

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2020.221 vom 22. April 2021

ZH Steuerrekursgericht, 2021-04-22, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2020.221

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2020.221 du 22 avril 2021

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2020.221 del 22 aprile 2021

Regeste

Die Pflichtige will Unterhaltskosten für ein Schwimmbad in Abzug bringen. Die Kosten sind vorliegend nicht als Gewinnungskosten zu qualifizieren, da für die betreffende Stockwerkeinheit wegen Leerstand/Nichtnutzung seit 2015 kein Eigenmietwert versteuert wird. Es fehlt damit an einem entsprechenden Ertrag, weshalb ein Abzug dieser Kosten nicht in Frage kommt. Abweisung.

Erwägungen

E. 1

Schweizerische Eidgenossenschaft, Beschwerdegegnerin,

E. 2

a) Im Streit liegen hier Liegenschaftenunterhaltskosten im Betrag von Fr. 18'853.45 betreffend eine Stockwerkeigentumseinheit der Pflichtigen (StWE Nr. 2) im Mehrfamilienhaus ...strasse 34 in C. Gemäss Abrechnung der Verwaltung geht es dabei im Umfang von Fr. 6'353.45 um allgemeine Kosten und im Umfang von Fr. 12'500.- um die Einzahlung in den Erneuerungsfond (25/100 Quotenanteile an den entsprechenden Gesamtbeträgen von Fr. 25'413.- bzw. Fr. 50'000.-; vgl. Betriebsrechnung). Dass es sich bei diesen Kosten um solche handelt, welche im Sinn der vorste- 1 DB.2020.221 1 ST.2020.259

- 5 - henden Abgrenzung grundsätzlich als Liegenschaftenunterhaltskosten qualifizieren (nicht als Anlagekosten) und damit nach Massgabe von Art. 32 Abs. 2 DBG und § 30 Abs. 2 Satz 1 StG abzugsfähig wären, stellt die Steuerbehörde nicht in Abrede. Indes verweigert sie die steuermindernde Berücksichtigung der strittigen Liegenschaftenunterhaltskosten mit der Begründung, dass diesen kein Ertrag gegenübersteht, weil die Pflichtige keinen Eigenmietwert mehr versteuert. b) In tatbeständlicher Hinsicht ist Letzteres korrekt. Aus den Steuerakten ergibt sich, dass die Pflichtige seit der Steuerperiode 2015 für die StWE Nr. 2 (das Hallenbad) keinen Eigenmietwert mehr versteuert hat. Hintergrund ist der Umstand, dass das Hallenbad offenbar bis 2007 vom verstorbenen Ehemann der Pflichtigen genutzt worden ist; danach blieb es unbenutzt und ist es stark verwahrlost bzw. funktionsun- tüchtig geworden. Im Steuerjahr 2015 liess die Pflichtige deshalb ein Gesuch stellen, fortan wegen Leerstand/Nichtnutzung keinen Eigenmietwert mehr versteuern zu müssen und wurde dem von Seiten der Steuerbehörde auch entsprochen (vgl. detailliert: E. 4c nachfolgend). c) Dieser kurz zusammengefasste Sachverhalt ist denn auch unbestritten (vgl. Beschwerde/Rekurs, Rz 8). In rechtlicher Hinsicht lässt die Pflichtige indes der steuerbehördlichen Begründung entgegenhalten, dass für die Abzugsfähigkeit der strittigen Unterhaltskosten einzig verlangt werde, dass diesen ein gegenwärtiger oder vergangener

Ertrag gegenüberstehe. Auch wenn das Hallenbad zurzeit völlig unbrauchbar sei und saniert werden müsste, verursache es gleichwohl Kosten. Weil es in früheren Steuerperioden einen Ertrag (den Eigenmietwert) generiert habe, stünden den gegenwärtigen Unterhaltskosten frühere Erträge gegenüber. Aus diesem Grund seien die strittigen Unterhaltskosten vollständig zum Abzug zuzulassen, auch wenn diesen derzeit kein Ertrag (Eigenmietwert) gegenüberstehe. d) Die Steuerbehörde hält dem in der Beschwerde- und Rekursantwort entgegen, dass vom Ertragerfordernis in der Praxis nur abgewichen werde, wenn eine Liegenschaft infolge Unterhaltsarbeiten vorübergehend nicht vermietet oder selbst genutzt werden könne; um eine solche vorübergehende Unbenutzbarkeit gehe es hier nicht. e) Die Streitsache dreht sich damit um das steuerrechtliche Thema der sog. Gewinnungskosten. 1 DB.2020.221 1 ST.2020.259

- 6 -

E. 3

a) Das steuerbare Einkommen stellt aufgrund der gesetzlichen Konzeption keine Bruttogrösse dar. Vielmehr sind von den als steuerbar erklärten Einkünfte auch gewisse Abzüge vorzunehmen. Es handelt sich hierbei um die (zur Einkommenserzielung) notwendigen Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge (Art. 25 DBG, § 25 StG). Die notwendigen Aufwendungen, zu welchen die hier streitigen Liegenschaftsunterhaltskosten gehören, werden als Gewinnungskosten oder organische Abzüge bezeichnet (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 25 N 5). b) Nicht alle Aufwendungen, die in irgendeiner Beziehung zur Einkommenserzielung stehen, sind abzugsfähig; die Abzugsfähigkeit ist beschränkt auf die zur Einkommenserzielung notwendigen Aufwendungen. Darunter sind nur (aber immerhin) alle Aufwendungen zu verstehen, die durch die Einkommenserzielung verursacht werden (also nicht nur Aufwendungen, die zum Zweck der Einkommenserzielung gemacht werden [finale Gewinnungskosten], sondern auch solche, die Folge der Einkommenserzielung sind und daher durch die Erzielung von Einkommen verursacht bzw. veranlasst werden [kausale Gewinnungskosten]). Zwischen der Aufwendung und der Einkunft muss somit ein Kausalzusammenhang bestehen (kausaler Gewinnungskostenbegriff, welcher auch den finalen Gewinnungskostenbegriff mitumfasst). Gewinnungskosten liegen demnach vor, wenn sie einen inneren, wirtschaftlichen Bezug zur Sphäre der Einkommenserzielung aufweisen, wobei ein qualifiziert enger Konnex zwischen den getätigten Ausgaben und den erzielten Einkünften bestehen muss. Der Begriff des qualifizierten engen Zusammenhangs darf dabei aber nicht überspannt werden: ein qualifiziert enger Zusammenhang ist gegeben, wenn ein rechtlich erheblicher (wesentlicher) Zusammenhang zwischen Art, Grund und Zweck der Ausgabe einerseits und der Natur der Tätigkeit andererseits besteht. Als Gewinnungskosten gelten deshalb jene Aufwendungen, die für die Erzielung des Einkommens nützlich sind und nach der Verkehrsauffassung im Rahmen des Üblichen liegen. Keine Gewinnungskosten sind dagegen solche Aufwendungen, die durch private oder persönliche Gründe verursacht werden. (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 25 N 6). c) Echte Gewinnungskosten setzen logischerweise ein steuerbares Einkommen voraus; nur wenn eine Einkunft steuerbar ist, können die zu ihrer "Gewinnung" aufgewendeten Kosten steuerlich berücksichtigt werden (BGE 140 II 157 E. 7.4 S. 162 f. = Pra 103 Nr. 84). Bildhaft ausgedrückt setzt also die Geltendmachung eines Gewinnungskostenabzugs auf Seite 3 der Steuererklärung in aller Regel zugehörige Einkünfte voraus. 1 DB.2020.221 1 ST.2020.259

- 7 - te auf Seite 2 der Steuererklärung voraus (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 25 N 7, auch zum Folgenden). Auch wenn die Gewinnungskosten vom gesamten Einkommen absetzbar sind, ist der Gewinnungskostencharakter stets für einen bestimmten Einkommensbestandteil (ein damit zusammenhängendes Einkommen) zu beantworten; zwischen Aufwendung und einer bestimmten Einkunft muss ein (qualifiziert enger) Konnex bestehen. Gewinnungskosten sind sodann nach der Rechtsprechung aufgrund des Periodizitätsprinzips nur dann abzugsfähig, wenn ihnen in derselben Steuerperiode ein damit zusammenhängendes Einkommen der steuerpflichtigen Person gegenübersteht (RB 1999 Nr. 136 = StE 1999 B 22.3 Nr. 68 = ZStP 1999, 306 [308]). Eine Berücksichtigung von Gewinnungskosten findet nicht statt, wenn die entsprechenden Einkünfte erst in einer späteren Periode zufließen (BGr, 20. Dezember 1985, ASA 56, 132 [135] = StE 1987 B 23.45 Nr. 1 = StR 1987, 360 [361] = NStP 1986, 1.55 [157] = BVR 1987, 439 [446] für die dBSt; RB 1994 Nr. 37 = StE 1994 B 21.2 Nr. 7 = ZStP 1995, 55). Gemäss den Zürcher Steuerrechtskommentatoren beruht diese Rechtsprechung allerdings auf einem falschen Verständnis des Periodizitätsprinzips (vgl. dazu sogleich nachfolgend lit. d/aa). Abzugsgrenzen sind die Gewinnungskosten insbesondere von den (nicht abzugsfähigen) Lebenshaltungskosten, die nicht mit der Einkommenserzielung, sondern der Einkommensverwendung zusammenhängen. Abzugsgrenzen sind sie aber auch von den Anlagekosten, bei welchen den Aufwendungen ein wirtschaftlicher Wert gegenübersteht, weshalb sie ebenfalls nicht abzugsfähig sind (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 25 N 9). d) Art. 32 Abs. 2 DBG und § 30 Abs. 2 Satz 1 StG regeln konkret die Gewinnungskosten von Privatvermögen. Es handelt sich hierbei um die Aufwendungen, die durch die Erzielung von Erträgen aus beweglichem Vermögen (§ 20 StG = insb. Zinserträge und Dividenden) und unbeweglichem Privatvermögen (§ 21 StG = insb. Mieterträge und Eigenmietwert) verursacht werden (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 30 N 3). 1 DB.2020.221 1 ST.2020.259

- 8 - Auch bei diesen Gewinnungskosten gilt, dass sie nur abgezogen werden können, wenn den Aufwendungen zugehörige Einkünfte gegenüberstehen, und zwar in derselben Steuerperiode. aa) Anzuführen ist an dieser Stelle indes die Kritik der Zürcher Kommentatoren an der Rechtsprechung betreffend die Einhaltung des Periodizitätsprinzips bei Gewinnungskosten (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 50 N 9 ff.): Diese halten einleitend den Grundsatz fest, wonach das Periodizitätsprinzip besagt, dass es die Steuerpflichtigen nicht in der Hand haben zu bestimmen, wann sie die Steuern entrichten, sondern dass die Besteuerung in jener Periode erfolgen soll, in welcher das Einkommen wirtschaftlich erzielt wird. Alsdann folgern sie, dass sich darin aber die Bedeutung des Periodizitätsprinzips bereits erschöpfe bzw. dass aus diesem fälschlicherweise abgeleitet, dass nur jene Gewinnungskosten abgezogen werden können, denen in der gleichen Steuerperiode entsprechende Einkünfte gegenüberstünden. Zwar sei es völlig unbestritten, dass das Periodizitätsprinzip nicht nur für die Einkünfte, sondern auch für die Ausgaben und also die Gewinnungskosten Gültigkeit habe. Dies bedeutet aber nur, dass auch die Ausgaben einer bestimmten Steuerperiode zuzuordnen sind und nicht frei wählbar irgendwann einmal geltend gemacht werden können. Mehr als die Pflicht, auch Ausgaben einer Steuerperiode zuzuordnen, lasse sich aber aus dem Periodizitätsprinzip nicht herleiten. Insbesondere bietet es keine Grundlage zu verlangen, dass Einkünfte und Gewinnungskosten in derselben Steuerperiode anfallen müssen. Art. 25 DBG und § 25 StG sprächen denn auch nur davon, dass die zur Erzielung der steuerbaren Einkünfte notwendigen Aufwendungen von den gesamten steuerbaren Einkünften abgezogen werden

können. Dass die steuerbaren Einkünfte in derselben Steuerperiode wie die zur Erzielung notwendigen Aufwendungen angefallen sein müssen, werde dagegen nicht explizit verlangt. Dies müsste aber der Fall sein: Eine verfassungskonforme Auslegung, die dem Leistungsfähigkeitsprinzip folge, ergebe vielmehr, dass auch über die Perioden hinweg Gewinnungskosten abzugsfähig seien, wenn ihnen in andern Perioden steuerbare Einkünfte gegenüberstünden. Betrachte man die Rechtsprechung genauer, stelle man fest, dass die (ältere) Rechtsprechung zwar in allgemeiner Weise verlange, dass Gewinnungskosten in derselben Steuerperiode entsprechende Einkünfte gegenüberstünden. In den konkreten Einzelfällen werde aber von diesem angeblichen allgemeinen Grundsatz auch abgewichen. 1 DB.2020.221 1 ST.2020.259

- 9 - bb) Diese Kritik ist insoweit berechtigt, als bei der Frage nach der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen deren Gewinnungskostencharakter und die zeitliche Abgrenzung nicht vermischt werden dürfen. Dessen ist sich die (jüngere) Rechtsprechung aber durchaus bewusst, indem sie im konkreten Einzelfall durchaus eine differenzierte Betrachtung vornimmt. Von Interesse ist hier insbesondere die Praxis, wonach bei einer infolge Unterhaltsarbeiten nicht vermietbaren Liegenschaft die Unterhaltskosten trotzdem abgezogen werden können (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 30 N 6 mit Verweis auf BGE 133 II 287 = Pra 2008 Nr. 62 = StR 2007, 808, StGr SO, 17.11.2008, KSGE 2008 Nr. 2 sowie RK GE, 25.6.1987, StR 1990, 621).

E. 4

a) Vorliegend ist unbestritten, dass die Pflichtige in der Steuerperiode 2018 für die StWE Nr. 2 im Mehrfamilienhaus in C keinen Ertrag (durch Vermietung bzw. Eigenmietwert) versteuert hat. Der Abzug von Gewinnungskosten (Liegenschaftenerhaltungskosten) in dieser Periode ist nach den vorstehenden Ausführungen gleichwohl möglich; dies jedoch nur, wenn sich zeigt, dass die konkret im Streit liegenden Kosten gleichwohl in einem kausalen Ertragszusammenhang stehen. b) Wie erwähnt ist letzteres etwa der Fall, wenn eine Liegenschaft infolge Unterhaltsarbeiten nicht vermietet oder selbstgenutzt werden kann. Zu denken ist in diesem Zusammenhang insbesondere an Aufwendungen für periodische Renovationen grösseren Ausmasses (vgl. E. 1a vorstehend), bei welchen es im Extremfall vorkommen kann, dass infolge der baulichen Massnahmen über eine ganze Steuerperiode hinweg keine Objektnutzung möglich ist und deshalb kein Ertrag erzielt werden kann. Von ertragsbezogener Kausalität ist gleichwohl auszugehen, indem die Renovationsarbeiten sowohl mit der vergangenheitsbezogenen Nutzung (bis zur notwendigen Renovation), also auch mit der künftigen Nutzung (nach der Instandstellung) zusammenhängen; die ertragslose Periode ist dergestalt kurzfristiger bzw. vorübergehender Natur (vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 30 N 38, wobei dort künftiger Ertrag nicht bzw. nach der hier vertretenen Auffassung zu Unrecht nur unter dem Blickwinkel von nicht abziehbaren Anlagekosten erwähnt wird). Eine in der Gerichtspraxis häufig anzutreffende Konstellation ist dabei etwa diejenige, in welcher ein Steuerpflichtiger unter dem Jahr eine renovationsbedürftige Liegenschaft kauft, diese anschliessend umfassend renovieren lässt und sie dann in der Folgeperiode bezieht. Im Erwerbsjahr hat er dann wegen fehlender Nutzungsmöglichkeit noch keinen Eigenmietwert zu versteuern, 1 DB.2020.221 1 ST.2020.259

- 10 - kann aber gleichwohl die angefallenen Unterhaltskosten abziehen. Wird in solchen Fällen um die Abzugsfähigkeit der Unterhaltskosten gerichtlich gestritten, geht es dabei nie um den fehlenden (periodengleichen) Ertrag, sondern um die Abgrenzung werterhaltender

und wertvermehrender Aufwendungen. c) Anders verhält es sich im vorliegenden Fall, in welchem die Kausalität der strittigen Objektkosten zu einem Objektertrag nicht bzw. nicht mehr ersichtlich ist. Die fragliche Stockwerkeinheit (das Hallenbad) im Untergeschoss generiert bereits seit Jahren keinen Ertrag mehr, nachdem die Pflichtige 2015 erfolgreich beantragte, keinen Eigenmietwert mehr versteuern zu müssen. Zur Begründung fügte sie damals an, dass das Hallenbad bis 2007 von ihrem Ehemann genutzt worden sei. Aus gesundheitlichen Gründen habe Letzterer die Nutzung dann aufgeben müssen. Das Hallenbad sei seit- her ausser Betrieb und in der Folge in einen sanierungsbedürftigen Zustand geraten; es sei (auch wegen einem Wasserschaden) seit Jahren nicht mehr funktionsfähig und vermutlich wären auch die gesetzlichen Vorschriften (gemeint wohl baurechtliche) nicht mehr eingehalten. Per 2012 hätten sie und ihr Ehemann ein Gutachten eines Architekt- turbüros eingeholt, um insbesondere auch die Option eines Umbaus bzw. einer ander- weitigen Nutzung zu prüfen; es habe sich dabei ergeben, dass es sich beim Hallenbad einerseits um ein Liebhaberobjekt handle, für welches es schwer sei, einen Mieter zu finden und dass andererseits eine Investition für die Umnutzung nur sinnvoll wäre, wenn eine Nutzung durch einen Mieter bereits gegeben wäre. Die Mittel für die hohen Sanie- rungskosten habe sie im Übrigen nicht (vgl. Schreiben der Pflichtigen an das kantonale Steueramt vom 27. Dezember 2017). Wie erwähnt, willigte die Steuerbehörde in der Folge ein, dass die Pflichtige fortan keinen Eigenmietwert mehr zu versteuern habe. Die Pflichtige lässt nun dahingehend argumentieren, dass das sanierungsbe- dürftige und völlig unbrauchbare Hallenbad weiterhin Kosten verursache, welchen frühere Erträge in Form von Eigenmietwert gegenüberstünden. Dem ist entgegenzuhal- ten, dass die Kausalität der Kosten zur möglichen Ertragsgenerierung hier nicht reno- vationsbedingt kurzfristig unter-, sondern spätestens 2015 komplett abgebrochen wor- den ist; das Hallenbad qualifiziert seither als heruntergewirtschaftetes, nicht mehr nutzbares Abbruchobjekt. Der Verzicht auf die Möglichkeit der Ertragszielung wurde damals bewusst gefällt und der Steuerbehörde kommuniziert. Für eine theoretisch denkbare (von der Pflichtige aber nach dem Gutachten nicht mehr in Erwägung gezo- 1 DB.2020.221 1 ST.2020.259

- 11 - gene) neuerliche Ertragsgenerierung wären nun Investitionen für bauliche Massnah- men mit Neubaucharakter nötig, welche dann aber als Anlagekosten qualifizierten. Ungeachtet des fehlenden Ertrags hat das Objekt für die Pflichtige freilich noch einen erheblichen Wert, weil es um Stockwerkeigentum (dazu gehört auch ein Landanteil) an guter Lage in C geht. Wenn sie in Kauf genommen hat, dass das maro- de Objekt einerseits keinen Ertrag mehr generieren kann und andererseits aber noch Kosten verursacht (insb. aufgrund der Zugehörigkeit zu einer Stockwerkeigentümer- gemeinschaft), dann geschah dies mit Blick auf den sicheren Verkehrswert ihrer 25%igen Stockwerkeigentumsquote und entsprechende zukunftsbezogene Verkaufsmö- glichkeiten. Unter dieser Sichtweise qualifizieren die angefallenen Kosten nicht als der Erzielung eines laufenden Ertrags dienender Liegenschaftenunterhalt. Soweit der- einst im Rahmen einer Veräusserung ein Ertrag bzw. Gewinn erzielt wird, ist dannzu- mal zu prüfen, ob die hier streitigen (bei der Einkommenssteuer nicht abziehbaren) Kosten konsequenterweise bei der Grundstückgewinnsteuer als Gewinnungskosten in Abzug gebracht werden können (vgl. dazu auch Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 34) oder ob sie als Lebenshaltungskosten qualifizieren (man hält sich ein Hallenbad, obwohl man es nicht mehr nutzen will oder kann). Hinzuweisen ist schliesslich noch auf die Rechtsprechung, wonach Unter- haltskosten eines Schwimmbads im Garten bei der Einkommenssteuer nur absetzbar sind, wenn sich der Wert des Schwimmbads (aufgrund des Einbezugs in den

Gebäudeversicherungs Wert) im Eigenmietwert niederschlägt (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 30 N 39 mit Hinweisen). Vorliegend hat das Hallenbad zwar einen Gebäudeversicherungswert, welcher sich also im Eigenmietwert niederschlägt; wenn aber wegen Unbenutzbarkeit/Nichtnutzung die Eigenmietwertbesteuerung eingestellt ist, ist letztlich kein Unterschied zu dieser Schwimmbadpraxis erkennbar. Nur die für die Pflichtige nicht vorteilhafte Wiederversteuerung eines Eigenmietwerts könnte ihr folglich zum strittigen Abzug verhelfen. d) Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass sämtliche Kosten, welche die streitbetroffene marode Stockwerkeinheit per 2018 noch verursacht hat, nicht als Gewinnungskosten qualifizieren; es fehlt an einem entsprechenden Ertrag und zwar generell, und nicht bloss im Rahmen einer (unzulässigen) rein periodenbezogenen Betrachtung. 1 DB.2020.221 1 ST.2020.259

- 12 - tung. Damit kommt ein Abzug dieser Kosten unter dem Titel von Liegenschaftsunterhaltskosten im Sinn von Art. 32 Abs. 2 DBG bzw. § 30 Abs. 2 StG nicht in Frage.

E. 5

a) Gestützt auf diese Erwägungen sind Beschwerde und Rekurs abzuweisen. b) Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens der Pflichtigen aufzulegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG) und ist dieser keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 Abs. 2 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.