

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2020.211 vom 28. Januar 2022

ZH Steuerrekursgericht, 2022-01-28, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2020.211

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2020.211 du 28 janvier 2022

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2020.211 del 28 gennaio 2022

Regeste

Direkte Bundessteuer: Nichteintreten mangels Beschwer. Staats- und Gemeindesteuern: Gewährung der Abzüge für Fahrten und auswärtige Verpflegung, da die Pflichtigen die Existenz von ausserkantonalen Büroräumlichkeiten nachgewiesen haben und auf die Benutzung eines privaten Motorfahrzeugs angewiesen sind. Die Pflichtigen deklarierten vor Steuerrekursgericht weitere Einnahmen, welche ihnen als geldwerte Leistung aufgerechnet werden müssen, da sie die Parkplätze ihrer Wohnliegenschaft an ihre Firma vermieteten und diese sie ihnen für den Privatgebrauch unentgeltlich zur Verfügung stellt (keine geschäftsmässige Begründetheit des Aufwands bei der Firma). Die Weisung der Finanzdirektion betr. Härtefälle ist auf dem Modellfall des Rentners zugeschnitten, der Aufgrund eines unvorhersehbaren Härtefalls seine Liegenschaft bei voller Versteuerung des Eigenmietwerts allenfalls veräussern müsste. Sie ist im Fall der Pflichtigen nicht anwendbar. Zudem erweist sich die Weisung als gesetzes- und verfassungswidrig, so dass ihr ohnehin die Anwendung zu versagen ist.

Erwägungen

E. 1

A,

E. 2

B, Beschwerdeführer/ Rekurrenten, gegen Kanton Zürich, Beschwerde-/ Rekursgegner, vertreten durch das kant. Steueramt, Division Süd, Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich, betreffend Direkte Bundessteuer 2018 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2018

- 2 - hat sich ergeben: A. In ihrer Steuererklärung 2018 deklarierten A und B (nachfolgend der bzw. die Pflichtige, zusammen die Pflichtigen) steuerbare Einkünfte von Fr. 0.- und ein steuerbares Vermögen von Fr. 61'400.-. Das kantonale Steueramt veranlagte sie am 8. Juni 2020 für die direkte Bundessteuer 2018 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 27'800.- bzw. schätzte sie für die Staats- und Gemeindesteuern 2018 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 32'900.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 61'000.- ein. B. Hiergegen erhoben die Pflichtigen am 29. Juni 2020 Einsprache und beantragten im Wesentlichen die Gewährung einer Frist bis 30. September 2020 zur Einreichung einer rektifizierten Steuererklärung. Dies sei nötig, weil die Jahre 2017 und 2018 im Unternehmen hätten korrigiert werden müssen. Die Frist wurde ihnen am 8. Juli 2020 gewährt. Mit Rektifikat vom 28. September 2020 deklarierten die Pflichtigen steuerbare Einkünfte sowie ein steuerbares Vermögen von Fr. 0.-. Mit Einspracheentscheiden vom 12. Oktober 2020 veranlagte das kantonale Steueramt die Pflichtigen für die direkte Bundessteuer 2018 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 27'400.- bzw. schätzte sie

für die Staats- und Gemeindesteuern 2018 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 32'500.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.- ein. Gegenüber der Steuererklärung nahm das kantonale Steueramt folgende Korrekturen vor: ■ Gewährung des Pauschalabzugs anstatt der geltend gemachten effektiven Liegenschaftsunterhaltskosten ■ Streichung des Härtefalleinschlags auf den Eigenmietwert ■ Streichung der Verpflegungs- und Fahrtkostenabzüge beider Pflichtigen. Begründet wurde die Streichung der Verpflegungs- und Fahrtkosten damit, dass ein auswärtiger Arbeitsplatz in C bzw. D nicht nachgewiesen worden sei. 1 DB.2020.211 1 ST.2020.246

- 3 - C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 19. November 2020 beantragten die Pflichtigen eine deklarationsgemässe Einschätzung, namentlich die Akzeptierung der Verpflegungskosten und Fahrtkosten beider Pflichtigen sowie des Härtefalleinschlags auf dem Eigenmietwert. Der Abzug der effektiven Liegenschaftsunterhaltskosten wurde nicht beantragt. Das kantonale Steueramt schloss mit Beschwerde- und Rekursantwort vom

E. 3

Betreffend die geltend gemachten Berufsauslagen ist streitig, wo sich der Arbeitsort der Pflichtigen befindet. Während die Pflichtigen verfechten, ihr Arbeitsort befinde sich am jeweiligen Sitz der E AG (bis Ende Mai 2018 an der ...strasse in D, ab 1. Juni 2018 an der ...strasse in C), vertritt das kantonale Steueramt die Meinung, sie würden ihrer Arbeit an ihrem Wohnort nachgehen. Die E AG ist eine 100%-ige Tochtergesellschaft der F AG, deren Alleinaktionäre die Pflichtigen sind. Einziges Organ der E AG ist der Pflichtige. a) aa) Unselbstständigerwerbende können nach § 26 Abs. 1 lit. a StG (in der Fassung vom 24. April 2017, in Kraft seit 1. Januar 2018) die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte abziehen, allerdings nur bis zu einem Maximalbetrag von Fr. 5'000.- pro Jahr. bb) Gemäss Ziff. I.1. der Verfügung der Finanzdirektion über die Pauschalierung von Berufsauslagen Unselbstständigerwerbender bei der Steuereinschätzung unter Berücksichtigung der Aus- und Weiterbildungskosten vom 19. April 2018 (Verfügung der Finanzdirektion) können als notwendige Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte die Auslagen für die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel abgezogen werden. Die Kosten für das private Motorfahrzeug können nur ausnahmsweise geltend gemacht werden, namentlich unter anderem wenn ein öffentliches Verkehrs-

1 DB.2020.211 1 ST.2020.246

- 6 - mittel fehlt (mithin, wenn die Wohn- oder Arbeitsstätte von der nächsten Haltestelle mindestens 1 km entfernt ist oder bei Arbeitsbeginn oder -ende kein öffentliches Verkehrsmittel fährt) und/oder wenn sich mit dem privaten Motorfahrzeug eine Zeitersparnis von über einer Stunde (gemessen von der Haustüre zum Arbeitsplatz und zurück) ergibt. Nur in diesen Fällen gelten Autofahrkosten als notwendig im Sinn von § 26 Abs. 1 lit. a StG und ist der Steuerpflichtige berechtigt, für die Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte mit dem Auto 70 Rappen pro Fahrkilometer (allerdings nur bis zum gesetzlichen Höchstbetrag) in Abzug zu bringen. b) Gemäss § 26 Abs. 1 lit. b StG stellen ferner die notwendigen Kosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte abzugsfähige Berufskosten dar. Die Pauschale für die Mehrkosten bei auswärtiger Verpflegung beträgt Fr. 7.50 pro Tag (Fr. 1'600.- pro Jahr), wenn der Arbeitgeber die Verpflegung verbilligt. Wenn die Verpflegungskosten voll zulasten des Arbeitnehmers gehen beträgt die Pauschale Fr. 15.- pro Arbeitstag (Fr. 3'200.- pro Jahr). Die Kosten sind nur dann notwendig, wenn die Dauer der Arbeitspause die Heimkehr nicht ermöglicht (vgl. Verfügung der Finanzdirektion Ziff. I.2; StRG, 15. Februar 2018, ST.2017.242). c) aa) Das kantonale Steueramt führt aus,

sowohl in der Steuererklärung 2017 als auch in der ursprünglichen Steuererklärung 2018 seien bei den Berufsauslagen die maximalen Ansätze für auswärtige Verpflegungsmehrkosten, jedoch keine Fahrauslagen geltend gemacht worden. Gemäss den Lohnausweisen der Pflichtigen bestünden keine Geschäftsfahrzeuge, weshalb die Zurücklegung des Arbeitswegs aus den Steuererklärungen nicht ersichtlich gewesen sei. Die Einkommenshöhe von netto je Fr. 24'492.- pro Ehegatte liesse zudem nicht ohne Weiteres auf ein Vollzeitpensum und damit auf das Zustehen der Maximalabzüge schliessen. Aus diesen Gründen seien im Vorjahr die geschäftlichen Mietverträge sowie die Jahresrechnungen mit den verbuchten Mietaufwänden der Gesellschaft der Pflichtigen einverlangt worden, um deren tatsächlichen Arbeitsort bestimmen zu können. Ergänzend seien noch Bestätigungen über die Arbeitspensum beider Ehegatten einverlangt worden. Die Frist zur Erfüllung der Auflage sei mehrmals erstreckt worden, wobei die Pflichtigen Ende Dezember schliesslich Rektifikate der Steuererklärungen 2017 und 2018 angekündigt hätten. Das Rektifikat der Steuererklärung 2017 habe nach wie vor keine Fahrauslagen ausgewiesen. Deklariert worden seien allerdings erstmalig Mieteinnahmen von Fr. 4'000.-
betref- 1 DB.2020.211 1 ST.2020.246

- 7 - fend die selbstbewohnte Liegenschaft in G. Aus dem beigelegten Mietvertrag sei ersichtlich, dass für Fr. 800.- jährlich von der E AG ein Lager-Archivraum in der Liegenschaft der Pflichtigen angemietet worden sei. Zudem sei ein Mietvertrag eingereicht worden, in dem der Pflichtige gleichzeitig als Vermieter (einziges Organ der E AG) und Mieter (einziges Organ der F AG) eines Büros in D auftrete, wobei sich die Untermiete auf Fr. 100.- belaufe. Der ebenfalls einverlangte Hauptmietvertrag der E AG sei nicht eingereicht worden. Ein Insider-Vertrag über die Untermiete zweier Gesellschaften unter identischer Herrschaft taue nicht, um das Vorliegen eines Hauptmietvertrags nachzuweisen. Dies genüge nicht, um eine Arbeitstätigkeit in D oder überhaupt ausserhalb des eigenen Haushalts anzunehmen. bb) Die Pflichtigen sind der Meinung, den Arbeitsort in D bzw. C rechtsgenügend nachgewiesen zu haben, da sich die Miete in den Jahresrechnungen der E AG niederschläge, eine Mieterin der Liegenschaft in D die Anwesenheit der Pflichtigen schriftlich bestätigt habe und der Mietvertrag früher eingereicht worden sei. Der Lohnausweis, als rechtlich verbindliches Dokument, gebe über das Arbeitspensum bei der E AG eine klare Auskunft. Der aktuelle Geschäftsgang habe keine höheren Löhne ermöglicht. Der Mietvertrag für die Wohnstätte in G betreffe einen Lager-/Archivraum von 10 m² im Luftschutzkeller des Gebäudes, für welchen die E AG Fr. 800.- jährlich entrichte. Die E AG habe bis 31. Mai 2018 ihren Sitz an der ...strasse in D gehabt. Für die dort gemieteten Räumlichkeiten sei ein monatlicher Mietzins von Fr. 2'280.- angefallen. Am 1. Juni 2018 sei der Firmensitz an die ...strasse in C verlegt worden, wo eine Miete von Fr. 3'633.98 bezahlt worden sei. Dank einer Untervermietung sei die monatliche Miete um Fr. 1'191.23 durch Weiterverrechnung entlastet worden. Aufgrund der unregelmässigen Arbeitszeiten seien die Pflichtigen auf die Nutzung eines Fahrzeugs angewiesen gewesen. cc) Als Beweis für ihren Arbeitsplatz in D reichten die Pflichtigen einen befristeten Mietvertrag vom 8. April 2013 zwischen der H SA und der E AG betreffend Büroräumlichkeiten von 90 m² an der ...strasse 16 in D für einen Bruttomietzins von Fr. 2'280.- ein. Mietbeginn war der 1. April 2013, Mietende der 31. März 2018. Mit Nachtrag unbekanntem Datum zum Mietvertrag vom 8. April 2013 wurde die Mietdauer bis 31. Mai 2018 verlängert. Der Mietvertrag mit der I AG vom 11. Dezember 2017 für die Büroräumlichkeiten an der ...strasse 18 in C ist ebenfalls aktenkundig. Es handelt sich hierbei um Büroräumlichkeiten mit einer Fläche von 270.89

m² mit gestaffeltem Mietzins (Fr. 2'537.- für die Zeit vom 1. Juni bis 31. Dezember 2018 zuzüglich mo- 1 DB.2020.211 1 ST.2020.246

- 8 - natlicher Akontozahlungen von Fr. 677.- für Nebenkosten), zuzüglich Parkplätze für Fr. 420.- im Monat. Am 1. April 2018 schloss die E AG mit der J AG einen Untermietvertrag betreffend die Büroräumlichkeiten an der ...strasse, welcher der Untermieterin das Recht gibt, das Mietobjekt für Fr. 1'191.23 monatlich in Form einer Bürogemeinschaft mitzubenzutzen. Als Beleg für die Zahlung der Mietzinse reichten die Pflichtigen ferner Kontoauszüge der K-Bank lautend auf die E AG ein, aus denen ersichtlich ist, dass von Januar bis März sowie im Mai 2018 der H SA monatlich Fr. 2'280.- überwiesen wurden. Im Mai 2018 wurde der Betrag zweimal abgebucht, was ein Hinweis darauf sein könnte, dass die Miete für den Monat April noch offen war (der Auszug für April 2018 wurde nicht eingereicht). Ab Juni 2018 ist ein Dauerauftrag für die Überweisung von monatlich Fr. 3'913.80 an die I AG aus den Auszügen ersichtlich. Diese Beträge wurden auch in der Buchhaltung der E AG erfasst. Schliesslich legten die Pflichtigen Rechnungen der L-Mastercard und der M-Bank ins Recht, aus denen ersichtlich ist, dass sie 2018 mit einer gewissen Regelmässigkeit in D und Umgebung einkauften und sonstige Transaktionen tätigten. Den Pflichtigen stand zusammenfassend 2018 eine grosse Bürofläche in D bzw. ab Juni in C zur Verfügung, für welche die E AG marktübliche Mietzinse entrichtete, deren Höhe nicht auf Vorliegen eines blossen Briefkastendomizils hindeutet. Unter gleichzeitiger Berücksichtigung der eingereichten Privatkontoauszüge kann gesagt werden, dass sich die Pflichtigen regelmässig in D/C aufhielten, sodass davon ausgegangen werden darf, dass sie dort ihrer Arbeit nachgingen. In C beschäftigten sie sodann in Zusammenarbeit mit dem Verein N vom 20. August 2018 bis 31. August 2019 einen Lehrling, was ab dann ihre Anwesenheit mindestens von Mittwoch bis Freitag notwendig machte. Damit steht fest, dass die Pflichtigen grundsätzlich Anspruch auf den Verpflegungs- sowie den Fahrkostenabzug haben; es bleibt einzig zu klären, in welchem Umfang die Abzüge zu gewähren sind. d) aa) Die Fahrt von der ...strasse 13 in G bis zur ...strasse 16 in D beträgt 15.2 km (zweckmässigste Strecke) und dauert ca. 20 Minuten. Zwischen dem Wohnort der Pflichtigen und der ...strasse 18 in C liegen rund 14 km (zweckmässigste Strecke). Die Fahrt dauert ca. 17 Minuten (Quelle: Google Maps). Gemäss den von den Pflichtigen eingereichten Fahrplänen für öffentliche Verkehrsmittel dauert die Fahrt von G bis 1 DB.2020.211 1 ST.2020.246

- 9 - D (sowie die Retourfahrt) zwischen 33 und 57 Minuten, mithin durchschnittlich 45 Minuten pro Fahrt und täglich 90 Minuten. Damit ergibt sich für diese Strecke bei Benutzung eines Motorfahrzeugs eine tägliche Zeitersparnis von durchschnittlich 50 Minuten. Die Hinfahrt vom Wohnort der Pflichtigen zur ...strasse 18 in C dauert mit öffentlichen Verkehrsmitteln 37 Minuten. Für die Rückfahrt dauert die schnellste Verbindung 54 Minuten, die langsamste 1 h 25 Minuten. Unter Berücksichtigung aller in der von den Pflichtigen eingereichten Beilage erwähnten Verbindungen beträgt die durchschnittliche Rückfahrzeit 68 Minuten, womit sich bei Benutzung eines Privatfahrzeugs eine durchschnittliche tägliche Zeitersparnis von 71 Minuten ergibt. Aufgrund dieser Überlegungen wären für die Zeit, in welcher die Pflichtigen an der ...strasse in D arbeiteten, lediglich die Kosten der öffentlichen Verkehrsmittel zu Abzug zuzulassen, während ab Juni 2018 ein Abzug der Kosten für das Motorfahrzeug zuzulassen wäre. Indessen machen die Pflichtigen geltend, dass die Nutzung der öffentlichen Verkehrsmittel teilweise nicht möglich sei, da sie sehr unregelmässige Arbeitszeiten (mit

Beginn teilweise um 6:00 Uhr und Ende nach 20:00 Uhr) in Kauf nehmen müssten. Diese Behauptung wurde vom kantonalen Steueramt nicht in Abrede gestellt und wird von den eingereichten Auszügen der Agenda 2018 bestätigt, sodass es sich bereits aus diesem Grund recht- fertigt, für das gesamte Jahr die Kosten für die Nutzung von Privatfahrzeugen zum Ab- zug zuzulassen. bb) Die Pflichtigen gaben in der Steuererklärung, Formular Berufsauslagen, die Distanz von D zum Wohnort mit 20 km an. Wie erwähnt beläuft sich die schnellste (n. B. nicht die kürzeste) Verbindung allerdings auf 15.2 km. Die Distanz zwischen dem Wohnort und der ...strasse 18 in C gaben die Pflichtigen mit 18 km an. Die schnellste Route ist aber wie erwähnt 14 km lang. Die in der Steuererklärung gemachten Berech- nungen sind somit für beide Ehegatten zu korrigieren. Für die Pflichtige ist nebst den gefahrenen Kilometern auch die Anzahl der Arbeitstage gegenüber der Deklaration zu korrigieren, berechnete sie doch die Fahrkosten (und Verpflegungskosten) auf der Grundlage eines 100%-Pensums, obschon aktenkundig ist, dass sie lediglich zu 80% arbeitstätig ist. aaa) Damit ergeben sich abzugsfähige Berufsauslagen für den Pflichtigen wie folgt: ■ Fahrten von G bis D: $100 \times 15.2 \times 2 \times 0.7 = \text{Fr. } 2'128.-$ 1 DB.2020.211 1 ST.2020.246

- 10 - ■ Fahrten von G bis C: $140 \times 14 \times 2 \times 0.7 = \text{Fr. } 2'744.-$. Insgesamt hatte der Pflichtige 2018 Fahrkosten von Fr. 4'872.- welche für die Staats- und Gemeindesteuern vollumfänglich zum Abzug zuzulassen sind. Der Verpflegungskostenabzug kann im Maximalbetrag von Fr. 3'200.- abge- zogen werden. bbb) Für die Pflichtige ergeben sich folgende Werte: ■ Fahrten von G bis D: $100 \times 0.8 \times 15.2 \times 2 \times 0.7 = \text{Fr. } 1'702.40$ ■ Fahrten von G bis C: $140 \times 0.8 \times 14 \times 2 \times 0.7 = 2'195.20$. Damit ergeben sich für die Pflichtige Fahrkosten von Fr. 3'897.60 für das ge- samte Jahr 2018, welche vollumfänglich bei den Staats- und Gemeindesteuern ab- zugsfähig sind. Der Verpflegungskostenabzug der Pflichtigen ist ihrem Arbeitspensum ent- sprechend wie folgt zu korrigieren: $0.8 \times 3'200 = \text{Fr. } 2'560.-$.

E. 4

a) In ihrer Auflageantwort vom 12. Mai 2021 ersuchten die Pflichtigen um zusätzliche Besteuerung von Fr. 10'400.-, welche im Zusammenhang mit der Vermie- tung des Lagerraums in G von der E AG zugeflossen seien. Als Beleg dafür verwiesen sie auf den eingereichten Kontoauszug der M-Bank für den Monat Mai 2018 sowie auf eine Aufstellung der Zahlungen der E AG. Erwähntem Auszug lassen sich folgende Beträge entnehmen, welche allesamt am 28. Mai 2018 zugeflossen sind: ■ Fr. 4'800.-. Vermerk der Pflichtigen: Miete 15 + 16 ■ Fr. 2'400.-. Vermerk der Pflichtigen: Miete 18 ■ Fr. 800.-. Vermerk der Pflichtigen: Miete 17 ■ Fr. 2'400.-. Vermerk der Pflichtigen: Miete 17+ 18 Die Erklärung der Pflichtigen, die Erträge stünden im Zusammenhang mit der Vermietung des Lagerraums, erscheint nicht schlüssig, da der Lagerraum ab 1. Janu- 1 DB.2020.211 1 ST.2020.246

- 11 - ar 2017 für einen jährlichen Mietzins von Fr. 800.- vermietet wurde, wobei der Mietzins für die ersten 5 Jahre (Fr. 4'000.-) bereits 2017 fällig war, sodass vorliegend nicht da- von auszugehen ist, dass sich der 2018 bezahlte Betrag von Fr. 10'400.- auf aufgelaufenen Mietzins aus dem erwähnten Mietvertrag ergibt. Die Fr. 4'000.- für die ersten fünf Jahre deklarierten die Pflichtigen bereits in der rektifizierten Steuererklärung 2017; al- lerdings ist der Betrag in der Jahresrechnung 2017 der E AG nicht zu finden, so dass gefolgert werden muss, dass in diesem Jahr weder Buchungen noch Zahlungen statt- fanden. Der Betrag von Fr. 10'400.- wurde nicht im Konto «Raumaufwand für Büromie- te

& Lager» der E AG verbucht, ist aber in der Jahresrechnung 2018 unter dem Titel «Raumaufwand Parkplätze/Garagen & Lager G» wiederzufinden, was den Schluss nahelegt, dass weitere Verträge zwischen der E AG und den Pflichtigen bestehen – namentlich für die Vermietung von Parkplätzen und Garagen –, welche nicht ins Recht gelegt wurden, und dass sich lediglich die Zahlung von Fr. 800.- auf die Lagermiete bezieht. b) Nach § 20 Abs. 1 lit. c StG sind u.a. Einkünfte aus beweglichem Vermögen steuerbar, wie Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse, Kapitalrückzahlungen für Gratisaktien und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art. Zu den letztgenannten Leistungen gehören namentlich auch offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Zuwendungen von Gesellschaften an die Anteilsinhaber oder ihnen nahestehende Dritte, die einem Aussenstehenden nicht oder zumindest nicht in gleichem Masse gewährt würden. Solche geldwerten Leistungen sind nach der Rechtsprechung immer dann anzunehmen, wenn (a) die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, (b) der Aktionär bzw. Anteilsinhaber direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahestehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, und (c) der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war (vgl. BGE 119 Ib 116 E. 2; BGE 115 Ib 274 E. 9b; ASA 69, 202 E. 2; je mit weiteren Hinweisen). Der Grund solcher Vorteilszuwendungen liegt nicht in der Geschäftstätigkeit der Gesellschaft, sondern im Beteiligungsverhältnis. Mit der Ausrichtung von geldwerten Vorteilen kommt die Gesellschaft nicht geschäftlichen Verpflichtungen nach, sondern verwendet Gewinn im Interesse ihrer Gesellschafter (Markus 1 DB.2020.211 1 ST.2020.246

- 12 - Reich, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, ASA 54, 621 f.). Ob eine Leistung der Gesellschaft an den Inhaber von Beteiligungsrechten gerade wegen dieser Eigenschaft erfolgt ist und einem Dritten nicht erbracht worden wäre, bestimmt sich danach, ob die Leistung ungewöhnlich ist und sich mit einem sachgemässen Geschäftsgebaren nicht vereinbaren lässt, also als geschäftsmässig nicht begründet erscheint (BGE 113 Ib 23 E. 2c). Anzustellen ist dazu ein Drittvergleich. Dabei sind in jedem Einzelfall alle konkreten Umstände des zwischen der Gesellschaft und dem Anteilseigner abgeschlossenen Geschäfts zu berücksichtigen und es muss davon ausgehend bestimmt werden, ob das Geschäft in gleicher Weise mit einer der Gesellschaft nicht verbundenen Person auch abgeschlossen worden wäre (BGr, 10. November 2000 = StE 2001 B 24.4 Nr. 58 und ASA 66, 554 und 559). c) Die von den Pflichtigen indirekt beherrschte E AG mietete Parkplätze und Garagen am Wohnort der Pflichtigen, um sie den Pflichtigen für ihre privaten Motorfahrzeuge unentgeltlich zur Verfügung zu stellen. Geschäftsfahrzeuge, die in G untergebracht werden könnten, sind nicht vorhanden. Eine geschäftliche Nutzung, etwa zur Wahrnehmung von Kundenbeziehungen, ist ausgeschlossen, da die Pflichtigen selbst ausführen, die Kundenpflege hätte am Sitz der E AG stattgefunden, was als Grund für die unregelmässigen Arbeitszeiten der Pflichtigen angegeben wird. Die einzige geschäftliche Nutzung, die vorliegend in Frage kommt, ist der äusserst sporadische Gebrauch um Akten der Firma ins Lager in G zu bringen. Eine solche Nutzung ist derart untergeordneter Bedeutung, dass ihre Berücksichtigung im Vergleich zur privaten Nutzung der Garage/der Parkplätze durch die Pflichtigen entfällt. Der Mietzins aus diesen Mietverträgen, die der E AG keinerlei Vorteile gewähren, ist bei den Pflichtigen vollumfänglich aufzurechnen. Dem Einkommen der Pflichtigen sind somit Fr. 9'600.- (Fr. 10'400.- abzgl. 800.- für die Miete des Lagerraums) zuzuschlagen. Die

Aufrechnung pro 2018 rechtfertigt sich zeitlich aus folgendem Grund: Wird einer Gesellschaft nicht geschäftsmässig begründeter Aufwand belastet, dann erfolgt der Mittelabfluss bei der Gesellschaft im Zeitpunkt der erfolgsmindernden Verbuchung des geschäftsmässig nicht begründeten Aufwands; im gleichen Zeitpunkt gilt der geldwerte Vorteil dem Gesellschafter als zugeflossen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 50 N 63 StG). Vorliegend wurde der Aufwand von Fr. 10'400.- 2018 erfolgsmindernd verbucht, sodass sich eine Besteuerung in der streitigen Steuerperiode aufdrängt. 1 DB.2020.211 1 ST.2020.246

- 13 - Eine privilegierte Besteuerung gemäss § 35 Abs. 4 StG (in der für die strittige Steuerperiode 2018 geltenden Fassung) kommt zur Anwendung, obwohl die Pflichtigen die Beteiligungen an der E AG bloss indirekt (über die F AG) halten. Analog zur Dreieckstheorie ist hier in Anwendung der sogenannten Perlenkettentheorie davon auszugehen, dass die Leistung ursprünglich im Beteiligungsverhältnis zwischen Tochter- und Muttergesellschaft begründet ist. Somit ist eine Leistung von der E AG an die F AG und von Letzterer an die Pflichtigen anzunehmen (Altorfer/Duss, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 70 N 5g DBG; BGE 113 Ib 23). d) Die Miete für den Lagerraum ist dem Ertrag aus der Liegenschaft zuzuschlagen. Der Eigenmietwert der Liegenschaft ist indessen aufgrund der Vermietung des Lagerraums anzupassen, da den Pflichtigen dieser für den Eigengebrauch nicht zur Verfügung steht. Zur Ermittlung des Umfangs der Kürzung ist von den bei der Bemessung eines allfälligen Unternutzungsabzugs anwendbaren Grundsätzen auszugehen (für weitere Details vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 21 N 88 ff. StG). Nach den einschlägigen Regeln ist der «Wert» eines Zimmers im Haus in G, welches nach Angabe der Pflichtigen über 6 ½ Zimmer verfügt und dessen Eigenmietwert Fr. 23'600.- beträgt, folgendermassen zu berechnen: $Fr. 23'600 \div 8.5 (6.5 \text{ Zimmer} + 2) = 2'776.47$. Dabei wird die Anzahl Zimmer um 2 erhöht, weil für Küche, Bad, WC, Waschküche, Korridore, Keller, Entrée, Estrich sowie weitere Nebenräume bei Einfamilienhäusern i.d.R. bei der Berechnung zwei Zimmer zu berücksichtigen sind. In Anbetracht der Tatsache, dass sämtliche Nebenräume des Hauses diese zwei Zimmer ausmachen, rechtfertigt es sich, für den 10 m² grossen Lagerraum einen Eigenmietwertanteil von 1/4 bis 1/3 des Werts eines Zimmers zu veranschlagen, mithin Fr. 694.- bis Fr. 925.-, was in etwa dem von der E AG im Jahr bezahlten Mietzins von Fr. 800.- entspricht, weswegen dieser Wert als massgebend anzunehmen ist. Das Ergebnis ist ein Nullsummenspiel: Fr. 800.- sind vom Eigenmietwert abzuziehen und als Mietertrag hinzuzurechnen, sodass die Erträge aus der Liegenschaft im Ergebnis unverändert bleiben. 1 DB.2020.211 1 ST.2020.246

- 14 -

E. 5

Schliesslich machen die Pflichtigen einen Härtefalleinschlag auf dem Eigenmietwert der Liegenschaft in G von brutto Fr. 23'600.- (Total Eigenmietwert) geltend. a) aa) Zu den steuerbaren Einkünften gehören nach § 21 StG alle Erträge aus unbeweglichem Vermögen, darunter auch "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). Der Regierungsrat erlässt die für die durchschnittlich gleichmässige Bemessung des Eigenmietwerts selbstbewohnter Liegenschaften oder Liegenschaftsteile notwendigen Dienstanweisungen. Dabei kann – unter Beachtung näher bezeichneter Leitlinien – eine schematische, formelmässige

Bewertung der Eigenmietwerte vorgesehen werden (Abs. 2). bb) Gestützt auf §§ 21 Abs. 2, 39 Abs. 3 und 40 StG hat der Regierungsrat am 12. August 2009 die Weisung an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 2009 (Weisung 2009) erlassen (Ordnungsnummer 631.32, www.zhlex.ch). Laut Rz 62 derselben kann auf dem Eigenmietwert ein angemessener Einschlag gewährt werden, wenn der Eigentümer eines Einfamilienhauses oder Stockwerkeigentums wegen Verminderung des Wohnbedürfnisses seiner Familie (wie Wegzug der Kinder) nur noch einen Teil seines Wohneigentums nutzt oder wenn ein Härtefall vorliegt. Gemäss der Weisung der Finanzdirektion betreffend Gewährung eines Einschlages auf dem Eigenmietwert in Härtefällen vom 21. Juni 1999 (ZStB FR. 15/720) ist auf dem gemäss Weisung des Regierungsrates berechneten Eigenmietwert dem Eigentümer von selbstgenutzten Einfamilienhäusern ein angemessener Einschlag zu gewähren, wenn der Eigenmietwert zu den Einkommens- und Vermögensverhältnissen des Steuerpflichtigen in einem offensichtlichen Missverhältnis steht. Ein Einschlag wird in der Regel gewährt, wenn der nach den Vorschriften der Weisung ermittelte Eigenmietwert höher ist als 1/3 der Einkünfte, welche dem Steuerpflichtigen und den zu seinem Haushalt gehörenden selbstständig steuerpflichtigen Personen zur Deckung der Lebenshaltungskosten zur Verfügung stehen (Weisung Finanzdirektion lit. A und B.I.1.). cc) Nach der Zürcher Praxis ist eine Reduktion des Eigenmietwerts somit grundsätzlich in zwei Fällen möglich: einerseits gegenüber Eigentümern, die wegen Verminderung der Wohnbedürfnisse ihrer Familie (Wegzug der Kinder, Tod des Ehe- 1 DB.2020.211 1 ST.2020.246

- 15 - gatten) nur noch einen Teil ihres Eigentums nutzen, andererseits wenn das verfügbare Eigentum das Wohnbedürfnis unter Berücksichtigung der Einkommens- und Vermögensverhältnisse offensichtlich übersteigt (BGr, 7. Juli 2009, 2C_87/2009 E. 2.4. auch zum Folgenden). Bei diesem sogenannten Härtefalleinschlag wurde ausdrücklich an die Rentner gedacht, im Sinne einer im sozialpolitischen Bereich begründeten Spezialvorschrift, mit der Härtefälle zu vermeiden sind. Der Modellfall betrifft somit ältere Hauseigentümer, bei denen zusätzlich ein Härtefall eintreten muss, namentlich der, dass diese ohne Gewährung eines Einschlags gezwungen sein könnten, das Eigenheim zu verkaufen. Nur bei Zusammentreffen von Modell- und Härtefall ist eine Anwendung dieser Praxis zu rechtfertigen. Da der Härtefalleinschlag aus bodenpolitischer Perspektive keinen haushälterischen Umgang mit Wohnraum fördert, ist die Praxis äusserst restriktiv handzuhaben. b) Das kantonale Steueramt macht geltend, der Härtefalleinschlag auf dem Eigenmietwert bezwecke nicht die Förderung von Wohneigentum im Allgemeinen, sondern die Bewahrung von schon bestehendem Eigentum, und zwar nicht generell innerhalb derselben Familie, sondern spezifisch zugunsten der bisherigen, älteren Eigentümer. Vorliegend hätten die Pflichtigen die Liegenschaft erst Ende 2016 für Fr. 1'180'800.- erworben. Der Kaufpreis sei mittels Hypothek von Fr. 750'000.- sowie einem Erbvorbezug der Verkäuferin (Mutter) von weiteren Fr. 450'000.- finanziert worden. Eigene Liquidität habe lediglich in der Höhe von rund Fr. 25'000.- bestanden; die Jahreseinkünfte hätten sich auf rund Fr. 45'000.- belaufen. Die Pflichtigen hätten in der Lohnerwartungsdeklaration gegenüber der Bank die tatsächlichen Verhältnisse deutlich übersteigende Werte eingetragen, da sonst die Tragbarkeit nicht erfüllt gewesen wäre. Damit liege aber keine vom Gesetzgeber als schützenswert erachtete Situation vor. Im Gegenteil hätten die Pflichtigen bereits den Kauf nur mit Hilfe eines Erbvorbezugs finanzieren können, da kaum eigene Mittel vorgelegen hätten. Dieses Verhalten verdiene keinen Schutz und ein

Härtefalleinschlag bereits ab Kauf der Liegenschaft sei abzulehnen. Die Pflichtigen führen aus, der Pflichtige bewohne die Liegenschaft ununterbrochen seit 1985. Einzig grundbuchamtlich sei die Immobilie im Besitz seiner Eltern gewesen. Der Erwerb sei schliesslich Ende 2016 mittels Erbvorbezug und Hypothek erfolgt. Entgegen der Meinung des kantonalen Steueramts sei unerheblich, auf welche Art der Eigenmittelanteil für den Erwerb der Immobilie zustande gekommen sei. Auch könne anhand der den Pflichtigen zugänglichen Unterlagen nicht nachvollzogen werden. 1 DB.2020.211 1 ST.2020.246

- 16 - den, dass die Härtefallregelung nur dann gelten solle, wenn dadurch ältere Eigentümer für bestehendes Eigentum geschützt werden. Tatsache sei, dass bei den Pflichtigen ein Härtefall vorliege, da zwei Jahre nach Erwerb der Immobilie ein Ungleichgewicht zwischen Einkommen und Eigenmietwert entstanden sei. c) Die Pflichtigen vermögen mit ihren Einwänden nicht durchzudringen: Nach der erwähnten Zürcher Praxis hat das kantonale Steueramt den Pflichtigen zu Recht den Härtefalleinschlag verweigert, da es sich vorliegend nicht um einen Modellfall im Sinne der erwähnten Praxis handelt. Ferner ist noch zu erwähnen, dass das Missverhältnis zwischen den eigenen Mitteln und dem Eigenmietwert im Modellfall auf Gründen beruht, auf welche die steuerpflichtige Person keinen Einfluss hat, so etwa wenn der Eigenmietwert marktbedingt steigt, während die verfügbaren Geldmittel gleich bleiben oder sogar abnehmen, zum Beispiel beim Übergang vom Berufslohn zur Rente (vgl. BGr, 7. Juli 2009, 2C_87/2009 E. 2.5.2). Eine derartige Veränderung kann bei den Pflichtigen, die die Liegenschaft erst 2016 erworben haben, nicht ausgemacht werden. Der Refinanzierungsentscheid der Bank beruhte nach Angabe der Pflichtigen selbst auf Erwartungen, inskünftig höhere Einkünfte zu generieren, was offenbar, ungeachtet des Grundes, nicht eingetreten ist. Stattdessen sind die Einkünfte auf dem bisherigen Niveau geblieben: Mit anderen Worten, eine Veränderung im erwähnten Sinn ist gerade eben ausgeblieben. Damit ist der Antrag auf Gewährung eines Einschlags auf dem Eigenmietwert abzulehnen. d) Der Einschlag auf dem Eigenmietwert ist allerdings auch aus einem weiteren Grund abzulehnen: aa) Um die rechtsgleiche Behandlung der Bürger durch die Behörden sicherzustellen, kann die Exekutive an Letztere gerichtete Dienstanweisungen erlassen. Bei der von der Finanzdirektion erlassenen Weisung Härtefälle handelt es sich um eine sogenannte Verwaltungsverordnung (vgl. StE 1995, A 21.2 Nr. 2). Verwaltungsverordnungen sind keine Gesetze, auf welche sich der Bürger berufen könnte, sondern richten sich einzig an die Behörden. Jedoch kann die Missachtung einer Verwaltungsverordnung zu einer Verletzung der Rechtsgleichheit führen, so dass der Bürger sich unter diesem Titel auf die Verwaltungsverordnung berufen kann (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 265 N 23 StG). Richter und Richterinnen sollen Verwaltungsverordnungen 1 DB.2020.211 1 ST.2020.246

- 17 - nungen bei ihren Entscheidungen mitberücksichtigen, sofern sie eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen (BGE 121 II 473 E. 2b S.478). Verwaltungsverordnungen können als Meinungsäusserung von Sachverständigen über die Auslegung des Gesetzes im Interesse der rechtsgleichen Behandlung berücksichtigt werden, sofern sie die dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung des Rechts weder vereiteln noch erschweren und nicht über eine blossе Konkretisierung der rechtlich vorgeschriebenen Voraussetzungen hinausgehen. Die Verwaltungsverordnung stellt mit anderen Worten für die Steuerjustizbehörden eine nicht verbindliche Anweisung zur Auslegung des Steuergesetzes dar. Sie wird vom Richter berücksichtigt, wenn sie im konkreten Einzelfall

eine sachgerechte Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmung erlaubt (BGr, 6. Mai 2019, 2C_277/2018, E. 4.1 mit weiteren Hinweisen; StRK, 26. September 2000, ST.2000.209). Dementsprechend können Gerichte Verwaltungsverordnungen auf ihre Verfassungs- und Gesetzmässigkeit hin überprüfen (akzessorische Normenkontrolle, vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 265 N 21 StG). Damit stellt sich die Frage, ob die Weisung Härtefälle lediglich das geltende Recht konkretisiert, was voraussetzt, dass es im Steuergesetz überhaupt eine gesetzliche Grundlage hat. Sollte die Weisung Härtefälle sich als nicht gesetz- sowie verfassungskonform erweisen, wäre deren Anwendung von vornherein zu verweigern. bb) § 21 Abs. 2 StG erteilt dem Regierungsrat die Kompetenz, die zur durchschnittlich gleichmässigen Bemessung des Eigenmietwerts notwendigen Dienstanweisungen zu erlassen. Gleichzeitig bestimmt die Norm die Leitlinien, die der Regierungsrat in Wahrnehmung dieser Kompetenz zu beachten hat, namentlich: a) Der Eigenmietwert ist unter Berücksichtigung der Förderung von Eigentumsbildung und Selbstvorsorge in der Regel auf maximal 70% des Marktwerts festzulegen; b) Qualitätsmerkmalen der Liegenschaften oder Liegenschaftsteile, die im Falle der Vermietung auch den Mietzins massgeblich beeinflussen würden, ist im Rahmen einer schematischen, formelmässigen Bewertung der Eigenmietwerte angemessene Rechnung zu tragen; c) Bei am Wohnsitz selbstbewohnten Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen ist der Eigenmietwert zudem unter Berücksichtigung der tatsächlichen Nutzung festzulegen. 1 DB.2020.211 1 ST.2020.246

- 18 - Weder wird somit in Art. § 21 StG der Begriff Härtefall erwähnt, noch wird festgesetzt, dass der Eigenmietwert die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen habe. Ein Hinweis auf die Möglichkeit eines Härtefallabzugs ergibt sich auch nicht durch eine Auslegung des Wortlauts der Norm: Aus § 21 Abs. 2 StG ergibt sich, dass die Festsetzung des Eigenmietwerts das verfassungsmässige Konzept der Wohneigentumsförderung gemäss Art. 108 BV zu verwirklichen hat, dies allerdings nur im Rahmen des Gebots der Rechtsgleichheit gemäss Art. 8 Abs. 1 BV. So liegt nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts die verfassungsrechtlich zulässige Untergrenze des Eigenmietwerts bei 60% der Marktmiete (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 21 N 72 StG; BGr, 3. März 2021, 2C_38/2021, E. 3.2.6, mit Hinweisen); die gesetzlich festgelegten 70% des Marktwertes orientieren sich daran. Der Rahmen, innerhalb welchem der Eigenmietwert die Förderung der Eigentumsbildung und Selbstvorsorge zu berücksichtigen hat, wird somit in § 21 Abs. 2 lit. a StG festgesteckt; für eine weitere Reduktion des Eigenmietwerts zur Förderung dieser verfassungsmässigen Prinzipien besteht grundsätzlich kein Raum. Dem könnte man entgegenhalten, dass der in § 21 Abs. 2 lit. c StG normierte Unternutzungsabzug ebenfalls der Wohneigentumsförderung gilt und eine weitere Reduktion des Eigenmietwerts erlaubt. Indessen folgt die gesetzliche Normierung des Unternutzungsabzugs dem dogmatischen Prinzip, dass nur eine Nutzung zu Einkommen führen kann, welche tatsächlich vorliegt (Zwahlen/Lissi, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 21 N 27 DBG), weswegen er ungeachtet des dadurch verursachten Spannungsfelds zu der sich aus dem Gebot der Rechtsgleichheit ergebenden Mindestgrenze von 60% zu gewähren ist. Keine solche dogmatische Grundlage ist indessen für den Härtefalleinschlag auszumachen, welcher einseitig auf Kosten der Rechtsgleichheit und des häuslichen Umgangs mit dem Boden das Wohneigentum fördert. Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass die Weisung Härtefall keine Grundlage im geltenden Recht hat und folglich dieses nicht konkretisiert, sondern neu-

Recht schafft. Sie erweist sich nach dem Gesagten als gesetzes- und verfassungs- widrig und ist demnach nicht anzuwenden. 1 DB.2020.211 1 ST.2020.246

- 19 -

E. 6

Damit ist die Berechnung der Steuerfaktoren gemäss Einspracheentscheid vom 12. Oktober 2020 betreffend Staats- und Gemeindesteuern wie folgt zu korrigieren: Total der Einkünfte gemäss Einspracheentscheid Fr. 67'736.- + geldwerte Leistung Fr. 9'600.- Neues Total der Einkünfte Fr. 77'336.- Total der Abzüge gemäss Einspracheentscheid Fr. 35'187.- + Mehrkosten der Verpflegung Fr. 5'760.- + Fahrkosten Fr. 8'769.60 Neues Total der Abzüge Fr. 49'716.60 Steuerbares Einkommen ungerundet Fr. 27'619.40 Steuerbares Einkommen gerundet Fr. 27'600.- davon aus qualifizierten Beteiligungen Fr. 9'600.-

E. 7

Gestützt auf diese Erwägungen ist auf die Beschwerde nicht einzutreten, während der Rekurs teilweise gutzuheissen ist. Ausgangsgemäss sind die Kosten der Beschwerde den Pflichtigen vollumfänglich, die Kosten des Rekurses den Parteien anteilmässig aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG).

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