

Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2014.12  
1 ST.2014.17

**Entscheid**

29. Januar 2015

Mitwirkend:

Abteilungsvicepräsident Walter Balsiger, Steuerrichter Anton Tobler, Steuerrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiberin Christina Hefti

In Sachen

**A,**  
,

vertreten durch RA lic.iur. Christoph Lerch,  
Lerch & Lerch, Rechtsanwälte,  
Sennweidstrasse 1a, 8608 Bubikon,

**Beschwerdeführer/  
Rekurrent,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**
2. **Staat Zürich,**

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

**Beschwerdegegnerin,  
Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2009 und 2010 sowie  
Staats- und Gemeindesteuern 2009 und 2010**

hat sich ergeben:

A. Der 1940 geborene A (nachfolgend der Pflichtige) betreibt als Selbstständigerwerbender seit Jahrzehnten den Handel mit Mal- und Zeichenartikeln; dies zuletzt in Form einer Kollektivgesellschaft (Kollektivgesellschaft B), an welcher er zu 90% und sein Sohn C zu 10% beteiligt sind. Der Pflichtige ist sodann Eigentümer eines Mehrfamilienhauses in der Gemeinde D. Diese Liegenschaft dient ihm sowohl für die Ausübung seiner Geschäftstätigkeit als auch für das eigene Wohnen.

Am 13. - 15. Februar 2012 wurde am Domizil des Pflichtigen eine steueramtliche Buchprüfung betreffend die Geschäftsjahre 1.7.2008 - 30.6.2009 und 1.7.2009 - 30.6.2010 der Kollektivgesellschaft B durchgeführt. Nachdem dabei die Bücherrevisorin diversen Korrekturbedarf ermittelt hatte, unterbreitete sie dem Pflichtigen Veranlagungs- bzw. Einschätzungsvorschläge, welcher dieser jedoch ablehnte. Nach Durchführung eines zusätzlichen Auflageverfahrens (betreffend insbesondere Reise- und Repräsentationsspesen sowie die Zuordnung der Liegenschaft zum Privat- oder Geschäftsvermögen) verfasste sie am 22. November 2012 den abschliessenden Revisionsbericht, in welchem sie den festgestellten Korrekturbedarf zusammenfasste. Sich darauf abstützend erliess die Steuerkommissarin am 24. Mai 2013 die Veranlagungsverfügungen bzw. Einschätzungsentscheide mit den folgenden Steuerfaktoren:

|                                      | Staats- und Gemeindesteuer | Direkte Bundessteuer |
|--------------------------------------|----------------------------|----------------------|
|                                      | Fr.                        | Fr.                  |
| <b>Steuerperiode 2009</b>            |                            |                      |
| Steuerbares Einkommen                | 102'700.-                  | 100'400.-            |
| davon aus qualifizierter Beteiligung | 8'400.-                    |                      |
| Steuerbares Vermögen                 | 1'849'000.-                |                      |
| <b>Steuerperiode 2010</b>            |                            |                      |
| Steuerbares Einkommen                | 186'000.-                  | 182'000.-            |
| davon aus qualifizierter Beteiligung | 12'600.-                   |                      |
| Steuerbares Vermögen                 | 1'886'000.-                |                      |

Gegenüber den Selbstdeklarationen des Pflichtigen erhöhte sie damit lediglich die einkommensseitigen Faktoren um wenige Fr. 1'000.-. Ausschlaggebend dafür war insbesondere die Kürzung der über die Kollektivgesellschaft B verbuchten Pauschalspesen des Pflichtigen auf einen nach pflichtgemäsem Ermessen geschätzten Betrag von Fr. 3'000.- (statt Fr. 7'200.-). In der Begründung wies die Steuerkommissarin auch darauf hin, dass es sich bei der Liegenschaft in der Gemeinde D aufgrund der überwiegenden geschäftlichen Nutzung um eine Geschäftsliegenschaft handle; der diesbezüglich deklarierte Steuerwert von Fr. 1'070'000.- stelle deshalb Geschäftsvermögen dar und die diesbezüglichen Nettoeinnahmen qualifizierten nicht (wie deklariert) als Liegenschaften-ertrag, sondern ebenfalls als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit. Weiter ermittelte sie beim Wertschriftenertrag einen Anteil aus qualifizierter Beteiligung, was sich aufgrund der privilegierten Besteuerung solcher Erträge zugunsten des Pflichtigen auswirkte.

B. Hiergegen liess der Pflichtige am 26. Juni 2013 Einsprache erheben und beantragen, bei den Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit seien die jährlich in der Buchhaltung geltend gemachten "Reisespesen" von Fr. 7'200.- zu berücksichtigen. Sodann sei die Liegenschaft in der Gemeinde D wie bis anhin als Privatvermögen zu qualifizieren; dies auch in Bezug auf die Erträge.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen mit Entscheiden vom 16. Dezember 2013 ab, soweit es auf diese eintrat. In den Erwägungen hielt es fest, dass die geschäftsmässige Begründetheit der verbuchten Reisespesen auch im Rahmen der Einsprache nicht substantiiert nachgewiesen worden sei; die diesbezüglich von der Steuerbehörde getroffene Schätzung von Fr. 3'000.- habe damit weiterhin Bestand und erweise sich auch nicht als offensichtlich unrichtig. Auf den Antrag betreffend die Qualifikation der Liegenschaft als Privatvermögen statt Geschäftsvermögen sei sodann nicht einzutreten, weil diese Frage gar nicht Gegenstand des Dispositivs der angefochtenen Veranlagungen bzw. Entscheide gebildet habe. In den Einspracheverfahren betreffend die Staats- und Gemeindesteuern wurden dem Pflichtigen sodann Verfahrenskosten von je Fr. 150.- auferlegt.

C. Hiergegen liess der Pflichtige am 16. Januar 2014 Beschwerde bzw. Rekurs erheben mit dem Antrag, das steuerbare Einkommen bei der direkten Bundes-

steuer auf Fr. 33'600.- (2009) bzw. Fr. 111'900.- (2010) und bei den Staats- und Gemeindesteuern auf Fr. 33'600.- (2009) bzw. Fr. 115'900.- (2010) festzulegen. Im letzteren Bereich sei sodann das steuerbare Vermögen "unter Berücksichtigung der Privateinlage der Liegenschaft in der Gemeinde D ins Geschäftsvermögen zum Verkehrswert festzusetzen". Zudem seien dem Pflichtigen Parteientschädigungen zuzusprechen. In der Begründung wurde ausgeführt, dass allein noch die Umwidmung der Liegenschaft in der Gemeinde D per 2009 vom Privat- ins Geschäftsvermögen und die daraus resultierenden Folgen umstritten seien; alle übrigen Korrekturen würden anerkannt. Mit der Umwidmung sei der Pflichtige grundsätzlich nicht einverstanden. Folge man gleichwohl "aus formellen Gründen" der Argumentation der Steuerbehörde bzw. werde die Liegenschaft ab 2009 als Geschäftsvermögen betrachtet, so sei vermögensseitig nicht auf den deklarierten Formelwert, sondern auf den Verkehrswert 2009 abzustellen. Dieser sei mittels Gutachtens zu bestimmen; eine entsprechende Bewertung werde nachgereicht. Stelle die Liegenschaft Geschäftsvermögen dar, könnten sodann die von der Kollektivgesellschaft B bezahlten Mieten (abzüglich Unterhaltskosten) nicht gleichzeitig als selbstständiges Erwerbseinkommen qualifizieren; der entsprechende Betrag von Fr. 69'034.- (2009) bzw. Fr. 70'059.- (2010) sei damit aus der Einkommensberechnung zu streichen.

Während sich die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) hierzu nicht vernehmen liess, schloss das kantonale Steueramt mit Stellungnahme vom 18. Februar 2014 auf Abweisung der Rechtsmittel; dies u.a. unter Hinweis darauf, dass das steuerbare Einkommen aufgrund der Qualifikation der Liegenschaft als Geschäftsvermögen gar keine Änderungen erfahren habe und deshalb auch nicht zu korrigieren sei.

Hierauf Bezug nehmend liess der Pflichtige mit Replik vom 9. Mai 2014 die Beschwerde- und Rekursanträge betreffend die Reduktion des steuerbaren Einkommens im Vergleich zu den Einspracheentscheiden zurückziehen; diese Anträge seien irrtümlich erfolgt. Hingegen bleibe betreffend Staats- und Gemeindesteuer der Antrag auf Korrektur des steuerbaren Vermögens infolge Aktivierung der Liegenschaft zum Verkehrswert bestehen, denn der Pflichtige wolle nicht riskieren, bei einer späteren Privatentnahme auf einem fiktiven Gewinn Steuern bezahlen zu müssen. Neu wurde sodann geltend gemacht, die Steuerbehörde habe übersehen, dass die auf der Geschäftsliegenschaft liegenden Hypotheken als Geschäftsschulden qualifizierten und mithin die drauf bezahlten Schuldzinsen bei der Festsetzung des Einkommens aus selbstständiger Erwerbstätigkeit ebenfalls zu berücksichtigen seien. Weil das Einkom-

men aus selbstständiger Erwerbstätigkeit für die Festsetzung der AHV-Beiträge relevant sei, habe der Pflichtige ein Rechtsschutzinteresse an der korrekten steuerbehördlichen Feststellung des Erwerbseinkommens.

Mit Duplik vom 26. Mai 2014 entgegnete das kantonale Steueramt, dass die beantragten Korrekturen betreffend das Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit letztendlich keine Änderung des steuerbaren Einkommens herbeiführen könnten; über die Berechnung der AHV-Beiträge sei sodann nicht im Steuerverfahren zu befinden. Weiter berechne sich gemäss regierungsrätlicher Weisung der Vermögenssteuerwert von Geschäftshäusern zu Geschäftszwecken nach dem in der Wegleitung zur Steuererklärung formelmässig festgesetzten Vermögenssteuerwert bzw. Ertragswert und nicht nach dem Verkehrswert.

Am 23. Juli 2014 empfahl der Referent dem Vertreter des Pflichtigen telefonisch, die Rechtsmittel vollumfänglich zurückzuziehen, worauf dieser mit der Bitte um Bedenkzeit reagierte. Nach Gewährung und mehrmaliger Verlängerung einer solchen bis Ende 2014 blieb eine Antwort aus und wurde damit an den Rechtsmitteln im Umfang der nach dem 2. Schriftenwechsel verbliebenen Anträge festgehalten.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Umstritten waren im Einspracheverfahren einerseits die Höhe von geschäftlich verbuchten Reisespesen des Pflichtigen sowie die Zuordnung der Liegenschaft in der Gemeinde D zu dessen Privat- oder Geschäftsvermögen. Was die Reisespesen anbelangt, ist die Einsprachebehörde auf die Einsprachen eingetreten, hat sie die diesbezügliche steuerbehördliche Kürzung bestätigt und hat der Pflichtige in der Folge die entsprechenden Korrekturen beschwerde- und rekursweise ausdrücklich anerkannt. Streitig ist im vorliegenden Beschwerde- und Rekursverfahren damit allein noch die liegenschaftsbezogene Problematik. Diesbezüglich ist die Vorinstanz indes auf die Einsprachen gar nicht eingetreten. Zu beurteilen sind insoweit folglich angefochtene Nichteintretensentscheide.

b) Erhebt ein Steuerpflichtiger gegen einen Nichteintretensentscheid der Einsprachebehörde Beschwerde bzw. Rekurs, so ist dem Steuerrekursgericht die materielle Prüfung des Rechtsmittels auf die Einschätzung hin verwehrt. Es darf nur untersuchen, ob die Einsprachebehörde zu Recht auf die Einsprache nicht eingetreten ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 140 N 44 DBG und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 147 N 43 StG). Würde sich der Nichteintretensentscheid der Vorinstanz als gesetzwidrig erweisen, wären die Akten zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs zur materiellen Überprüfung der Einschätzung an jene zurückzuweisen (RB 1979 Nr. 57).

Dementsprechend ist auf die Beschwerde bzw. den Rekurs nur insofern einzutreten, als der Pflichtige mit Bezug auf den liegenschaftsbezogenen Streit sinngemäss die Aufhebung der vorinstanzlichen Nichteintretensentscheide verlangt. Nicht zu behandeln sind demgegenüber seine materiellen Anträge und Einwendungen in diesem Zusammenhang.

2. Voraussetzung zur Einsprache-, Rekurs und Beschwerdeerhebung in Steuersachen ist ein rechtliches Interesse (RB 2001 Nr. 106, auch zum Folgenden; RB 1996 Nr. 44, RB 1980 Nr. 86). Fehlt es an einem schutzwürdigen Anfechtungsinteresse, so ist auf das Rechtsmittel nicht einzutreten. Mithin ist zur Einsprache nur berechtigt, wer durch einen mit diesem Rechtsmittel anfechtbaren Entscheid beschwert ist, d.h. in seinen Rechten betroffen wird. Dabei kommt es allein auf die Auswirkungen des Entscheiddispositivs an. Allein dieses enthält nämlich den rechtsverbindlichen und der Rechtskraft teilhaftigen materiellen Entscheid, nicht die hierzu gegebene Begründung (RB 1996 Nr. 44, RB 1960 Nr. 33). Davon ausgenommen sind Rückweisungsentscheide, welche naturgemäss in der Begründung Anweisungen an die Vorinstanz enthalten, die kraft der Beifügung "im Sinn der Erwägungen" im Dispositiv an der Rechtskraft teilhaben und somit von der Vorinstanz zu befolgen sind (RB 1968 Nr. 6). Aus diesem Grund können Entscheide nach ständiger Rechtsprechung nur bezüglich ihres Dispositivs (einschliesslich der Kosten- und Entschädigungsregelung) angefochten werden. Die Motive des Entscheids können nicht selbstständig als falsch gerügt werden, sondern lediglich in Verbindung mit einem Begehren auf Änderung des Dispositivs (RB 1996 Nr. 44, Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 132 N 36 f. DBG und § 140 N 12 ff. StG).

3. a) In den Begründungen zu den Einschätzungsentscheiden vom 24. Mai 2013 betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2009 und 2010 wies die Steuerkommissärin u.a. darauf hin, dass die Liegenschaft in der Gemeinde D überwiegend geschäftlich genutzt werde; der deklarierte Steuerwert von Fr. 1'070'000.- stelle deshalb Geschäftsvermögen dar und die mit der Liegenschaft erzielten (Netto-)Einnahmen qualifizierten als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit. In den Veranlagungsverfügungen gleichen Datums betreffend die direkte Bundessteuer 2000 und 2010 verwies sie auf die Begründungen der parallelen Einschätzungsentscheide.

b) Der Pflichtige liess in seinen Einsprachen gegen die vorgenannten Veranlagungen bzw. Einschätzungen beantragen, "die Liegenschaft in der Gemeinde D, sowie deren Erträge seien wie bis anhin als Privatvermögen zu qualifizieren". Zur Begründung wurde angeführt, es sei nicht nachvollziehbar, "weshalb nach 17 Jahren Präponderanzmethode und kurz vor dem Rückzug des Pflichtigen aus dem Geschäftsleben nun die Einschätzung der Liegenschaft geändert werden sollte". Zudem sei widersprüchlich, dass zwar die Qualifikation der Liegenschaft geändert, die damit verbundenen Schulden und Schuldzinsen aber weiterhin als private Schulden betrachtet würden, womit das Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit künstlich hochgetrieben werde. Die Liegenschaft sei deshalb im Privatvermögen zu belassen wie auch die damit verbundenen Schuldzinsen.

c) Die Einsprachebehörde trat hierauf nicht ein mit der Begründung, dass die Qualifikation der Liegenschaft als "vorwiegend geschäftlich genutzte Liegenschaft" nicht Gegenstand des Dispositivs sei.

Letzteres ist zutreffend: Die liegenschaftsbezogenen Hinweise der Steuerkommissärin (vgl. vorstehend lit. a) wirkten sich auf das Dispositiv der Veranlagungsverfügungen bzw. Einschätzungsentscheide nicht aus. Dies erklärt sich damit, dass es in Bezug auf das steuerbare Einkommen einerlei ist, unter welchem Titel die mit der Liegenschaft erzielten Erträge (vermindert um die Unterhaltskosten) letztendlich zu versteuern sind. Gehört die Liegenschaft ins Privatvermögen, liegt – wie deklariert – gewöhnlicher Liegenschaftenertrag vor; gehört sie ins Geschäftsvermögen, ist im entsprechenden Umfang von Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit auszugehen. Auch die liegenschaftsbezogenen Schuldzinsen sind in einem wie im andern Fall abziehbar. Gleiches gilt sodann auch in Bezug auf das steuerbare Vermögen. Diesbezüglich ist bei Mehrfamilien- und Geschäftshäusern für die Vermögenssteuer vom Er-

tragswert auszugehen; ermittelt wird dieser Ertragswert, indem der erzielte Ertrag kapitalisiert wird, wobei der Kapitalisierungsfaktor 7.05% beträgt (vgl. Weisung des Regierungsrats an die Steuerbehörden vom 12. August 2009 über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 2009: Ziff. 36 ff.; ZStB I Nr. 15/502). Für die streitbetroffene Liegenschaft führt diese Formelbewertung zu einem Vermögenssteuerwert von Fr. 1'070'000.- (vgl. Neubewertung 2009, T-act. 4/7). Den Letzteren hat der Pflichtige denn auch deklariert und die Steuerkommissarin hat daran nichts geändert.

Der Hinweis der Steuerkommissarin auf die Zugehörigkeit der Liegenschaft zum Geschäftsvermögen hatte damit weder einkommens- noch vermögensseitige Korrekturen zur Folge. Demzufolge vermochten die Dispositive der Veranlagungsverfügungen bzw. Einschätzungsentscheide auch nichts über die Zuordnung der Liegenschaft zum Privat- oder Geschäftsvermögen auszusagen. Damit steht aber fest, dass der Pflichtige in Bezug auf blosser steuerbehördliche Hinweise betreffend die Zuordnung seiner Liegenschaft zum Privat- oder Geschäftsvermögen gar nicht beschwert sein konnte bzw. ihm in diesem Zusammenhang ein Rechtsschutzinteresse an der Anfechtung der Veranlagungen bzw. Einschätzungen fehlte. Zurecht ist damit die Einsprachebehörde insoweit auf die Einsprachen nicht eingetreten.

d) Soweit der Pflichtige zur Untermauerung eines Rechtsschutzinteresses replicando nachschieben lässt, dass die Festsetzung des Einkommens aus selbstständiger Erwerbstätigkeit für die Festsetzung der AHV-Beiträge relevant sei, hilft ihm dies nicht weiter. Wie erwähnt liess zunächst das angefochtene Dispositiv nicht auf die Höhe des Einkommens aus selbstständiger Erwerbstätigkeit und damit auch nicht auf die Höhe der damit verbundenen Sozialversicherungsbeiträge schliessen. Im Übrigen vermögen Feststellungen der Steuerbehörde betreffend Höhe des Einkommens aus selbstständiger Erwerbstätigkeit die Höhe der damit einhergehenden Sozialversicherungsbeiträge aber ohnehin nicht zu präjudizieren; ein Streit im letzteren Bereich wäre mithin im Rahmen der in der AHV-Gesetzgebung vorgegebenen Verfahren auszutragen und kann nicht ins Steuerverfahren verlagert werden (BGE 98 V 186 S. 189).

e) In Abkehr zu seinen Einsprachen, mit welchen der Pflichtige die Zugehörigkeit seiner Liegenschaft zum Privatvermögen verfechten liess, lässt er beschwerde- und rekursweise nun geltend machen, die Umwidmung seiner Liegenschaft ins Geschäftsvermögen per 2009 müsse zur Folge haben, dass diese vermögensseitig mit

dem (per Gutachten zu bestimmenden) Verkehrswert zu aktivieren sei. In der Replik lässt er diesen Antrag und das dahinter stehende Rechtsschutzinteresse damit untermauern, nicht riskieren zu wollen, bei einer späteren Privatentnahme auf einem fiktiven Gewinn Steuer bezahlen zu müssen.

Darauf ist indes nicht einzutreten. Im vorliegenden Verfahren war – wie eingangs erwähnt – allein darüber zu befinden, ob die Vorinstanz auf die liegenschaftsbezogenen Einspracheanträge zu Recht nicht eingetreten ist. Nachdem dies zutrifft, kann der Pflichtige die liegenschaftsbezogene Thematik im Beschwerde- und Rekursverfahren materiell nicht mehr öffnen, indem er neue rechtliche Betrachtungsweisen einbringt und damit einhergehend nunmehr andere Steuerfolgen bzw. eine vermögensseitige Höherentaxation verfiht. Im Übrigen trifft es gar nicht zu, dass eine Umwidmung per 2009 stattgefunden hat; die Steuerbehörde geht vielmehr davon aus, dass die Liegenschaft schon länger dem Geschäftsvermögen angehört hat (vgl. etwa Bericht zur steueramtlichen Buchprüfung, S. 4; T-act. 9). Wenn dereinst tatsächlich eine Überführung der Liegenschaft ins Privatvermögen stattfinden würde, wäre dann zumal über die mit der Privatentnahme verbundenen Steuerfolgen zu befinden und gegebenenfalls ein Gutachten zur Frage des Verkehrswert der Liegenschaft im noch zu eruierenden Jahr der Einbringung ins Geschäftsvermögen einzuholen.

f) Bemerkungsweise ist darauf hinzuweisen, dass in den Einspracheentscheiden betreffend die Staats- und Gemeindesteuern die Erträge aus qualifizierter Beteiligung irrtümlich nicht aufgeführt worden sind, was steuerbehördlich zu berichtigen ist.

4. a) Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Rechtsmittel, soweit darauf einzutreten ist. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens dem Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG) und ist ihm keine Parteient-schädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 sowie § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/ 8. Juni 1997).

b) Zu Recht sind dem Pflichtigen im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern sodann auch Einsprachekosten auferlegt worden, da er die diesbezüglichen Einspracheverfahren (betreffend Reisespesen) durch schuldhaftes Verletzung von Verfah-

renspflichtigen veranlasst hatte (§ 142 Abs. 2 Satz 2 StG i.V.m. § 18 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998, VO StG). Die Kostenfestsetzung ist mit je Fr. 150.- auch in betraglicher Hinsicht nicht zu beanstanden (Ziff. 2.1. des Protokolls der Sitzung vom 18. Januar 2007 der Fachkommission Steuerrecht des kantonalen Steueramts i.V.m. § 21 Abs. 2 VO StG).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2. Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

[...]