

SO_GERICHTE SGSTA.2002.106 vom 8. Dezember 2003

SO Obergericht, 2003-12-08, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so_gerichte_SGSTA.2002.106

FR: SO_GERICHTE SGSTA.2002.106 du 8 décembre 2003

IT: SO_GERICHTE SGSTA.2002.106 del 8 dicembre 2003

Regeste

StG § 39 Abs. 3, 41 Abs. 1 lit. a, DBG Art. 32 Abs. 2, 33 Abs. 1 lit. a, ZGB Art. 778 Abs. 1 - Abzug der Unterhaltskosten bei Liegenschaften im Privatvermögen. Kann der Inhaber eines Wohnrechts einen Teil der Kosten des Umbaus der von ihm bewohnten Liegenschaft vom Einkommen abziehen, nachdem er sich durch eine schriftliche Vereinbarung gegenüber den Eigentümern verpflichtet hat, diese Kosten teilweise zu übernehmen? Hat der Wohnrechtsberechtigte aufgrund der abgeschlossenen Vereinbarung Unterhaltskosten getragen, so ist er berechtigt, diese Kosten als Gewinnungskosten abzuziehen. Selbst wenn hinter dem gewählten Vorgehen der Beteiligten die Absicht, Steuern zu sparen, stecken sollte, so erscheint das Vorgehen nicht als derart aussergewöhnlich, dass auf eine Steuerumgehung geschlossen werden müsste.

Erwägungen

E. 1

... 2. Der Abzug der Unterhaltskosten bei Liegenschaften im Privatvermögen und der Schuldzinsenabzug werden im kantonalen Steuergesetz (§ 39 Abs. 3 bzw. § 41 Abs. 1 lit. a StG) und im Gesetz über direkte Bundessteuer (Art. 32 Abs. 2 bzw. Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG) nahezu identisch geregelt, so dass es sich rechtfertigt, Rekurs und Beschwerde gemeinsam zu behandeln. Soweit notwendig wird auf einzelne Differenzierungen hingewiesen. 3. Streitig ist namentlich, ob der Steuerpflichtige als Nutzniessungsberechtigter bzw. Inhaber eines Wohnrechts berechtigt ist, einen Teil der Kosten des Umbaus der von ihm bewohnten Liegenschaft vom Einkommen abzuziehen, nachdem er sich gegenüber den Eigentümern verpflichtet hat, diese Kosten teilweise zu übernehmen. Nach Aussage der Vorinstanz gilt es diesbezüglich zwischen Nutzniessung und Wohnrecht klar zu unterscheiden. Der Nutzniesser sei wirtschaftlich betrachtet eher wie ein Eigentümer, der Wohnrechtsberechtigte dagegen eher wie ein Mieter einzustufen. Der Wohnrechtsberechtigte könne daher nicht Unterhaltskosten in unbeschränkter Höhe zum Abzug bringen. Nach Aussage der Rekurrenten und Beschwerdeführer ist die Nutzung eines vom Berechtigten selbst bewohnten Grundstücks beim Wohnrechtsberechtigten hingegen in ihrer Art und Intensität dieselbe wie beim Nutzniessungsberechtigten bzw. Eigentümer. Dazu gilt es folgendes festzuhalten: Im Zivilgesetzbuch ist das Wohnrecht (Art. 776 ff. ZGB) im Abschnitt über die Nutzniessung und anderen Dienstbarkeiten (Art. 745 - 781 ZGB) geregelt. Beide Institute, Nutzniessung und Wohnrecht, sind Personaldienstbarkeiten. Zwischen beiden bestehen aber insofern Unterschiede, als das Wohnrecht gegenständlich auf Grundstücke beschränkt ist und höchstpersönliche, unübertragbare Befugnisse vermittelt. Nicht zulässig ist beim Wohnrecht insbesondere die Weitergabe der Gebrauchsrechte an Dritte (Art. 776 Abs. 2 ZGB). Die Nutzniessung umfasst sowohl den Gebrauch als auch den Genuss der übertragenen Sache (Art. 755 Abs. 1

ZGB), während das Wohnrecht gemäss Art. 776 Abs. 1 ZGB allein den Gebrauch der Sache beinhaltet (vgl. P. Locher, Die steuerliche Behandlung des Wohnrechts im Kanton Bern, Der bernische Notar, 42, S. 188 f.; R. von Erlach, Die Besteuerung von Nutzniessung und Wohnrecht in der Schweiz, S. 7 ff; AGVE 1967 S. 226 f.). Nutzniessung und Wohnrecht weisen jedoch - wie die Rekurrenten und Beschwerdeführer zurecht festhalten - insoweit den gleichen Inhalt auf, als beide den Gebrauch einer Sache durch den dazu Berechtigten zum Gegenstand haben. Wenn nun das Steuergesetz den steuerbaren Eigengebrauch unbeweglichen Vermögens der Nutzung an einem solchen Vermögenswert gleichstellt, so ist in dieser Nutzung auch der Gebrauch aufgrund des Wohnrechts enthalten (vgl. P. Locher, Kommentar zum DBG, Art. 21 N 8). Das Recht zum Gebrauch einer Sache ist im Recht auf Nutzung inbegriffen und reicht nicht über das letztere hinaus. Gemäss § 27 lit. b StG gilt demnach der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines Nutzungsrechts zum Eigengebrauch zur Verfügung stehen als steuerbares Einkommen. Gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG gilt die-selbe Regelung, soweit die Nutzungsrechte unentgeltlich gew.ert werden. Zwischen Eigentum, Nutzniessung und Wohnrecht wird hier im Steuergesetz und im Gesetz über die direkte Bundessteuer zurecht kein Unterschied gemacht. Wenn nun aber der Wohnrechtsberechtigte wie der Eigentümer den Eigengebrauch als Einkommen versteuern muss, so muss er auch berechtigt sein, die entsprechenden Gewinnungskosten - wie beispielsweise die von ihm getragenen Unterhaltskosten - abzuziehen, da nur der effektive Reinvermögenszugang besteuert werden darf (vgl. E. Blumentstein/P. Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, S. 241). Der Wohnrechtsberechtigte hat somit den Eigenmietwert abzüglich allfälliger, auf ihn entfallende Unterhaltskosten als Einkommen zu versteuern (vgl. P. Locher, Kommentar zum DBG, J. Baur/M. Klöti-Weber/W. Koch/B. Meier/U. Ursprung, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, § 22 N 382; Art. 32 N 4; ZStP 9 S. 198; StE 1991 B 25.6 Nr. 23; StR 55 S. 404; StE 1985 B 26.26 Nr. 1). Im Einkommenssteuerrecht ist somit zwischen Nutzniessung und Wohnrecht kein Unterschied auszumachen. Ob Wohnrecht und Nutzniessung auch im Vermögenssteuerrecht gleich behandelt werden müssen, ist in Lehre und Rechtsprechung umstritten (vgl. dazu mit weiteren Hinweisen R. Zigerlig /G. Jud, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], Art. 13 N 16), muss hier aber nicht beantwortet werden. 4. Nach Art. 778 Abs. 1 ZGB trägt der Wohnrechtsberechtigte nur die Kosten des ge-wöhnlichen Unterhalts. Nach unbestrittener Ansicht können die Parteien aber im Beststellungsakt oder auch nachträglich eine andere Regelung der Unterhaltskosten vereinbaren (vgl. M. Baumann, Zürcher Kommentar, Art. 778 ZGB N 10; J. Schmid, Sachenrecht, N 1361; BGE 52 II 132). In casu haben die Parteien mit der Vereinbarung vom 31. August 1999 eine solche vom Gesetzestext abweichende Aufteilung beschlossen. Eine derartige vom dispositiven Gesetzestext abweichende Regelung ist eher ungewöhnlich, doch haben die Parteien innerhalb der Vereinbarung nachvollziehbar die Erwägungen festgehalten, warum man sich für die getroffene Regelung entschieden hatte. Eine solche Vereinbarung ist grundsätzlich auch für die Steuerbehörden verbindlich. Hat nun der Steuerpflichtige aufgrund der abgeschlossenen Vereinbarung Unterhaltskosten getragen, so ist er berechtigt, diese Kosten als Gewinnungskosten abzuziehen. Die Höhe dieser Kosten ist entgegen der Ansicht der Vorinstanz nicht beschränkt. Durchaus ist es möglich, dass die Gewinnungskosten das zu versteuernde Einkommen sogar übersteigen (vgl. M. Reich, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], Art. 9 N 7). 5. Im folgenden gilt es abzuklären, ob und in

welchem Ausmass der Steuerpflichtige Unterhaltskosten getragen hat. Die Unterhaltskosten wurden in casu von den Beteiligten nicht aus eigenen Mitteln, sondern mit dem von der Bank aufgenommenen Fremdkapital bezahlt. Mit der Übernahme des vereinbarten Schuldanteils und der Bezahlung der angefallenen Schuldzinsen hat der Steuerpflichtige gleichzeitig die angefallenen Unterhaltskosten anteilmässig bezahlt. Dass hier formell gegenüber der Bank lediglich die beiden Grundeigentümer als Hypothekarschuldner auftraten, kann keine Rolle spielen. Offensichtlich spielte die finanzielle Situation des Steuerpflichtigen für die Gewährung der Hypothek durchaus eine nicht zu unterschätzende Rolle. Zumindest gibt es keinerlei Anhaltspunkt dafür, dass das Schreiben der Bank vom 23. Juli 2002 nur ein Gefälligkeitsschreiben darstellen sollte. Effektiv hat der Steuerpflichtige denn auch die entsprechenden Zahlungen auf das Hypothekarkonto der Rekurrenten geleistet. Sämtliche Beteiligten haben zudem in ihren Steuererklärungen jeweils nur den in der Vereinbarung festgelegten Anteil an der Gesamtschuld und den bezahlten Schuldzinsen deklariert. Lediglich im Jahr 2000 hat die mit der Erstellung der Steuererklärung beauftragte Firma fälschlicherweise den Schuldanteil des Steuerpflichtigen gestrichen. Der Schuldzinsenanteil wurde hingegen stets von allen Beteiligten deklariert. Keinerlei Anhaltspunkte gibt es für die Ansicht der Vorinstanz, dass die Zahlungen des Steuerpflichtigen an seine Kinder (verdeckte) Mietzinszahlungen darstellen würden. Hätten die Parteien effektiv ein Mietverhältnis begründen wollen, wäre wohl auf den kostenpflichtigen Eintrag des Wohnrechts im Grundbuch im Jahr 1999 verzichtet worden.

E. 6

Die Vorinstanz bezeichnet das Vorgehen der Beteiligten als Steuerumgehung. Eine Steuerumgehung liegt nach herrschender Lehre und Rechtsprechung dann vor, wenn eine ungewöhnliche Rechtsgestaltung gewählt wurde (objektives Kriterium) in der Absicht Steuern zu sparen (subjektives Kriterium) und effektiv eine erhebliche Steuerersparnis (effektträgliches Kriterium) erzielt werden konnte (vgl. E. Blumenstein/P. Locher, a.a.O., S. 32; M. Meili, Die Steuerumgehung im schweizerischen Recht der direkten Steuern, S. 4; StE 2001 A Nr. 10; ASA 64 S. 80 ff.). Selbst wenn hinter dem gewählten Vorgehen der Beteiligten die Absicht, Steuern zu sparen, stecken sollte, so erscheint das Vorgehen nicht als derart aussergewöhnlich, dass man sogleich auf eine Steuerumgehung schliessen müsste. Durchaus haben die Beteiligten z.B. in der Vereinbarung vom 31. August 1999 das Vorgehen nachvollziehbar begründet. Die Lehre der Steuerumgehung darf auch nicht dazu führen, dass jegliche Steuerplanung verunmöglicht wird. Jedermann steht es frei, sich wirtschaftlich so zu betätigen, dass eine möglichst geringe Steuerlast anfällt. Nur wenn der Bogen überspannt wird und ein allzu ausgefallener Sachverhalt konstruiert wird, soll das Steuerrecht korrigierend eingreifen (E. Blumenstein/P. Locher, a.a.O., S. 31 f.). Ein derart ausgefallener Sachverhalt liegt hier nicht vor, so dass das Vorliegen einer Steuerumgehung verneint werden kann. 7. Insgesamt ergibt sich, dass die Beteiligten mittels schriftliche Vereinbarung eine von Art. 778 ZGB abweichende Regelung der Unterhaltskostentragung gewählt haben und der Steuerpflichtige Zahlungen, die gemäss Vereinbarung geschuldeten waren, auch effektiv geleistet hat. Das gewählte Vorgehen ist deshalb steuerrechtlich anzuerkennen und Rekurs und Beschwerde in diesem Sinne gutzuheissen. Der Vorinstanz ist aber insofern zuzustimmen, als die vom Steuerpflichtigen deklarierten Unterhaltskosten zumindest im Steuerjahr 1999 lediglich auf einem Kostenvoranschlag beruhen, der mit der definitiven Abrechnung nicht übereinstimmt. Hier sind entsprechende Korrekturen anzubringen. Steuergericht, Urteil vom 8. Dezember 2003

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