

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2012.306 vom 27. September 2013

ZH Steuerrekursgericht, 2013-09-27, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2012.306

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2012.306 du 27 septembre 2013

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2012.306 del 27 settembre 2013

Regeste

Präponderanzmethode. Eine für diverse Aktivitäten, darunter auch für eine Anwaltskanzlei, genutzte Stockwerkeigentumseinheit erweist sich bei einer Würdigung anhand diverser Kriterien als überwiegend privat genutzt, weshalb trotz Aufgabe der Anwaltstätigkeit keine Privatentnahme vorliegt.

Erwägungen

E. 1

A,

E. 2

Streitig ist vorab, ob der Pflichtige seine selbstständige Erwerbstätigkeit 2010 aufgegeben hat. Er verneint dies und verweist darauf, dass er weiterhin alle wichtigen Periodika abonniert habe und Mitglied beim Anwaltsverband sowie beim Obergericht als Anwalt eingetragen gewesen sei. Der Pflichtige mit Jahrgang 19... vollendete 2010 das ... Altersjahr. 2009 deklarierte er aus der selbstständigen Erwerbstätigkeit Einkünfte von Fr. 6'064.- (Umsatz Fr. 34'342.70) und brachte auf der Jahresrechnung den Vermerk "Reduzierung der Anwaltstätigkeit aus gesundheitlichen Gründen" an. Für 2010 deklarierte er einen Verlust von Fr. 17'924.- (Umsatz Fr. 13'164.-) und erklärte die "Sistierung der Anwaltstätigkeit seit ... 2010 aus Alters- und Gesundheitsgründen". In der Steuererklärung 2011 liess er die Position "Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit" leer, zudem erklärten die Pflichtigen auf S. 4 des Steuererklärungsformulars, dass das Büro in D für diverse nicht-kommerzielle Tätigkeiten benutzt werde. Aus diesen Umständen ist auf eine Aufgabe der aktiven Anwaltstätigkeit mit Erwerbsabsicht und Klientenkontakt im Jahr 2010 zu schliessen. Daran ändert die Weiterführung der genannten Abonnemente und Mitgliedschaften nichts. Dementsprechend räumt der Pflichtige selber ein, dass er allfällige Mandatsanfragen im Jahr 2011 abgelehnt habe. Damit wurde in der Folge die Liegenschaft auch nicht mehr für die Anwaltstätigkeit, sondern nur noch für die diversen privaten Tätigkeiten genutzt. Mithin ist von einer Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit 2010 auszugehen.

E. 3

Damit stellt sich als nächstes die Frage, ob es sich bei der Stockwerkeigentumseinheit an der ...strasse in D um Geschäftsvermögen oder um Privatvermögen 1 DB.2012.306

- 6 - gehandelt hat. Nach der Sachdarstellung der Pflichtigen liegt eine gemischte Nutzung der Stockwerkeigentumseinheit vor, weshalb aufgrund der einschlägigen Kriterien zu prüfen ist, ob die private oder die geschäftliche Nutzung überwiegt. a) Buchhalterisch war

die Stockwerkeinheit seit dem Kauf 1999 nie als Akti- vum in der Buchhaltung enthalten, und es wurden darauf unbestritten auch keine Ab- schreibungen vorgenommen. Nach Sachdarstellung der Pflichtigen wurde für den Kauf keine Hypothek aufgenommen, und die Verwaltungsbeiträge an die Stockwerkeigen- tünergemeinschaft nicht der Jahresrechnung belastet, sondern privat bezahlt. Die Stockwerkeigentumseinheit wurde demnach formell konsequent als Privatvermögen geführt. Damit ist immerhin festzuhalten, dass der subjektive Willen des Pflichtigen auf eine Nutzung als Privatvermögen gerichtet war. Dies allein reicht indessen für die Qua- lifikation als Privatvermögen nicht aus, da ein technisch-wirtschaftlich eindeutig ge- schäftlich genutzter Vermögensgegenstand auch dann als Geschäftsvermögen zu be- trachten ist, wenn er nicht in die Bilanz aufgenommen wurde. b) Nach der zitierten Rechtsprechung kommt dem Ertragsverhältnis entschei- dende Bedeutung zu. Demnach sind alle den geschäftlich genutzten Liegenschaftsteil betreffenden Erträge ins Verhältnis zum Gesamtertrag aus der Liegenschaft zu setzen. Hierzu drängt sich in erster Linie auf, auf den vom Pflichtigen selbst gewählten Umfang der Verlegung des Eigenmietwerts in der Jahresrechnung abzustellen. Bei Liegen- schaften des Privatvermögens, welche teilweise geschäftlich genutzt werden, kann nämlich der Mietwert der geschäftlich genutzten Räume als Betriebsaufwand ange- rechnet werden (Reich/Züger, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 27 N 25 f. DBG, auch zum Folgenden). Ausgangsbasis bildet in der Regel der Eigenmietwert. Die Belastung eines Marktmietwerts kommt nur in be- sonderen Fällen in Frage; diesfalls führt aber der Mietaufwand auch zu entsprechen- den Mieteinnahmen beim Eigentümer. Wird auf den Eigenmietwert abgestellt, so be- rechnet sich die Geschäftsmiete nach dem der geschäftlichen Nutzung entspre- chenden Anteil am anteiligen Eigenmietwert zuzüglich der Nebenkosten (StRK IV, 15. Dezember 1989, STE 1990 B 23.45 Nr. 2). In den Steuererklärungen deklarierten die Pflichtigen einen privaten Mietertrag von Fr. 8'896.- (1999, ab) bzw. Fr. 28'800.-, welcher Wert vom kantonalen Steu- eramt jeweils im Sinn eines Eigenmietwerts für die Stockwerkeinheit akzeptiert wurde. Eine Eigenmietwertberechnung liegt nicht bei den Akten. Der Pflichtige hat seinem 1 DB.2012.306

- 7 - Geschäft folgenden Raumaufwand belastet bzw. aus der Anwaltstätigkeit jeweils fol- gende Honorarumsätze und Gewinne erzielt: Jahr Umsatz Gewinn Raumaufwand Fr. Fr. Fr. 1999 93'258.- 7'822.- 8'896.- (ab) 2000 38'101.- - 26'945.- 28'800.- 2001 38'277.- - 15'645.- 28'800.- 2002 47'711.- 3'713.- 19'000.- 2003 116'557.- 67'674.- 28'800.- 2004 54'905.- - 6'933.- 28'800.- 2005 52'221.- 2'855.- 19'000.- 2006 64'273.- 13'668.- 19'000.- 2007 6'670.- - 36'228.- 19'000.- 2008 5'215.- - 11'944.- 4'800.- 2009 34'343.- 6'065.- 4'800.- 2010 13'164.- - 17'924.- 12'000.-. Unter der Annahme, dass der Pflichtige bei der Berechnung des geschäftli- chen Raumaufwands den genannten Grundsätzen nachgelebt hat, ergibt sich bei ei- nem Eigenmietwert von Fr. 28'800.- in der Tat bis und mit 2007 eine ausschliessliche bzw. stark überwiegende geschäftliche Nutzung der Wohnung. Die Pflichtigen wenden dagegen ein, der Raumaufwand sei nicht nach Mass- gabe der Nutzung abgestuft, sondern jeweils den individuellen Verhältnissen ange- passt worden, um womöglich einen minimalen Gewinn auszuweisen. Dieser Einwand lässt sich indessen aufgrund der Jahresergebnisse nicht nachvollziehen; vielmehr ist erkennbar, dass kein Zusammenhang zwischen der Höhe des Raumaufwands und dem Jahresgewinn besteht. Für die Bestimmung der Höhe des Raumaufwands müs- sen daher andere Gründe ausschlaggebend gewesen sein, wie eben der Umfang der geschäftlichen Nutzung. Dies spricht stark für Geschäftsvermögen. Weiter wenden die Pflichtigen ein, dass sich aus der

Höhe des Raumaufwands keine ausschliessliche Nutzung für die Anwaltstätigkeit ableiten lassen, da der Eigenmietwert in keiner Weise der Marktmiete für die gesamte Wohnung entsprochen habe; diese sei viel höher gewesen. Dem ist entgegen zu halten, dass bei der ge- 1 DB.2012.306

- 8 - schäftlichen Nutzung einer eigenen Wohnung eben gerade nur der Eigenmietwert aufzuteilen ist. Zudem ergibt sich, dass auch bei einer überschlagsmässigen verkehrs- wertbezogenen Betrachtungsweise die verbuchte Raummiete in vier der fünf ersten Jahren bestimmt und in vier weiteren Jahren mit hoher Wahrscheinlichkeit über 50% der Marktmiete zu liegen kam: Im Kanton Zürich hat der Eigenmietwert zwischen 60% und 70% der Marktmiete zu liegen (BGE 124 I 145; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 21 N 77 StG), was bei einem Eigenmietwert von Fr. 28'800.- eine Bandbreite von Fr. 41'100.- bis maximal Fr. 48'000.- ergibt. Indessen ist eine Marktmiete von dieser Höhe für eine ältere Drei- zimmerwohnung von 96 m² an immissionsreicher Lage wie vorliegend selbst für stadt- zürcher Verhältnisse unrealistisch. c) aa) Ein anderes Bild ergibt sich indessen, wenn man weitere Hilfskriterien heranzieht. Als solches bietet sich die flächenmässige Verteilung der jeweiligen Nut- zung an. Nach der unbestrittenen Sachdarstellung des Pflichtigen ist er in der Wohnung folgenden Tätigkeiten nachgegangen: - Private Vermögensverwaltung, Bearbeitung finanzieller Angelegenheiten, Bezah- lung von Rechnungen; - Vorlesungstätigkeit an der Universität inklusive Vorbereitungszeit während seiner Tätigkeit als Privatdozent bis ... 20...; - Korrektur von Fallbearbeitungen während der Anstellung als Privatdozent; - Verfassung von Büchern sowie Berichten in Festschriften etc.; - Autor in anderen Wissensgebieten in den Bereichen Religion, Physik, Kosmologie; - Vornahme bestimmter Übungen aus medizinischen Gründen; - reduzierte Weiterführung der beruflichen Tätigkeit. Die Tätigkeiten als Dozent an der Universität sowie die damit im Zusammen- hang stehenden Arbeiten sind – allerdings nur bis 20... – nicht der selbstständigen Anwaltstätigkeit zuzurechnen, ebenso die Verfassung von juristischen und nicht- juristischen Büchern, da damit auf Dauer kein Gewinn erzielt werden kann und diese Tätigkeiten deshalb nicht als gewinnstrebend gewertet werden können. 1 DB.2012.306

- 9 - bb) Der Steuerkommissär nahm am 5. März 2012 einen Augenschein in der Wohnung. Demnach verfügt diese über vier separate Räume. Im Westzimmer stehen ein halbes Dutzend Aktenschränke, von denen jedoch nur einer geschäftlich genutzt wurde. Weiter finden sich eine offene Küche und ein Zimmer mit Couch. In diesem habe der Pflichtige gelegentlich übernachtet. An der Wand steht ein grosses Bücher- gestell mit juristischer Literatur. In den Schubladen sind Decken etc. für die Schlafgele- genheit vorhanden. Das grösste Zimmer ist das Arbeitszimmer. Es ist in der Art einer klassischen Kanzlei eingerichtet, mit grossem Tisch und einigen Bücherregalen mit vorwiegend juristischer Literatur. Die Pflichtigen führten hierzu aus, nach dem Kauf sei der Küchenteil und zu- sätzlich zur Besucher-Toilette ein separates Bad- bzw. Duschzimmer eingerichtet wor- den. Daneben habe der Raum mit Couch samt Mobiliar ausschliesslich zu Wohnzwe- cken bzw. für gelegentliche Übernachtungen gedient. Das Mobiliar und die Bibliothek habe von der früheren Anwaltskanzlei am G übernommen werden können. Der Raum mit der Couch wird demnach nicht beruflich genutzt; insbesondere wird nicht behauptet, dass der Pflichtige jeweils aus beruflichen Gründen am Arbeitsort übernachten muss, noch ist solches ersichtlich. Der kleinere Wohnraum dient nach den Feststellungen des Steuerkommissärs hauptsächlich als Lagerraum, wobei die berufli- che Belegung der Aktenschränke gering ist.

Die Küche ist ebenfalls der Wohnnutzung zuzuteilen. Mithin unterhält der Pflichtige auch kein Sekretariat, wie es bei Anwaltskanzleien sonst üblich ist. Einzig das grosse Arbeitszimmer selber wird in wesentlichem Umfang für die Anwaltstätigkeit genutzt, allerdings auch für die sonstigen Tätigkeiten des Pflichtigen. Von der Flächenbelegung her überwiegt damit aber die private Nutzung der gesamten Wohnung. cc) Das bloss Abstellen auf die Flächennutzung bringt allerdings kein schlüssiges Bild, da sich die private/geschäftliche Nutzung überlagern und nicht alle Räume gleich intensiv genutzt werden. Für diesen Fall hilft auch das Kreisschreiben Nr. 2 nicht weiter, da dieses von einer räumlich getrennten Nutzung der Flächen ausgeht; der Fall der gemischten Nutzung desselben Raums wird dort nicht erwähnt. Bei dieser Sachlage liegt es nahe, auf den zeitlichen Umfang der betreffenden Nutzungen abzustellen. Nach der Sachdarstellung der Pflichtigen habe er sich jeweils an den Werktagen regemässig von 08:00/08:30 bis 17:00 Uhr in der Wohnung aufgehalten, mit einer 1 DB.2012.306

- 10 - Mittagspause von rund 1½ bis 2 Stunden. Hinzu kämen einzelfallweise Übernachtungen. In der Regel habe er sich am Morgen zuerst mit Zeitungslektüre befasst und anschliessend aus gesundheitlichen Gründen eine Reihe von Körperübungen vorgenommen. Der Zeitaufwand hierfür habe rund 1½ Stunden betragen. Sodann habe er sich am Morgen mit Vorlesungsarbeiten, Ausarbeitung von Übungsfällen, Korrektur von Fallbearbeitungen (bis ... 20...), Verfassen von Büchern juristischer und neuerdings philosophischer Natur sowie Beiträgen von Fachzeitschriften sowie diversen Studien befasst. Soweit noch juristische Mandate zu betreuen waren, habe er diese Arbeiten am Nachmittag erledigt. Dazu habe er sich an den konkret behandelten Materien weitergebildet und sich mit vielfältigen administrativen Arbeiten, Publikationen sowie privater Vermögensverwaltung beschäftigt. Daneben habe sich der Büroraum als Lese- und Arbeitsraum geeignet und sei auch so genutzt worden. Die totale Aufenthaltsdauer gemäss seinen Angaben beträgt demgegenüber rund 7 Std. pro Tag bzw. rund 1600 Std. pro Jahr. Auf seiner Homepage listet der Pflichtige zudem vier nach 1999 publizierte Bücher auf, wovon sich drei mit juristischen und ein weiteres mit philosophischen Fragen befassen, welche offenkundig im streitigen Arbeitszimmer verfasst worden sind. Gemäss seinen Honorarnoten hat er 2001 129,7 Std. und 2010 50,87 Std. als Anwalt verrechnet. Allgemein macht er eine teilzeitliche Anwaltstätigkeit von durchschnittlich 10% geltend und errechnete rund 172 Arbeitsstunden pro Jahr. Selbst wenn nur ein Teil der effektiv geleisteten Arbeitsstunden den Klienten verrechnet worden wäre, ist aus den vorhandenen Unterlagen der Schluss zu ziehen, dass der Pflichtige die Stockwerkeinheit – mit Ausnahme von 2003 – nur im Rahmen eines Teilzeitpensums von 10% bis 20% geschäftlich als Anwalt nutzte. Die private bzw. mit der unselbstständigen Erwerbstätigkeit zusammenhängende Anwesenheit überwiegt demnach stark. Dies selbst dann, wenn man mangels Belegen den Angaben des Pflichtigen über die totale Aufenthaltsdauer mit Vorsicht begegnet. Aber selbst bei einer Halbierung derselben beträgt die geschäftlich bedingte Anwesenheit immer noch weniger als die Hälfte der gesamten Anwesenheitsdauer. Mithin ergibt sich daraus, dass die geschäftliche Nutzung zeitlich stark untergeordnet war. d) Weiter in Betracht zu ziehen sind die anderen Umstände, welche mit dem Erwerb der Liegenschaft im Zusammenhang stehen. Der Pflichtige betrieb nach eigenen Angaben ursprünglich eine Anwaltskanzlei in gemieteten Räumen am G. Anfangs der 90-er Jahre habe seine Anwaltstätigkeit in einem Mass nachgelassen, dass es sich 1 DB.2012.306

- 11 - nicht mehr lohnte, ein teures Büro zu betreiben. Stattdessen habe er sich entschieden, als Kapitalanlage und im Hinblick auf diverse Tätigkeitsgebiete nicht kommerzieller Natur die Stockwerkeigentumseinheit an der ...strasse zu erwerben. Zudem hätten die Pflichtigen vorgesehen, später einmal dort zu wohnen, da ihr Wohneigentum in E für Personen mit Gehbehinderungen nicht geeignet sei. Diese Angaben erscheinen als glaubhaft. Der Pflichtige war beim Kauf der Stockwerkeigentumseinheit 1999 rund ... Jahre alt. Es erscheint deshalb als nachvollziehbar, dass er eine Reduktion der Anwaltstätigkeit beabsichtigte; zudem war deren definitive Aufgabe in ein paar Jahren absehbar. Unter diesen Umständen erscheint ein Kauf einer Stockwerkeigentumseinheit zur ausschliesslichen Nutzung als Anwaltskanzlei nicht als einleuchtend; vielmehr liegt auf der Hand, dass auch private Motive mitgespielt haben. e) Bei Abwägung aller genannter Gesichtspunkte ergibt sich, dass die Gründe für eine überwiegende private Nutzung vorherrschend sind. Einzig die Höhe des geschäftlichen Raumaufwands spricht für eine überwiegende geschäftliche Nutzung. Aufgrund der übrigen Umstände (Flächen, geringer zeitlicher Umfang der geschäftlichen Nutzung) ergibt sich indessen, dass der geschäftliche Raumaufwand offenkundig zu hoch war und den effektiv gelebten Verhältnissen nicht entsprach. Vielmehr entsteht der Eindruck, dass es darum ging, den Eigenmietwert über den Geschäftsaufwand steuerlich möglichst zu neutralisieren. Die Schlussfolgerung einer überwiegenden privaten Nutzung vermag unter diesen Umständen als unbefriedigend erscheinen, vermag aber das gefundene Ergebnis nicht in Frage zu stellen.

E. 4

Gestützt auf diese Erwägungen ist die Beschwerde gutzuheissen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG). Den Pflichtigen ist aufgrund ihres Obsiegens eine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968). Da sie erst im zweiten Schriftenwechsel einen Rechtsanwalt beigezogen haben, ist von einem reduzierten Ansatz auszugehen. 1
DB.2012.306

- 12 -

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