

LU_GERICHTE A 10 80 81_1 vom 11. Mai 2012

LU Gerichte, 2012-05-11, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu_gerichte_A_10_80_81_1

FR: LU_GERICHTE A 10 80 81_1 du 11 mai 2012

IT: LU_GERICHTE A 10 80 81_1 del 11 maggio 2012

Regeste

Art. 8 BV; Art. 32 Abs. 2, Art. 33 Abs. 1, Art. 34 DBG; § 41 lit. a StG. Einkommenssteuerliche Behandlung des Baurechtszinses beim Bauberechtigten. Baurechtszinse für die Nutzungsüberlassung von unüberbautem Land sind weder als Gewinnungskosten noch als Schuldzinsen abzugsfähig. Ebenso wenig handelt es sich um Liegenschaftsunterhaltskosten oder um dauernde Lasten (E. 3). Dem fehlenden Eigentum an Grund und Boden des Bauberechtigten wird mittels eines teilweisen Abzugs des Baurechtszinses (zu 70%) beim Eigenmietwert Rechnung getragen (E. 4c). Es ist mit dem Anspruch auf rechtsgleiche Behandlung vereinbar, dass der steuerbare Nettoliegenschaftsertrag beim bauberechtigten Selbstnutzer von Wohnliegenschaften und beim selbstnutzenden Eigentümer einer solchen Liegenschaft nicht gleich hoch ausfällt (E. 5). (Teil 1) | Direkte Bundessteuer

Erwägungen

E. 1

Strittig sind die einkommensteuerliche Behandlung des Baurechtszinses des Bauberechtigten bei der direkten Bundessteuer und den Staats- und Gemeindesteuern (...).

a) Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 16 Abs. 1 DBG). Gemäss dieser gesetzlichen Umschreibung des Grundsatzes der Gesamtreineinkommensbesteuerung sind alle Einkünfte steuerbar, die nicht ausdrücklich von der Steuer ausgenommen und unter den Einkommensbegriff subsumiert werden können (BG-Urteil 2A.668/2004 vom 22.4.2005, E. 2.1 und 2.2). Die harmonisierte Einkommenssteuer erfasst die Gesamtheit der Einkünfte (Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, 2. Aufl., Basel 2008, N 4 zu Art. 16 DBG). Vorbehältlich von gesetzlichen Ausnahmen sind sämtliche geldwerten Vorteile, die einem Steuerpflichtigen während eines Jahres netto zufließen, als Einkünfte im Steuerobjekt vereinigt und in einer einheitlichen Bemessungsgrundlage berücksichtigt (Reich, a.a.O., N 18f. zu Art. 16 DBG). Art. 16 DBG ermöglicht eine gleichmässige Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im Sinn von Art. 127 Abs. 2 BV (Reich, a.a.O., N 19 zu Art. 16 DBG). Die Form der zufließenden Einkünfte ist unerheblich; es können neben Geldeinkünften auch Naturaleinkünfte sein (Art. 16 Abs. 2 DBG). Zu den Naturaleinkünften zählt auch der Eigenmietwert (vgl. zur Gesamtreineinkommensbesteuerung: Vallender/Looser, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, 2. Aufl., Basel 2008, N 10ff. zu Art. 1 DBG).

b) Der Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung umfasst auch das objektive und subjektive Nettoprinzip (Reich, a.a.O., N 22 zu Art. 16 DBG; ders., in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, 2. Aufl., Basel 2002, N 7 zu Art. 7 des Bundesgesetzes vom 14.12.1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone

und Gemeinden [StHG]). Das subjektive Nettoprinzip verwirklicht den Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung, indem die Kosten des notwendigsten Existenzbedarfs aus der Steuerbemessungsgrundlage ausgeschieden werden (Reich, a.a.O., N 27 zu Art. 7 StHG). Nach dem objektiven Nettoprinzip ist nicht das Bruttoeinkommen, sondern dieses abzüglich der damit zusammenhängenden Aufwendungen und anderer Vermögensabgänge steuerbar. Nach dem Grundsatz der gesetzlichen Gesamtreineinkommensbesteuerung dürfen nur die um die Gewinnungskosten gekürzten Zuflüsse aus allen Einkommensarten besteuert werden. Das nach Berücksichtigung sämtlicher Einkünfte und Aufwendungen resultierende Nettoeinkommen stellt die abstrakte, von den persönlichen Verhältnissen losgelöste Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen dar (Reich, a.a.O., N 6 zu Art. 25 DBG). Da sich die Abziehbarkeit der Gewinnungskosten aus dem objektiven Nettoprinzip ergibt, würde dessen Missachtung einen Verstoß gegen den verfassungsrechtlichen Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit darstellen (Reich, a.a.O., N 12 zu Art. 25 DBG). Zu beachten ist deshalb, dass die gesetzliche Normierung der Gewinnungskosten (in den Art. 25ff. DBG) nicht vollständig ist. Aufwendungen und Kosten, die sich als Gewinnungskosten qualifizieren, sind deshalb auch abzugsfähig, wenn sie gesetzlich nicht ausdrücklich genannt werden (Reich, a.a.O., N 1 zu Art. 34 DBG). Vorrangiges Anwendungsgebiet der Gewinnungskosten ist das Erwerbseinkommen (Reich, a.a.O., N 6ff. zu Art. 25 DBG, auch zum Folgenden). Abziehbar sind nach dem Nettoprinzip aber auch sämtliche Aufwendungen, die zur Erzielung von Vermögensertrag erforderlich sind. Die gesetzliche Abgrenzung zu den nicht abzugsfähigen Kosten erfolgt durch die Aufzählung von Art. 34 DBG, wonach insbesondere Lebenshaltungskosten, Ausbildungskosten, Aufwendungen für Schuldentilgung, Aufwendungen für die Anschaffung von Vermögensgegenständen und Steuern nicht abziehbar sind.

E. 2

Gemäss Art. 21 DBG sind die Erträge aus unbeweglichem Privatvermögen steuerbar. Zu den Erträgen aus unbeweglichem Vermögen gehört insbesondere der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen (Abs. 1 lit. b). Das Baurecht im Sinn von Art. 779 ZGB ist eine Dienstbarkeit, die dem Berechtigten erlaubt, auf einem fremden Grundstück auf oder unter der Bodenfläche ein Bauwerk zu errichten oder beizubehalten. Der Baurechtsvertrag ist ein Dauervertrag. Als selbständiges Recht kann das Baurecht auf höchstens 100 Jahre begründet werden (Art. 779 Abs. 1 ZGB). Das Baurecht kann zulasten unüberbauter oder überbauter Grundstücke bestellt werden. Der Bauberechtigte wird mit Errichtung des Bauwerkes auf dem bisher unüberbauten Grundstück Eigentümer der Baute (Art. 675 Abs. 1 ZGB). Wird das Baurecht an einem bereits überbauten Grundstück bestellt, so geht das Eigentum am Gebäude auf den Bauberechtigten über. Nicht zum notwendigen Inhalt des Baurechtsvertrages gehört die Verpflichtung des Bauberechtigten zu einer Gegenleistung. Erfolgt diese in Form wiederkehrender Zahlungen, ist die Rede von Baurechtszins. Dieser verzinst üblicherweise das im Boden investierte Kapital, kann aber auch eine Beteiligung am wirtschaftlichen Erfolg des Bauberechtigten umfassen. Eine weitere Leistung des Bauberechtigten kann darin liegen, dass das von ihm erstellte Gebäude nach Ablauf der Baurechtsdauer ganz oder teilweise entschädigungslos in das Eigentum des Bodeneigentümers fällt (Art. 779d ZGB).

a) Periodische Entschädigungen für die Einräumung eines Baurechts an einem unüberbauten Grundstück stellen steuerbare Baurechtersträge des Grundeigentümers im Sinn von Art. 21 Abs. 1 lit. c DBG dar (BGE 90 I 256 = ASA 33, 484;

Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., Zürich 2009, N 108 zu Art. 21 DBG; Känzig, Kommentar, N 88 zu Art. 21 Abs. 1 lit. b BdBSt). Es liegt kein Vermögensverzehr vor, weil die Grundstücksubstanz aufgrund dieses zeitlich befristeten Nutzungsüberlassungsvertrages nicht angetastet wird (Locher, Das Objekt der bernischen Grundstückgewinnsteuer, Bern 1976, S. 90f.). Bei der Bestellung eines Baurechts an einem schon überbauten Grundstück besteht die Gegenleistung des Bauberechtigten einerseits in der Vergütung für die Nutzung des dem Bodeneigentümer verbleibenden Bodens und andererseits in der Entschädigung für das Gebäude, das ins Eigentum des Bauberechtigten übergeht. Periodische Entschädigungen für die Einräumung eines Baurechts an einem überbauten Grundstück stellen nur insoweit steuerbare Baurechtserträge im Sinn von Art. 21 Abs. 1 lit. c DBG dar, als sie Entgelt für die Nutzung des Bodens darstellen (BGE 101 Ib 331, E. 1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 109 zu Art. 21 DBG, auch zu Folgendem). Der auf den Eigentumsübergang an der Baute entfallende Anteil des «Baurechtszinses» stellt einen Vermögens- bzw. Kapitalgewinn dar, der unter den in Art. 18 Abs. 2 DBG genannten Voraussetzungen steuerbar ist. Zusammenfassend stellt allein das Entgelt für die Nutzung des Bodens im Rahmen einer zeitlich befristeten Nutzungsüberlassung im Sinn von Art. 21 Abs. 1 lit. c DBG steuerbaren Vermögensertrag des Bodeneigentümers dar. b) Der steuerpflichtige Bauberechtigte erzielt aus der eigenen (Wohn-)Nutzung der Baurechtliegenschaft ein Naturaleinkommen (Eigenmietwert), das gemäss Art. 16 Abs. 2 DBG zum Marktwert zu bemessen ist. Entsprechend verlangt Art. 21 Abs. 2 DBG, dass der Wert der Eigennutzung unter Berücksichtigung der ortsüblichen Verhältnisse und der tatsächlichen Nutzung festzulegen ist. Als Mietwert selbstbenutzter Liegenschaften oder Liegenschaftsteile gilt der Betrag, den die steuerpflichtige Person als Miete für ein gleichartiges Objekt in gleicher Lage von einem Dritten verlangen könnte und von diesem bezahlt würde (StE 1992 B 25.3 Nr. 12). Aufgrund der Bundesgerichtspraxis ist davon auszugehen, dass der Marktwert eine gewisse Bandbreite bezogen auf den Marktpreis nicht verlassen darf. Die gesetzeskonforme Besteuerung ist dann eingehalten, wenn der kalkulatorisch festgelegte Eigenmietwert mindestens 70% eines durchschnittlich festgestellten Marktwertes von vergleichbaren Eigenheimen und Wohnungen ausmacht (Zwahlen, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Basel 2000, N 25 zu Art. 21 DBG; vgl. Urteil A 06 39 vom 27.6.2006, E. II/2 mit Hinweisen). Liegt der steuerbare Mietwert im Kanton innerhalb dieser Bandbreite, ist im Licht dieser Praxis der für die kantonalen Steuern festgelegte Mietwert (ohne Zuschlag) grundsätzlich auch für die direkte Bundessteuer zu berücksichtigen. c) Nach kantonalem Recht hat die Festsetzung des steuerbaren Mietwertes unter Berücksichtigung der Förderung der Eigentumsbildung und der Selbstvorsorge massvoll zu erfolgen. Er beträgt 70% der mittleren Marktmiete (vgl. § 28 Abs. 2 StG). Der Mietwert wird auf den Beginn jeder Steuerperiode durch den Regierungsrat an die aktuellen Verhältnisse angepasst. Dabei ist die unterschiedliche Mietzinsentwicklung je nach regionaler Lage und Alter der Objekte zu berücksichtigen (§ 28 Abs. 3 StG). Liegt mangels Fremdvermietung kein Mieteinkommenswert vor oder hält dieser einem Drittvergleich nicht stand, stützt sich die Veranlagungsbehörde zur Ermittlung der mittleren Marktmiete hilfsweise auf die Katasterschätzung gemäss Schätzungsgesetz (SchG). d) Mit Blick auf die Festsetzung des Eigenmietwertes von im Baurecht erstelltem Wohnraum ist dem Umstand des fehlenden Eigentums am Boden nach der Rechtsprechung mittels eines Einschlages auf dem vollen Wert der Eigennutzung Rechnung zu tragen (BG-Urteil vom 29.3.1999, StE 1999 B 25.3 Nr. 20; Urteil Bundessteuer-Rekurskommission Kanton Zürich vom 18.9.1991,

StE 1992 B 25.3 Nr. 12; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 98 zu Art. 21 DBG; ebenso Kreisschreiben Nr. 22 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 16.12.2008 [Direkte Bundessteuer: Teilbesteuerung der Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen und Beschränkung des Schuldzinsenabzugs]). Genaue Angaben zur Bemessung dieses Einschlages lassen sich der Rechtsprechung nicht entnehmen. Es bestehen weder eine bundesgerichtliche Praxis noch Weisungen oder Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV), weshalb für die Wertermittlung auf die kantonale Veranlagungspraxis abzustellen ist. Als Anhaltspunkt kann allenfalls der Umstand dienen, dass die ESTV in einem letztlich vom Bundesgericht zu beurteilenden Verfahren einem Einschlag von einem Drittel auf dem formelmässig ermittelten Eigenmietwert zustimmte (StE 1999 B 25.3 Nr. 20 E. 3b u. 3c). Wird kein solcher Einschlag gewährt, verlangt die Verwirklichung der Besteuerung des Netto-Liegenschaftseinkommens, dass das fehlende Eigentum am Boden bei der steuerlichen Behandlung des Baurechtszinses berücksichtigt wird, indem dieser zumindest teilweise abzugsfähig ist (Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Therwil/Basel 2001, N 25 zu Art. 33 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 33 zu Art. 33 DBG, sinngemäss ebenso Urteil Bundessteuer-Rekurskommission Zürich, 17.2.1992, StR 1993, 208 [210]).

E. 3

Die Beschwerdeführerin beantragt — nebst der Ermittlung der Unterhaltspauschale vom steuerlichen Bruttomietwert —, die Baurechtszinsen seien nicht bloss teilweise (als Einschlag auf dem Eigenmietwert), sondern vollumfänglich zum Abzug zuzulassen. Sie macht im Wesentlichen geltend, Baurechtszinsen stellten wirtschaftlich Gewinnungskosten dar. Schon deshalb, aber auch, weil sie jährliche Finanzierungskosten für Grund und Boden darstellten, müssten sie entsprechend den Schuldzinsen ungekürzt zum Abzug zugelassen werden. a/aa) Nach dem Kreisschreiben (KS) der ESTV vom 19. Juli 2000 (ASA 69, 178) stellen Baurechtszinsen für selbstgenutztes Wohneigentum nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten im Sinn von Art. 34 lit. a DBG dar. Dazu gehören insbesondere die Aufwendungen für den Unterhalt des Steuerpflichtigen und seiner Familie sowie der durch die berufliche Stellung des Steuerpflichtigen bedingte Privataufwand. Solche Kosten sind nicht der Einkommenserzielung zuzuordnen, weil sie nicht überwiegend durch die Gewinnung von steuerbaren Einkünften veranlasst werden. Sie gehören zur steuerlich grundsätzlich unbeachtlichen Einkommensverwendung, wodurch das Einkommen seiner letzten Bestimmung — dem Konsum — zugeführt wird (Reich, a.a.O., N 3 zu Art. 34 DBG). Die Würdigung der Baurechtszinsen als Lebenshaltungskosten findet Rückhalt in der älteren Lehre zum Bundesratsbeschluss über die direkte Bundessteuer (BdBSt). Namentlich Känzig weist darauf hin, dass die Verhältnisse des Bauberechtigten, der dem Eigentümer von Grund und Boden ein Entgelt für die Nutzung zu entrichten hat, und zwar in der Form von wiederkehrenden Geldbeträgen (Baurechtszinsen), Ähnlichkeit mit dem Miet- und Pachtverhältnis aufweisen. Gleich wie dort könne die Privatperson den «Zins» nicht vom Einkommen in Abzug bringen (Känzig, Die eidg. Wehrsteuer [Direkte Bundessteuer], 2. Aufl., I. Teil 1982, Art. 22 N 76; vgl. Agner/Jung, Kommentar zur direkten Bundessteuer, Ergänzungsbd., 1989, Art. 22 Abs. 1 lit. d BdBSt). Die Zinsen betreffen den privaten Vermögensbereich (Känzig, a.a.O., Art. 21 N 88). Ebenso wie beim (empfangenden) Grundeigentümer und Baurechtsgeber stellten sie beim Baurechtsberechtigten miet- bzw. pachtähnliche Zahlungen dar (Känzig, a.a.O., Art. 22 N 76). Diese Lehrmeinung muss in Anbetracht der inzwischen ergangenen Literatur heute als

überholt gelten (vgl. Zigerlig/Jud, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 2. Aufl., Basel 2008, N 11 u. 17a zu Art. 33 DBG, mit Hinweisen), indessen erklärt sie immerhin die einkommensteuerrechtliche Zuweisung der Baurechtszinsen zu den Lebenshaltungskosten im Kreisschreiben der EStV und nach der Luzerner Veranlagungspraxis (Luzerner Steuerbuch, B. 1, Weisungen StG, § 40 Nr. 1 Ziff. 2.1). bb) Nach der geltenden Rechtsprechung des Bundesgerichts (BG-Urteil vom 29.3.1999, StE 1999 B 25.6 Nr. 34, auch zu Folgendem) handelt es sich beim Baurecht um einen Vermögensgegenstand und der Baurechtszins stellt eine Gegenleistung für dessen Erwerb dar. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung sind aufgewendete Baurechtszinsen Anschaffungs- und Herstellungskosten, die nicht zu Reinvermögensabgängen führen. Der Steuerpflichtige sichtet demnach mit der Bezahlung von Baurechtszinsen lediglich sein Vermögen um. Der Gegenwert von Anschaffungs- und Herstellungskosten befindet sich am Ende der Bemessungsperiode immer noch im Reinvermögen des Steuerpflichtigen. Die kantonalen Gerichte haben diese Rechtsprechung übernommen (vgl. insbesondere Urteil des Verwaltungsgerichts Freiburg vom 1.12.2000, in: Freiburger Zeitschrift für Rechtsprechung [FZR] 2001, S. 165ff.). b) Die Praxis des Bundesgerichts, die Baurechtszinsen im Privatvermögen als Anschaffungskosten nicht zum Abzug zuzulassen, wird in der Lehre kritisiert: aa) Aus wirtschaftlicher Sicht argumentiert Duttweiler, damit von Anschaffungskosten die Rede sein könne, müsste der angeschaffte Vermögensgegenstand werthaltig sein. Da ein Baurecht sich jedoch mit jedem Jahr seiner Dauer entwertet, könne jedenfalls nicht von nachhaltiger Werthaltigkeit der Baurechtszinsausgabe gesprochen werden (Duttweiler, Bemerkungen zum Kreisschreiben Nr. 1 Steuerperiode 2001/2002 der Eidgenössischen Steuerverwaltung, in: StR 2000, S. 757ff., S. 761). Locher bemängelt zudem, die Auffassung, es handle sich bei den Baurechtszinsen um das Entgelt für die Anschaffung eines Vermögenswertes, müsste konsequenterweise dazu führen, dass — entgegen der ständigen Praxis — auch bei Baurechten im Geschäftsvermögen deren Abzug verweigert werden müsste, denn Ausgaben für Anschaffungen bildeten keine geschäftsmässig begründete Unkosten (Locher, Weiterbildungskurs Schwarzenburg 2006, Besteuerung von Einkünften aus Privatvermögen, Thema 3: Baurechtsverträge mit Spielarten, S. 2). bb) Für den Gewinnungskostencharakter der Baurechtszinsen wird sodann geltend gemacht, bei vermieteten Wohnungen dienten die Baurechtszinsen dazu, die Mietzinse zu erzielen, weshalb ihnen Gewinnungskostencharakter zukomme. Fehlten Mietzinserträge, erfolge ersatzweise die Besteuerung des Eigenmietwertes. Die Festlegung des Eigenmietwertes habe dabei in möglichst gleicher Weise zu erfolgen wie die Preisfestlegung für Mietobjekte (Mietzinse). Dabei ändere bei der Besteuerung des Mietwertes nichts daran, dass die Baurechtszinsen notwendig aufgewendet werden müssten, um den Mietwert zu erzielen. M. a. W. bleibe der Gewinnungskostencharakter der Zinsaufwendungen erhalten, weshalb die Baurechtszinsen als Gewinnungskosten vollumfänglich zum Abzug zugelassen werden müssten (Zwahlen, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Basel 2008, N 1 zu Art. 32 DBG; Locher, Weiterbildungskurs, a.a.O.; Greminger, zur Abzugsfähigkeit von periodischen Baurechtszinsen [Bemerkungen zu zwei Entscheiden der Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich] StR 1993 S. 207ff.; Duttweiler, a.a.O.). Dieser Überlegung folgend (vgl. Botschaft der Regierung an den Grossen Rat des Kantons Graubünden [zu einer Teilrevision des Steuergesetzes], Heft Nr. 10/2006—2007, S. 1188), sehen denn auch ungefähr die Hälfte der Kantone vor, dass den Liegenschaftserträgen gegenüberstehende Baurechtszinsen ganz oder teilweise abgezogen

werden können (z.B. § 30 Abs. 3 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8.6.1997; Art. 35 Abs. 1 lit. b des Steuergesetzes für den Kanton Graubünden vom 8.6.1986; § 40 lit. b des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15.12.1998 in konstanter Praxis unter dem Titel «dauernde Lasten»; § 32 lit. b des Steuergesetzes des Kantons Schwyz vom 9.2.2000; Art. 30 Abs. 3 des Steuergesetzes des Kantons Glarus vom 7.5.2000). c/aa) Zu prüfen bleibt, ob die Baurechtszinsen der bauberechtigten Beschwerdeführerin als Schuldzinsen im Sinn des allgemeinen Abzuges von Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG oder als vertraglich begründete dauernden Lasten gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. b DBG zum Abzug zuzulassen sind. aaa) Baurechtszinsen sind nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung keine Schuldzinsen im Sinn von Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG, weil als solche nur diejenigen Vergütungen, die für eine Geldschuld geleistet werden, infrage kommen (vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl., Zürich 2006, N 119 zu § 30 StG ZH). Der private Baurechtsberechtigte, der im auf dem fremden Boden erstellten Gebäude wohnt, entrichtet — wirtschaftlich betrachtet — eine Grundrente, die der Verzinsung des in der Liegenschaft investierten Kapitals dient. Es handelt sich um ein Entgelt für die langfristige Nutzungsüberlassung des Bodens. Ebenso wenig hat der Baurechtsberechtigte vom Grundeigentümer ein Darlehen erhalten. Insofern liegen die Dinge indessen anders als beim Hypothekarschuldner, welcher den Schuldzins nicht für die Überlassung des als Sicherheit dienenden Grundstücks zum Gebrauch leistet, sondern als nach der Zeit und der als Quote des Kapitals berechneten Vergütung für die Gewährung (oder Vorenthaltung) einer Geldsumme (eines Kapitals; vgl. Känzig, a.a.O., Art. 22 Abs. 1 lit d N. 139). bbb) Dauernde Lasten sind rechtsprechungsgemäss diejenigen Vermögensabgänge, die den Wert der belasteten Vermögensgegenstände des Steuerpflichtigen schmälern, wie Leistungen eines Grundeigentümers aufgrund einer Grundlast, Grunddienstbarkeit oder persönlichen Dienstbarkeit. Baurechtszinsen stellen indessen praxisgemäss nicht eine auf dem Grundstück ruhende Last dar, die dessen Wert schmälert, was deren (integralen) Abzug unter diesem Titel ausschliesst (BG-Urteil, 29.3.1999, StE 1999 B 25.6 Nr. 34). Unter dem Aspekt der dauernden Lasten im Sinn von Art. 33 Abs. 1 lit. b DBG wird in der Literatur differenziert: Wenn der Baurechtsnehmer einen Eigenmietwert zu versteuern habe, müsse unterschieden werden, ob im Eigenmietwert, den der Baurechtsnehmer zu versteuern hat, nur der Nutzwert für das reine Gebäude oder auch derjenige des (nicht im Eigentum des Baurechtsnehmers stehenden) Grund und Bodens enthalten sei (Zigerlig/Jud, a.a.O., N 17a zu Art. 33 DBG, mit Hinweis auf Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 33 zu Art. 33 DBG und Locher, a.a.O., N 25 zu Art. 33 DBG). Im letzteren Fall seien die Baurechtszinsen Gewinnungskosten und als dauernde Lasten im Sinn von Art. 33 Abs. 1 lit. b DBG abzugsfähig (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 33 zu Art. 33 DBG, auch zu Folgendem). Es handle sich im Gegensatz zur bundesgerichtlichen Auffassung um eine auf dem Grundstück bestehende Last, wenn für das Baurechtsgrundstück ein Baurechtszins bezahlt werden müsse, weil der Grundstückswert dadurch geschmälert werde. Wenn der Eigenmietwert dagegen allein aus dem Nutzwert am Gebäude bestehe (und der Tatsache des fehlenden Eigentums am Grund und Boden durch einen Einschlag auf dem Eigenmietwert, wie er sich ohne Berücksichtigung des Baurechts ergeben würde, Rechnung getragen werde), seien die Baurechtszinsen nicht abzugsfähig (ebenso Bundesteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich, Urteil vom 17.12.1992, StR 1993, 208 [210]). Die Luzerner Veranlagungspraxis trägt der Wertminderung des Baurechtsgrundstücks durch den Abzug des Baurechtszinses beim Eigenmietwert Rechnung (vgl. zu den konkreten Verhältnissen hinten E. 4). bb) Aus

wirtschaftlicher Sicht handelt es sich — wie erwähnt — beim Baurechtszins um eine Grundrente, die der Verzinsung des in der Liegenschaft investierten Kapitals dient (Locher, Weiterbildungskurs, a.a.O., S. 2f., auch zu Folgendem). Das mit der Zinszahlung abgegoltene Recht, den Boden langfristig zu nutzen, erlaubt dem Baurechtnehmer eine eigene Wertschöpfung in der Form von Fremd- oder Eigenmiete. Insofern trifft die bundesgerichtliche Auffassung zu, für den Bauberechtigten stellen die Baurechtszinsen Kosten der Anschaffung einer Einkommensquelle dar. Der Aktiventausch wird deutlich erkennbar, wenn die Baurechtszinsen in der Form einer Einmalzahlung (indem die künftigen Grundrenten diskontiert werden) entrichtet werden: Dem Vermögensabfluss steht dann unmittelbar ein Vermögenszufluss gegenüber. Dessen über die Baurechtsdauer laufende Entwertung ändert am Anlagecharakter für den Bauberechtigten nichts. Ein periodisch zu leistender Baurechtszins stellt — wenn wie im vorliegenden Fall das Baurecht an einem nicht überbauten Grundstück eingeräumt wird — das Entgelt für die langfristige Nutzungsüberlassung des Bodens dar. Wenn die Baurechtszinsen mithin Anlageleistungen in eine Einkommensquelle darstellen, würdigt die bundesgerichtliche Rechtsprechung den wirtschaftlichen Gehalt von Baurechtsentgelten für unüberbautes Land zutreffend. Für den vorliegend relevanten Privatvermögensbereich ist deshalb die bundesgerichtliche Rechtsprechung durchaus folgerichtig, indem sie die Baurechtszinsen zu den für die Besteuerung nach dem Nettoprinzip irrelevanten Investitionen zählt. Handelt es sich bei den periodischen Baurechtsentgelten um Investitionszahlungen, schliesst das aus, sie wirtschaftlich und steuerlich uneingeschränkt als Gewinnungskosten zu behandeln: Denn Gewinnungskosten sind Geldabgänge, die sich dadurch auszeichnen, dass entsprechende Gegenzugänge fehlen. Wenn aber mit der Leistung von Baurechtszinsen die Einkommensquelle finanziert wird, ist der Geldabgang mit einem Gegenzugang (Aktiventausch) verbunden. Da vorliegend keine Geschäftsvermögensverhältnisse zu beurteilen sind, kann überdies offen bleiben, ob die zutreffende Beurteilung der Baurechtszinsen nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt dazu führen müsste, dass sie der Erfolgsrechnung nicht belastet werden dürften. d) Nach alledem ist die mit den wirtschaftlichen Verhältnissen übereinstimmende bundesgerichtliche Rechtsprechung, Baurechtszinsen für die Nutzungsüberlassung von unüberbautem Land seien als periodische Gegenleistungen für die Anschaffung eines Vermögenswertes zu qualifizieren, gut begründet. Sie sind deshalb weder als Gewinnungskosten noch als Schuldzinsen abzugsfähig. Ebenso wenig handelt es sich um Liegenschaftsunterhaltskosten (Art. 32 Abs. 2 DBG) oder um dauernde Lasten (Art. 33 Abs. 1 DBG). Dem aus wirtschaftlicher Sicht berechtigten Einwand, dass das fehlende Eigentum am Grund und Boden für den Bauberechtigten wertmindernde Wirkung hat, trägt die Luzerner Veranlagungspraxis mittels eines Einschlags Rechnung (vgl. hinten E. 4). Damit entfällt nach dem im vorliegenden Verfahren nicht bestrittenen Stand der Lehre die Möglichkeit, die Baurechtszinsen als dauernde Lasten uneingeschränkt zum Abzug zu bringen. Zusammenfassend kommt ein uneingeschränkter Abzug solcher Zinsen für nicht zu geschäftlichen Zwecken genutzte Baurechte nicht in Betracht. Insofern, als die Beschwerdeführerin den integralen Abzug von Baurechtszinsen beansprucht und sich zur Begründung auf deren Gewinnungskostencharakter beruft, ist ihren Anträgen deshalb von vornherein nicht zu folgen.

E. 4

Die Wohnung der Beschwerdeführerin befindet sich in einem Mehrfamilienhaus, das im Baurecht erstellt ist. Es handelt sich um ein selbständiges und dauerndes Baurecht nach Art.

779 ZGB. Auf das Stockwerkeigentum der Beschwerdeführerin entfällt ein jährlicher Baurechtszins von Fr. 2133.—, den sie in vollem Umfang steuerlich zum Abzug bringen will. Ihrer Praxis entsprechend (Luzerner Steuerbuch, a.a.O., § 28 Nr. 4) ermittelte die Luzerner Steuerbehörde den steuerbaren Mietwert unter Berücksichtigung des Baurechts an der Liegenschaft, indem sie den Brutto-Mietwert von Fr. 21396.— (100%) um den Baurechtszins von Fr. 2133.— kürzte. Den nach Abzug des Baurechtszinses verbleibenden Mietwert bezeichnete sie als Mietwert des Gebäudes (Mietwert eigene Wohnung) und setzte diesen mit 70% ein, um den steuerbaren Mietwert zu erhalten (Fr. 13484.—). a) Der von der Veranlagungsbehörde eingesetzte Brutto-Mietwert von Fr. 21396.— stimmt mit dem zuvor im Rahmen eines Mietverhältnisses erzielten, marktkonformen Mietzins überein. Die Mieterschaft entrichtete mit dem Mietzins eine Abgeltung für alle mit der Wohnungsmiete im Mehrfamilienhaus verbundenen Nutzungsrechte. Mit andern Worten war der bezahlte — und vorliegend als Mietwert einkommenssteuerlich eingesetzte — Mietzins eine Abgeltung für den Nutzwert nicht allein des reinen Gebäudes, sondern auch des (nicht im Eigentum der Baurechtsnehmerin stehenden) Grund und Bodens (Baurechtsvertrag vom 11.8.1989, Ziff. III). Das stimmt denn auch mit der Darstellung der Beschwerdeführerin überein, wonach ihr nur das blosses Grundstück als Baurechtsnehmerin überlassen sei und im Regelfall die Kosten von Unterhalt und Erschliessung durch den Baurechtsnehmer getragen werden müssten. Im vorliegenden Fall orientiert sich der Mietwert (zu 100%) an den in den Vorjahren im Rahmen einer Vermietung an Dritte erzielten Mieteinnahmen. Aufgrund der vertraglichen Ausgestaltung ist davon auszugehen, dass sämtliche Aufwendungen (wie Baurechtszinsen, Unterhalt) über den Mietzins abgedeckt worden sind. Die Mietzinseinnahmen sind demnach Abbild der ortsüblichen Verhältnisse und entsprechen dem Marktwert. Darüber besteht denn auch zu Recht Einigkeit. b) Nicht einverstanden ist die Beschwerdeführerin jedoch damit, dass die Veranlagungsbehörde den Baurechtszins zunächst vom Brutto-Mietwert abgezogen und den so errechneten Netto-Mietwert (im Einspracheentscheid bezeichnet als Mietwert der eigenen Wohnung) mit 70% einsetzte, um den steuerbaren Mietwert von Fr. 13484.— zu erhalten. Sie ist der Ansicht, dass zur Berechnung des steuerbaren Mietwertes der Baurechtszins nicht vom Brutto-Mietwert abzuziehen sei, sondern erst vom steuerbaren Mietwert. Dabei sei der steuerbare Mietwert mit 70% des Brutto-Mietwertes einzusetzen. Diesem Antrag ist indessen schon deshalb nicht zu folgen, weil damit der Baurechtszins in vollem, d.h. nicht in auf 70% reduziertem Umfang zum Abzug zugelassen würde, was dessen Anlagecharakter widerspräche (vgl. E. 3). c) Der Baurechtszins wurde vorliegend nach der Luzerner Praxis vom Bruttomietwert abgezogen und erst in einem weiteren Schritt in Anwendung der Mietwertverordnung auf 70% reduziert (§ 1 Abs. 3 Mietwertverordnung; Luzerner Steuerbuch, a.a.O., § 28 Nr. 4). Indem die Veranlagungsbehörde den Baurechtszins zu 70% vom Eigenmietwert in Abzug brachte, trug sie dem Umstand des fehlenden Eigentums an Grund und Boden im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung Rechnung. Der Eigenmietwert besteht somit lediglich noch aus dem Nutzwert für das Gebäude. Dass die Steuerbehörde nicht einen Ansatz von einem genauen Drittel, sondern einen um wenige Prozente geringeren Einschlag in Rechnung brachte, ist im Licht der in masslicher Hinsicht wenig griffigen bundesgerichtlichen Praxis, die den Veranlagungsbehörden einen erheblichen Spielraum lässt, nicht zu beanstanden. Mit der um den Nutzwert von Grund und Boden verminderten Veranlagung des Naturaleinkommens aus der eigenen Wohnung in der Baurechtsbaute trug sie dem im harmonisierten Einkommenssteuerrecht von Bund und Kantonen realisierten Grundsatz der

Gesamtreineinkommensbesteuerung und insbesondere dem Nettoprinzip genügend Rechnung.

E. 5

Die Beschwerdeführerin verfiicht schliesslich, die Baurechtszinsen müssten aus verfassungsrechtlichen Gründen vollumfänglich zum Abzug zugelassen werden. Das aus dem verfassungsmässigen Anspruch auf Rechtsgleichheit folgende steuerliche Gleichbehandlungsgebot von Baurechtsberechtigtem und einem unbelasteten Liegenschaftseigentümer werde verletzt, wenn der Letztere das Land habe fremdfinanzieren müssen und mit entsprechenden Hypothekarzinsen belastet sei. a) Gemäss Art. 127 Abs. 2 BV sind als Ausfluss von Art. 8 BV bei der Ausgestaltung der Steuern die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichheit der Besteuerung sowie der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten. Während der Grundsatz der Allgemeinheit insbesondere die subjektive Seite des Steuerrechtsverhältnisses betrifft, beschlägt das Prinzip der Gleichmässigkeit der Besteuerung in erster Linie dessen objektive Seite (Vallender/Wiederkehr, Die Schweizerische Bundesverfassung, 2. Aufl., N 14 zu Art. 127 BV). Nach dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung sind Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten und müssen wesentliche Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechend unterschiedlicher Belastung führen (BGE 114 Ia 224f., mit Hinweisen). Für die Anwendung des Gleichbehandlungssatzes im Steuerrecht spielt die Vergleichbarkeit der Sachverhalte eine beträchtliche Rolle (Vallender/Wiederkehr, a.a.O., N 14 zu Art. 127 BV). b) Nach dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung hat das Bundesgericht in konstanter Rechtsprechung die Pflicht des Gemeinwesens abgeleitet, bei Wohnungseigentümern den Eigenmietwert zu besteuern (BGE 131 I 377, 124 I 145 E. 4a, mit Hinweisen). Die Besteuerung des Eigenmietwerts leitet sich aber heute nicht mehr allein aus dem verfassungsrechtlichen Gleichbehandlungsgebot ab, sondern ist im DBG gesetzlich verankert und wird den Kantonen für das kantonale Einkommenssteuerrecht nunmehr von Art. 7 Abs. 1 StHG ausdrücklich vorgeschrieben. Allerdings werden der Bemessung des Eigenmietwerts dadurch grundsätzlich keine engeren Schranken gesetzt als sie sich ohnehin schon aus Art. 8 BV ergeben (BGE 131 I 377, 124 I 145 E. 3). c) Der Umstand, dass der steuerbare Nettoliegenschaftsertrag bei Eigentümern von Liegenschaften im Baurecht und von Eigentümern von Liegenschaften auf nicht belasteten Grundstücken nicht gleich hoch ausfällt, liegt im Wesentlichen im unterschiedlichen Sachverhalt begründet und nicht in einer Ungleichbehandlung im Sinn von Art. 8 BV. Vorab ist festzuhalten, dass, soweit die Stellung des Bauberechtigten und die Abzugsfähigkeit von Baurechtszinsen allein infrage steht, die einkommenssteuerliche Behandlung vollkommen kohärent ist: Geht es um die Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen, werden Bauberechtigte und Liegenschafteneigentümer steuerlich nach Massgabe von Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG bzw. von Art. 9 Abs. 2 lit. a StHG und für das kantonale Recht nach § 40 Abs. 1 lit. a StG exakt gleich besteuert. Dasselbe gilt für die einkommenssteuerliche Behandlung von Investitionen im Sinn von Art. 34 lit. d DBG. Indem die Steuerbehörden die Veranlagung der Beschwerdeführerin vornahmen, ohne die Baurechtszinsen vollumfänglich zum Abzug zuzulassen, verletzten sie demnach den Grundsatz der Rechtsgleichheit nicht. Anzuführen bleibt, dass die Veranlagungsbehörde entsprechend ihrem Auftrag lediglich das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer im Sinn der aktuellen bundesgerichtlichen Rechtsprechung anwendete. Es wäre der Veranlagungsbehörde (genauso wie dem Gericht) verwehrt gewesen, selbst im Fall einer — hier gerade nicht gegebenen — Verfassungsverletzung, dem Bundesgesetz die Anwendung

im konkreten Fall zu versagen (Art. 190 BV).

E. 6

Das harmonisierte kantonale Recht regelt die Steuerbarkeit der Einkünfte im Allgemeinen und der Erträge aus unbeweglichem Vermögen im Besonderen in den §§ 23 Abs. 1 und 28 Abs. 1 lit. b StG in wörtlicher Anlehnung an das DBG (Art. 16 Abs. 1 und Art. 21 Abs. 1 lit. b). Damit setzt es den gemäss Art. 7 Abs. 1 StHG für die Kantone verbindlichen Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung ebenso um wie die damit verbundene Beachtung des Nettoprinzips (vgl. dazu Art. 9 Abs. 1 StHG). Nach dem Gesagten entspricht die Berechnung des steuerpflichtigen Eigenmietwertes der Beschwerdeführerin sowohl für die direkte Bundessteuer als auch für die Staats- und Gemeindesteuern der bundesgerichtlichen Rechtsprechung. Für die Festsetzung des steuerbaren Mietwertes und die Abzugsfähigkeit der Baurechtszinsen kann deshalb auf die Ausführungen zur direkten Bundessteuer verwiesen werden.

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