

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00020 vom 10. Juni 2009

ZH Verwaltungsgericht, 2009-06-10, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2009.00020

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00020 du 10 juin 2009

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2009.00020 del 10 giugno 2009

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2006 | Pauschalabzug bei Liegenschaften im Privatvermögen: Der Pflichtigen wurde der Pauschalabzug für den Unterhalt einer Liegenschaft im Privatvermögen verweigert, weil sie überwiegend geschäftlich genutzt wird. Dieses Vorgehen des kantonalen Steueramts stützt sich auf eine Verfügung der Finanzdirektion über die Pauschalierung der Unterhaltskosten für Liegenschaften im Privatvermögen, die das Verwaltungsgericht bereits im Jahr 2002 für willkürlich erklärt hat (SB.2002.73). In jenem Entscheid wurde festgehalten, dass eine unterschiedliche Behandlung bei überwiegender gewerblicher gegenüber der überwiegend privaten Nutzung im Gesetz selbst verankert werden müsste. Da die Finanzdirektion diese Verfügung nicht angepasst hat, hat diese Rechtsprechung nach wie vor Bestand. Diese Rechtsprechung ist auch nicht harmonisierungswidrig, weil die Kantone nur hinsichtlich der zulässigen Gewinnungskostenabzüge nicht aber in der Ausgestaltung des bundesrechtlich vorgesehenen Pauschalabzugs gebunden sind. Rückweisung zur Festlegung einer sachgerechten Pauschale.

Erwägungen

E. 2

Aus dem in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) und in Art. 41 Abs. 1 des Steuerharmonisierungsgesetzes vom 14. Dezember 1990 (StHG) verankerten Grundsatz des rechtlichen Gehörs fliesst das Recht auf Akteneinsicht. Dieses soll dem Steuerpflichtigen ermöglichen, sich über sämtliche für das Verfahren wesentlichen Unterlagen zu orientieren (Martin Zweifel, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, 2. A., Basel etc. 2002, Art. 41 StHG N. 3d). Es umfasst aber keinen Anspruch auf Einsicht in die internen Akten der Behörde (BGE 125 II 473 E. 4a). Demzufolge steht der Pflichtigen kein Einsichtsrecht hinsichtlich der internen Akten zu, sollten solche vorhanden sein. Im Übrigen hat ihr das kantonale Steueramt am 10. September 2008 das Akteneinsichtsrecht gewährt. Da keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich sind, dass die Vorinstanzen ihren Entscheid auf andere Aktenstücke gestützt haben könnten als diejenigen, in welche die Pflichtige Einsicht nehmen konnte, ist diese Beschränkung hier ohnehin irrelevant. Weil vor Verwaltungsgericht dieselbe Aktenlage massgebend ist wie vor der Vorinstanz (siehe E. 1.2), kann von der erneuten Gewährung des Akteneinsichtsrechts abgesehen werden.

E. 3.1

Steuerpflichtige, die an ihrem Hauptsteuerdomizil nur für einen Teil ihres Einkommens und Vermögens steuerpflichtig sind, entrichten die Steuern für die am Hauptsteuerdomizil

befindlichen Werte nach dem Steuersatz, der ihrem gesamten Einkommen und Vermögen entspricht; steuerfreie Beträge werden ihnen anteilmässig gewährt (§ 6 StG). Da hier das Hauptsteuerdomizil im Kanton Zürich liegt, bestimmen sich die Gesamtfaktoren für die Ermittlung des Reineinkommens nach den Grundsätzen des zürcherischen Steuergesetzes (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, § 6 N. 7).

E. 3.2

Zwischen den Parteien ist die Zulässigkeit des Pauschalabzugs der unbestrittenermassen im Privatvermögen der Pflichtigen gehaltenen Liegenschaft streitig.

E. 3.2.1

Vorab ist darauf hinzuweisen, dass nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung der Grundsatz von Treu und Glauben den Steuerbehörden es nicht verbietet, eine umstrittene Rechtsfrage, die früher zugunsten der steuerpflichtigen Person entschieden wurde, in einer späteren Veranlagungsperiode anders zu beurteilen. Einschätzungsentscheide können grundsätzlich keine Zusicherungen für künftige Einschätzungen sein, weil sie sich ausschliesslich auf die betreffende Einschätzungsperiode beziehen (BGr, 6. April 2005, 2P.284/2004, E. 4.4., publiziert in: StR 2006 143 f., mit Hinweisen). Deshalb vermag die Pflichtige daraus, dass das kantonale Steueramt in früheren Steuerjahren den Pauschalabzug anerkannt hat, letztlich nichts zu ihren Gunsten abzuleiten.

E. 3.2.2

Steuerbar sind gemäss § 21 StG alle Erträge aus unbeweglichem Vermögen, insbesondere alle Einkünfte (unter anderem) aus Vermietung (Abs. 1 lit. a) und 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). Zur Ermittlung des Reineinkommens, das für die Satzbestimmung berechnet werden muss, werden von den gesamten steuerbaren Einkünften die Aufwendungen und allgemeinen Abzüge abgezogen (§ 25 StG). Bei Liegenschaften im Privatvermögen können nach § 30 StG die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden (Abs. 2 Satz 1), wobei der Steuerpflichtige anstelle der tatsächlichen Kosten und Prämien einen Pauschalabzug geltend machen kann (Abs. 5). Die Verfügung der Finanzdirektion über die Pauschalierung der Kosten für den Unterhalt und die Verwaltung von Liegenschaften des Privatvermögens vom 7. September 2002 (ZStB I Nr. 18/800) schliesst in Ziff. IV den Pauschalabzug aber aus für Liegenschaften, die ganz oder vorwiegend geschäftlich genutzt werden. Die Abgrenzung zwischen privater und geschäftlicher Nutzung wird anhand des Verhältnisses der Mieteinnahmen vorgenommen. Machen die geschäftlichen Mieteinnahmen mehr als 50 % der gesamten Mieteinnahmen aus, liegt eine geschäftliche Nutzung vor (Ziff. 47 des Merkblatts des Kantonalen Steueramts über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kosten für den Unterhalt und die Verwaltung von Liegenschaften vom 31. August 2006 [ZStB I Nr. 18/820]).

E. 3.2.3

Der Pauschalabzug von Unterhaltskosten dient der Vereinfachung des Einschätzungsverfahrens. Er darf indessen nicht dazu führen, dass er über einen längeren Zeitraum zu einem offensichtlich unrichtigen Resultat führt. Insbesondere darf der gesetzliche Grundsatz der Besteuerung des Reineinkommens bei Liegenschaften des

Privatvermögens nicht verletzt werden. Vor diesem Hintergrund rechtfertigt es sich, die Pauschalierung von Aufwendungen je nach Art der Nutzung unterschiedlich zu regeln. Dementsprechend lässt Ziff. IV der Verfügung der Finanzdirektion (ZStB I Nr. 18/800) den Pauschalabzug gemäss § 30 Abs. 5 StG bei Liegenschaften im Privatvermögen nur soweit zu, als sie mehrheitlich privat genutzt werden (siehe oben E. 3.2.2). Allerdings hat das Verwaltungsgericht bereits in einer früheren Entscheidung (VGr, 20. November 2002, SB.2002.00073 = StE 2003 B 25.6 Nr. 49 = ZStP 2003, 132, 134) festgestellt, dass es aufgrund des klaren Gesetzeswortlauts willkürlich sei, bei mehrheitlich gewerblich oder geschäftlich genutzten Liegenschaften im Privatvermögen eine Pauschalierung der Liegenschaftsunterhaltskosten zu verweigern. Daran ändere auch das Ergebnis einer historischen Auslegung der Bestimmung nichts, die eine Anlehnung an die Verordnung des Bundesrats über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer vom 24. August 1992 vorsehe (ABl 1994, 1457). Wohl hat das Bundesgericht diese im Bundesrecht enthaltene analoge Verordnungsbestimmung bestätigt (vgl. BGr, 2. März 2005, 2A.556/2004, www.bger.ch). Dabei hat es sich allerdings nicht mit deren Inhalt auseinandergesetzt, zumal in jenem Fall bloss die Zuordnung der Liegenschaft zum Geschäfts- oder Privatvermögen der Pflichtigen streitig war und nicht wie hier die Behandlung von sich unstreitig im Privatvermögen befindlichen Liegenschaften, die überwiegend geschäftlich genutzt werden. Eine derartige unterschiedliche Behandlung von Liegenschaften im Privatvermögen hätte vom Gesetzgeber ausdrücklich geregelt werden müssen. An der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung wird festgehalten. Sie auch nicht der vertikalen Steuerharmonisierung zuwider. Den Kantonen verbleibt zwar steuerharmonisierungsrechtlich kein Freiraum mehr in der Frage, welche Kosten des Liegenschaftsunterhalts abzugsfähig sind. Diese Kosten gehören nämlich zu den in Art. 9 Abs. 1 StHG umschriebenen Gewinnungskosten, und Art. 9 Abs. 4 StHG schliesst andere Abzüge als die in dieser Bestimmung genannten aus (BGr, 15. Juli 2005, 2A.683/2004, E. 4.4, www.bger.ch). Der für Liegenschaften im Privatvermögen vorgesehene Pauschalabzug bewirkt aber nicht das Hinzutreten eines weiteren, im Bundesrecht nicht geregelten Abzugs, sondern betrifft lediglich die Ausgestaltung der Gewinnungskostenabzüge innerhalb des bundesrechtlich vorgegebenen Rahmens. Somit bleiben die Kantone in der Ausgestaltung des Pauschalabzugs im Sinn von § 30 Abs. 5 StG (trotz der Übereinstimmung mit der in Art. 32 Abs. 4 DBG enthaltenen Regelung) frei und werden dabei nicht durch harmonisierungsrechtliche Vorgaben beschränkt. Demzufolge kann ein Pauschalabzug bei Liegenschaften im Privatvermögen unabhängig davon geltend gemacht werden, ob sie überwiegend geschäftlich oder privat genutzt werden. Die Vorinstanzen haben folglich den Pauschalabzug zu Unrecht mit der Begründung der überwiegenden geschäftlichen Nutzung der Liegenschaft verweigert.

E. 3.2.4

Dennoch hat die Pflichtige keinen Anspruch auf den in der Pauschalverfügung der Finanzdirektion vorgesehenen Pauschalabzug von 20 % des Bruttomietetrags. Angesichts dessen, dass die Finanzdirektion den Pauschalabzug gemäss § 30 Abs. 5 Satz 2 StG ungenügend geregelt hat, ist der Abzug im vorliegenden Fall von den richterlichen Behörden festzulegen. Da diese Erwägungen neu sind und die Parteien somit keine Gelegenheit hatten, sich dazu zu äussern, ist die Sache zu diesem Zweck und zum Neurecht im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen. Diese hat im Rahmen einer Untersuchung eine Pauschale festzusetzen. § 30 Abs. 5 Satz 1 StG enthält zwar keinerlei Anhaltspunkte zur Höhe des Pauschalabzugs. Doch ist bei der

Pauschalierung eine unterschiedliche Behandlung von verschiedenen Nutzungsarten nicht ausgeschlossen, sofern die Unterscheidung auf sachlichen Gründen beruht. Grundsätzlich sollte sich der Pauschalabzug – unter Berücksichtigung einer Mehrheit von Fällen und eines weiten Zeithorizonts – den effektiven Kosten annähern.

E. 4

Soweit sich die Beschwerde gegen die direkte Bundessteuer 2007 wendet, kann darauf nicht eingetreten werden, weil das vorliegende Beschwerdeverfahren die Einschätzung der Staats- und Gemeindesteuern der Steuerperiode 2006 zum Gegenstand hat.

E. 5

Bei diesem unentschiedenen Verfahrensausgang sind die Kosten den Parteien je zur Hälfte aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG), und steht der Beschwerdeführenden keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

E. 6

Da eine gesetzeskonforme Verfügung betreffend die Pauschalierung der Kosten für den Unterhalt und die Verwaltung von Liegenschaften des Privatvermögens seit dem letzten Urteil des Verwaltungsgerichts vom 20. November 2002 (siehe oben E. 3.2.3) nicht ergangen ist, wird dieses Urteil auch der Finanzdirektion zur Kenntnisnahme (insbesondere der E. 3.2.2 bis 3.2.4) zugestellt. Demgemäss entscheidet die Kammer :

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