

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2020.00001 vom 26. August 2020

ZH Verwaltungsgericht, 2020-08-26, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2020.00001

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2020.00001 du 26 août 2020

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2020.00001 del 26 agosto 2020

Regeste

Nachsteuer (Staats- und Gemeindesteuern 2007-2014) | Bestimmung des Eigenmietwerts einer im Ausland gelegenen Liegenschaft Rechtliche Grundlagen für eine Nachbesteuerung (E. 2). Die Pflichtigen sind in der Schweiz bzw. im Kanton Zürich steuerpflichtig. Das von ihnen erzielte Einkommen aus der ausländischen Liegenschaft (Eigenmietwert) ist in der Schweiz nicht steuerbar, wird aber zur Satzbestimmung herangezogen (E. 3). Im Kanton Zürich erfolgt die Bewertung des Eigenmietwerts gestützt auf die Weisung des Regierungsrats an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab der Steuerperiode 2009 (E. 4.3). Fehlt es an einem vergleichstauglichen Objekt oder einem nach anerkannten Bewertungsgrundsätzen erstellten Privatgutachten, ist eine individuelle Bewertung des einzelnen Objekts nicht möglich. Dann wird gemäss § 21 Abs. 1 lit. b in Verbindung mit Abs. 2 StG im Kanton Zürich eine schematische, formelmässige Festlegung des einzelnen Eigenmietwerts vorgenommen und der Eigenmietwert als Prozentsatz des Vermögenssteuerwerts festgelegt. Wenn eine steuerpflichtige Partei behauptet, der Formelwert liege über dem Marktwert, muss diese Behauptung mindestens mit einem vergleichstauglichen Mietpreis oder einem Privatgutachten belegt werden. Andernfalls bleibt sie den Beweis schuldig und sie trägt die Folgen der Beweislosigkeit. Vorliegend haben es die Pflichtigen versäumt, den Nachweis der ortsüblichen Mieten für vergleichbare oder adäquate Wohnungen zu erbringen (E. 4.4). Abweisung des Rekurses bzw. der Beschwerde.

Erwägungen

E. 3

Die Pflichtigen sind aufgrund ihres Wohnsitzes in der Schweiz bzw. im Kanton Zürich und somit aufgrund persönlicher Zugehörigkeit im Sinn von Art. 3 Abs. 1 DBG beziehungsweise Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (sog. Steuerharmonisierungsgesetz; StHG) und § 3 Abs. 1 StG in der Schweiz bzw. im Kanton Zürich steuerpflichtig. Gemäss Art. 6 Abs. 1 DBG beziehungsweise § 5 Abs. 1 StG ist die Steuerpflicht bei persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt; sie erstreckt sich aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Ausland beziehungsweise ausserhalb des Kantons. Nach Art. 6 Abs. 3 DBG erfolgt die Abgrenzung der Steuerpflicht für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Verhältnis zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. § 5 Abs. 3 StG statuiert diese Regel ebenso in Bezug auf ausserkantonale geschäftliche Betriebe, Betriebsstätten und Grundstücke. Gemäss Art. 6 Abs. 1 des Abkommens vom 12. März 1999 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik

Kroatien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen (DBA-Kroatien; SR 0.672.929.11) können Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unbeweglichem Vermögen (einschliesslich der Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben) bezieht, das im andern Vertragsstaat liegt, im anderen Staat besteuert werden. Nach Art. 6 Abs. 3 DBA-Kroatien gilt Abs. 1 für Einkünfte aus der unmittelbaren Nutzung, der Vermietung oder Verpachtung sowie jeder anderen Art der Nutzung unbeweglichen Vermögens. Demnach ist das Einkommen aus der ausländischen Liegenschaft (Eigenmietwert) in der Schweiz nicht steuerbar. Art. 7 Abs. 1 DBG und § 6 Abs. 1 StG legen jedoch fest, dass sich der Steuersatz nach dem gesamten Einkommen und Vermögen richtet. Demzufolge wirkt sich das Einkommen aus der ausländischen Liegenschaft auf die in der Schweiz zu entrichtende Steuer satzbestimmend aus (sogenannter Progressionsvorbehalt) (vgl. dazu BGr, 23. Februar 2015, StE 2015 B 25.6 Nr. 64, E. 2.2, BGr, 8. April 2020, 2C_500/2018, E. 2.6).

E. 4

Um das satzbestimmende Einkommen festzulegen, ist der Wert des Einkommens der Liegenschaft in Kroatien zu ermitteln.

E. 4.1

Die Pflichtigen machen geltend, dass die Festlegung des Eigenmietwerts für die sich in Kroatien befindende Liegenschaft nach dem Steuergesetz des Kantons Zürich nicht zulässig sei, weil das Gesetz die Festlegung von Eigenmietwerten von Liegenschaften im Ausland nicht vorsehe. Das Steuergesetz des Kantons Zürich trage in keiner Weise den Gegebenheiten von ausländischen Immobilienmärkten Rechnung und die angewandte schematische, formelmässige Berechnung sei aufgrund der Unterschiede der Verhältnisse naturgemäss international nicht anwendbar. Der festgelegte Eigenmietwert lasse die Einkommensverhältnisse in Kroatien ausser Acht, denn es liessen sich mit dem betreffenden Objekt am Markt keine solchen Mietzinse erzielen. Im Weiteren verweisen sie auf einen ihnen bekannten Fall im Kanton Aargau bei welchem der Eigenmietwert einer Ferienwohnung in ... (Deutschland) mit 2 % des Verkehrswerts bestimmt worden sei. Der Verweis auf diese Berechnung solle aufzeigen, dass eine separate den ortsüblichen Verhältnissen entsprechende Bewertung für im Ausland gelegene Immobilien sinnvoll und zweckmässig sei. Eine andere Festlegung verletze die Gleichbehandlung sowie die Besteuerungsgrundsätze nach Art. 127 Abs. 2 BV.

E. 4.2

Betreffend Verfahren der Eigenmietwertfestsetzung stehen sich schweizweit zwei zentrale Systeme gegenüber: einerseits dasjenige der Individualschätzung jedes einzelnen Grundstücks (z. B. Kanton Aargau) und andererseits (wie z. B. im Kanton Zürich) dessen formelmässige bzw. schematische Bewertung aufgrund gewisser konkreter Parameter (vgl. hierzu Artur Terekhov, Interkantonale Rechtsungleichheiten beim Eigenmietwert trotz harmonisierungsrechtlicher Natur der Materie, Steuerrevue 2018 [Nr. 3], S. 187 ff.). Da die Kantone zuständig sind für die Festlegung der Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge, sind unterschiedliche Systeme mit der Bundesverfassung vereinbar.

E. 4.3

Der Gesetzgeber des Kantons Zürich hat in § 21 Abs. 2 StG dem Regierungsrat die Kompetenz eingeräumt, die Bewertung der Eigenmietwerte in einer Verordnung

schematisch, formelmässig unter Beachtung bestimmter Kriterien festzulegen. Der Regierungsrat erliess gestützt darauf die Weisung vom 12. August 2009 an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 2009 (Weisung 2009, LS 631.32). Der Eigenmietwert bemisst sich in der Regel nach dem Mietzins, der bei einer Vermietung der Liegenschaft an Dritte dem Eigentümer bezahlt würde (Marktwertprinzip) (vgl. Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 21 N. 71). Das heisst der Eigenmietwert sollte der Marktmiete der selbstgenutzten Liegenschaft entsprechen bzw. anhand von Vergleichen mit tatsächlich vermieteten Objekten festgelegt werden. Können keine Vergleichswerte herangezogen werden, kann das Marktwertprinzip eingeschränkt und auf eine individuelle Bewertung des einzelnen Objekts verzichtet werden. Im Kanton Zürich behilft man sich bei fehlenden Vergleichsobjekten mit der schematischen formelmässigen Berechnung, die sich auf den Vermögenssteuerwert der Liegenschaft bezieht (Richner et al., § 21 N. 80). Der Vermögenssteuerwert einer Liegenschaft wird durch eine aktuelle Verkehrswertschätzung, durch einen von den lokalen Behörden festgelegten Wert oder durch einen Verkaufs- resp. Kaufvertrag bestimmt. Damit wird entgegen der Behauptung der Pflichtigen gerade auf die Verhältnisse am Ort der Liegenschaft abgestellt. Denn der Kauf- resp. Verkaufspreis einer Liegenschaft steht mit deren Ertrag grundsätzlich in einem Verhältnis.

E. 4.4

Mit Schreiben vom 12. November 2019 wurde den Pflichtigen von der Gegenpartei die Möglichkeit eingeräumt, den Nachweis der ortsüblichen Marktmieten für vergleichbare oder adäquate Wohnungen zu erbringen. Sie wurden aufgefordert, eine Aufstellung einzureichen, in welcher die Grösse der Wohnungen (Anzahl Zimmer und m²), die genaue Lage (Adresse), der Ausbaustandard anhand von Fotos sowie die jeweiligen Mietpreise ersichtlich ist. Die Pflichtigen reichten keine Aufstellung ein und machten geltend, dass ein solcher Vergleich nicht möglich sei, da in touristischen Orten wie der Stadt C Objekte für langfristige Mieten in dieser Grössenordnung ausserordentlich rar seien. Die Wohnungen würden vielmehr während der Hochsaison lukrativ an Touristen vermietet. Fehlt es an einem vergleichstauglichen Objekt oder einem nach anerkannten Bewertungsgrundsätzen erstellten Privatgutachten, ist eine individuelle Bewertung des einzelnen Objekts nicht möglich. Somit wird gemäss § 21 Abs. 1 lit. b in Verbindung mit Abs. 2 StG im Kanton Zürich eine schematische, formelmässige Festlegung des einzelnen Eigenmietwerts vorgenommen und der Eigenmietwert als Prozentsatz des Vermögenssteuerwerts festgelegt (N. 83 ff. in Verbindung mit N. 59 der Weisung 2009). Eine gewisse Schematisierung ist zulässig, da eine exakte Gleichbehandlung jeder einzelnen steuerpflichtigen Person aus praktischen Gründen nie vollkommen möglich ist (vgl. auch Richner et al., § 21 N. 80). Wenn eine steuerpflichtige Partei behauptet, der Formelwert liege über dem Marktwert, muss diese Behauptung mindestens mit einem vergleichstauglichen Mietpreis oder einem Privatgutachten belegt werden (vgl. auch Richner et al., § 21 N. 87). Andernfalls bleibt sie den Beweis schuldig und sie trägt die Folgen der Beweislosigkeit.

E. 4.5

Der von den Pflichtigen angeführte Vergleich mit der Festlegung eines Eigenmietwerts im Kanton Aargau ist schon deshalb untauglich, weil sie ihren Wohnsitz im Kanton Zürich haben, weshalb sie der Gesetzgebung des Kantons Zürich unterstehen (§ 3 Abs. 1 StG). Zudem sind die Berechnungssysteme im Kanton Aargau und im Kanton Zürich – wie

ausgeführt – zulässigerweise unterschiedlich.

E. 4.6

Das kantonale Steueramt hat für die Berechnung des Eigenmietwerts den Kaufpreis der Liegenschaft aus dem Jahre 2007 von EUR 170'000 gemäss § 21 Abs. 2 lit. a StG auf 70 % festgelegt und den Steuerwert gemäss Weisung 2009 N. 59 mit dem Faktor 4,25 % berechnet, weshalb das Vorgehen nicht zu beanstanden ist. Ferner wurde der Eigenmietwert jeweils korrekterweise nur satzbestimmend berücksichtigt, was zur Abweisung des Rekurses und der Beschwerde führt.

E. 5

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 162 Abs. 3 StG; Art. 153 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG) und steht diesen keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 162 Abs. 3 StG; Art. 153 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG]; vgl. auch Richner et al., § 162 N. 49). Eine Parteientschädigung ist auch dem kantonalen Steueramt nicht zuzusprechen, nachdem nicht ersichtlich ist, inwieweit diesem durch das vorliegende Verfahren besondere Umtriebe entstanden sind, welche ausserhalb der üblichen Amtstätigkeit gelegen wären.

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