

BGer 9C 245/2023 vom 26. Juli 2023

Bundesgericht, 2023-07-26, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_245_2023

FR: TF 9C 245/2023 du 26 juillet 2023

IT: TF 9C 245/2023 del 26 luglio 2023

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich und direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2014 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1.1

Die Beschwerde wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) eingereicht und richtet sich gegen einen Endentscheid einer letzten kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Art. 90 BGG). Der Beschwerdeführer ist als Steuerpflichtiger gemäss Art. 89 Abs. 1 BGG und Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) zur Beschwerde legitimiert.

E. 1.2

Die Vorinstanz hat ein einziges Urteil für die Staats- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer erlassen, was zulässig ist, soweit die zu entscheidenden Rechtsfragen im Bundesrecht und im harmonisierten kantonalen Recht gleich geregelt sind (BGE 135 II 260 E. 1.3.1). Unter diesen Umständen ist dem Beschwerdeführer nicht vorzuwerfen, nicht zwei getrennte Beschwerden eingereicht zu haben; aus seiner Eingabe geht deutlich hervor, dass Letztere beide Steuerarten betrifft (BGE 135 II 260 E. 1.3.2; Urteil 2C_730/2021 vom 19. Mai 2022 E. 1.2, nicht publ. in BGE 148 II 378).

E. 2

Vorab ist auf den prozessualen Antrag des Beschwerdeführers einzugehen, es sei eine mündliche Verhandlung "zur vertieften Diskussion der Rechtsfragen" durchzuführen, sollte das Bundesgericht seinen Anträgen nicht folgen. Das Verfahren vor Bundesgericht ist grundsätzlich schriftlich. Eine mündliche Parteiverhandlung (Art. 57 BGG) wird nur ausnahmsweise und auf besonders zu begründenden Antrag hin durchgeführt (BGE 147 I 478 E. 2.4.2). Nachdem der Beschwerdeführer seinen Antrag nicht näher begründet, besteht schon aus diesem Grund keine Veranlassung, eine mündliche Parteiverhandlung durchzuführen.

E. 3

In formeller Hinsicht rügt der Beschwerdeführer eine Verletzung seines Anspruchs auf rechtliches Gehör, auf ein verfassungsmässiges Gericht sowie auf ein faires Verfahren.

E. 3.1

In Bezug auf die angebliche Gehörsverletzung beanstandet der Beschwerdeführer, seine Replik vom 22. Februar 2023 sei nicht an das kantonale Steueramt versandt worden und

dieses habe sich nicht zur Praxisänderung geäußert. Sein "Diskriminierungsvorwurf" könne nur mit Informationen des kantonalen Steueramts beurteilt werden; dazu hätte Beweis erhoben werden müssen. Aus den Akten ergibt sich, dass die Replik dem kantonalen Steueramt zur Kenntnis gebracht wurde. Dieses war nicht verpflichtet, sich in der Folge nochmals zu äussern. Was sodann die unterlassene Beweiserhebung betrifft, erübrigten sich weitere Abklärungen zur Umsetzung der Praxisänderung durch das kantonale Steueramt, wie die nachfolgende materielle Beurteilung zeigt (vgl. hinten E. 5.5.3). Eine Gehörsverletzung liegt damit nicht vor.

E. 3.2

Weiter rügt der Beschwerdeführer, ihm sei vor Verwaltungsgericht eine mündliche Anhörung verweigert worden. Er begründet indessen weder, aus welcher Rechtsgrundlage er einen entsprechenden Anspruch ableitet - Art. 6 Ziff. 1 EMRK ist in abgaberechtlichen Verfahren nicht anwendbar (BGE 144 I 340 E. 3.3.5) -, noch legt er dar, inwieweit eine mündliche Anhörung im vorinstanzlichen Verfahren geboten gewesen wäre.

E. 3.3

Schliesslich sieht der Beschwerdeführer einen "Mangel an Sensibilität" im Umstand, dass im vorliegenden Fall zwei Einzelrichterinnen geamtet haben, die der Sozialdemokratischen Partei (SP) angehören. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung stellt indessen weder die Parteizugehörigkeit noch die politische Einstellung einer Richterin bzw. eines Richters für sich allein einen Ausstandsgrund dar (Urteile 2E_3/2021 vom 14. März 2022 E. 3.4; 1B_275/2018 vom 28. Juni 2018 E. 2.2). Darauf ist schon deshalb nicht weiter einzugehen.

E. 4

Streitig ist, ob das Steuerrekursgericht eine reformatio in peius vornehmen durfte, obwohl der Beschwerdeführer seine Rechtsmittel zurückgezogen hat.

E. 4.1

Bei der direkten Bundessteuer wird im Einspracheverfahren dem Rückzug der Einsprache keine Folge gegeben, wenn nach den Umständen anzunehmen ist, dass die Veranlagung unrichtig war (Art. 134 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Die Veranlagungsbehörde kann alle Steuerfaktoren neu festsetzen und, nach Anhören des Steuerpflichtigen, die Veranlagung auch zu dessen Nachteil abändern (Art. 135 Abs. 1 DBG). Weil die Steuerrekurskommission im Beschwerdeverfahren die gleichen Befugnisse wie die Veranlagungsbehörde hat (Art. 142 Abs. 4 DBG) und namentlich die Veranlagung nach Anhören des Steuerpflichtigen auch zu dessen Nachteil abändern kann (Art. 143 Abs. 1 DBG), muss sie auch im Beschwerdeverfahren dem Rückzug der Beschwerde nicht zwingend Folge geben. Im Gegensatz zum Einspracheverfahren genügt es aber nicht, dass die Veranlagung bloss unrichtig ist; sie muss offensichtlich mit den anwendbaren Bestimmungen unvereinbar sein und die Korrektur muss von erheblicher Bedeutung sein bzw. sich geradezu aufdrängen (BGE 144 IV 136 E. 7.1; Urteil 2A.286/2004 vom 31. August 2004 E. 2.1). Betreffend die kantonalen Steuern schreibt das StHG keine reformatio in peius im Steuerjustizverfahren vor; es steht den Kantonen allerdings frei, eine entsprechende Regelung vorzusehen (BGE 144 IV 136 E. 5.9.2). Gemäss § 149 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 (StG/ZH; LS 631.1) ist das Steuerrekursgericht nicht an die Anträge der Parteien gebunden. Es kann nach Anhörung des Steuerpflichtigen die Einschätzung auch zu dessen Ungunsten ändern und führt das Verfahren trotz Rückzug oder Anerkennung des Rekurses

weiter, sofern Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass der angefochtene Entscheid oder die übereinstimmenden Anträge dem Gesetz widersprechen, oder eine Gegenpartei einen abweichenden Antrag gestellt hat.

E. 4.2

Dem Beschwerdeführer sind die vorher zitierten Bestimmungen bzw. die bundesgerichtliche Rechtsprechung bekannt; er rügt nicht, dass es an einer gesetzlichen Grundlage für eine *reformatio in peius* trotz Rechtsmittelrückzugs mangle. Er bringt vor, die entsprechenden Voraussetzungen seien im vorliegenden Fall nicht erfüllt gewesen.

E. 4.2.1

Soweit er vorbringt, dass kein offensichtlicher Fehler vorliege, weil der Härtefalleinschlag bis zur Praxisänderung jahrelang gewährt worden sei, ist darauf hinzuweisen, dass alleine aus einer jahrelangen Praxis nicht geschlossen werden kann, dass sie nicht offensichtlich unrichtig (geworden) ist. Inwieweit der Härtefalleinschlag entgegen den vorinstanzlichen Erwägungen nicht offensichtlich gegen höherrangiges Recht verstösst, zeigt der Beschwerdeführer nicht auf und ist auch nicht ersichtlich (vgl. E. 5.4 hiernach).

E. 4.2.2

Der Beschwerdeführer stellt auch in Abrede, dass sich im vorliegenden Fall eine Korrektur aufgedrängt habe. Er begründet dies wiederum mit der jahrelangen Praxis des kantonalen Steueramts, den Härtefalleinschlag zu gewähren. Eine falsche jahrelange Praxis hat indessen nichts damit zu tun, ob sich eine Korrektur aufdrängt. Es kann diesbezüglich auf die vorinstanzlichen Erwägungen verwiesen werden, wonach sich die Korrektur bereits aus Gründen der Rechtsgleichheit aufgedrängt habe und von erheblicher Bedeutung gewesen sei (vgl. E. 4.5 des angefochtenen Urteils). Letzteres gilt namentlich in quantitativer Hinsicht, nachdem die Aufrechnung des Härtefalleinschlags zu einer Erhöhung des steuerbaren Einkommens von rund 35 % geführt hat.

E. 4.2.3

Nicht relevant ist entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers, ob der Fehler (vorsätzlich oder fahrlässig) vom Steuerpflichtigen verursacht wurde oder den Steuerbehörden anzulasten ist, wie bereits die Vorinstanz zutreffend festgehalten hat (vgl. E. 4.6 des angefochtenen Urteils). Die *reformatio in peius* soll eine gesetzmässige Veranlagung ermöglichen und bezweckt nicht, den Steuerpflichtigen für ein Fehlverhalten zu bestrafen. Der *reformatio in peius* steht auch der Grundsatz von Treu und Glauben und das Recht auf ein faires Verfahren nicht entgegen. Unabhängig davon, dass der Beschwerdeführer diese Rügen pauschal und in Verletzung der Begründungspflicht (Art. 106 Abs. 2 BGG) erhebt, ist die Möglichkeit einer *reformatio in peius* trotz Rechtsmittelrückzugs wie erwähnt gesetzlich vorgesehen. Es obliegt dem Steuerpflichtigen, vor Erhebung eines Rechtsmittels das Risiko einer möglichen Verschlechterung abzuwägen. Nicht zielführend ist dabei der Vergleich mit dem Strafrecht. Einerseits steht es dem Gesetzgeber frei, für verschiedene Rechtsgebiete unterschiedliche Verfahrensregeln aufzustellen; andererseits hat das Bundesgericht die Möglichkeit einer *reformatio in peius* trotz Rechtsmittelrückzugs für das Steuerstrafverfahren bejaht (BGE 144 IV 136). Was schliesslich der Hinweis in der Beschwerde auf Art. 6 EMRK betrifft, ist diese Norm wie erwähnt in abgaberechtlichen Verfahren nicht einschlägig (vgl. vorne E. 3.2).

E. 4.3

Sind damit die Voraussetzungen für eine reformatio in peius bei der direkten Bundessteuer gegeben (offensichtliche Unvereinbarkeit; erhebliche Korrektur), kann offengelassen werden, inwieweit diese auch für die kantonalen Steuern gelten, nachdem § 149 Abs. 2 StG /ZH keine entsprechende Einschränkung vorsieht. Es ist mit der Vorinstanz nicht zu beanstanden, dass das Steuerrekursgericht dem Rückzug keine Folge geleistet hat.

E. 4.4

Vor diesem Hintergrund gehen die Ausführungen in der Beschwerde zur Beständigkeit rechtskräftiger Verfügungen ins Leere. Die Einspracheentscheide sind durch den Rückzug weder vollständig noch - in Bezug auf den Eigenmietwert - teilweise in Rechtskraft erwachsen, wobei die Rechtskraft von vornherein nur die Steuerfaktoren und nicht die Erwägungen bzw. die einzelnen Posten der Steuererklärung beschlägt (BGE 140 I 114 E. 2.4.3). Insoweit spielt es keine Rolle, dass der Beschwerdeführer vor Steuerrekursgericht nur den Abzug der Kosten für ein Arbeitszimmer geltend gemacht hat. Schliesslich kann auch keine Rede davon sein, das kantonale Steueramt habe den Eintritt der formellen Rechtskraft hinausgezögert; der Beschwerdeführer selber hat durch die Anfechtung der Einspracheentscheide verhindert, dass die Veranlagung rechtskräftig geworden ist.

E. 5

In materieller Hinsicht ist weiter streitig, ob dem Beschwerdeführer auf dem Eigenmietwert ein Härtefalleinschlag zu gewähren ist.

E. 5.1

Der Einkommenssteuer unterliegen die Erträge aus unbeweglichem Vermögen, insbesondere der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen (Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG ; Art. 7 Abs. 1 StHG ; § 21 Abs. 1 lit. b StG /ZH).

E. 5.1.1

Massgebend bei der direkten Bundessteuer ist der objektive Marktwert (Art. 16 Abs. 2 DBG), d.h. derjenige Betrag, den der Eigentümer oder Nutzniesser einer Liegenschaft auf dem Markt bezahlen müsste, um sie unter gleichen Bedingungen zu nutzen. Damit wird die Gleichbehandlung von Wohneigentümern und Mietern gewährleistet (BGE 148 I 286 E. 5.2.2). Das Bundesgericht erachtet allerdings einen gewissen Spielraum als zulässig; der angenommene Mietwert darf aber im Durchschnitt nicht weniger als 70 % des Marktwerts betragen (BGE 148 I 286 E. 4.2 ; 148 I 210 E. 4.4.5; Urteil 2C_22/2021 vom 7. Mai 2021 E. 3.1).

E. 5.1.2

Bei den kantonalen Steuern gesteht das Bundesgericht den Kantonen einen grösseren Ermessensspielraum zu, wobei als Untergrenze 60 % des Marktwerts nicht unterschritten werden dürfen (BGE 148 I 286 E. 4.3 ; 148 I 210 E. 4.4.6 ; 143 I 137 E. 3.3). Innerhalb dieser Grenzen richten sich Methodik und Bemessung des Eigenmietwerts nach kantonalem Recht (Urteil 2C_843/2016, 2C_844/2016 vom 31. Januar 2019 E. 2.2.2).

E. 5.2

Nach § 21 Abs. 2 StG /ZH erlässt der Regierungsrat die für die durchschnittlich gleichmässige Bemessung des Eigenmietwerts selbst bewohnter Liegenschaften oder

Liegenschaftsteile notwendigen Dienstanweisungen. Dabei kann eine schematische, formelmässige Bewertung der Eigenmietwerte vorgesehen werden, wobei u.a. zu beachten ist, dass der Eigenmietwert unter Berücksichtigung der Förderung von Eigentumsbildung und Selbstvorsorge auf maximal 70 % des Marktwerts festzulegen ist (lit. a). Der Regierungsrat des Kantons Zürich hat die Weisung vom 12. August 2009 an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 2009 (Weisung 2009; LS 631.32) erlassen, die in Rz. 59 ff. die Festsetzung der Eigenmietwerte regelt und in Rz. 62 vorsieht, dass auf dem Eigenmietwert zusätzlich ein angemessener Einschlag gewährt werden kann, wenn der Eigentümer eines Einfamilienhauses oder Stockwerkeigentums wegen Verminderung des Wohnbedürfnisses seiner Familie (wie Wegzug der Kinder) nur noch einen Teil seines Wohneigentums nutzt oder wenn ein Härtefall vorliegt. Noch gestützt auf die frühere Weisung des Regierungsrats (ab Steuerperiode 1999) hatte die Finanzdirektion des Kantons Zürich die Weisung vom 21. Juni 1999 betreffend Gewährung eines Einschlags auf dem Eigenmietwert in Härtefällen (ZStB 21.3 bzw. Nr. 15/720) erlassen. Sie wurde mit Verfügung vom 9. Mai 2023 per sofort aufgehoben.

E. 5.3

Die Vorinstanz erwog, wie das Steuerrekursgericht überzeugend festgehalten habe, beruhe der lediglich in einer Verwaltungsverordnung festgehaltene Härtefalleinschlag auf einer unzureichenden Rechtsgrundlage, gehe in unzulässiger Weise über den verfassungsmässigen Auftrag zur Wohneigentumsförderung (Art. 108 BV) hinaus und widerspreche dem Gebot des haushälterischen Umgangs mit dem Boden. Da er keine hinreichende Grundlage im geltenden Recht habe, sei er gesetzes- und verfassungswidrig und demnach nicht anzuwenden. Weiter habe das Bundesgericht eine vergleichbare Härtefallklausel des Kantons Tessin aufgehoben (BGE 148 I 286), da sie gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung von Wohneigentümern und Mietern verstosse und Eigenmietwerte von unter 60 % des Marktwerts ermöglicht hätte (vgl. E. 3.2 des angefochtenen Urteils).

E. 5.4

Der Beschwerdeführer rügt, die Festlegung des Eigenmietwerts ohne Härtefalleinschlag verletze den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) und widerspreche Art. 108 BV .

E. 5.4.1

Die Verletzung von Art. 127 Abs. 2 BV begründet er damit, dass der Eigenmietwert in seinem Fall 50 % des gesamten Einkommens ausmache. Dabei verkennt er, dass die verschiedenen steuerbaren Einkünfte (Art. 16 ff. DBG bzw. Art. 7 ff. StHG) in keiner Rangfolge zueinander stehen und es dementsprechend keine Rolle spielt, in welchem Verhältnis sie zu den Gesamteinkünften vorliegen. Der Beschwerdeführer wird entsprechend seinen (Gesamt-) Einkünften und damit gemäss seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert (zum Anspruch auf eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vgl. BGE 147 I 16 E. 4.2.3; 142 II 197 E. 6.1). Eine Verletzung von Art. 127 Abs. 2 BV liegt damit nicht vor. Dies würde selbst dann gelten, wenn der Eigenmietwert von Fr. 31'913.- - wie vom Beschwerdeführer behauptet - der "Verkehrsmiete" entspräche, weil grundsätzlich der Marktwert massgebend ist (vgl. vorne E. 5.1). Indessen bringt der Beschwerdeführer nicht vor, die Berechnung des

Eigenmietwerts widerspreche kantonalem Recht, weshalb davon auszugehen ist, dass der Eigenmietwert von Fr. 31'913.- im vorliegenden Fall maximal 70 % des Marktwerts beträgt (§ 21 Abs. 2 lit. a StG /ZH).

E. 5.4.2

Ebensowenig verstösst das angefochtene Urteil gegen Art. 108 BV. Dass der Bund den Erwerb von Wohnungs- und Hauseigentum fördert (Abs. 1) und dabei namentlich die Interessen von Familien, Betagten, Bedürftigen und Behinderten berücksichtigt (Abs. 4), bedeutet nicht, dass sämtliche Regelungen, durch die Hauseigentümer belastet werden, unzulässig wären. Den Anliegen von Art. 108 BV wird bei der Besteuerung des Eigenmietwerts bereits Rechnung getragen, indem das Bundesgericht wie erwähnt einen gewissen Spielraum bei der Festsetzung des Eigenmietwerts zulässt (vgl. vorne E. 5.1; BGE 148 I 286 E. 5.3.1 ; 148 I 210 E. 4.4.6).

E. 5.5

Weiter sieht der Beschwerdeführer diverse Rechtsverletzungen im Umstand, dass ihm der Härtefalleinschlag trotz der damals noch geltenden Weisung der Finanzdirektion nicht gewährt wurde.

E. 5.5.1

Was die vom Beschwerdeführer monierte Verletzung des Rückwirkungsverbots betrifft, haben sich die anzuwendenden Rechtsnormen im vorliegenden Fall nicht geändert; vielmehr hat das Steuerrekursgericht die Praxis des kantonalen Steueramts als unvereinbar mit dem geltenden Recht erachtet. Deshalb kann von einer Anwendung neuen Rechts auf frühere Sachverhalte keine Rede sein (zum Rückwirkungsverbot vgl. BGE 146 V 364 E. 7.1). Wie die Vorinstanz zutreffend dargelegt hat, ist eine Änderung der Rechtsprechung grundsätzlich sofort auf alle hängigen Verfahren anwendbar (vgl. E. 5.1 des angefochtenen Urteils; BGE 142 V 551 E. 4.1). Eine unzulässige Rückwirkung liegt nicht vor. Daran ändert auch die Dauer des Veranlagungsverfahrens nichts. Unabhängig davon, dass der Beschwerdeführer selber einräumt, er habe keine Veranlassung gehabt, auf eine Beschleunigung des Verfahrens hinzuwirken, war die Verfahrensdauer nicht kausal für die streitige Anwendung der Praxisänderung. Das kantonale Steueramt hat dem Beschwerdeführer den Härtefalleinschlag gewährt. Der Beschwerdeführer hat die Rechtskraft der Veranlagung wie erwähnt selber verhindert, indem er die Einspracheentscheide angefochten hat (vgl. vorne E. 4.4). Damit ist auf die Verfahrensdauer nicht weiter einzugehen.

E. 5.5.2

Soweit der Beschwerdeführer pauschal auf sein Vertrauen in die Weitergeltung der Weisung der Finanzdirektion verweist, setzt er sich nicht mit den vorinstanzlichen Erwägungen auseinander, wonach lediglich individuelle behördliche Zusicherungen Grundlage für den Vertrauensschutz sein können und es im vorliegenden Fall an solchen mangle (E. 5.2 des angefochtenen Urteils; vgl. auch BGE 146 I 105 E. 5.1.2). Darauf ist schon deshalb nicht weiter einzugehen. Schliesslich gehen auch die Ausführungen in der Beschwerde zur Bildung von Gewohnheitsrecht ins Leere; der Weisung der Finanzdirektion wurde nicht die Rechtsqualität abgesprochen, sondern wegen ihrer Unvereinbarkeit mit höherrangigem Recht die Anwendung versagt.

E. 5.5.3

Unbegründet ist schliesslich die Rüge, das Gleichbehandlungsgebot sei verletzt worden, weil der Härtefalleinschlag in den bereits rechtskräftigen Verfahren seit 2012 gewährt worden sei. Es liegt in der Natur der Sache, dass sich eine Praxisänderung auf die bereits rechtskräftig abgeschlossenen Verfahren nicht mehr auswirkt. Insoweit liegt im Umstand, dass nicht alle Personen gleichermaßen von der Praxisänderung betroffen sind, keine Verletzung von Art. 8 Abs. 1 BV. Dass der Kanton Zürich nicht im "Unrecht" verharren und auch in Zukunft Härtefalleinschläge gewähren wird, wie der Beschwerdeführer vorbringt, zeigt sich in der Aufhebung der streitigen Weisung. Insoweit erübrigen sich weitere Abklärungen dazu, wie die Praxisänderung umgesetzt wurde.

E. 5.6

Zusammenfassend vermag der Beschwerdeführer in Bezug auf die Festlegung des Eigenmietwerts durch die Vorinstanzen keine Rechtsverletzung aufzuzeigen.

E. 6

Die Beschwerde ist sowohl betreffend direkte Bundessteuer als auch hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG).

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