



STEUERREKURSKOMMISSION III DES KANTONS ZÜRICH

3 ST.2008.335
3 DB.2008.199

Entscheid

7. Mai 2009

Mitwirkend:

Präsident Ch. Mäder, die Mitglieder M. Roth, A. Widl und Sekretärin E. Surdyka

In Sachen

A,

vertreten durch lic.iur. Daniel Kimmich,
Stauffacherstrasse 26, 8004 Zürich,

**Rekurrent/
Beschwerdeführer,**

gegen

1. **Staat Zürich,**

2. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Konsum,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Rekursgegner,
Beschwerdegegnerin,**

betreffend

Einschätzung 2004 und Direkte Bundessteuer 2004

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) ist Eigentümer der Liegenschaft strasse 47, B. In der Steuererklärung 2004 deklarierte er Mietzinseinnahmen von Fr. 180'000.- für Wohnungen/Zimmer sowie 158'400.- für gewerblich/geschäftlich genutzte Räume, insgesamt Fr. 338'400.-. Davon zog er Unterhalts- und Verwaltungskosten von (pauschal) 20% (= Fr. 67'680.-) ab. Mit Einschätzungsvorschlägen vom 18. September 2006 und 24. Mai 2007 führte der Steuerkommissär aus, dass bei Privatliegenschaften, die vorwiegend geschäftlichen Zwecken dienen, nur der effektive Abzug zulässig sei. Aufgrund der aktenkundigen Liegenschaftenrechnung aus dem Jahr 2001 sei daher lediglich ein Abzug von Fr. 2'000.- zu gewähren. In diesem Sinn schätzte er den Pflichtigen am 25. Oktober 2007 mit einem steuerbaren Einkommen von (rund) Fr. 161'500.- sowie einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'055'000.- ein. Mit der nämlichen Begründung wurde im gleichentags erlassenen Hinweis für die direkte Bundessteuer ein steuerbares Einkommen von Fr. 163'000.- angezeigt; die Veranlagungsverfügung wurde dem Pflichtigen am 19. November 2007 formell eröffnet.

B. Die vom Pflichtigen hiergegen erhobenen Einsprachen wies das kantonale Steueramt mit separaten Entscheiden vom 4. September 2008 ab.

C. Mit Rekurs und Beschwerde vom 9. Oktober 2008 liess der Pflichtige seinen im Einschätzungsverfahren vertretenen Standpunkt erneuern.

In seiner Rekurs- und Beschwerdeantwort vom 6. November 2008 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Rechtsmittel.

D. Am 23. April 2009 führten Referent und Sekretärin einen Augenschein im Gebäude strasse 47, B, durch.

Auf die Parteivorbringen und die Feststellungen am Augenschein wird, soweit wesentlich, in den nachfolgenden Urteilsgründen zurückgekommen.

Die Rekurskommission zieht in Erwägung:

1. Gemäss Art. 32 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) und § 30 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) können bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden. Nach Art. 32 Abs. 4 DBG bzw. § 30 Abs. 5 StG kann der Steuerpflichtige bei Liegenschaften des Privatvermögens anstelle der tatsächlichen Kosten und Prämien einen Pauschalabzug geltend machen (Satz 1); die Finanzdirektion regelt denselben (Satz 2).

2. a) Zur Begründung seines Rechtsmittels bringt der Pflichtige vor, dass die Wohnnutzung der Liegenschaft strasse 47 die geschäftliche Nutzung sowohl wert- wie auch flächenmässig übersteige. Das Erdgeschoss werde als Nachtclub und Telefonshop gewerblich genutzt, die oberen Stockwerke dienten hingegen dem Wohnen. Dabei würden die einzelnen Zimmer meist für mehrere Monate, in Einzelfällen für Jahre von den gleichen Mieterinnen und Mietern belegt. Eine geschäftliche Nutzung wäre aufgrund der Bau- und Zonenordnung der Stadt B gar nicht erlaubt. Zwar sei mit der C als Mieterin der Liegenschaft das Entgelt für die Geschäfts- und die Wohnnutzung nicht aufgeteilt worden; die Nachkalkulation aufgrund eines für den Nachtclubbetrieb üblichen Geschäftsmietzinses von rund 8% des Umsatzes spreche jedoch klar für das Überwiegen der Wohnnutzung. Wenn alle 31 Zimmer zu Fr. 1'000.- im Monat vermietet würden, beliefe sich der Ertrag auf Fr. 31'000.- bzw. Fr. 372'000.- im Jahr. Demgegenüber werfe die Vermietung des Nachtclubs jährlich nur Fr. 300'000.- ab. Von den im C tätigen Tänzerinnen seien lediglich vier bis sechs in den Zimmern untergebracht; die übrigen Mieter lebten zu Wohnzwecken in der Liegenschaft strasse 47 und hätten weder zum Telefonshop noch zum Cabaret einen geschäftlichen Bezug. "Vielleicht schätz(t)en sie einfach den 'sleaze' (Verderbtheit) des Quartiers oder dessen vorhandene Infrastruktur." Die Stadtteile seien Orte der Immigration; ein Grossteil der Bewohner strebe nur eine vorübergehende Niederlassung an. Der vom Bundesgericht geprägte Begriff des Wohnens passe nicht auf die örtlichen Verhältnisse. Allein aufgrund der Öffnungszeiten des Cabarets lasse sich die Wohnnutzung daher nicht ausschliessen. Die Liegenschaft strasse 47 gehöre zum Privatvermögen des Pflichtigen. Dass höchstens sechs Zimmer an die Belegschaft des Cabarets vermietet seien, ändere

nichts daran. Weil die Liegenschaft wie gesagt überwiegend privat beworben werde, stehe der Geltendmachung des Pauschalabzugs anstelle der tatsächlich angefallenen Unterhaltskosten nichts entgegen.

b) Dem widerspricht das kantonale Steueramt in der Rekurs-/Beschwerdeantwort, dass für vorwiegend geschäftlich genutzte Liegenschaften kein Pauschalabzug für die Unterhaltskosten gewährt werde. Darunter fielen alle Nutzungsarten, die nicht dem privaten Wohnen dienen. Die Betreibergesellschaft des Cabarets habe die Liegenschaft (ohne Telefonshop) pauschal für Fr. 300'000.- im Jahr gemietet; eine Aufteilung in geschäftliche und Wohnzwecke hätten die Vertragsparteien nicht vorgenommen. Nach Angaben des Pflichtigen würden vier bis sechs Zimmer für Tänzerinnen des Cabarets gebraucht; für diese wäre somit ein Jahresmietzins von Fr. 72'000.- zu veranschlagen, der als geschäftlichen Zwecken dienend zu würdigen sei. Zusammen mit dem kalkulatorischen Mietzins von Fr. 180'000.- (10% des Umsatzes des Cabarets) für den Barbetrieb und dem Ertrag von Fr. 48'000.- für den Telefonshop ergebe sich, dass die Liegenschaft überwiegend geschäftlich beworben werde. Die Miete der Bar- und Cabareträume zusammen mit den möblierten Zimmern erscheine als eine den geschäftlichen Zwecken der Betreibergesellschaft, insbesondere der "körpernahen Dienstleistung", dienende Gesamtheit. Mithin sei der gesamte Mietertrag von Fr. 300'000.- als Geschäftsmiete zu betrachten. Im Übrigen habe auch die Vermietung von möblierten Zimmern für sich allein betrachtet als Geschäftsmiete zu gelten. Denn laut Verkaufsdokumentation des Pflichtigen würden die einfach möblierten Räume in der Regel monatsweise an "Artistinnen" vermietet. Von anderen Bewohnern sei in der Verkaufsdokumentation nicht die Rede. Angesichts des während der ganzen Woche geöffneten Bar-Cabaret-Betriebs im Erdgeschoss könne das "rein private Wohnen" im Sinn der Rechtsprechung ausgeschlossen werden. Im Übrigen stelle auch die vertraglich vorgesehene Überwälzung der Unterhaltskosten auf den Mieter ein Indiz für Geschäftsmiete dar.

3. a) Gemäss Lehre und Praxis ist der von Art. 32 Abs. 4 DBG ausdrücklich auf "Grundstücke des Privatvermögens" beschränkte Pauschalabzug nur bei solchen Liegenschaften anwendbar, die überwiegend privat genutzt werden, d.h. in erster Linie Wohnzwecken dienen. Laut Art. 4 der Verordnung des Bundesrats über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer vom 24. August 1992 fällt der Pauschalabzug ausser Betracht bei Liegenschaften, die von

Dritten vorwiegend geschäftlich genutzt werden. Unter geschäftlicher Nutzung sind alle Nutzungsarten zu verstehen, die nicht dem privaten Wohnen dienen. Die geschäftliche Nutzung überwiegt, wenn die geschäftlichen Miet-/Pachteinnahmen mehr als 50% der gesamten Mieteinnahmen (samt einem allfälligen Eigenmietwert) ausmachen; umgekehrt dient das Grundstück privaten Zwecken, wenn es zu mindestens 50% für Wohnzwecke gebraucht wird (BGr, 2. März 2005, 2A.556/2004 = ASA 75, 303, VGr LU, 3. Januar 2007, LGVE 2007 II 267, ZStB I 18/820 und M DBG 2005 Nr. 4; ebenso StRK III, 15. Januar 2009, ST.2008.343; Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, 2003, Art. 32 N 20).

In der Frage, inwieweit Unterhaltskosten für Liegenschaften abziehbar sind, verbleibt den Kantonen kein Freiraum mehr. Der Begriff der Unterhaltskosten kann unter dem Geltungsbereich des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) nicht anders ausgelegt werden als auf dem Gebiet der direkten Bundessteuer. Eine andere Interpretation würde dem Anliegen der vertikalen Steuerharmonisierung zuwiderlaufen und die mit dem Erlass des StHG angestrebte Vereinfachung der Rechtsanwendung vereiteln (BGr, 2. Februar 2005 = StE 2005 [SO] A 23.1 Nr. 10). Die bisherige zürcherische Praxis, wonach auch mehrheitlich geschäftlich oder gewerblich genutzte Liegenschaften im Privatvermögen zum Pauschalabzug berechtigen (VGr, 20. November 2002, ZStP 2003, 132), ist daher überholt. Dementsprechend hat das kantonale Steueramt im Merkblatt über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kosten für den Unterhalt und die Verwaltung von Liegenschaften vom 31. August 2006 (gültig ab Steuerperiode 2007; ZStB I Nr. 18/820) im Anwendungsbereich der direkten Bundessteuer wie auch der Staats- und Gemeindesteuern festgehalten (Ziffer 47):

"Bei Liegenschaften des Privatvermögens, die überwiegend privat genutzt werden, kann anstelle des Abzuges der effektiven Kosten der Pauschalabzug geltend gemacht werden. Bei Liegenschaften im Geschäftsvermögen oder bei Liegenschaften im Privatvermögen, die von Dritten überwiegend geschäftlich genutzt werden, sind nur die effektiven Kosten zum Abzug zugelassen. Die Abgrenzung dieser Liegenschaften erfolgt anhand des Verhältnisses der Mieteinnahmen (inkl. Eigenmietwert). Machen die geschäftlichen Mieteinnahmen mehr als 50 Prozent der gesamten Mieteinnahmen aus, liegt eine geschäftliche Nutzung vor. Hingegen wird eine Liegenschaft privat genutzt, wenn mehr als 50 Prozent der gesamten Mieteinnahmen aus Wohnzweck entstammt."

b) Der Mietvertrag vom 8./11. März 2003 zwischen dem Pflichtigen als Vermieter und der Betreibergesellschaft des Cabarets als Mieterin betrifft das gesamte

Grundstück strasse 47. Neben den Büroräumlichkeiten im 1. Obergeschoss wurden die übrigen Räume in diesem Stockwerk sowie jene im 2., 3. und 4. Obergeschoss der Mieterin "zu freistehender Nutzung einschliesslich Untervermietung" überlassen (Ziffer 1). Der Mietzins (ohne Nebenkosten) wurde auf "pauschal Fr. 25'000.- pro Monat" festgesetzt. "Unterhalt/Reparatur/Ersatz des Gross- und Kleininventars des Cabarets, des Mobiliars (inkl. TV-Apparate) in den Wohnräumen im 1. - 4. OG sowie der Heizungs- und Sanitäreinrichtungen, Boden- und Wandbeläge, Fenster, Türen und Einbaumöbel der Gesamtliegenschaft obliegen der Mieterin. Diese Reparaturen und Ersatzanschaffungen gehen sofort entschädigungslos ins Eigentum des Vermieters über" (Ziffer 2). Das bereits seit 1. Oktober 2002 laufende Mietverhältnis dauert fest bis 30. September 2012; der Mieterin steht die Option zu, den Vertrag zu gleichen Bedingungen um fünf Jahre zu verlängern.

Zur näheren Klärung der entscheidungswesentlichen Frage, ob die Liegenschaft strasse 47 überwiegend privat oder geschäftlich genutzt wird, hat die Rekurskommission am 23. April 2009 einen Augenschein durchgeführt. Dabei ergab sich Folgendes: Als Gesellschafterin und Geschäftsführerin leitet E den Cabaret-Betrieb im Erdgeschoss. In den vier Obergeschossen befinden sich kleine möblierte Einzelzimmer. Diese werden an Tänzerinnen verschiedener Nachtlokale – namentlich genannt werden das "F" und die "G" – vermietet; zurzeit seien acht Zimmer von Tänzerinnen des eigenen Cabarets C belegt. Mit den Tänzerinnen habe sie keine Untermietverträge abgeschlossen, vielmehr bilde die Zimmermiete einen Bestandteil des Arbeitsvertrags. Sie schliesse diese Verträge ab und hole auch die Arbeitsbewilligungen für die allesamt aus dem osteuropäischen Raum, insbesondere Russland stammenden Tänzerinnen ein. Gewöhnlich hielten sich die Tänzerinnen für einen oder zwei Monate hier auf; danach begründeten sie meist in einer anderen Stadt ein neues Engagement. Die Zimmer sind durchwegs einfach ausgestattet: (Doppel-)Bett, Kleiderschrank, kleine Kommode, Fernsehgerät und Bistrotisch mit Stühlen und vereinzelt ein kleiner Kühlschrank. In all diesen Räumen finden sich private Habseligkeiten der Bewohnerinnen, wie Kleidung, Kosmetika, Stofftiere und Bücher. Auch Küche und Nasszelle (WC und Dusche) sind sehr einfach gehalten und dienen mehreren Zimmern zur gemeinsamen Nutzung.

c) Der Pflichtige geht in der Steuererklärung zutreffend selbst davon aus, dass mit Bezug auf den Barbetrieb und den Telefonshop im Erdgeschoss eine geschäftliche Nutzung vorliegt. Der Augenschein bestätigte die Mutmassung des kantonalen Steueramts nicht, wonach die Einzelzimmer in den Obergeschossen der "körpernahen

Dienstleistung" bzw. der sexgewerblichen Nutzung dienen; um eine solche ganz auszuschliessen, wären nähere Abklärungen – etwa durch Einholung eines Amtsberichts der Sittenpolizei – durchzuführen, können aber als nicht entscheidungswesentlich unterbleiben. Die Angaben des Pflichtigen, wonach "die einzelnen Zimmer ... meist für mehrere Monate, in Einzelfällen für Jahre von den gleichen Mieterinnen und Mietern bewohnt" werden, wurden am Augenschein durch die Geschäftsführerin abgeschwächt; nach deren Darstellung beträgt die mittlere Verweildauer der Bewohnerinnen ein bis zwei Monate. Auch insoweit braucht die Rekurskommission keine weiteren Erhebungen – etwa bei der stadtzürcherischen Einwohnerkontrolle – vorzunehmen. Entscheidend fällt nämlich ins Gewicht, dass der Aufenthalt der Tänzerinnen in den Zimmern – entgegen den Angaben des Pflichtigen – untrennbar mit dem Arbeitsverhältnis verknüpft ist, sei es mit dem eigenen Cabaret oder mit einem gleichartigen Betrieb. Von einer Wohnnutzung kann gewöhnlich nur dann gesprochen werden, wenn sich eine Person in den betreffenden Räumen nicht nur – wie etwa ein Hotelgast – für eine befristete Zeitspanne aufhält, sondern dort ihren Wohnsitz begründet. Laut Art. 23 Abs. 1 ZGB befindet sich der Wohnsitz einer Person an dem Ort, wo sie sich mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält. Daran gebietet es im vorliegenden Fall, wie der Pflichtige selbst einräumt. Vielmehr beschränkt sich die Verweildauer der Tänzerinnen an der strasse 47 von vornherein auf wenige Wochen. Hinzu kommt, dass die allesamt aus dem Ausland, vorab aus Russland stammenden Personen, nicht ihren Lebensmittelpunkt in der Gemeinde B begründen wollen, sondern sich allein im Zusammenhang mit ihrer Berufstätigkeit hier aufhalten. Sodann stehen die betreffenden Zimmer nicht für einen unbestimmten Kreis von Mietinteressenten auf dem freien Markt offen, sondern nur für Arbeitnehmerinnen des eigenen Cabarets und bestimmter, mit dieser Gesellschaft anscheinend verbundener weiterer Vergnügungsorte. Schliesslich erscheint es in wohnhygienischer Hinsicht als fraglich, ob im Fall von langfristigen Mietverhältnissen ein einziger Dusche-/WC-Raum pro Wohneinheit mit mehreren Zimmermieterinnen ausreichend wäre. Indessen lässt sich diese Nutzweise entgegen der Meinung des Pflichtigen mit der Bau- und Zonenordnung der Stadt B vom 23. Oktober 1991 durchaus vereinbaren. Zwar statuiert der Zonenplan für das in der Quartiererhaltungszone gelegene Grundstück strasse 47 einen Wohnanteil von 60%. Weil nach der Praxis des Verwaltungsgerichts auch Räumlichkeiten eines Hotels als Wohnflächen zählen (RB 1988 Nr. 57 [Leitsatz] = BEZ 1988 Nr. 14), gelten vorliegend die oberen Stockwerke der streitbetroffenen Liegenschaft ebenfalls als bewohnt.

d) Nach dem Gesagten ergibt sich, dass die Räumlichkeiten der Obergeschosse nicht der Wohnnutzung dienen, sondern in engem Zusammenhang mit der Berufsausübung der Tänzerinnen zusammenhängen. Mithin ist das kantonale Steueramt zutreffend von geschäftlicher Nutzung der Liegenschaft ausgegangen. Unter diesen Umständen kann der Pflichtige nach dem Gesagten nur die effektiven Kosten für den Liegenschaftenerhalt, nicht aber den Pauschalabzug geltend machen. Ein höherer Betrag als vom kantonalen Steueramt zugelassen, hat der Pflichtige trotz gehöriger Auflage und Mahnung nicht dargetan. Aus diesen Gründen ist die Beschwerde abzuweisen.

4. Nach dem in E. 3a Gesagten besteht aufgrund der bundesrechtlichen Regelung kein Raum für eine abweichende Beurteilung auf dem Boden des kantonalen Rechts (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 30 N 26). Mithin ist auch der Rekurs unbegründet.

5. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Rekurs- und Beschwerdekosten dem Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 1 DBG).

Demgemäss erkennt die Rekurskommission:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen.

[...]