

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2014.136 vom 10. November 2014

ZH Steuerrekursgericht, 2014-11-10, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2014.136

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2014.136 du 10 novembre 2014

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2014.136 del 10 novembre 2014

Regeste

Mietertrag, Unterhaltskosten, Pauschalabzug, Vermögenssteuerwert. Grundlage für die Ermittlung des Pauschalabzugs für Unterhaltskosten bilden die Brutto-Mietzinseinnahmen abzüglich der mietvertraglich bestimmten Nebenkosten (und nicht sämtlicher Betriebskosten). Analog verhält es sich bei der formelmässigen Ermittlung des Vermögenssteuerwerts (vgl. StRG, 18. Januar 2013, DB.2012.57 + ST.2012.66, bestätigt durch VGr, 2. April 2014, SB.2013.00014 + 00015).

Erwägungen

E. 2

ST.2014.165

- 5 - im Widerspruch habe das kantonale Steueramt nur einen Teil der Nebenkosten zum Abzug zugelassen und so einen überhöhten Vermögenssteuerwert festgesetzt. c) Dem hält das kantonale Steueramt in der Beschwerde-/Rekursantwort entgegen, dass im Interesse der Gleichbehandlung aller Grundeigentümer ungeachtet der konkreten Ausgestaltung des Mietvertrags vom Brutto-Mietertrag auszugehen und von diesem die Kosten der Mieter für Heizung, Warmwasser und Treppenhausreinigung abzuziehen seien. Alle übrigen (Neben-)Kosten stellten Unterhalt dar und könnten – effektiv oder pauschal – als Unterhaltskosten geltend gemacht werden. In einem ähnlichen Fall habe das Steuerrekursgericht mit Entscheid vom 18. Januar 2013 (vom Verwaltungsgericht bestätigt am 2. April 2014) lediglich die genannten Kosten vor dem Pauschalabzug zum Abzug zugelassen. Die Aufzählung in der genannten Rz. 39 der Weisung 2009 sei als abschliessend zu verstehen. Im Gegensatz zur früheren Weisung vom 19. März 2003 könnten neben den Kosten für Heizung, Warmwasser und Treppenhausreinigung auch solche für Radio/TV-Empfangsgebühren, Kehrrichtensorgebühren sowie Gebühren für Wasser, Abwasser und Abwasserreinigung abgezogen werden. Weitergehende Abzüge seien jedoch nicht vorgesehen.

E. 3

a) Kraft Art. 21 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) und des gleich lautenden § 21 Abs. 1 lit. a des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) sind alle Einkünfte aus Vermietung steuerbar. Dies gilt zunächst für die vertraglich vereinbarten Mietzinsen, ferner auch für allfällige Neben- oder Sonderleistungen des Mieters. Hingegen bilden die für Nebenkosten geleisteten Entschädigungen, insbesondere jene für Heizung, Warmwasser und Treppenhausreinigung, nicht Bestandteil des massgebenden Brutto-Mietertrags, sofern sie die tatsächlichen Aufwendungen nicht übersteigen. Sind diese Entschädigungen in den

Mietzins eingeschlossen, dürfen die Mieteinnahmen um diese Aufwendungen gekürzt werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DGB, 2. A., 2009, Art. 21 N 48 f. DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 21 N 35 f. StG; Bernhard Zwahlen, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 21 N 7 DBG). Die Unterhaltskosten hat nach Art. 256b OR der Vermieter zu tragen. Demgegenüber können Nebenkosten laut Art. 257a Abs. 2 OR nach Massgabe einer beson- 2 DB.2014.136 2 ST.2014.165

- 6 - deren Vereinbarung auf den Mieter abgewälzt werden. Bei Wohn- und Geschäftsräumen gelten als Nebenkosten die tatsächlichen Aufwendungen des Vermieters für Leistungen, die mit dem Gebrauch zusammenhängen, wie Heizungs-, Warmwasser- und ähnliche Betriebskosten, sowie für öffentliche Abgaben, die sich aus dem Gebrauch der Sache ergeben (Art. 257b Abs. 1 OR). b) Nach Kenntnis des Steuerrekursgerichts entspricht das Vorgehen des kantonalen Steueramts zur Ermittlung des steuerbaren Mietertrags im Veranlagungs-/ Einschätzungsentscheid der ständigen Verwaltungspraxis. Wenn die in E. 2a genannten Nebenkosten unmittelbar vom Brutto-Mietertrag abgezogen werden, während weitere Positionen als Unterhalt geltend gemacht werden müssen, ist im Ergebnis gewährleistet, dass alle vom Grundeigentümer für die Mietsache vorgenommenen Aufwendungen im Netto-Mietertrag berücksichtigt sind. Daran ändert nichts, wenn Nebenkosten, Unterhalts- und Verwaltungskosten anders aufgeteilt würden. Dies räumen die Pflichtigen mit Bezug auf die Liegenschaft ...strasse 12/14/16 in D denn auch ausdrücklich ein.

E. 4

a) Gemäss Art. 25 DBG bzw. § 25 StG werden zur Ermittlung des Reineinkommens die gesamten steuerbaren Einkünfte um die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge vermindert. Dazu gehören nach Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG bzw. § 30 Abs. 2 Satz 1 StG bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte. Nach Lehre und Rechtsprechung sind unter Unterhaltskosten Aufwendungen zu verstehen, deren Ziel nicht die Schaffung neuer, sondern die Erhaltung bisheriger Werte ist und die in längeren oder kürzeren Zeitabständen wiederkehren (Richner/Frei/ Kaufmann/Meuter, Art. 32 N 35 ff. DBG und § 30 N 36 ff. StG). b) Gestützt auf Art. 32 Abs. 4 DBG hat der Bundesrat am 24. August 1992 die Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der Direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung [LKV]; SR 642.116) erlassen. Laut deren Art. 1 können bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden (Abs. 1). Anstelle der tatsächlichen Kosten und Prämien kann der Pflichtige gemäss 2 DB.2014.136 2 ST.2014.165

- 7 - Art. 2 Abs. 1 einen Pauschalabzug geltend machen. Dieser beträgt nach Abs. 2 der nämlichen Bestimmung je nach Alter des Gebäudes zu Beginn der Steuerperiode 10% oder 20% vom "Brutto-Mietertrag bzw. -Mietwert". Die bundesrätliche Verordnung wurde am gleichen Tag durch die Verordnung der Eidg. Steuerverwaltung (EStV) über die abziehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer ergänzt (Liegenschaftskostenverordnung EStV [LKV EStV]; SR 642.116.2). Letztere definiert die abziehbaren Kosten in Art. 1 Abs. 1 wie folgt: a. Unterhaltskosten: 1. Auslagen für Reparaturen und Renovationen, die nicht wertvermehrnde Aufwendungen

darstellen; 2. Einlagen in den Reparatur- oder Erneuerungsfonds ... von Stockwerkeigentümergeinschaften, sofern diese Mittel nur zur Bestreitung von Unterhaltskosten für die Gemeinschaftsanlagen verwendet werden; 3. Betriebskosten: Wiederkehrende Gebühren für Kehrichtentsorgung (nicht aber Gebühren, die nach dem Verursacherprinzip erhoben werden), Abwasserentsorgung, Strassenbeleuchtung und -reinigung; Strassenunterhaltskosten; Liegenschaftssteuern, die als Objektsteuern gelten; Entschädigungen an den Hauswart; Kosten der gemeinschaftlich genutzten Räume, des Lifts usw., soweit der Hauseigentümer hierfür aufzukommen hat. b. Versicherungsprämien: Sachversicherungsprämien für die Liegenschaft (Brand-, Wasserschäden-, Glas- und Haftpflichtversicherungen) c. Kosten der Verwaltung: Auslagen für Porto, Telefon, Inserate, Formulare, Betreibungen, Prozesse, Entschädigungen an Liegenschaftsverwalter usw. (nur die tatsächlichen Auslagen, keine Entschädigung für die eigene Arbeit des Hauseigentümers). c) Im Kanton Zürich war in der vorliegend betroffenen Steuerperiode 2012 das Merkblatt Liegenschaftenunterhalt 2009 zu beachten. Darin werden neben den Unterhaltskosten (Rz. 19 ff.) die "Betriebskosten einschliesslich Versicherungsprämien" aufgeführt und ihre Abzugsfähigkeit wie folgt umschrieben: Rz. 19: Betriebskosten sind Aufwendungen, die mit dem Besitz einer Liegenschaft wirtschaftlich oder rechtlich verknüpft sind. Rz. 20: Folgende Kosten können sowohl bei vermieteten wie auch bei selbstgenutzten Liegenschaften in Abzug gebracht werden: - jährliche Prämien für Versicherungen gegen Sachschaden (Brand, Wasser und Glas) und Haftpflicht (Gebäude); - Beiträge für den Strassenunterhalt, Strassenbeleuchtung und -reinigung und Dolenreinigung; 2 DB.2014.136 2 ST.2014.165

- 8 - - Einlagen in den Reparatur- oder Erneuerungsfonds ... von Stockwerkeigentümergeinschaften, sofern diese Mittel nur zur Bestreitung von Unterhaltskosten für die Gemeinschaftsanlagen verwendet werden; - Ausgaben für nachträglich erstellte Luftschutzbauten ... - Ausgaben für bauliche Massnahmen, welche auf behördliche Auflage hin vorgenommen werden, sofern die behördliche Anordnung auf eine Änderung der öffentlich-rechtlichen Vorschriften zurückzuführen ist und aus der auferlegten baulichen Vorkehr keine Wertvermehrung resultiert; - den Erträgen aus Liegenschaften gegenüberstehende Baurechtszinsen. Rz. 21: Bei vermieteten Liegenschaften können im Weiteren die folgenden Kosten geltend gemacht werden: - Mit dem Grundbesitz verbundene jährliche Abgaben: Grundgebühren für Wasser, Abwasser, Entwässerung, Strom, Erdgas, Fernheizung, Kehricht und Feuerschau, soweit diese Kosten nicht auf den Mieter überwält, sondern vom Eigentümer getragen werden; - Verbrauchskosten, soweit diese Kosten nicht auf den Mieter überwält, sondern vom Eigentümer getragen werden; - Kosten für Vermietung, Erhebung der Mietzinse, Betreibungen, Ausweisungen und Prozesse mit Mietern; - Ausgaben für Reinigung, Beleuchtung und Heizung von Vorräumen, Treppenhäusern, Kellerräumen und Estrich in Miethäusern, soweit diese Kosten vom Hauseigentümer bestritten werden. d) Inwiefern Unterhaltskosten für Liegenschaften bei den Einkommenssteuern abziehbar sind, kommt den Kantonen kein Spielraum zu. Diese Kosten gehören zu den in Art. 9 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Steuerharmonisierung vom 14. Dezember 1990 (StHG) umschriebenen Gewinnungskosten; nach Absatz 4 desselben 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 Steuerharmonisie-

rungsgesetzes angestrebte Vereinfachung der Rechtsanwendung vereiteln (BGE 123 II 218 E. 1c S. 223 = ASA 66, 306 = StE 1997 B 25.6 Nr. 30 = StR 1997, 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). Nach dem Gesagten ist für die Beantwortung der Frage, welcher Nettobetrag Grundlage für die Berechnung des Pauschalabzugs für Unterhaltskosten bildet, auf die in E. 4a und E. 4b aufgeführten Bestimmungen des Bundesrechts abzustellen. Die Vorschriften des kantonalzürcheri- 2 DB.2014.136 2 ST.2014.165

- 9 - schen Rechts wie auch die Regelungen anderer Kantone haben keine selbstständige Bedeutung, sondern dienen nur der Auslegung des Bundesrechts. e) 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; BGr, 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.; Zwahlen, Art. 32 N 21 DBG). Gemäss Richner/Frei/Kaufmann/Meuter (Art. 32 N 42 DBG) zählen zum Oberbegriff der Unterhaltskosten die Instandhaltungs-/Betriebskosten, die Instandstellungs-/Ersatzanschaffungskosten und die Verwaltungskosten. f) Wie in E. 4b 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 StG). g) Im Licht dieser Grundsätze hat das Steuerrekursgericht im Entscheid DB.2012.57 + ST.2012.66 vom 18. Januar 2013 (vom Verwaltungsgericht bestätigt mit Urteil SB.2013.00014 + 00015 vom 2. April 2014) erkannt, dass als Grundlage für die Berechnung des Pauschalabzugs für Unterhaltskosten nur die mietvertraglich als Nebenkosten ausgeschiedenen und nicht sämtliche Betriebskosten von den Bruttomietzinseinnahmen abzuziehen seien. Davon ist das kantonale Steueramt zutreffend auch im vorliegenden Fall ausgegangen. 2 DB.2014.136 2 ST.2014.165

- 10 - h) Anzumerken bleibt, dass der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung des Einkommens- und Vermögenssteuerrechts, einem Massenfallrecht, auf die Praktikabilität zu achten hat. 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 Brutto- mietetrags/-mietwerts für mehr als zehnjährige Gebäude (Art. 2 LKV) bzw. im Kanton Zürich auch für jüngere Liegenschaften (Merkblatt Liegenschaftenunterhalt 2009, Rz. 45; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 30 N 29 StG) erscheint erfahrungsgemäss als eher grosszügig. Aus diesem Grund wie auch wegen des Praktikabilitätsanforderungs drängt sich die von den Pflichtigen verlangte Differenzierung bei der Berechnung des Pauschalabzugs nicht auf. Angesichts der Wahlmöglichkeit für jede Steuerperiode kann auch von einer rechtsungleichen Behandlung der Steuerpflichtigen nicht gesprochen werden. Schliesslich vermögen die Pflichtigen nicht darzulegen, dass an dieser langjährigen Praxis in Rechtsprechung und Lehre Kritik erwachsen ist. Für eine Änderung der Rechtsprechung in der von den Pflichtigen beantragten Weise besteht daher kein hinreichender Anlass.

E. 5

a) Das Vermögen wird gemäss § 39 Abs. 1 StG – von hier nicht interessierenden Ausnahmefällen abgesehen – grundsätzlich zum Verkehrswert bewertet. Der Verkehrswert eines Vermögensrechts entspricht dem Preis, der dafür im gewöhnlichen Geschäftsverkehr am massgebenden Bewertungsstichtag mutmasslich zu erzielen gewesen bzw. den ein Käufer unter normalen Umständen zu zahlen bereit wäre (RB 1984 Nr. 65; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 39 N 5 StG; Zigerlig/Jud, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 14 N 1 StHG). Der Grundsatz der Bewertung zum Verkehrswert gilt dabei insbesondere auch für das unbewegliche Vermögen. Nachdem das Bundesgericht eine frühere Version von § 39 Abs. 3 StG, wonach unbewegliches Vermögen in der Regel zu lediglich 60% des Marktwerts zu bewerten sei, für verfassungswidrig erklärt hatte (BGE 124 I 145 = ZStP 2 DB.2014.136 2 ST.2014.165 - 11 - 1998, 221 = StE 1998 A 23.1 Nr. 1), bestimmt die daraufhin am 8. Januar 2001 revidierte Fassung von § 39 StG: "(Abs. 1 und 2 unverändert) 3Der Regierungsrat erlässt die für eine gleichmässige Bewertung von Grundstücken notwendigen Dienstanweisungen. Es kann eine schematische, formelmässige Bewertung vorgesehen werden, wobei jedoch den Qualitätsmerkmalen der Grundstücke, die im Falle der Veräusserung auch den Kaufpreis massgeblich beeinflussen würden, angemessene Rechnung zu tragen ist. Die Formel ist so zu wählen, dass die am oberen Rand der Bandbreite liegenden Schätzungen nicht über dem effektiven Marktwert liegen. 4Führt in Einzelfällen die formelmässige Bewertung dennoch zu einem höheren Vermögenssteuerwert, ist eine individuelle Schätzung vorzunehmen und dabei ein Wert von 90 Prozent des effektiven Marktwerts anzustreben."

b) Gestützt auf §§ 21 Abs. 2, 39 Abs. 3 und 4 sowie 40 StG hat der Regierungsrat am 12. August 2009 die Weisung 2009 festgesetzt. Der Ertragswert von Mehrfamilienhäusern ist nach Rz. 38 der Weisung anhand der kapitalisierten Mietzinsen festzulegen. Laut Rz. 39 der Weisung bestimmt sich der Ertrag nach der Gesamtheit der von den Mietern geleisteten Entschädigungen. Soweit Mieter vertraglich zur Übernahme von üblicherweise vom Eigentümer zu tragenden Unterhaltskosten und Abgaben verpflichtet worden sind, muss der Wert dieser Leistungen zum vereinbarten Mietzins hinzugezählt werden. Ausser Betracht fallen Vergütungen der Mieter für Heizung, Warmwasser, Treppenhausreinigung, Empfangsgebühren für Radio und Fernsehen, Gebühren für die Kehrrichtentsorgung sowie Gebühren für Wasser, Abwasser und die Abwasserreinigung. c) Entsprechend dem in E. 4 Gesagten wird die formelmässige Ermittlung des Vermögenssteuerwerts von Mehrfamilienhäusern in ständiger Praxis im Einklang mit Rz. 38 ff. der Weisung vorgenommen. Dies ist auch im vorliegenden Fall geschehen. Wie bei der Festlegung der

Basis für die pauschal ermittelten Unterhaltskosten besteht auch mit Bezug auf den Vermögenssteuerwert kein Anlass für eine Praxisänderung. Die – von den Pflichtigen nicht behauptete – Gefahr einer Überbesteuerung ist schon deswegen als gering zu veranschlagen, weil ein Grundeigentümer nach der Gerichts- praxis befugt ist, eine individuelle Verkehrswertschätzung durch ein Expertengutachten zu verlangen. Davon geht denn auch § 39 Abs. 4 StG aus (vgl. Richner/Frei/ Kaufmann/Meuter, § 39 N 53 i.V.m. § 21 N 87 StG). Allgemein zeigt die Erfahrung des Steuerrekursgerichts, dass die Formelwerte einer gutachterlichen Überprüfung im Ein- 2 DB.2014.136 2 ST.2014.165

- 12 - zelfall regelmässig standhalten. Mithin lassen sich auch die streitbetroffenen Vermögenssteuerwerte nicht beanstanden. Diese Erwägungen führen zur Abweisung von Beschwerde und Rekurs.

E. 6

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).

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