

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2019.42
1 ST.2019.61

Entscheid

25. Juni 2019

Mitwirkend:

Einzelrichter Walter Balsiger und Gerichtsschreiberin Cécile Schmidlin

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch C,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

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

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

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2016 sowie
Staats- und Gemeindesteuern 2016**

hat sich ergeben:

A. In ihrer Steuererklärung 2016 deklarierten A und B (nachfolgend der/die Pflichtige bzw. die Pflichtigen) ein steuerbares Einkommen von Fr. 94'622.- für die direkte Bundessteuer bzw. von Fr. 107'646.- für die Staats- und Gemeindesteuern. Den Eigenmietwert des selbstbewohnten Einfamilienhauses an der ...strasse 4 in D deklarierten sie mit Fr. 27'180.-. Für die ebenfalls in ihrem Eigentum stehende Eigentumswohnung an der ...strasse 6 in D deklarierten sie weder Eigenmiete noch Mietertrag. Das steuerbare Vermögen im Kanton Zürich gaben sie mit Fr. 3'353'079.- an.

Am 12. Oktober 2018 unterbreitete das kantonale Steueramt den Pflichtigen für die direkte Bundessteuer einen Veranlagungsvorschlag, gemäss welchem es sie mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 129'600.- veranlagte, und für die Staats- und Gemeindesteuern einen Einschätzungsvorschlag, gemäss welchem es sie mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 116'000.- (satzbestimmend Fr. 130'500.-) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 3'352'000.- (satzbestimmend Fr. 3'783'000.-) einschätzte.

Mit Eingabe vom 4. Oktober 2018 erhoben die Pflichtigen Einwendungen gegen diese Vorschläge.

Mit Entscheiden vom 20. November 2018 wurden die Pflichtigen gemäss den in den Vorschlägen genannten Steuerfaktoren veranlagt bzw. eingeschätzt. Abweichend von der Steuererklärung wurde dabei unter anderem, jedoch vorliegend einzig strittig, ein Nettomiettertrag von Fr. 14'800.- (Eigenmietwert von Fr. 18'500.- minus Pauschale Unterhalts- und Verwaltungskosten von Fr. 3'700.-) der Stockwerkeigentumswohnung an der ...strasse 6 in D zum steuerbaren Einkommen dazugeschlagen.

B. Dagegen erhoben die Pflichtigen am 6./7. Dezember 2018 Einsprache und beantragten den Verzicht auf Besteuerung eines Eigenmietwertes für die Stockwerkeigentumswohnung an der ...strasse 6 in Höhe von Fr. 18'500.-. Eventualiter beantragten sie den Verzicht auf Besteuerung eines Eigenmietwertes für das Abbrucheinfamili-

enhaus an der ...strasse 4 in Höhe von Fr. 27'180.-. Das kantonale Steueramt wies die Einsprache am 11. März 2019 ab.

C. Dagegen erhoben die Pflichtigen am 1. April 2019 Beschwerde und Rekurs und wiederholten die Anträge gemäss Einsprache. Das kantonale Steueramt beantragte mit Beschwerde- und Rekursantwort vom 17. April 2019 Abweisung der Rechtsmittel.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Zu den steuerbaren Einkünften gehören nach Art. 21 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) und dem gleichlautenden § 21 Abs. 1 lit. b des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) u.a. der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen. Eigennutzung liegt vor, wenn der Eigentümer ein Grundstück selbst bewohnt oder zu anderen Zwecken selbst gebraucht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 21 N 66 ff. und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 21 N 57 ff., auch zum Folgenden). Hält sich der Eigentümer die Liegenschaft zum jederzeitigen Eigengebrauch zur Verfügung, nutzt sie aber nur selten, ist dies der Eigennutzung gleichzustellen. Anders verhält es sich dagegen, wenn es dem Eigentümer am Willen fehlt, sich die Liegenschaft zur eigenen Nutzung vorzubehalten, die Nutzung vielmehr aus äusseren Gründen unterbleibt, sei es, weil sich trotz ernsthafter Bemühungen kein Mieter findet, sei es, weil es bloss teilweise nutzbar ist, sei es, weil das Gebäude leer steht, da es zum Verkauf bestimmt ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 21 N 78 und § 21 N 64; Rauch, Die Besteuerung des Eigenmietwerts, 1986, S. 167).

b) Die Pflichtigen führen aus, der Pflichtige sei bis zum ... 2017 Alleineigentümer der selbstbewohnten Liegenschaft an der ...strasse 4 (Einfamilienhaus) gewesen. Am ... 2014 habe er die Wohnung an der ...strasse 6 gekauft. Bereits vor diesem Datum hätten für erstere Liegenschaft Umbau- bzw. Neubaupläne bestanden. Diese Pläne hätten jedoch nicht verwirklicht werden können, weshalb die Liegenschaft verkauft worden sei. Die Pflichtigen hätten die Liegenschaft an der ...strasse 4 noch bis Mitte November 2018 bewohnt, während die Wohnung an der ...strasse 6 bis zu diesem Zeitpunkt unbenutzt und leer geblieben sei.

Die Pflichtigen machen weiter geltend, bei der Einschätzung des Eigenmietwertes müsse berücksichtigt werden, wenn eine tatsächliche Nutzung keinen Sinn mache sowie durch spezielle Umstände der Einflussnahme des Eigentümers entzogen oder eingeschränkt sei. Sie seien bestimmten, bindenden Fristen unterlegen, welche kurzfristige Räumungspflichten beinhaltet hätten. Die Käuferin der Liegenschaft an der ...strasse 4 habe den Verbleib der Pflichtigen in der Abbruchliegenschaft stillschweigend gewährt. Hingegen könne keine Rede von einer beabsichtigten, längerfristigen Nutzung sein. Aus diesem Grund sei auch kein schriftlicher Mietvertrag abgeschlossen worden. Wäre vorhersehbar gewesen, dass die Liegenschaft erst Mitte November 2018 geräumt werden müsse, wäre möglicherweise ein formeller Mietvertrag abgeschlossen worden. Mit einem formellen Mietvertrag wäre die Besteuerung der Eigenmiete entfallen.

Die Wohnung an der ...strasse 6 habe nach dem Verzicht auf die eigene Realisierung von Umbau- bzw. Neubauplänen und dem Verkauf der Liegenschaft an der ...strasse 4 bis zum Auszug den Charakter einer nur vorübergehenden Wohnung in Reserve bekommen. Der Erwerb der Wohnung an der ...strasse 6 sei aus strategischen Gründen erfolgt. Es widerspreche der Logik, eine Wohnung im Nachbarhaus zu kaufen, nur um diese leer stehen zu lassen. Eine Vermietung ebendieser wäre sinnlos gewesen, da die Mietdauer nicht hätte definiert werden können. Die Pflichtigen hätten keinen Einfluss auf den Zeitpunkt des Erhalts der Baubewilligung, des Abbruchs des Einfamilienhauses, usw. gehabt.

Zusammenfassend sei darum die Eigenmietwertbesteuerung beider Liegenschaften nicht gerechtfertigt. Es ergäbe sich eine Doppelbesteuerung. Dadurch würde auch der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ver-

letzt. Die konstanten und objektiven Faktoren zur Nutzung beider Einheiten in unmittelbarer Nachbarschaft würden fehlen.

c) aa) Dem Kaufvertrag vom ... 2016 betreffend die Liegenschaft an der ...strasse 4 zwischen dem Pflichtigen und der Kommanditgesellschaft E ist unter Ziff. 1 der "weiteren Bestimmungen" zu entnehmen, dass die Eigentumsübertragung innert 30 Tagen nach Vorliegen der rechtskräftigen Baubewilligung, spätestens jedoch bis am 31. März 2017, zu erfolgen habe. Die erwerbende Partei verpflichtete sich, innert vier Monaten bei der Baubewilligungsbehörde ein bewilligungsfähiges Projekt einzureichen. Nach Ablauf dieser Frist falle der Vertrag entschädigungslos dahin. Der Besitzeserwerb erfolge mit der Eigentumsübertragung (Ziff. 2). Die Grundbuchamtanmeldung erfolgte sodann am 29. März 2017.

Die Pflichtigen wohnten unbestrittenermassen während dem ganzen Jahr 2016 in der betreffenden Liegenschaft, welche sich während dieser Dauer noch im Alleineigentum des Pflichtigen befand. Diese wurde erst im März 2017 zu Eigentum an die Käuferin übertragen. Der Eigenmietwert von Fr. 27'180.- wurde von den Pflichtigen folglich korrekt deklariert.

bb) Fraglich ist nun, ob auch für die per 2014 gekaufte Wohnung an der ...strasse 6 ein Eigenmietwert versteuert werden muss.

Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist der Eigengebrauch nicht gegeben, wenn das Objekt leer steht, weil es nicht vermietet werden kann oder verkauft werden soll, aber trotz ernsthafter Bemühungen kein Käufer gefunden werden kann. Eigengebrauch ist jedoch dann anzunehmen, wenn der Eigentümer das Haus zwar nicht tatsächlich bewohnt, sich aber das Recht hierzu vorbehält, ohne es auszuüben; in einem solchen Fall hat er die Liegenschaft inne, weil er sie jederzeit beziehen könnte. Entscheidend für die Frage der Besteuerung des Mietwerts ist somit nicht, ob eine Liegenschaft tatsächlich benutzt wird, sondern ob sie für den Eigengebrauch zur Verfügung steht, mithin die Möglichkeit der Nutzung besteht (BGr, 3. November 2015, 2C_182/2015, E. 4.2.).

Im vorliegenden Fall schreiben die Pflichtigen, dass diese Wohnung den Charakter einer "Wohnung in Reserve" bekommen habe. Eine Einflussnahme auf den Zeit-

punkt des Erhalts der Baubewilligung bzw. Abbruchs der Liegenschaft an der ...strasse 4 – und somit des Umzugs in die Wohnung an der ...strasse 6 – hätten sie nicht gehabt. Damit bringen die Pflichtigen selbst vor, dass für sie eine jederzeitige Nutzungsmöglichkeit der Wohnung bestanden hat. Das Vorbringen, dass sie die Wohnung in der gegebenen Situation nicht hätten vermieten können, kann vorliegend nicht gehört werden. Die Wohnung konnte ja gerade deshalb nicht vermietet werden, weil sich die Pflichtigen die jederzeitige Nutzungsmöglichkeit offenliessen. Somit wiesen sie den besagten Willen zur Nutzung auf und die tatsächliche Nutzung der Wohnung unterließ nicht aus äusseren, sondern aus inneren Gründen.

cc) Folglich besteuerte das kantonale Steueramt per 2016 zu Recht sowohl den Nettomietnertrag der selbstbewohnten Liegenschaft an der ...strasse 4 als auch denjenigen der zur Selbstnutzung bereitstehenden Wohnung an der ...strasse 6.

2. Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rechtsmittels. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; § 151 Abs. 1 StG) und die Zusprechung einer Parteientschädigung entfällt (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 1959/6. September 1997).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

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

[...]