

Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich



2. Abteilung

2 DB.2015.254  
2 ST.2015.307

**Entscheid**

27. September 2016

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichter  
Alexander Widl und Gerichtsschreiberin Christina Hefti

In Sachen

**A,**

vertreten durch B AG,

**Beschwerdeführerin/  
Rekurrentin,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

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

**Beschwerdegegnerin,**

**Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2012 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2012**

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend die Pflichtige) ist Eigentümerin des Wohn- und Gewerbehouses ... 82 in C. Die Liegenschaft wird im Umfang von 48.97% an Dritte zu Wohnzwecken vermietet. Im Umfang von 38.83% wird die Liegenschaft von Dritten geschäftlich genutzt. Den restlichen Anteil von 12.20% nutzt die Pflichtige geschäftlich. In der Steuererklärung 2012 stellte sich die Pflichtige auf den Standpunkt, dass ihr als Liegenschaftunterhalt der Pauschalabzug von 20% (bzw. Fr. 190'254.-) zustehe. Demgegenüber vertrat der Steuerkommissär die Auffassung, dass nur die effektiven Unterhaltskosten (bzw. Fr. 58'264.-) berücksichtigt werden dürften. Mit Veranlagungsverfügung für die direkte Bundessteuer 2012 vom 5. Januar 2015 setzte er das steuerbare Einkommen der Pflichtigen auf Fr. 814'200.- fest. Im gleichzeitig ergangenen Einschätzungsentscheid für die Staats- und Gemeindesteuern 2012 wurde das steuerbare Einkommen auf Fr. 787'600.- (satzbestimmend Fr. 813'300.-) und das steuerbare Vermögen auf Fr. 8'675'000.- (satzbestimmend Fr. 8'920'000.-) festgesetzt.

B. Die von der Pflichtigen hiergegen erhobenen Einsprachen wies das kantonale Steueramt am 22. Oktober 2015 ab. Aus einem hier nicht interessierenden Grund wurde das für die direkte Bundessteuer 2012 massgebende steuerbare Einkommen auf Fr. 815'300.- erhöht; bei den Staats- und Gemeindesteuern 2012 ergab sich neu ein steuerbares Einkommen von Fr. 788'300.- (satzbestimmend Fr. 814'000.-) und ein steuerbares Vermögen von Fr. 8'478'000.- (satzbestimmend Fr. 8'720'000.-).

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 19. November 2015 liess die Pflichtige dem Steuerrekursgericht beantragen:

- "1. Es seien die Einspracheentscheide ... vom 22. Oktober 2015 aufzuheben.
2. Es seien die Unterhalts- und Verwaltungskosten für die Liegenschaft ... 82 in C pauschal mit Fr. 190'254.- festzusetzen.
3. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Beschwerdegegners."

In seiner Beschwerde-/Rekursantwort vom 16. Dezember 2015 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Rechtsmittel.

Mit Replik vom 13. Januar 2016, Duplik vom 1. Februar 2016 und Triplik vom 10./11. Februar 2016 hielten die Parteien an ihren Anträgen fest.

D. Am 12. Mai 2016 ersuchte der zuständige Abteilungspräsident des Steuerrekursgerichts die Eidgenössische Steuerverwaltung (im Folgenden ESTV) um eine Vernehmlassung. Das Steuerrekursgericht gab den Parteien Gelegenheit, sich zu der am 14. Juli 2016 erstatteten Vernehmlassung zu äussern, wovon diese jedoch keinen Gebrauch machten.

Auf die Erwägungen der Einspracheentscheide, die Parteivorbringen und die Vernehmlassung der Eidgenössischen Steuerverwaltung wird, soweit wesentlich, in den nachfolgenden Urteilsgründen zurückgekommen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

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

Der Bundesrat hat am 24. August 1992 gestützt auf Art. 32 DBG die Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (Liegenschaftskostenverordnung [LKV]) erlassen. Danach kön-

nen gemäss Art. 1 Abs. 1 LKV bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden. Anstelle der tatsächlichen Kosten und Prämien kann der Pflichtige einen Pauschalabzug vornehmen, welcher je nach Alter des Gebäudes 10 % oder 20 % vom Brutto-Mietertrag bzw. Mietwert beträgt (Art. 2 Abs. 1 und 2 LKV). Ein Pauschalabzug kommt nicht in Betracht für Liegenschaften, die von Dritten vorwiegend geschäftlich genutzt werden (Art. 4 LKV). Die Liegenschaftskostenverordnung wird durch die Verordnung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) ebenfalls vom 24. August 1992 über die abziehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens ergänzt (Liegenschaftskostenverordnung ESTV [LKV ESTV]).

Im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern hat die Finanzdirektion mit Verfügung über die Pauschalierung der Kosten für den Unterhalt und die Verwaltung von Liegenschaften des Privatvermögens vom 7. September 2002 (ZStB I Nr. 18/800; im Folgenden Verfügung Pauschalierung) gestützt auf § 30 Abs. 5 Satz 2 StG den Pauschalabzug wie folgt geregelt:

- I. Bei Liegenschaften im Privatvermögen können die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden. ...
- II. Anstelle der tatsächlichen Kosten und Prämien ... kann der Steuerpflichtige einen Pauschalabzug geltend machen (§ 30 Abs. 5 StG).  
Dieser Pauschalabzug beträgt 20% vom Brutto-Mietertrag bzw. -Mietwert.
- III. ...
- IV. Ein Pauschalabzug kommt nicht in Betracht für Liegenschaften, die ganz oder vorwiegend geschäftlich genutzt werden.
- V. Diese Verfügung gilt ab Steuerperiode 2002."

Ergänzend regelt das Merkblatt des kantonalen Steueramtes über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kosten für den Unterhalt und die Verwaltung von Liegenschaften vom 13. November 2009 (ZStB I Nr. 18/821; im Folgenden Merkblatt) in Rz. 41 ff. den Pauschalabzug. Rz. 41 hält zum Anwendungsbereich des Pauschalabzugs fest:

"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."

2. a) In den Einspracheentscheiden berief sich das kantonale Steueramt auf Ziffer IV der Verfügung Pauschalierung. Eine Liegenschaft gelte dann als privat genutzt, wenn mehr als 50% der Mieteinnahmen aus Wohnzwecken stammten. Weil die Liegenschaft ... 82 überwiegend geschäftlich beworben werde, falle ein Pauschalabzug ausser Betracht und seien nur die (tieferen) effektiven Unterhaltskosten zu gewähren.

In der Beschwerde-/Rekursantwort hält die Amtsstelle ergänzend fest, dass der Pauschalabzug allein bei überwiegend privat genutzten Liegenschaften gewährt werde. Als vorwiegend geschäftlich genutzt seien alle Bewerbungsarten zu verstehen, die nicht dem privaten Wohnen dienen. Die Abgrenzung erfolge nach dem Verhältnis der Mieteinnahmen einschliesslich Eigenmietwert. Rz. 41 des Merkblatts verwende zwar die Formulierung "mehrheitlich durch Dritte", doch komme dieser Wendung keine eigenständige Bedeutung zu. Wie die gleiche Bestimmung nämlich weiter ausführe, müsse der Eigenmietwert mitberücksichtigt werden. Handle es sich um einen solchen für geschäftlich genutzte Räume, sei er den Mieterträgen aus gewerblicher Nutzung zuzurechnen. Ein solches Vorgehen sei deswegen sachgerecht, weil ein selbstständig Erwerbstätiger die Unterhaltskosten als geschäftsmässig begründeten Aufwand abziehen könne. Wenn er zusätzlich die Unterhaltspauschale geltend machen könnte, würde dies auf eine unzulässige doppelte Berücksichtigung hinauslaufen. Sodann führt das kantonale Steueramt in der Duplik aus, dass zur Vermeidung eines Doppelabzugs die Unterhaltspauschale immer dann zu verweigern sei, wenn eine Liegenschaft überwiegend geschäftlich genutzt werde. Dies dürfe nicht auf eine solche Nutzung durch Dritte beschränkt werden, sondern gelte auch bei einer entsprechenden Verwendung durch den Pflichtigen selbst.

b) Zur Begründung von Beschwerde und Rekurs macht die Pflichtige geltend, dass Art. 4 LKV den Pauschalabzug nur dann ausschliesse, wenn eine Liegenschaft durch Dritte vorwiegend geschäftlich genutzt werde. Dasselbe gelte nach dem Merkblatt. Die Auslegung, dass ein Ausschluss des Pauschalabzugs für Liegenschaften im Privatvermögen eine überwiegende geschäftliche Nutzung durch Dritte voraussetze,

entspreche auch dem Bundesgerichtsentscheid 2C\_482/2009 vom 16. Februar 2010. Auch die Lehre gehe davon aus, dass die Pauschale nur im Fall der Drittnutzung entfalle. Der Pauschalabzug werde bei Liegenschaften im Privatvermögen allein dann verweigert, wenn feststehe, dass die Unterhaltskosten nicht vom Grundeigentümer, sondern vom Mieter bzw. Pächter getragen würden. Vorliegend würden die Räumlichkeiten im Umfang von 12.20% durch die Grundeigentümerin selbst genutzt und finde somit keine Überwälzung von Kosten auf Dritte statt. Weil die Mieteinnahmen von Dritten aus geschäftlicher Nutzung bloss einen Anteil von 38.83% am gesamten Mietertrag ausmachten, sei eine Verweigerung des Pauschalkostenabzugs somit nicht gerechtfertigt.

In der Replik bringt die Pflichtige vor, dass neben Art. 4 LKV auch das Kreisreiben Nr. 6 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 20. August 1999 den Pauschalabzug nur im Fall der Drittnutzung ausschliesse. Die Gewährung der Pauschale könne allein dann zu einem unrichtigen Ergebnis führen, wenn der Grundeigentümer nicht dasselbe Steuersubjekt sei wie der Mieter oder Pächter. Bei der hier vorliegenden geschäftlichen Eigennutzung durch den Grundeigentümer selbst würden die Unterhaltskosten in ein und derselben Steuererklärung deklariert, weshalb ein doppelter Abzug ausser Betracht falle. In der Triplik betont die Pflichtige, dass die Befürchtung eines gesetzwidrigen Doppelabzugs unbegründet sei.

c) In ihrer Vernehmlassung kommt die ESTV zum Schluss, dass die Liegenschaftskostenverordnung hinsichtlich der geschäftlichen Nutzung eines Grundstücks durch den Eigentümer selbst keine klare Regelung enthalte. Diese Lücke sei entgegen dem Wortlaut von Art. 4 LKV so zu füllen, dass die Nutzung durch den Eigentümer gleich zu behandeln sei wie eine Drittnutzung. Angesichts der vorliegend unbestrittenen Quoten gelte die Liegenschaft ... 82 somit als vorwiegend geschäftlich genutzt und falle ein Pauschalabzug ausser Betracht.

3. a) Es steht fest, dass sich Art. 32 Abs. 2 DBG und § 30 Abs. 2 StG und somit auch die das Gesetz konkretisierenden Bestimmungen in der Liegenschaftskostenverordnung wie in der Verfügung Pauschalierung auf Grundstücke im Privatvermögen beziehen. Wie die ESTV in ihrer Vernehmlassung zutreffend festhält, kommt die vorliegend strittige Konstellation einer Liegenschaft im Privatvermögen, die sowohl eine private Nutzung als auch eine geschäftliche Fremd- und Eigennutzung aufweist, eher

selten vor. Weil die Liegenschaft vom Eigentümer bzw. von der steuerpflichtigen Person selbst überwiegend privat genutzt werden muss – ansonsten diese gemäss Art. 18 Abs. 2 DBG in das Geschäftsvermögen fallen würde –, kann eine geschäftliche Nutzung durch die steuerpflichtige Person nur in einem geringeren Umfang vorliegen. Als geschäftliche Nutzung durch die steuerpflichtige Person kommt einzig eine solche im Rahmen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit in Frage, denn die Tätigkeit in Form einer juristischen Person wäre wiederum eine Nutzung durch Dritte.

Im Folgenden ist zu prüfen, ob die in Art. 4 LKV für den Ausschluss des Pauschalabzugs enthaltene Einschränkung auf eine Nutzung durch Dritte, die vom Merkblatt für das zürcherische Recht übernommen wird, mit Art. 30 Abs. 2 DBG vereinbar ist.

b) Zur Vereinfachung der Steuerveranlagung darf der Gesetzgeber schematische Lösungen wählen, auch wenn sie die rechtsgleiche Behandlung aller Steuerpflichtigen nicht im gewünschten Mass restlos gewährleisten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Vorbem. zum DBG, N 53 und 64, mit Hinweisen, auch zum Folgenden). So sind vereinfachende Vorschriften zulässig, wenn sie in sachlich vertretbaren Grenzen rein veranlagungsökonomisch begründet sind und nicht dazu führen, ein mit den aus Art. 8 Abs. 1 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 fliessenden Grundsätzen einer rechtsgleichen Besteuerung schlechthin unvereinbares Privileg einzelner Steuerpflichtiger zu begründen.

Indem der Verordnungsgeber dem Steuerpflichtigen erlaubt, in jeder Steuerperiode und für jede Liegenschaft zwischen dem Abzug der tatsächlichen Kosten und dem Pauschalabzug zu wählen (Art. 3 LKV, Ziffer III der Verfügung Pauschalierung), kommt er diesem weit entgegen. Denn der Grundeigentümer erhält so die Möglichkeit, in der einen Steuerperiode wenig Unterhalt vorzunehmen und dennoch den Pauschalabzug von – im Regelfall und auch hier – 20% des Brutto-Mietertrags bzw. -Mietwerts geltend zu machen, in der anderen Steuerperiode hingegen hohe Unterhaltsaufwendungen vollumfänglich einkommensmindernd berücksichtigt zu haben. Je nach den persönlichen Verhältnissen eines Pflichtigen kann der Zyklus von anfallenden Unterhaltsarbeiten auf das jeweilige Einkommen abgestimmt und die Steuerprogression vermindert werden, wodurch sich eine zusätzliche Steuerersparnis ergibt. Schon dieser Umstand spricht für eine zurückhaltende Gewährung des Pauschalabzugs.

c) Wie die ESTV in ihrer Vernehmlassung ausführlich begründet hat, sprechen steuersystematische Überlegungen dafür, die geschäftliche Nutzung einer Liegenschaft durch den Steuerpflichtigen, der auch Eigentümer der Liegenschaft ist, selbst gleich zu behandeln wie deren Nutzung durch einen Dritten und somit in beiden Fällen nur den Abzug der tatsächlichen Unterhaltskosten zuzulassen. Vorab ist festzuhalten, dass das Geschäftsvermögen klar vom Privatvermögen einer steuerpflichtigen Person abzugrenzen ist (Markus Reich, Steuerrecht, 2. A., 2012, § 15 N 28 ff.). Das steuerbare Geschäftseinkommen wird aufgrund der Geschäftsbuchhaltung ermittelt (Massgeblichkeitsprinzip; dazu Reich, § 15 N 61 ff.). Aufgrund dieses Prinzips sind verbuchte Gebäudeunterhaltskosten grundsätzlich als geschäftsmässig begründet und damit steuerlich vollumfänglich abzugsfähig zu würdigen. Die konsequente Anwendung des Massgeblichkeitsprinzips führt dazu, dass eine Pauschalierung nur im Bereich des Privatvermögens in Frage kommt. Sodann darf der Pauschalabzug nicht dazu führen, dass der Grundsatz der Besteuerung des Reineinkommens verletzt wird. Wie die Praxis nämlich zeigt, trägt bei vermieteten Geschäftsräumen oft der Mieter die Unterhaltskosten. Könnte die steuerpflichtige Person die Unterhaltspauschale geltend machen, würde dies zu einem doppelten Abzug durch den Mieter und den Eigentümer führen. Die Verweigerung des Pauschalabzugs bei überwiegender geschäftlicher Nutzung einer Liegenschaft im Privatvermögen hängt daher eng mit der steuerlichen Behandlung von Unterhaltskosten im Geschäftsvermögen zusammen. Weil in Bezug auf die Besteuerung zwischen dem Geschäftsvermögen der natürlichen Person und dem Geschäftsvermögen einer (natürlichen oder juristischen) Drittperson bei den Besteuerungsgrundsätzen keine Unterschiede bestehen, müssen auch die Liegenschaftenerhaltungskosten im Geschäftsvermögen des Grundeigentümers und im Geschäftsvermögen von Dritten gleich behandelt werden. Die Unterhaltskosten auslösende Tätigkeit, nämlich die geschäftliche Nutzung entweder durch den Eigentümer im Rahmen seiner selbstständigen Erwerbstätigkeit oder die geschäftliche Nutzung durch Dritte, ist daher aus steuersystematischen Gründen gleich zu würdigen.

d) Soweit ersichtlich (vgl. auch Ziffer 14 der Vernehmlassung der ESTV) hat das Bundesgericht die vorliegend umstrittene Sachverhaltskonstellation mit teilweise privater Nutzung sowie teilweise geschäftlicher Nutzung durch die steuerpflichtige Person selbst und durch Dritte noch nie beurteilt. Dies gilt insbesondere für den von der Pflichtigen angeführten Entscheid BGE 2C\_482/2009 vom 16. Februar 2010. Abgesehen davon, dass dieses Urteil eine geschäftliche Nutzung durch Dritte betraf, lassen

sich aus Erwägung 2.2 keine Schlüsse ziehen, wie die geschäftliche Nutzung durch den Eigentümer selbst zu würdigen sei.

Diese Erwägungen führen zur Abweisung von Beschwerde und Rekurs.

4. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG) und steht ihr keine Parteientschädigung zu (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 bzw. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987).

Demgemäss erkennt die Kammer:

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

[...]