

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2012.57 vom 18. Januar 2013

ZH Steuerrekursgericht, 2013-01-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2012.57

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2012.57 du 18 janvier 2013

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2012.57 del 18 gennaio 2013

Regeste

Eigenmietwert, Unterhaltskosten, Pauschalabzug. Grundlage für die Ermittlung des Pauschalabzugs für Unterhaltskosten beim Eigenmietwert bilden die Brutto-Mietzinseinnahmen. Betriebskosten dürfen nur dann hiervon abgezogen werden, wenn sie mietvertraglich als Nebenkosten ausgedehnt sind.

Erwägungen

E. 2

Einlagen in den Reparatur- oder Erneuerungsfonds ... von Stockwerkeigentümergeinschaften, sofern diese Mittel nur zur Bestreitung von Unterhaltskosten für die Gemeinschaftsanlagen verwendet werden;

E. 3

a) In den Einspracheentscheiden erwog das kantonale Steueramt, dass die Mietzinse vorliegend ohne Nebenkosten für Heizung und Warmwasser deklariert worden seien. Neben der Treppenhausreinigung hätten die Pflichtigen folgende Kosten zur Ermittlung des Liegenschaftenertrags geltend gemacht: 2 DB.2012.57 2 ST.2012.66

- 6 - ...strasse ...strasse ...strasse Hauswart 9'007.80 10'874.75 Allgemein Strom - 16.10
1'182.05 1'026.80 Kehrgebühren 484.20 1'1710.-- 1'424.70 Wassergebühren 734.05
2'594.35 2'159.35 Kanalisationsgebühren 891.45 5'995.50 6'172.45 TV-Gebühren 686.40
Liftkosten 316.90 Pauschalbeiträge Mieter - 80.00 Total 2'780.-- 20'489.70 21'894.65 Diese
Aufstellung zeige, dass die Pflichtigen neben abzugsfähigen Kosten auch Betriebskosten
(Allgemein Strom, Kehrgebühren, Wassergebühren, Kanalisationsgebühren, TV-Gebühren,
Liftkosten) ertragsmindernd deklarierten. Diese Betriebskosten seien jedoch entweder
effektiv als Unterhalt geltend zu machen oder aber mit der Pauschale abgedeckt. Die
Berücksichtigung der von den Pflichtigen aufgeführten übrigen Betriebskosten zusätzlich
zur Pauschale komme jedoch nicht in Frage. Weil die Treppenhausreinigung nicht in der
Nebenkostenabrechnung enthalten sei, könnten bei den Liegenschaften ...- und ...strasse
die Hauswartskosten vom Mietertrag vor Ermittlung der Pauschale abgezogen werden. Bei
der Liegenschaft ...strasse seien die tatsächlichen Kosten geltend gemacht worden und
daher zusätzlich zu gewähren. Dies führe zu folgenden Abzügen: Liegenschaft Mietertrag
NK Heizung Warmwasser Treppenhaus effektiv pauschal ...strasse 111'890.-- neutral NK
NK 27'265.-- ...strasse 353'367.-- neutral NK NK 9'007.80 37'650.28 68'871.-- ...strasse
317'822.-- neutral NK NK 10'874.45 49'305.05 61'389.-- Der von den Pflichtigen erhobene
Vorwurf der Ungleichbehandlung sei haltlos. Denn die Erträge seien einschliesslich
Nebenkosten zu deklarieren; davon könnten zur Ermittlung des steuerbaren Ertrags die
Kosten für Heizung, Warmwasser und Treppenhausreinigung abgezogen werden. Von

dieser Differenz würden sodann die effektiven Kosten oder die Pauschale als Unterhalt gewährt. Selbst wenn in den Nebenkosten noch weitere Betriebskosten enthalten sein sollten, könnten diese nicht abgezogen werden. 2 DB.2012.57 2 ST.2012.66

- 7 - b) aa) Zur Begründung von Beschwerde und Rekurs bringen die Pflichtigen vor, bei den in den Einspracheentscheiden gewährten Abzügen von Fr. 344'359.- bzw. Fr. 306'948.- für die Liegenschaften ...strasse 32/36/38 und ...strasse 17 seien zwar die effektiven Kosten für Heizung, Warmwasser und Hauswart/Treppenhausreinigung berücksichtigt, nicht aber die von den Pflichtigen beanspruchten weiteren Betriebskosten von insgesamt Fr. 11'482.- bzw. Fr. 11'100.- für Allgemestrom, Kehricht-/Wasser-/Kanalisationsgebühren und für Liftkosten. Die genannten Positionen seien im Jahr 2009 nicht als mietvertragliche Nebenkosten vereinbart worden und liessen sich daher nicht auf die Mieter umlegen. Der Pauschalabzug von 20% sei daher auf den Erträgen von (Fr. 344'359.- ./ Fr. 11'482.- =) Fr. 332'877.- bzw. (Fr. 306'948.- ./ Fr. 11'100.- =) Fr. 295'848.- zu gewähren. Betriebskosten bei Immobilien fielen infolge des bestimmungsgemässen Gebrauchs laufend an, was bei einmaligen Kosten nicht zutrefte. Die auf einer wirtschaftlichen Betrachtung gründende Würdigung von Immobilienkosten als Betriebskosten finde sich auch in Rz. 18 des Merkblatts 2006. Zu den allgemeinen Betriebskosten zählten nach anerkannter Schätzungspraxis die laufenden öffentlichen Lasten des Grundstücks, die jährlichen Abgaben für Wasser, Abwasser, Strom, Heizung, Kehricht, Strassen- und Gebäudereinigung, Beleuchtung und Heizung von Vorräumen, Treppenhaus, Kellerräumen und Estrich. Bei vermieteten Immobilien könnten derartige Betriebskosten auf den Mieter überwältzt werden, was an der Qualifikation als Betriebskosten jedoch nichts ändere. Der Hauseigentümer könne umgelegte Betriebskosten steuerlich nicht mehr als eigene Aufwendungen geltend machen, wohl aber alle nicht umgelegten tatsächlichen Betriebskosten. Dementsprechend sei den Pflichtigen in den angefochtenen Einspracheentscheiden die bei den Liegenschaften ...strasse 32/36/38 und ...strasse 17 angefallenen Hauswart-/Treppenhausreinigungskosten als abzugsfähige eigene Betriebskosten gewährt worden. Ebenso müssten die streitbetreffenden, nicht auf die Mieter umgelegten weiteren Betriebskosten als eigene Betriebskosten von den Mieterträgen zum Abzug zugelassen werden. Für diese Sichtweise spreche auch Rz. 39 der Weisung des Regierungsrates an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 2009 vom 12. August 2009. Danach fielen "Vergütungen der Mieter für Heizung, Warmwasser, Treppenhausreinigung, Empfangsgebühren für Radio und Fernsehen, Gebühren für die Kehrichtentsorgung sowie Gebühren für Wasser, Abwasser und für die Abwasserbeseitigung" bei der Ermittlung des Ertragswerts von Mehrfamilienhäusern ausser Betracht. Das Merkblatt 2006 zähle in lit. K ("Abgrenzungskatalog") die Arten von abzugsfähigen Unterhaltskosten beispielhaft und nicht abschliessend auf. 2 DB.2012.57 2 ST.2012.66

- 8 - Das breite Spektrum von abzugsfähigen Unterhaltskosten schaffe eine hinreichend klare Abgrenzung von Betriebskosten. Diese könnten somit nicht Gegenstand des Nettoertrags bilden, der Grundlage für den Pauschalabzug sei. Satz 6 von Rz. 51 des Merkblatts 2006 sei offensichtlich widersprüchlich. Mit den üblicherweise separat in Rechnung gestellten Nebenaufwendungen seien allein die Betriebskosten gemeint, denn Unterhaltskosten könnten nicht auf die Mieter umgelegt werden. Die Pflichtigen hätten den Mietern einzig die Betriebskosten für die Heizung und das Warmwasser als

Nebenaufwendungen separat in Rechnung gestellt, nicht aber die weiteren Betriebskosten im Umfang von Fr. 11'482.- bzw. Fr. 11'100.-. Letztere seien unausgeschieden im Nettomietzins enthalten gewesen. Unter diesen Umständen erweise sich die Verweigerung des Abzugs durch die Vorinstanz als wirtschaftlich unhaltbar und somit als gesetzwidrig. In ihrer Replik halten die Pflichtigen am Standpunkt fest, dass bei Aufwendungen an Immobilien hinsichtlich der Abzugsfähigkeit zwischen Unterhalts- und Betriebskosten unterschieden werden müsse. Dass Art. 1 Abs. 1 lit. a LKV EStV diese vermische, sei verfassungswidrig. Der pauschale Unterhaltskostenabzug solle von Gesetzes wegen nur die eigentlichen Unterhaltskosten abdecken, wie sie auch im effektiven Umfang geltend gemacht werden könnten. Daneben bleibe Raum für den "vorgängigen" Abzug der eigentlichen Betriebskosten. bb) Dem hält das kantonale Steueramt in der Beschwerde-/Rekursantwort entgegen, es treffe nicht zu, dass allein die vertraglich als Nebenkosten ausgeschiedenen Betreffnisse abgezogen werden könnten. Vielmehr habe die Amtsstelle im Einklang mit der Weisung 2006 vor der Ermittlung der Unterhaltspauschale die verbrauchsabhängigen Kosten der Mieter für Heizung, Warmwasser und Treppenhausreinigung vom Bruttomietzins ertrag samt Nebenkosten subtrahiert. Dies gelte unabhängig von der Gestaltung der Mietverträge. Es frage sich einzig, ob Kosten für Kehrichtgrundgebühren, Gebühren für Wasser, Kanalisation und TV zur Ermittlung der massgebenden Nettojahresmiete abgezogen werden könnten oder ob diese Kosten mit den übrigen effektiven Unterhaltsaufwendungen geltend zu machen bzw. mit der Wahl des Pauschalabzugs abgegolten seien. Aufgrund der für den Kanton Zürich verbindlichen Regelung in Art. 1 Abs. 1 lit. a LKV EStV zählten die Betriebskosten zu den Unterhaltskosten. Entgegen der Auffassung der Pflichtigen finde also keine Unterscheidung zwischen Unterhalts- und Betriebskosten statt. Das Merkblatt 2006 nehme auf 2 DB.2012.57 2 ST.2012.66

- 9 - diese bundesrechtliche Vorgabe Bezug. Die Vertragsfreiheit ermögliche es dem Hauseigentümer, gewisse Nebenkosten auf den Mieter zu überwälzen. Das Steuerrecht habe sicherzustellen, dass alle Eigentümer unabhängig vom Umfang der Überwälzung gleich behandelt würden. Daher berechne sich der steuerbare Liegenschaftenertrag wie folgt: Bruttojahresertrag samt Nebenkosten abzüglich Kosten für Heizung, Warmwasser und Treppenhausreinigung. Letztere würden üblicherweise auf die Mieter überwälzt. Die übrigen (Neben-)Kosten stellten Unterhalt dar und seien mit entsprechendem Nachweis entweder effektiv oder pauschal geltend zu machen. Der Antrag der Pflichtigen laufe darauf hinaus, dass Unterhaltskosten zunächst effektiv und anschliessend noch – wenn auch auf der Grundlage eines reduzierten Liegenschaftsertrags – pauschal geltend gemacht werden könnten. Dadurch ergäbe sich eine unzulässige Kumulation von effektiven Kosten und Pauschale; letztere decke sämtliche ordentliche Kosten ab. Zahlungen der Mieter für Heizung, Warmwasser und Treppenhausreinigung seien nur steuerbar, wenn sie die tatsächlichen Aufwendungen des Vermieters überstiegen. Falls diese Positionen im Mietzins inbegriffen seien, könnten die tatsächlichen Auslagen vorweg von den Mietzinseinnahmen abgezogen werden. Hingegen sei kein Abzug für die darüber hinaus geltend gemachten Auslagen (Betriebskosten) wie Empfangsgebühren für Radio und Fernsehen, Gebühren für die Kehrichtentsorgung, Wasser, Abwasser und Abwasserreinigung zulässig. In der Duplik hält das kantonale Steueramt an diesem Standpunkt fest.

E. 4

a) Inwiefern Unterhaltskosten für Liegenschaften bei den Einkommenssteuern abziehbar sind, kommt den Kantonen kein Spielraum zu. Diese Kosten gehören zu den in Art. 9 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Steuerharmonisierung vom 14. Dezember 1990 (StHG) umschriebenen Gewinnungskosten; nach Absatz 4 des selben Artikels sind andere Abzüge als die in Art. 9 StHG genannten unzulässig. Der Begriff der Unterhaltskosten kann unter dem Geltungsbereich des Steuerharmonisierungsgesetzes im kantonalen Recht nicht anders ausgelegt werden als auf dem Gebiet der direkten Bundessteuer. Eine andere Auslegung würde dem Anliegen der vertikalen Steuerharmonisierung zuwiderlaufen und die mit dem Erlass des Steuerharmonisierungsgesetzes angestrebte Vereinfachung der Rechtsanwendung vereiteln (BGE 123 II 218 E. 1c S. 223 = ASA 66, 306 = StE 1997 B 25.6 Nr. 30 = StR 52, 354; BGE 128 II 66 E. 4b S. 71 f.; BGr, 2A.480/2004 = StE 2005 A 23.1 Nr. 10; ZStP 2005, 404; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 32 N 62 DBG). 2 DB.2012.57 2 ST.2012.66

- 10 - Nach dem Gesagten ist für die Beantwortung der Frage, welcher Nettobetrag Grundlage für die Berechnung des Pauschalabzugs für Unterhaltskosten bildet, auf die in E. 2 Ingress und E. 2a aufgeführten Bestimmungen des Bundesrechts abzustellen. Die von den Parteien angerufenen Vorschriften des kantonalzürcherischen Rechts wie auch die Regelungen anderer Kantone haben keine selbstständige Bedeutung, sondern dienen nur der Auslegung des Bundesrechts. b) Nach dem klaren Wortlaut von Art. 1 Abs. 1 lit. a LKV EStV fallen die Betriebskosten unter die Unterhaltskosten. Rechtsprechung und Lehre haben dieser Zuordnung bisher nicht widersprochen (BGr, 8. November 2012, 2C_393/2012 + 2C_394/2012, E. 2, 3. Februar 2010, 2C_453/2009, E. 3; Markus Reich, Steuerrecht, 2. A., 2012, § 13 N 83 ff.; Dieter Egloff, in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. A., 2009, § 39 N 53 ff.; Bernhard Zwahlen, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 32 N 21). Gemäss Richner/Frei/Kaufmann/Meuter (Art. 32 N 42 DBG) zählen zum Oberbegriff der Unterhaltskosten die Instandhaltungs-/Betriebskosten, die Instandstellungs-/Ersatzanschaffungskosten und die Verwaltungskosten. c) Wie in E. 2a festgehalten, hat der Bundesrat die ihm durch Art. 32 Abs. 4 DBG übertragene Kompetenz zur Regelung eines Pauschalabzugs mit Erlass der Liegenschaftskostenverordnung teilweise selbst ausgeschöpft und teilweise an die EStV delegiert, welche in ihrer gleichzeitig erlassenen gleichnamigen Verordnung den Begriff der abziehbaren Kosten näher definiert hat. Dass der Pauschalabzug entgegen der Auffassung der Pflichtigen auch die Betriebskosten mitumfasst, entspricht einhelliger Rechtsprechung und Lehre (Reich, § 13 N 91; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 32 N 31 DBG und § 30 N 30 StG; Egloff, § 39 N 113 und 116; Zwahlen, Art. 32 N 31). Sind die Nebenkosten im Mietzins pauschal inbegriffen, so bemisst sich die Unterhaltspauschale nach zürcherischer (wie auch nach aargauischer; Egloff, § 39 N 113) Praxis an den nicht ausgeschiedenen Bruttoeinnahmen des Vermieters (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 30 N 29). d) Die Abgrenzung zwischen Unterhaltskosten, die nach dem in E. 2 Gesagten vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden können, und wertvermehrenden Aufwendungen, die laut § 221 Abs. 1 StG als Anlagekosten bei der Ermittlung der Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigen sind, sowie nicht abzugsfähigen Lebens-

- 11 - haltungskosten (Art. 34 DBG, § 33 StG) folgt letztlich nicht einer sachlogischen Ordnung, sondern ist durch verschiedene Wertungen des Gesetzgebers und die Rechtsprechung geprägt. Weil jedes Gebäude individuell ist und viele bauliche Massnahmen

Elemente von Wertvermehrung, Unterhalt und Lebenshaltung verbinden, müssen sie gesondert gewürdigt werden. Bei der Ausgestaltung des Einkommens- und Vermögenssteuerrechts als eines Massenfallrechts hat der Gesetzgeber auf die Praktikabilität zu achten. Mit der Möglichkeit des Pauschalabzugs anstelle des für die Pflichtigen wie die Steuerbehörden arbeitsintensiven Nachweises der effektiven Aufwendungen haben der Bund und der Kanton Zürich eine für die Rechtsanwendung einfache Lösung geschaffen. Weil die Steuerpflichtigen für jedes Jahr die Abzugsmethode neu wählen können – sog. Wechselpauschale (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 32 N 32 DBG und § 30 N 31 StG) –, ist Gewähr dafür geboten, dass sie – mindestens – die ihnen tatsächlich erwachsenen Unterhaltsaufwendungen auch einkommensmindernd geltend machen können. Die Bemessung des Pauschalabzugs auf 20% des Bruttomietetrags/-mietwerts für mehr als zehnjährige Gebäude (Art. 2 LKV) bzw. im Kanton Zürich auch für jüngere Liegenschaften (Merkblatt 2006, Rz. 51; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 30 N 29) erscheint erfahrungsgemäss als eher grosszügig. Aus diesem Grund wie auch wegen des Praktikabilitätsanfordernisses drängt sich die von den Pflichtigen verlangte Differenzierung bei der Berechnung des Pauschalabzugs nicht auf. Weil die Steuerpflichtigen wie gesagt in jeder Steuerperiode zwischen der Pauschale und den tatsächlichen Unterhaltskosten wählen können, ist der Einwand der Rechtsungleichheit unbegründet. Die Pflichtigen vermögen nicht darzulegen, dass an dieser langjährigen Praxis in Rechtsprechung und Lehre Kritik erwachsen ist. Für eine Differenzierung der Rechtsprechung in der von den Pflichtigen beantragten Weise besteht daher kein hinreichender Anlass. Diese Erwägungen führen zur Abweisung von Beschwerde und Rekurs.

E. 5

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten den Beschwerdefüh- rern/Rekurrenten aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; § 151 Abs. 1 StG) und muss ih- nen eine Parteientschädigung versagt bleiben (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezem- ber 1968 sowie § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997). 2 DB.2012.57 2 ST.2012.66

- 12 -

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