



Entscheid

17. September 2020

Mitwirkend:

Einzelrichter Walter Balsiger und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

A,
Steuergemeinde B,

vertreten durch C AG,

**Beschwerdeführer/
Rekurrent,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

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

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

betreffend

Direkte Bundessteuer 2017 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2017

hat sich ergeben:

A. Der in Deutschland wohnhafte A (nachfolgend der Pflichtige) führte im Liegenschaftenverzeichnis zur Steuererklärung 2017 (Formular für beschränkt Steuerpflichtige im Kanton Zürich) fünf Liegenschaften im In- und Ausland an. Für das in B gelegene Mehrfamilienhaus ... 20 deklarierte er Mieterträge von Fr. 192'284.- sowie Unterhalts- und Verwaltungskosten von Fr. 38'457.- (20%-Pauschale), was einen verbleibenden Ertrag (im Folgenden "Nettoertrag" genannt) von Fr. 153'827.- ergab. Den Verkehrswert dieser Liegenschaft gab er mit Fr. 2'645'000.- an.

Mit Auflage vom 14. Oktober 2019 erörterte der Steuerkommissär dem Pflichtigen einleitend die Grundsätze betreffend die Abzugsfähigkeit von Kosten für den Unterhalt und die Verwaltung von Liegenschaften sowie betreffend die Bewertung von Liegenschaften; dies unter Verweis auf die entsprechenden steuerbehördlichen Merkblätter und Weisungen. Daran anschliessend verlangte er bezogen auf dessen Mehrfamilienhäuser in B (der Pflichtige besitzt dort neben dem erwähnten noch ein weiteres, welches nicht im Streit liegt) den gesonderten Ausweis sämtlicher Nebenkosten (Heizung, Warmwasser und Treppenhausreinigung sowie Gebühren für Radio/Fernsehen, Kehrrichtentsorgung, Wasser und Abwasser). Mit E-Mail vom 4. November 2019 liess der Pflichtige die verlangten Detailangaben sowie zusätzliche Unterlagen wie insbesondere einen Mieterspiegel und einen Mietvertrag für das Mehrfamilienhaus ... 20 einreichen.

In der Veranlagungsverfügung bzw. im Einschätzungsentscheid vom 29. November 2019 erhöhte der Steuerkommissär den steuerbaren Nettoertrag des Mehrfamilienhauses ... 20 auf Fr. 168'555.- (statt deklariert Fr. 153'827.-). Bei der Berechnung ging er dabei vom deklarierten Mietertrag von Fr. 192'284.- aus, bei welchem es sich gemäss den vorgelegten Detailabrechnungen um die Nettomieten ohne Akontozahlungen für Nebenkosten handelte; alsdann brachte er die in der Liegenschaftenabrechnung ausgewiesenen effektiven Unterhalts- und Verwaltungskosten von Fr. 23'729.- zum Abzug. Ergänzend wies er darauf hin, dass die Alternativberechnung mit dem Pauschalabzug zu einem höheren Nettoertrag von Fr. 170'266.- führen würde; dies nach der Berechnungsvorgabe im einschlägigen Merkblatt, welche insbesondere vom Bruttomiettertrag ausgehe. Zuzugestehen sei dem Pflichtigen damit die für ihn günstige-

re Variante mit dem Effektivabzug. Ausgehend vom korrekten Ertrag, kapitalisiert mit 7.05%, errechne sich für die streitbetroffene Liegenschaft sodann ein Verkehrswert von Fr. 2'928'000.- (statt deklariert Fr. 2'645'000.-).

Gestützt auf diese Korrekturen (sowie unbestrittene weitere Kleinkorrekturen beim Einkommen und Vermögen) setzte er die Steuerfaktoren für die Steuerperiode 2017 nach Anpassung der Steuerausscheidung wie folgt fest:

	Direkte Bundessteuer (Fr.)	Staats- und Gemeindesteuern (Fr.)
Steuerbares Einkommen	227'600.-	227'200.-
Satzbestimmendes Einkommen	425'000.-	424'600.-
Steuerbares Vermögen		3'979'000.-
Satzbestimmendes Vermögen		6'368'000.-

B. Mit Einsprache vom 12. Dezember 2019 liess der Pflichtige beantragen, den Nettoertrag des Mehrfamilienhauses ... 20 in der Variante mit dem 20%-Pauschalabzug zu berechnen. Basis für den Letzteren bilde dabei die Sollmiete von Fr. 201'524.-, welche sich aus den Nettomietzinsen von Fr. 192'284.- und dem ausgewiesenen Betrag für den Leerstand von Fr. 9'240.- zusammensetze. Damit errechneten sich pauschale Unterhalts- und Verwaltungskosten von Fr. 40'305.- (20% von Fr. 201'524.-). Dieser Pauschalbetrag sei alsdann von den Nettomietzinsen von Fr. 192'284.- in Abzug zu bringen, womit ein steuerbarer Nettoertrag von Fr. 151'979.- resultiere.

Das kantonale Steueramt hielt in der Folge an seiner Berechnung fest und wies die Einsprachen mit Entscheiden vom 27. Januar 2020 ab.

C. Mit Beschwerde-/Rekurseingabe vom 19./20. Februar 2020 liess der Pflichtige beantragen, die Steuerfaktoren – unter Kosten- und Entschädigungsfolge – wie folgt festzusetzen:

	Direkte Bundessteuer (Fr.)	Staats- und Gemeindesteuern (Fr.)
Steuerbares Einkommen	211'300.-	210'900.-
Satzbestimmendes Einkommen	407'600.-	406'700.-
Steuerbares Vermögen		3'665'000.-
Satzbestimmendes Vermögen		6'044'000.-

Die beantragte einkommensseitige Korrektur gründete ausschliesslich auf der Wiederholung des Antrags der Einsprache betreffend die Berechnung des Nettoertrags des Mehrfamilienhauses ... 20, welcher mit Fr. 151'979.- festzusetzen sei. Zur beantragten vermögensseitigen Korrektur enthielt die Rechtsschrift keine Ausführungen.

In seiner Beschwerde-/Rekursantwort vom 17. April 2020 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Rechtsmittel. Die B erklärte Verzicht auf die Mitverantwortung von Beschwerde- und Rekurs, derweil sich die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) nicht vernehmen liess.

Auf die Parteivorbringen wird, soweit wesentlich, in den nachfolgenden Erwägungen zurückgekommen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Gemäss Art. 25 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 25 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) werden zur Ermittlung des Reineinkommens die gesamten steuerbaren Einkünfte um die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge vermindert. Dazu gehören nach Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG bzw. § 30 Abs. 2 Satz 1 StG bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte. Für Grundstücke des Privatvermögens kann der Steuer-

pflichtige gemäss Art. 32 Abs. 4 Satz 1 DBG bzw. § 30 Abs. 5 Satz 1 StG anstelle der tatsächlichen Kosten einen Pauschalabzug geltend machen.

b) Die Regelung des Pauschalabzugs hat das Gesetz dem Bundesrat (Art. 32 Abs. 4 Satz 2 DBG) bzw. der Finanzdirektion (§ 30 Abs. 5 Satz 2 StG) übertragen.

aa) Dem ist der Bundesrat in der Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer vom 24. August 1992 (Liegenschaftskostenverordnung [LKV]; in Kraft bis 31. Dezember 2019) nachgekommen. Diese hält fest, dass der Steuerpflichtige anstelle der tatsächlichen Kosten und Prämien im Sinn von Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG einen Pauschalabzug vornehmen kann, welcher je nach Alter des Gebäudes 10% oder 20% vom Brutto-Mietertrag bzw. -Mietwert beträgt (Art. 2 Abs. 1 und 2 LKV). Festgehalten wird zudem, dass in jeder Steuerperiode und für jede Liegenschaft zwischen dem Abzug der tatsächlichen Kosten und dem Pauschalabzug gewählt werden kann (Art. 3 LKV). Ein Pauschalabzug kommt aber nicht in Betracht für Liegenschaften, die von Dritten vorwiegend geschäftlich genutzt werden (Art. 4 LKV).

Ergänzt wird die LKV von der Verordnung der ESTV über die abziehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer vom 24. August 1992 (ESTV-Liegenschaftskostenverordnung [ESTV-LKV]; in der seit 1. Januar 2010 gültigen Fassung).

bb) Im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern hat die Finanzdirektion am 7. September 2002 die Verfügung über die Pauschalierung der Kosten für den Unterhalt und die Verwaltung von Liegenschaften des Privatvermögens (ZStB Nr. 30.2; im Folgenden "Verfügung Pauschalierung") erlassen. Diese hält fest, dass der Steuerpflichtige anstelle der tatsächlichen Kosten und Prämien im Sinn von § 30 Abs. 2 Satz 1 StG einen Pauschalabzug geltend machen kann, welcher (ohne Altersabstufung) 20% vom Brutto-Mietertrag bzw. -Mietwert beträgt (Ziff. II). Wie bei der Bundessteuerregelung wird sodann auch die jährliche Wahlmöglichkeit des Steuerpflichtigen und der Ausschluss des Pauschalabzugs bei von Dritten geschäftlich genutzten Liegenschaften festgehalten (Ziff. III und IV).

Ergänzend wird diese Verfügung durch das Merkblatt des kantonalen Steueramtes über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kosten für den Unterhalt und die Verwaltung von Liegenschaften vom 13. November 2009 (ZStB Nr. 30.3; im Folgenden "Merkblatt").

2. a) Im streitbetroffenen Mehrfamilienhaus ... 20 in B, welches der Pflichtige im Privatvermögen hält, befinden sich 8 Mietwohnungen; eine geschäftliche Nutzung von Dritten liegt damit nicht vor, weshalb in Bezug auf die Liegenschaftenerhaltungskosten die Wahl zwischen Effektivkosten und Pauschalabzug grundsätzlich möglich ist; insoweit ist der Sachverhalt unbestritten.

Erstellt und unbestritten ist der Sachverhalt sodann in Bezug auf die folgenden Ausgangsgrössen, welche für die nachfolgende Beurteilung der Streitsache wesentlich sind (vgl. insbesondere Mieterspiegel 2017):

- Mit dem streitbetroffenen Mehrfamilienhaus in B vereinnahmte der Pflichtige per 2017 Nettomieten von Fr. 192'284.-. Mit Nettomieten gemeint sind die Mietzinsen ohne die Akontozahlungen der Mieter für die diversen im Mietvertrag festgelegten Nebenkosten.
- Die vereinnahmten Bruttomieten beliefen sich auf Fr. 228'992.-. Mit Bruttomieten gemeint sind die Nettomieten zuzüglich die von den Mietern für die vertraglichen Nebenkosten geleisteten Akontozahlungen von Fr. 36'708.-.
- Die Leerstände, welche per 2017 zu verzeichnen waren, belaufen sich auf den Betrag von Fr. 9'240.-. Diese miteingerechnet beliefen sich die Soll-Mieten für das Kalenderjahr 2017 auf Fr. 201'524.- (netto) bzw. Fr. 238'232.- (brutto).
- Gemäss der Erfolgsrechnung im Anhang zum Liegenschaftsverzeichnis sind sodann für das streitbetroffene Mehrfamilienhaus per 2017 tatsächliche Kosten und Prämien von (gerundet) Fr. 23'729.- angefallen (gesamter verbuchter Aufwand von Fr. 36'229.25 ./ Hypothekarzins Fr. 12'500.-). Die Erfolgsrechnung geht dabei ertragsseitig von den Nettomieten aus und berücksichtigt aufwandseitig dementsprechend nur diejenigen Liegenschaftskosten

(wie z.B. Verwaltungshonorar, Gebäudeversicherung und Unterhalt/ Reparaturen), welche nicht durch die Akontozahlungen der Mieter für die vertraglichen Nebenkosten gedeckt sind.

b) Berechnet man den Nettoertrag des Mehrfamilienhauses zunächst auf Basis der Nettomieten von Fr. 192'284.- und der Effektivkosten von Fr. 23'729.-, resultiert demnach der von der Vorinstanz ermittelte Betrag von Fr. 168'555.-. Diesen Nettoertrag stellt der Pflichtige nicht in Frage; er entspricht denn auch dem Ergebnis seiner Erfolgsrechnung (Gewinn von Fr. 156'054.75 zuzüglich [anderweitig abziehbarer] Hypothekarzinsaufwand von 12'500.-).

c) aa) Unterschiedliche Parteauffassungen bestehen nun aber in Bezug auf die Frage, wie sich der Nettoertrag des Mehrfamilienhauses bei Wahl des Pauschalabzugs berechnet. Die diesbezügliche steuerbehördliche Berechnung führt zu einem Nettoertrag von Fr. 170'266.-, welcher also über demjenigen der Berechnungsvariante mit den Effektivkosten liegt; dementsprechend verwarf das Steueramt zugunsten des Pflichtigen die Berechnungsvariante mit dem Pauschalabzug. Der Pflichtige errechnete demgegenüber in der letzteren Variante einen tieferen Nettoertrag von Fr. 151'979.-, weshalb er darauf abstellen will. Konkret unterscheiden sich die Partieberechnungen wie folgt:

Berechnung der Steuerbehörde:

	(Fr.)
Bruttomiettertrag inkl. Leerstände (Soll-Miete)	238'232.-
./. Heizung, Warmwasser, Treppenhausreinigung	<u>- 13'850.-</u>
= Mietertrag als Basis für Pauschalabzug	224'382.-
./. Leerstand	<u>- 9'240.-</u>
Steuerbarer Ertrag	215'142.-
./. Pauschalabzug 20% von Fr. 224'382.-	<u>- 44'876.-</u>
Steuerbarer Nettoertrag	170'266.-

Berechnung des Pflichtigen:

	(Fr.)
Nettomietzinsen	192'284.-
+ Leerstand	<u>9'240.-</u>
= Soll-Mietertrag als Basis für Pauschalabzug	201'524.-
./. Leerstand	- 9'240.-
./. Pauschalabzug 20% von Fr. 201'524.-	<u>- 40'305.-</u>
Steuerbarer Nettoertrag	151'979.-

Der wesentliche Unterschied in der Berechnung besteht also darin, dass die Steuerbehörde von der Brutto-Sollmiete (gekürzt um die Kosten für Heizung, Warmwasser und Treppenhausreinigung) ausgeht, während der Pflichtige allein auf die Netto-Sollmiete abstellt.

bb) Die Vorinstanz hält im Einspracheentscheid betreffend die Staats- und Gemeindesteuern fest, bei ihrer Berechnung die Vorgaben der eingangs erwähnten Verfügung Pauschalierung der Finanzdirektion und des ergänzenden Merkblatts des kantonalen Steueramts (vgl. vorstehend E. 1b/bb) befolgt zu haben.

Dies trifft zu: Wie bereits erwähnt, gibt die Verfügung Pauschalierung vor, dass der Pauschalbezug 20% des Brutto-Mietertrags beträgt. Das besagte Merkblatt verfeinert diese Vorgabe, indem es definiert, was genau unter "Brutto-Mietertrag" zu verstehen ist und zudem anhand von Beispielen aufzeigt, wie die genaue Berechnung vorzunehmen ist. Konkret hält es dazu im Abschnitt "I. Pauschalabzug, Rz. 43 ff." Folgendes fest:

43 Mit dem Pauschalabzug sind sämtliche ordentlichen Kosten (Unterhaltskosten, Versicherungsprämien, Drittverwaltungskosten, Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen) abgedeckt. [...]

44 [Wechselpauschale ...]

45 Der Pauschalabzug beträgt 20 Prozent des jährlichen Bruttomiettrages bzw. Eigenmietwertes. Der Bruttoertrag umfasst sämtliche mit der jeweiligen Liegenschaft erzielten Erträge (Miet- / Pachteinnahmen / Eigenmietwert). Wird ein Einschlag für Unternutzung geltend gemacht, ist der Pauschalabzug vom Eigenmietwert nach Abzug des Einschlages zu berechnen. Steht dem Steuerpflichtigen gemäss der «Weisung der Finanzdirektion betreffend Gewährung eines Einschlages auf dem Eigenmietwert in Härtefällen» ein Einschlag auf dem Eigenmietwert zu, wird der Pauschalabzug ungeachtet dieses Einschlags auf dem vollen Eigenmietwert berechnet. **Bei Vorliegen von Mietzinsausfällen ist bei der Berechnung des Pauschalabzuges auf den Betrag der erfahrungsgemässen «Soll-Jahresmiete» abzustellen. Nebenaufwendungen, die üblicherweise separat in Rechnung gestellt werden, müssen bei der Berechnung der «Soll-Jahresmiete» in Abzug gebracht werden.**

46 [...]

47 Musterbeispiel 1: Berechnungsgrundlage für Pauschalabzug bei einem vermieteten Mehrfamilienhaus im Privatvermögen mit überwiegend privater Nutzung (ohne Leerstand und ohne Mietzinsausfall)

	Fr.
Mietzins (Fremdmieten brutto inkl. Nebenkosten)	46'000
Eigenmietwert (eigene Wohnung)	12'000
Mietwert (eigenes Geschäft)	<u>18'000</u>
Bruttojahresertrag inkl. Nebenkosten	76'000
./. Kosten für Heizung, Warmwasser und Treppenhausreinigung	<u>(7'000)</u>
Liegenschaftenertrag	69'000
(vor Abzug der Unterhalts- und Verwaltungskosten)	
./. Unterhalt pauschal 20% (von Fr. 69'000)	<u>(13'800)</u>
Steuerbarer Ertrag	55'200

48 Musterbeispiel 2: Berechnungsgrundlage für Pauschalabzug bei einem vermieteten Mehrfamilienhaus im Privatvermögen mit überwiegend privater Nutzung (mit Leerstand und/oder Mietzinsausfall)

	Fr.
Mietzins (Fremdmieten brutto inkl. Nebenkosten)	46'000
Eigenmietwert (eigene Wohnung)	12'000
Mietwert (eigenes Geschäft)	<u>18'000</u>
Soll-Bruttojahresertrag inkl. Nebenkosten	76'000
./. Leerstand / Mietzinsausfall	<u>(9'000)</u>
Ist-Bruttojahresertrag inkl. Nebenkosten	67'000
./. Kosten für Heizung, Warmwasser und Treppenhausreinigung	<u>(7'000)</u>
Liegenschaftenertrag	60'000
(vor Abzug der Unterhalts- und Verwaltungskosten)	
./. Unterhalt pauschal 20% (von Fr. 69'000)*	<u>(13'800)</u>
Steuerbarer Ertrag	46'200

*Der Pauschalabzug erfolgt von der «erfahrungsgemässen Soll-Jahresmiete» (RZ 45) und nach Abzug der Kosten für Heizung, Warmwasser und Treppenhausreinigung (im Beispiel 2: Fr. 76'000 ./. 7'000 = Fr. 69'000 hievon Unterhalt pauschal 20%).

Diesen Vorgaben (und insbesondere den Berechnungsbeispielen) folgend, ist also die Steuerbehörde im vorliegenden Fall von einer Brutto-Sollmiete von Fr. 238'232.- (vgl. vorstehend E. 2c/aa) ausgegangen und hat davon die Nebenaufwendungen für Heizung, Warmwasser und Treppenhausreinigung im Gesamtbetrag von Fr. 13'850.- in Abzug gebracht. Dies führt zum Betrag von Fr. 224'382.-, welcher alsdann die Basis für den 20%-Pauschalabzug von mithin Fr. 44'876.- bildet. Zieht man den letzteren Betrag, den Leerstands-Betrag (Fr. 9'240.-) sowie den Nebenaufwendungen-Betrag (Fr. 13'850.-) von der besagten Brutto-Sollmiete ab, erhält man einen steuerbaren Nettoertrag von Fr. 170'266.-.

Zu ergänzen bleibt noch, dass – wie erwähnt – im Bereich der direkten Bundessteuer der gleiche Berechnungsweg vorgegeben ist, geht doch auch die LKV vom Bruttomiettertrag aus. Die ESTV-LKV enthält zwar keine detaillierten Berechnungsvorgaben zum Pauschalabzug, jedoch bezieht sich das kantonale Merkblatt auch auf die direkte Bundessteuer.

cc) Zu prüfen bleiben die Einwendungen des Pflichtigen gegen die steuerbehördliche Berechnungsweise:

Geltend gemacht wird zunächst allgemein, dass durch die Aufrechnung von Akontozahlungen, welche die Mieter zur Begleichung von effektiven Nebenkosten leisteten, dem Vermieter ein fiktives Einkommen aufgerechnet werde. Für solche Nebenkosten habe der Vermieter nämlich keinen Rechtsanspruch erworben. Er könne über die entsprechenden Mittel auch nicht frei verfügen, sondern sei einzig dazu berechtigt und verpflichtet, damit die im Mietvertrag exakt definierten Aufwendungen zu begleichen, für welche der Mieter aufkommen müsse. Dergestalt stellten die Akontozahlungen für den Vermieter keinen Ertrag dar, sondern Leistungs- oder Geldschulden gegenüber dem Mieter. Die Aufrechnung von fiktivem Einkommen widerstrebe dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und sei damit verfassungswidrig.

Weiter wird angeführt, dass auch das besagte Merkblatt des kantonalen Steueramts von "Ertrag" spreche; von Mietern zu tragende Akontozahlungen für Nebenkosten stellten nach dem Gesagten aber keinen Ertrag dar. Hinzu komme, dass im Merkblatt in Randziffer 45 explizit darauf hingewiesen werde, dass Nebenaufwendungen,

welche üblicherweise separat in Rechnung gestellt werden, von der Soll-Jahresmiete in Abzug zu bringen seien. Auch den einschlägigen Steuerkommentaren sei zu entnehmen, dass Nebenleistungen des Mieters nicht zum steuerbaren Vermögensertrag des Vermieters gehörten. Soweit dabei jeweils Kosten für Heizung, Warmwasser und Treppenhausreinigung erwähnt würden, sei diese Aufzählung keinesfalls abschliessend. Letzteres ergebe sich auch aus der Formulierung im Merkblatt, welches von Nebenleistungen spreche, die "üblicherweise separat in Rechnung gestellt werden". Daraus leite sich also ab, dass Aufwendungen, welche separat in Nebenkostenabrechnungen abgerechnet werden, nicht zum steuerbaren Vermögensertrag gehörten. Im konkreten Fall sei in den Mietverträgen festgehalten, dass die Nebenkosten für Allgemeinstrom, Grünabfuhr, Hauswartung, Heizkosten, Kabelanschluss, Kehrrichtabfuhr, Liftunterhalt, Unterhalt Tumbler/Waschmaschine sowie Wasser- und Abwassergebühren durch den Mieter zu tragen seien und der Mieter zur Begleichung dieser Kosten monatliche Akontozahlungen zu leisten habe. Nach Abschluss der entsprechenden Rechnungsperiode werde eine effektive Nebenkostenabrechnung erstellt und würden Differenzen zurückerstattet oder nachbelastet.

dd) aaa) Der Pauschalabzug dient in erster Linie der administrativen Vereinfachung. Dem Steuerpflichtigen wird die Arbeit des Zusammentragens und Aufbewahrens der Unterlagen, der Steuerbehörde die Kontrolle dieser Unterlagen erspart. Der Pauschalabzug darf aber nicht dazu führen, dass der gesetzliche Grundsatz der Besteuerung des Reineinkommens bei Liegenschaften des Privatvermögens verletzt wird und soll nicht zur Anwendung kommen, wenn er zu einem offensichtlich unrichtigen Ergebnis führt. In diesem Sinne steht die Gewährung des Pauschalabzuges unter dem Vorbehalt des Gesetzes. Weil in diesem Sinn die Pauschalierung primär veranlagungsökonomische Gründe hat, so rechtfertigt sie sich vorab für Grundstücke, die nicht geschäftlich oder gewerblich genutzt werden. Bei geschäftlich oder gewerblich genutzten Liegenschaften kann dagegen vom Steuerpflichtigen eine genaue Aufzeichnung der von ihm getragenen Liegenschaftenaufwands nach den Regeln der kaufmännischen Buchführung oder in anderer geeigneter Weise und von den Steuerbehörden eine Kontrolle der tatsächlichen Kosten erwartet werden (vgl. BGr, 11. September 2018, 2C_1020/2017, E. 2.2.2 und 2.2.3 mit weiteren Hinweisen).

bbb) Vorliegend geht es nun zwar um eine privat genutzte Liegenschaft, weshalb dem Pflichtigen grundsätzlich die Möglichkeit offensteht, über den Liegenschaf-

tenaufwand pauschal abzurechnen. Allerdings hat der in Deutschland wohnhafte Pflichtige für die Verwaltung seines hiesigen Immobilienbesitzes einen professionellen Liegenschaftenverwalter eingesetzt, womit einhergeht, dass für das streitbetreffene Mehrfamilienhaus in B auch eine Erfolgsrechnung erstellt worden ist (vgl. Anhang zum Liegenschaftsverzeichnis). In dieser Konstellation ist der beschriebenen Grundintention für den Pauschalabzug (Verzicht auf Aufzeichnungen zur Vereinfachung) gewissermassen der Boden entzogen. Es liegt nämlich eine nach den Regeln der kaufmännischen Buchführung ermittelte Jahresrechnung vor, welche den tatsächlichen Kostenaufwand und damit auch den tatsächlichen Nettoertrag exakt ausweist (vgl. vorstehend E. 2a). Beanstandet die Steuerbehörde die Jahresrechnung nicht und stellt sie auf diese ab, so versteuert der Pflichtige damit also exakt das für die fragliche Liegenschaft ausgewiesene Reineinkommen; von Besteuerung von fiktivem Einkommen bzw. einer Verletzung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit kann schon aus diesem Grund keine Rede sein.

ccc) Dem Pflichtigen ist nun aber zuzugestehen, den Nettoertrag seiner Liegenschaft anstatt über die ausgewiesenen Effektivkosten alternativ über die Variante mit der 20%-Pauschale zu berechnen. Resultierte dabei ein tieferer Nettoertrag als gemäss Erfolgsrechnung, hätte er nur diesen zu versteuern, obwohl damit dann nicht das gesamte liegenschaftsbezogene Reineinkommen besteuert würde. Dies deshalb, weil dem Steuerpflichtigen wie gesehen ausdrücklich ein Wahlrecht hinsichtlich der Berechnung mittels Effektivkosten oder Pauschalabzug eingeräumt wird. Dass dies zur Folge haben kann, dass der Steuerpflichtige zu gut fährt, wird dabei in Kauf genommen. Dies zeigt sich exemplarisch am Beispiel des Steuerpflichtigen, der eine Neubauliegenschaft erwirbt oder seine Altbauliegenschaft umfassend saniert. In den Jahren nach dem Kauf bzw. der Sanierung kann jeweils die 20%-Pauschale beansprucht werden, obwohl beim Weg über die Effektivkosten mit Bestimmtheit ein höherer Nettoertrag resultieren würde; in solchen Fällen fehlt es nämlich regelmässig an ins Gewicht fallenden Unterhaltskosten bzw. beschränkt sich der effektive Aufwand im Wesentlichen auf Versicherungskosten und wenige Betriebskosten (z.B. Serviceabonnement für die Heizung), was erfahrungsgemäss nicht 20% des Ertrags ausmacht.

Vor diesem Hintergrund geht es im vorliegenden Fall also darum, dass der Pflichtige aus dem streitbetreffenen Mehrfamilienhaus in B unter Inanspruchnahme des Pauschalabzugs einen Nettoertrag versteuern will, welcher unter dem tatsächlich aus-

gewiesenen liegt. Wenn auch das Steuerrecht diese Möglichkeit mit Blick auf die im Massenveranlagungsverfahren willkommene Pauschalabzugsregelung hinnimmt, so ist aber jedenfalls die Letztere nicht auch noch grosszügig auszulegen; dies mit Blick auf den gesetzlichen Grundsatz der Besteuerung des Reineinkommens bei Liegenschaften des Privatvermögens. Vor diesem Hintergrund stellte das Verwaltungsgericht denn auch fest, dass die Finanzdirektion den Pauschalabzug nicht so festlegen darf, dass er über einen längeren Zeitraum zu einem offensichtlich unrichtigen Resultat führt (vgl. VGr, 20. November 2002, SB.2002.00073, StE 2003 B 25.6 Nr. 49 = ZStP 2003, 132 [133]).

ddd) Wie gesehen, wird in der steuerbehördlich vorgegebenen Berechnung des Liegenschaften-Nettoertrags in der Variante mit dem Pauschalabzug vom Bruttoertrag ausgegangen. Mit dem Einwand, damit werde fiktives Einkommen besteuert, übersieht der Pflichtige zweierlei:

Zum einen hat er wie erwähnt die Wahlmöglichkeit zwischen der Berechnung mit den Effektivkosten und dem Pauschalabzug. Er kann also immer den Weg über die Effektivkosten wählen und hat damit in keinem Fall mehr als den effektiven Nettoertrag zu versteuern. Eine Besteuerung von fiktivem Einkommen ist damit im Rahmen einer Gesamtbetrachtung gar nicht möglich.

Betrachtet man nur die Berechnungsvariante mit dem Pauschalabzug, lässt sich ebenfalls nicht sagen, dass der Einbezug der mieterseitig bezahlten Nebenkosten zur Besteuerung von fiktivem Einkommen führt:

Auszugehen ist zunächst davon, was unter dem Titel von Kosten für den Unterhalt und die Verwaltung von Liegenschaften überhaupt abzugsfähig ist. Die ESTV-LKV definiert dies in Art. 1 wie folgt:

Art. 1 Abziehbare Kosten

1) Abziehbar sind insbesondere die folgenden Kosten:

a. Unterhaltskosten:

- 1. Auslagen für Reparaturen und Renovationen, die nicht wertvermehrende Aufwendungen darstellen;*

2. *Einlagen in den Reparatur- oder Erneuerungsfonds (Art. 712f ZGB) von Stockwerkeigentumsgemeinschaften, sofern diese Mittel nur zur Bestreitung von Unterhaltskosten für die Gemeinschaftsanlagen verwendet werden;*
 3. **Betriebskosten:** *Wiederkehrende Gebühren für Kehrrichtentsorgung (nicht aber Gebühren, die nach dem Verursacherprinzip erhoben werden), Abwasserentsorgung, Strassenbeleuchtung und -reinigung; Strassenunterhaltskosten; Liegenschaftssteuern, die als Objektsteuern gelten; Entschädigungen an den Hauswart; Kosten der gemeinschaftlich genutzten Räume, des Lifts usw., soweit der Hauseigentümer hierfür aufzukommen hat.*
- b. *Versicherungsprämien:*
Sachversicherungsprämien für die Liegenschaft (Brand-, Wasserschäden-, Glas- und Haftpflichtversicherungen).
 - c. *Kosten der Verwaltung:*
Auslagen für Porto, Telefon, Inserate, Formulare, Beteiligungen, Prozesse, Entschädigungen an Liegenschaftsverwalter usw. (nur die tatsächlichen Auslagen, keine Entschädigung für die eigene Arbeit des Hauseigentümers).
- 2) *Nicht abziehbar sind insbesondere die folgenden Unterhaltskosten:*
- a. *(aufgehoben)*
 - b. *Einmalige Beiträge des Grundeigentümers, wie Strassen-, Trottoir-, Schwellen-, Werkleitungsbeiträge, Anschlussgebühren für Kanalisation, Abwasserreinigung, Wasser, Gas, Strom, Fernseh- und Gemeinschaftsantennen usw.*
 - c. *Heizungs- und Warmwasseraufbereitungskosten, die mit dem Betrieb der Heizanlage oder der zentralen Warmwasseraufbereitungsanlage direkt zusammenhängen, insbesondere Energiekosten.*
 - d. *Wasserzinsen sind grundsätzlich nicht abziehbare Unterhaltskosten.*
- 3) *Abziehbar sind jedoch diejenigen Wasserzinsen, die der Grundeigentümer für vermietete Objekte selber übernimmt und nicht auf die Mieter überwälzt.*

Aus dieser Übersicht ergeben sich in Bezug auf die Abzugsfähigkeit von Liegenschaftenaufwand unter dem Blickwinkel des Verhältnisses Vermieter/Mieter folgende Kosten-Kategorien:

- Kat. 1: Kosten, welche in jedem Fall dem Vermieter anfallen (und zivilrechtlich auch nicht auf den Mieter überwälzbar sind; vgl. Art. 256 OR), weshalb sie auch abziehbar sind (z.B. Unterhaltskosten im engeren Sinn bzw. Renovationskosten).

- Kat. 2: Kosten, welche nach dem Verursacherprinzip grundsätzlich vom Mieter zu übernehmen und deshalb vermietetseitig nicht abziehbar sind (z.B. Kosten für Heizung/Warmwasser).
- Kat. 3: Kosten, welche zwar grundsätzlich dem Vermieter anfallen, jedoch auf den Mieter überwält werden können (z.B. Gebühren für Kehrrichtent-sorgung); sie sind vermietetseitig nur abziehbar, wenn eben keine Über-wältung stattfindet.

Die steuerbehördlich festgelegte Pauschalabzugsregelung trägt diesem Sys-tem Rechnung, indem sie den Bruttoertrag als Basis nimmt. Damit wird nämlich insbe-sondere den Nebenkosten der vorstehenden Kat. 3 Rechnung getragen. Würde von den Nettomietzinsen ausgegangen, so könnte der Vermieter im Rahmen des Pauschalabzugs entsprechende Kosten (vorliegend z.B. die Kosten für den Lift-Service) zum Abzug bringen, auch wenn er diese auf den Mieter überwält und sie ihm deshalb gar nicht anfallen. Richtig ist andererseits, dass der Bruttoertrag aber um die-jenigen Mieternebenkosten gekürzt wird, welche im Sinn der vorstehenden Kat. 2 den mieterseitigen Verbrauch in Mehrfamilienhäusern betreffen. Es handelt sich dabei ge-mäss Merkblatt um die Nebenaufwendungen, "die üblicherweise separat in Rechnung gestellt werden". Gemeint sind damit die klassischen verbraucherbezogenen Neben-kosten einer jeden Wohnungsmiete, insbesondere also die in den Beispielen des Merkblatts aufgeführten Kosten für Heizung/Warmwasser und die Treppenhausreini-gung (verbrauchsbezogen ist die Letztere insoweit, als es dabei um die Ordnung und Sauberkeit vor dem Wohnungseingang eines jeden Mieters geht).

Auch zivilrechtlich qualifizieren vorab die letzteren Kosten als übliche Neben-kosten. Überwält der Vermieter (zulässigerweise) weitere Betriebskosten auf den Mie-ter, so erheischt dies deshalb eine präzise Erwähnung im Mietvertrag (Art. 257a Abs. 2 OR; BGr, 8. Oktober 2019, 4A_209/2019, E. 5; vgl. auch: Merkblatt für Mieterin-nen und Mieter des Schweizerischen Mieterverbands, www.mieterverband.ch [Aus-druck]). Vorliegend hat eine solche Überwältung nun stattgefunden. Gemäss dem vor-gelegten Mietvertrag hat der Pflichtige als Vermieter folgende Betriebskosten auf die Mieter abgewält: Allgemeinstrom, Grünabfuhr, Hauswartung, Heizkosten, Kabelan-schluss, Kehrrichtabfuhr, Liftunterhalt, Unterhalt Tumbler und Waschmaschine, Was-ser- und Abwassergebühren. Eine derart umfassende Abwältung liegenschaftsbezo-

gener Betriebskosten (welche dazu führt, dass bei einer 4.5-Zimmerwohnung mit einer Nettomiete von gut Fr. 2'000.- noch hohe Nebenkosten von gut Fr. 300.- anfallen) ist nicht "üblich" im Sinn des Merkblatts. Die Mieter im streitbetroffenen Mehrfamilienhaus in B übernehmen damit liegenschaftsbezogene Betriebskosten, welche im Rahmen des Pauschalabzugs zugunsten des Vermieters berücksichtigt werden. Dies erheischt als Ausgleich deren Aufrechnung in Form der Erfassung des vermierterseitigen Bruttoertrags.

eee) Eine Ausnahme zum soeben Gesagten gilt in Bezug auf die verbraucher-spezifischen Grundgebühren für den Kabelanschluss. Diese sind nämlich monatlich von den Mietern zu begleichen, welche den entsprechenden, gewissermassen zur Grundversorgung gehörenden Dienst (Zugang zu TV/Radio und Internet) in Anspruch nehmen. Es ist zwar üblich, dass die Vermieter von Mehrfamilienhäusern diese Gebühren mit den Kabelanschlussanbietern (hier D) für alle Wohnungen gesamthaft abrechnen. Dies hat zur Folge, dass die Mieter die ihre Wohnung betreffenden Gebühren in Form von weiteren klassischen Miet-Nebenkosten zu begleichen haben. Seit TV/Radio und Internet auch anderweitig empfangbar sind (also statt über Kabel insbesondere über den Telefonanschluss der Swisscom, welche stets mit dem Mieter direkt abrechnet), kündigen Mieter vermehrt den Kabelanschluss und werden dann auch die entsprechenden Nebenkosten aus dem Mietvertrag gestrichen. Diese Kosten für die Telekommunikation haben mit Liegenschaftsunterhalt nichts zu tun und sind der vorstehenden Kat. 2 zuzuordnen.

fff) Im Ergebnis erheischt damit die Berechnung des Nettoertrags in der Variante mit der Abzugspauschale insoweit eine Korrektur, als neben den Kosten für Heizung/Warmwasser und Treppenhausreinigung auch die von den Mietern bezahlten Kabelanschlussgebühren in der Höhe von Fr. 3'465.85 (vgl. Nebenkostenabrechnung/Kostenzusammenstellung 2017) aus dem Bruttoertrag zu eliminieren sind.

Obwohl vom Pflichtigen nicht explizit vorgebracht, erweist sich sodann noch eine zweite Korrektur als erforderlich: Beim Bruttoertrag ging die Steuerbehörde von den Aufzeichnungen im Mieterspiegel aus. In diesem basieren die ausgewiesenen Nebenkosten jedoch auf Akontozahlungen der Mieter von insgesamt Fr. 36'708.-. Massgebend für den Bruttoertrag 2017 können indes nur die tatsächlichen vereinnahmten Nebenkosten von Fr. 31'671.20 (= Fr. 30'453.35 + Fr. 1'217.85) sein, wie sie in der

Nebenkostenabrechnung/Kostenzusammenstellung 2017 bzw. in den einzelnen Nebenkostenabrechnungen 2017 für die 8 Wohnungen ausgewiesen werden. Die Differenz zu den Akontozahlungen von Fr. 5'036.80 wurde den Mietern zurückerstattet und entsprechend nicht vereinnahmt. Der Bruttobetrag ermittelt sich damit aus dem Nettoertrag von Fr. 192'284.00 zuzüglich den Nebenkosten gemäss Abrechnungen von Fr. 31'671.20, was den Betrag von Fr. 223'955.20 ergibt. Inklusiv Leerstände (von Fr. 9'240.-) ist damit in der Berechnung von einem Bruttoertrag von Fr. 233'195.20 auszugehen.

ee) Nach alledem ist die steuerbehördliche Alternativberechnung mit dem Pauschalabzug wie folgt zu korrigieren:

Bruttomiettertrag (korrigiert) inkl. Leerstände (Soll-Miete)	233'195.20
./. Heizung, Warmwasser, Treppenhausreinigung	- 13'850.00
./. Kabelanschlussgebühren	<u>- 3'465.85</u>
= Mietertrag als Basis für Pauschalabzug	215'879.35
./. Leerstand	<u>- 9'240.00</u>
Steuerbarer Ertrag	206'639.35
./. Pauschalabzug 20% von Fr. 215'879.35	<u>- 43'175.85</u>
Steuerbarer Nettoertrag	163'463.50

d) Mit Fr. 163'463.50 liegt das Ergebnis der korrigierten Pauschalabzugs-Rechnung unter demjenigen der Effektivkosten-Rechnung mit Fr. 168'555.-. Mithin ist dem Pflichtigen zuzugestehen, für das streitbetroffene Mehrfamilienhaus ... 20 in B den tieferen Nettoertrag zu versteuern, was eine einkommensseitige Reduktion von (gerundet) Fr. 5'092.- (statt Fr. 16'576.- [= Fr. 168'555.- ./. Fr. 151'979.-]) nach sich zieht. Der Nettoertrag aus Liegenschaften beträgt neu insgesamt Fr. 230'988.- (statt Fr. 236'080.-).

3. a) Beschwerde und Rekurs sind demnach in Bezug auf das festgesetzte Einkommen teilweise gutzuheissen und die diesbezüglichen Steuerauscheidungen sind entsprechend anzupassen (dazu sogleich E. 3b). Für die beantragte vermögensseitige Korrektur im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern findet sich in der Rechtsschrift des Pflichtigen keine Begründung. So fehlen Ausführungen darüber, was beim Vermögen bzw. den zur Besteuerung herangezogenen Vermögenswerten beanstandet wird resp. was genau wie zu ändern ist. Die vermögensseitigen Steuerfaktoren

des Einspracheentscheids sind daher ohne weiteres zu bestätigen und der Rekurs ist diesbezüglich abzuweisen.

b) Die einkommensseitigen Steuerfaktoren sind neu wie folgt festzusetzen (vgl. Darstellung in der Veranlagungsverfügung bzw. dem Einschätzungsentscheid):

Interkantonale / Internationale Steuerauscheidung

Direkte Bundessteuer 01.01.2017 bis 31.12.2017

	Total Satz Fr.	Schweiz Fr.	Ausland Fr.
EINKOMMEN			
Nettoertrag aus Liegenschaften	230'988.-	231'878.-	- 890.-
Nettoertrag aus bwgl. Vermögen	32'860.-		32'860.-
Vermögensertrag	263'848.-	231'878.-	31'970.-
<i>Quote der Aktiven</i>		61.18	38.82
Schuldzinsen	12'717.-	7'780.-	4'937.-
Nettovermögensertrag	251'131.-	224'098.-	27'033.-
Selbst. Erwerb	172'173.-		172'173.-
Einkommensanteile	423'304.-	224'098.-	199'206.-
<i>Quote</i>		52.94	47.06
Versicherungsprämien, Zinsen	1'700.-	900.-	800.-
Weitere quotenmässige Abzüge	1'112.-	589.-	523.-
Steuerbares Einkommen	<u>420'492.-</u>	<u>222'609.-</u>	197'883.-

Interkantonale / Internationale Steuerauscheidung

Staats- und Gemeindesteuern 01.01.2017 bis 31.12.2017

	Total Satz Fr.	Kanton Zürich Fr.	Kanton E Fr.	Deutschland Fr.
EINKOMMEN				
Nettoertrag aus Liegenschaften	230'988.-	231'878.-		- 890.-
Nettoertrag aus bwgl. Vermögen	32'860.-			32'860.-
Vermögensertrag	263'848.-	231'878.-	0.-	31'970.-
<i>Quote der Aktiven</i>		59.87	1.31	38.82
Schuldzinsen	12'717.-	7'613.-	167.-	4'937.-
Nettovermögensertrag	251'131.-	224'265.-	- 167.-	27'033.-
<i>Quote</i>		60.67		39.33
2. Schuldzinsenverlegung		- 101.-	167.-	- 66.-
Nettovermögensertrag	251'131.-	224'164.-	0.-	26'967.-
Selbst. Erwerb	172'173.-			172'173.-
Einkommensanteile	423'304.-	224'164.-	0.-	199'140.-
<i>Quote</i>		52.96		47.04
Versicherungsprämien, Zinsen	2'600.-	1'377.-	0.-	1'223.-
Weitere quotenmässige Abzüge	1'112.-	589.-	0.-	523.-
Steuerbares Einkommen	<u>419'592.-</u>	<u>222'198.-</u>	0.-	197'883.-

c) Bei diesem Prozessausgang sind die Kosten den Parteien anteilmässig aufzuerlegen, d.h. für das Beschwerdeverfahren dem Pflichtigen zu 7/10 und der Beschwerdegegnerin zu 3/10 sowie für das Rekursverfahren dem Pflichtigen zu 4/5 und dem Rekursgegner zu 1/5 (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG). Dem mehrheitlich unterliegenden Pflichtigen ist sodann keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 bzw. § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der Beschwerdeführer wird für die direkte Bundessteuer wie folgt veranlagt (Tarif gemäss Art. 36 Abs. 1 DBG; Grundtarif):

Steuerperiode		Einkommen
		Fr.
2017	steuerbar	222'600.-
	satzbestimmend	420'400.-.

2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Rekurrent wird für die Staats- und Gemeindesteuern wie folgt eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 1 bzw. § 47 Abs. 1 StG; Grundtarif):

Steuerperiode		Einkommen	Vermögen
		Fr.	Fr.
2017	steuerbar	222'100.-	3'979'000.-
	satzbestimmend	419'500.-	6'368'000.-.

[...]