



STEUERREKURSKOMMISSION III
DES KANTONS ZÜRICH

3 ST.2009.292
3 DB.2009.173

Entscheid

29. Januar 2010

Mitwirkend:

Einzelrichter Ch. Mäder und Sekretärin E. Surdyka

In Sachen

A,

**Rekurrent/
Beschwerdeführer,**

gegen

1. **Staat Zürich,**

2. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

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

Rekursgegner,

Beschwerdegegnerin,

betreffend

Einschätzung 2007 und Direkte Bundessteuer 2007

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) ist Eigentümer des mit einem Mehrfamilienhaus überbauten Grundstücks Kat.Nr., strasse 3, in B. Die Wohnungen im Erdgeschoss und im zweiten Obergeschoss sind vermietet; die Wohnungen im ersten und dritten Obergeschoss bewohnt der Pflichtige seit 1987 zusammen mit seiner Lebenspartnerin C. In der Steuererklärung 2007 deklarierte er als Einnahmen aus dieser Liegenschaft die Mieterträge von Fr. 13'200.- und Fr. 22'176.- sowie für die von ihm benutzte Wohnung einen Eigenmietwert von Fr. 11'200.-, insgesamt Fr. 46'576.-; für die primär seiner Partnerin dienende Wohnung im ersten Obergeschoss wies er keinen Eigenmietwert aus. Hierzu führte der Pflichtige aus, dass er sich mit Unterstützungsvereinbarung vom 29. Dezember 2006 verpflichtet habe, auf einen Mietzins von C zu verzichten. Dies habe er getan, um seiner Partnerin eine der Witwenrente entsprechende Rente der Beamtenversicherungskasse des Kantons Zürich zu verschaffen. Ein solcher Anspruch bedinge, dass die betreffenden Personen im gemeinsamen Haushalt lebten und sich gegenseitig persönliche und finanzielle Unterstützung zusicherten. Ferner müssten sie die Kosten des Haushalts zur Hälfte tragen und die Hausarbeiten zu gleichen Teilen verrichten. Die hauptsächlich von ihm benutzte Wohnung im 3. OG könnte voraussichtlich für Fr. 16'000.- im Jahr vermietet werden; der (Brutto-)Eigenmietwert betrage daher Fr. 11'200.-. Sodann machte der Pflichtige Unterhalts- und Verwaltungskosten von (effektiv) Fr. 23'302.- geltend und gelangte so zu einem (Netto-)Ertrag von (Fr. 46'576.- ./ Fr. 23'302.- =) Fr. 23'274.-.

Im Einschätzungsentscheid vom 12. Juni 2009 rechnete der Steuerkommissär für die Wohnung im 1. OG den Betrag von Fr. 11'200.- auf, nahm beim Liegenschaftunterhalt einige Korrekturen vor und erhöhte den (Netto-)Ertrag auf insgesamt Fr. 35'402.-. Dementsprechend vermehrte er den Vermögenssteuerwert des Grundstücks von Fr. 660'652.- auf Fr. 819'517.-. Ebenso verfuhr er im gleichentags erlassenen Hinweis direkte Bundessteuer; die förmliche Veranlagungsverfügung erging am 31. Juli 2009. So gelangte er zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 208'500.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'599'000.- (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 209'700.- (direkte Bundessteuer).

B. Die vom Pflichtigen hiergegen erhobenen Einsprachen hiess das kantonale Steueramt am 2. Oktober 2009 teilweise gut und setzte bei den Staats- und Gemeindesteuern das steuerbare Einkommen auf Fr. 205'600.- fest; das steuerbare Vermögen betrug unverändert Fr. 1'599'000.-; bei der direkten Bundessteuer belief sich das steuerbare Einkommen noch auf Fr. 203'700.-.

Hinsichtlich des Eigenmietwerts erwog die Amtsstelle, dass die Unterstützungsvereinbarung keine steuermindernde Wirkung habe. Denn der Pflichtige benutze mit seiner Partnerin beide Wohnungen. Unterhaltsbeiträge wirkten sich nur soweit einkommensmindernd aus, als das Gesetz dies vorsehe; die Beherbergung einer Partnerin in der eigenen und selbst genutzten Wohnung falle nicht darunter. Mit Bezug auf den Liegenschaftunterhalt folge aus dem Gesagten, dass die Quote der nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten von 25% (für eine von vier Wohnungen) auf 50% zu erhöhen sei. Auf diesen Grundlagen sei der Vermögenssteuerwert richtig ermittelt worden.

C. Mit Rekurs und Beschwerde vom 30. Oktober 2009 beantragte der Pflichtige der Steuerrekurskommission, bei den Staats- und Gemeindesteuern das Einkommen auf Fr. 192'700.- und das Vermögen auf Fr. 1'440'000.- sowie bei der direkten Bundessteuer das Einkommen auf Fr. 190'800.- zu ermässigen. Der anwendbare Steuertarif sei von Amtes wegen zu bezeichnen.

In seiner Rekurs-/Beschwerdeantwort vom 12. November 2009 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

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

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. Im Streit liegt einzig die Steuerperiode 2007. Kraft § 49 Abs. 1 und 2 und § 50 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) sowie Art. 209 Abs. 1 und 2 und Art. 210 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bemisst sich das steuerbare Einkommen nach den Einkünften im Jahr 2007. Dasselbe gilt bezüglich des Einkommensabflusses (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 50 N 79 ff.; dies., Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 210 N 97 ff.).

2. a) Zu den steuerbaren Einkünften gehören nach § 21 Abs. 1 lit. b StG und dem gleich lautenden Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG u.a. der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen. Einzelheiten der Eigenmietwertbesteuerung sind auf kantonaler Ebene gestützt auf § 21 Abs. 2 StG in der Weisung des Regierungsrats an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 2003 vom 19. März 2003 (Weisung 2003: ZStB I Nr. 15/501) und in den beiden Weisungen der Finanzdirektion vom 21. Juni 1999 betreffend Festsetzung des Eigenmietwerts bei tatsächlicher Unternutzung (Weisung Unternutzung; ZStB I Nr. 15/700) sowie betreffend Gewährung eines Einschlages auf dem Eigenmietwert in Härtefällen (ZStB I Nr. 15/720) geregelt. Art. 21 Abs. 2 DBG bestimmt, dass die Festsetzung des Eigenmietwertes unter Berücksichtigung der ortsüblichen Verhältnisse und der tatsächlichen Nutzung der am Wohnsitz selbstbewohnten Liegenschaft erfolgen soll.

b) Gemäss § 39 Abs. 1 und 3 StG wird das Vermögen zum Verkehrswert bewertet, wobei der Regierungsrat die für die gleichmässige Bewertung von Grundstücken notwendigen Dienstanweisungen erlässt.

c) Der vom Pflichtigen deklarierte (Brutto-)Eigenmietwert von Fr. 11'200.- für die Wohnung im 3. OG wird vom kantonalen Steueramt als richtig anerkannt. Im Streit liegt allein die Frage, ob ein gleich grosser Betrag auch für die Wohnung im 1. OG anzurechnen sei.

3. a) Die Eigennutzung kann nicht nur durch den Grundeigentümer selbst, sondern auch durch seinen Ehegatten und die Kinder erfolgen sowie durch sonstige unterhaltsberechtignte Personen, die unentgeltlich im Haushalt des Eigentümers wohnen (VGr, 16. September 1986, StE 1987 B 25.3 Nr. 5). Von einer Eigennutzung durch den Eigentümer ist ferner dann zu sprechen, wenn das Grundstück einem Dritten nicht bloss zu günstigen Bedingungen, sondern unentgeltlich überlassen wird, ohne dass eine Nutzniessung oder ein Wohnrecht besteht. Diesfalls liegt eine Gebrauchsleihe vor, welche beim Beliehenen kein Einkommen auslöst, weil der Mietwert den Charakter einer Schenkung hat (BGE 115 Ia 329 E. 2c S. 331 = Pra 79 Nr. 217 = StR 1990, 447 E. 2c; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 21 N 58 f. und Art. 21 N 71 f.).

b) Zur Begründung von Rekurs und Beschwerde bringt der Pflichtige zusammengefasst vor, dass er mit C am 29. Dezember 2006 eine Unterstützungsvereinbarung abgeschlossen habe. Deren Hauptzweck habe darin bestanden, der unverheirateten Partnerin einen der Witwenrente entsprechenden Anspruch der Beamtenversicherungskasse (BVK) zu verschaffen. Die Vertragsparteien hätten den Inhalt nicht frei wählen können. Damit der Vertrag von der BVK anerkannt werde, müssten die betreffenden Personen im gleichen Haushalt leben und einander persönliche wie finanzielle Unterstützung zusichern. C beteilige sich an den Kosten des gemeinsamen Haushalts im gleichen Umfang wie er.

c) Der Pflichtige und seine Lebenspartnerin C führen in den Wohnungen im 1. und 3. OG des Mehrfamilienhauses strasse 3 einen gemeinsamen Haushalt. Jedenfalls in der vorliegend zu beurteilenden Steuerperiode 2007 wurden beide Stockwerke sowohl vom Pflichtigen als auch von C gemeinsam benutzt. Gemäss Steuererklärung und den Vorbringen des Pflichtigen hat C ihm hierfür weder einen Mietzins noch andere geldwerte Leistungen entrichtet. Unter diesen Umständen ist die Mitbenutzung der beiden Wohnungen durch C als Gebrauchsleihe zu würdigen. Daran ändert nichts, dass die Vertragsparteien diese Ordnung aus versicherungsrechtlichen Gründen gewählt haben. Bei dieser Sachlage hat das kantonale Steueramt den Eigenmietwert zutreffend für beide Wohnungen als steuerbar betrachtet. Betragsmässig ist der vom kantonalen Steueramt gestützt auf die Deklaration des Pflichtigen auf Fr. 11'200.- festgelegte (Brutto-)Eigenmietwert unangefochten. Rekurs und Beschwerde erweisen sich daher in diesem Punkt als unbegründet.

4. Beträgt der Brutto-Eigenmietwert nach dem Gesagten Fr. 57'776.-, beläuft sich der Vermögenssteuerwert angesichts des Kapitalisierungssatzes von 7.05% gemäss Rz. 42 Weisung 2003 auf Fr. 819'517.-, wovon das kantonale Steueramt im Einspracheentscheid zutreffend ausgegangen ist. Im Übrigen ist die Ermittlung des steuerbaren Vermögens unangefochten geblieben und daher zu bestätigen.

5. a) Laut § 30 Abs. 2 StG bzw. Art. 32 Abs. 2 DBG könnten bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten abgezogen werden; davon ausgenommen sind nach § 33 lit. a StG bzw. Art. 34 lit. a DBG Lebenshaltungskosten.

b) In der Steuererklärung machte der Pflichtige tatsächliche Unterhaltskosten von insgesamt Fr. 23'302.- geltend. Von diesen qualifizierte der Steuerkommissär die Positionen EWZ (Fr. 246.-), Trinkwasser (Fr. 1'791.-), Regenwasser (Fr. 138.-), Schmutzwasser (Fr. 538.-), Gartenabraum (Fr. 47.-) und Cablecom (Fr. 952.-) im Gesamtbetrag von Fr. 3'712.- als nicht abzugsfähig und rechnete hiervon einen Viertel (Fr. 928.-) auf. Im Einspracheentscheid gewährte das kantonale Steueramt zusätzlich die Aufwendungen von Fr. 47.- für Gartenabraum und rechnete den auf Eigennutzung für Cablecom entfallenden Anteil nur zu einem Drittel (Fr. 317.-) auf, weil eine der beiden Mietwohnung plombiert war. Daraus ergab sich gegenüber der Deklaration ein zusätzlicher Unterhalt von Fr. 1'674.-.

c) Gestützt auf Art. 32 DBG hat der Bundesrat am 24. August 1992 die Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer erlassen. Gleichentags ist diese in der Liegenschaftskostenverordnung der EStV (SR 642.116.2) konkretisiert worden. Gemäss Art. 1 Abs. 1 lit. a Ziffer 3 derselben können folgende Betriebskosten abgezogen werden: "wiederkehrende Gebühren für Kehrrichtensorgung (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". Die gleiche Rechtslage gilt kantonalrechtlich gemäss § 30 Abs. 2 StG (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 32 N 76 und § 30 N 67; vgl. auch das ab Steuerperiode 2007 zu berücksichtigende Merkblatt des kantonalen Steueramts über die steuerliche Abzugsfähigkeit

von Kosten für den Unterhalt und die Verwaltung von Liegenschaften vom 31. August 2006; ZStB I Nr. 18/820).

Wie das kantonale Steueramt zutreffend ausführt, fällt der vom Pflichtigen verlangte zusätzliche Abzug für die beiden selbstgenutzten Wohnungen nach der höchstrichterlichen Praxis ausser Betracht (BGr, 15. Juli 2005, StE 2006 B 25.6 Nr. 53). Von den heute noch streitbetroffenen Kosten von insgesamt Fr. 2'713.- entfällt die Hälfte (= Fr. 1'357.-) auf die vom Pflichtigen benutzten beiden Wohnungen. Desgleichen erweist sich die Aufrechnung für die auf den Pflichtigen entfallenden Cablecom-Kosten von Fr. 317.- als korrekt.

Diese Erwägungen führen zur Abweisung von Rekurs und Beschwerde.

6. Laut Steuererklärung 2007 ist der Pflichtige ledig. Wie im Einschätzungsentscheid vom 12. Juni 2009 zutreffend festgehalten ist, kommt unter diesen Umständen der Grundtarif (§§ 35 Abs. 1 und 47 Abs. 1 StG) zur Anwendung. Im Einspracheentscheid vom 2. Oktober 2009 fehlt versehentlich die Ziffer 1 ("§§ 35 Abs. und 47 ..."); nach den Umständen war jedoch erkennbar, dass der Grundtarif zum Zug kommt. Im Einspracheentscheid vom gleichen Tag betreffend die direkte Bundessteuer wird zutreffend auf Art. 214 Abs. 1 DBG hingewiesen.

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

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
 2. Die Beschwerde wird abgewiesen.
- [...]