beschwerdeführer nicht Eigentümer der Liegenschaft, sondern nur Nutzniesser auf Lebenszeit; als solcher trug er gemäss Gesetz namentlich die Auslagen für den gewöhnlichen Unterhalt und die Bewirtschaftung der Sache, nicht aber diejenigen für Sanierungen, Renovationen oder Reparaturen (vgl. dort E. 5e).

In seiner Beschwerdeschrift und seiner Replik macht der Beschwerdeführer geltend, sämtliche Feststellungen der Vorinstanz zur Kosten- und Lastenverteilung zwischen Vermieter und Mieterin seien willkürlich; der Mieterin würden keinerlei unübliche Kosten oder Lasten überwältzt.

Die Vorbringen des Beschwerdeführers sind nicht dazu geeignet, die Sachverhaltsermittlung bzw. die Beweiswürdigung des Verwaltungsgerichts in diesem Punkt als offensichtlich unrichtig erscheinen zu lassen, wie das mit Blick auf Art. 105 Abs. 2 BGG erforderlich wäre (vgl. oben E. 1.3). Unbestritten ist auf jeden Fall, dass wesentliche Aufwendungen, u.a. die Wartungskosten für Haus und Heizung sowie den Unterhalt des Gartens, hier auf der Mieterin lasteten. Dabei ist nicht näher zu prüfen, ob es sich um eine unübliche Überwälzung handelte. Es genügt festzuhalten, dass die vorinstanzlich festgestellte Verteilung der Aufwendungen zusätzlich gegen die Gewährung des Pauschalabzugs spricht (vgl. dazu schon oben E. 2.2.2 - 2.2.4). Wie dargelegt (vgl. oben E. 2.3.2), erweist sich dafür aber bereits der Umstand als hinreichend, dass hier eine vorwiegend geschäftliche Nutzung durch Dritte deshalb anzunehmen war, weil die Liegenschaft an eine gewinnstrebige Gesellschaft vermietet wurde, welche die Nutzung als Teil einer arbeitsvertraglichen Lohnvergütung einem ihrer Kadermitglieder überliess.

### **E. 2.3.4**

Im Übrigen hat die Vorinstanz den Beschwerdeführer mehrfach dazu aufgefordert, die von ihm getragenen effektiven Liegenschaftskosten rechtsgenügend zu dokumentieren und zu belegen, was er jedoch in keiner Weise getan hat. Wenn der Vermieter aber unter solchen Umständen nicht geltend machen kann, tatsächlich irgendwelche Kosten getragen zu haben, so stimmt das damit überein, dass bei einer - wie hier - vorwiegend geschäftlichen Nutzung der Liegenschaft durch Dritte (vgl. oben E. 2.3.2) die Gewährung des Pauschalabzugs regelmässig gegen den Gesetzesvorbehalt einer Besteuerung gemäss den effektiven Liegenschaftskosten verstossen würde (vgl. oben E. 2.2.2 - 2.2.4).

### III. Staats- und Gemeindesteuern

#### **E. 3**

Die Regelung der Unterhaltskostenpauschale im Zuger Steuerrecht (vgl. dazu insb. Art. 9 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG]; § 29 Abs. 3 des Steuergesetzes des Kantons Zug vom 25. Mai 2000 und § 13 Abs. 5 der Verordnung des Regierungsrates des Kantons Zug zum Steuergesetz vom 20. Januar 2001) entspricht der Ordnung für die direkte Bundessteuer. Es kann somit auf die Erwägungen zur direkten Bundessteuer verwiesen werden.

### IV. Kosten- und Entschädigungsfolgen

#### **E. 4**

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann (vgl. oben E. 1.1.2). Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 65 f. BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht auszurichten ( Art. 68 BGG ).

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