

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2C_256/2010

Urteil vom 6. September 2010
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichter Merkli, Stadelmann,
Gerichtsschreiber Moser.

Verfahrensbeteiligte
A. und B.X._____,
Beschwerdeführer,

gegen

Kantonale Steuerkommission Schwyz.

Gegenstand
Einkommens- und Vermögenssteuer
(Steuerveranlagung 2002; Aufrechnung
von Eigenmietwert für ein Wohnrecht),

Beschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz, Kammer II,
vom 23. Februar 2010.

Sachverhalt:

A.

A. und B.X._____ veräusserten am 27. Dezember 2001 eine 3 1/2- und eine 4 1/2-Zimmer-Eigentumswohnung sowie zwei Doppelautoeinstellplätze in Nuolen (SZ) zum Preis von insgesamt Fr. 1'300'000.--. Der Kaufpreis wurde durch Übernahme der Hypothekarschulden von Fr. 700'000.-- bei der Schwyzer Kantonalbank sowie durch die Einräumung eines Wohnrechtes an den beiden veräusserten Stockwerkeinheiten und eines Nutzungsrechtes an den Doppelautoeinstellplätzen im Anrechnungswert von Fr. 600'000.-- zu Gunsten von A. und B.X._____ getilgt.

Am 18. November 2003 wurden A. und B.X._____ von der Kantonalen Steuerverwaltung Schwyz für die Kantonalen Steuern sowie die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 2002 definitiv eingeschätzt. Gegenüber der Selbstdeklaration wurde u.a. eine Aufrechnung für Wohnrecht/Nutzniessung im Betrag von Fr. 24'968.-- vorgenommen.

Die gegen diese Veranlagung erhobene Einsprache wies die kantonale Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer Schwyz bezüglich der genannten Aufrechnung mit Entscheid vom 8. Juni 2009 ab. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) bzw. § 22 Abs. 1 lit. b des Steuergesetzes des Kantons Schwyz vom 9. Februar 2000 (StG/SZ) sei der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechtes für den Eigenverbrauch zur Verfügung stehen, als Ertrag aus unbeweglichem Vermögen steuerbar. Die Unentgeltlichkeit des Nutzungsrechtes beziehe sich auf die Zeitdauer der Nutzung, nicht aber auf den Zeitpunkt der Einräumung des Nutzungsrechtes. Auch wenn der Nutzungsberechtigte für die Einräumung des Nutzungsrechtes eine einmalige Entschädigung geleistet habe, er aber während der Nutzungsdauer kein periodisches Entgelt mehr leiste, liege ein unentgeltliches Nutzungsrecht im steuerrechtlichen Sinne vor.

B.

A.X._____ beschwerte sich gegen den Einspracheentscheid beim Verwaltungsgericht des

Kantons Schwyz. Er brachte im Wesentlichen vor, das Wohnrecht sei von ihm und seiner Ehefrau nicht erworben worden, sondern es diene der Sicherung des Mietobjektes während der Dauer der vorausbezahlten Miete. Das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz, Kammer II, hiess mit Entscheid vom 23. Februar 2010 die Beschwerde insoweit gut, als es die Gebäudeversicherungskosten (gegen Feuer- und Elementarschäden) zum Abzug vom steuerbaren Einkommen zulies und die Sache an die Vorinstanz zur Ermittlung der Versicherungskosten und zur anschliessenden Neufestlegung des steuerbaren Einkommens zurückwies. Im Übrigen wies es die Beschwerde ab.

C.

Mit Eingabe vom 25. März 2010 beantragt A.X._____ dem Bundesgericht, den Entscheid der Steuerkommission und des Verwaltungsgerichts in Bezug auf die Zurechnung eines Eigenmietwertes zurückzuweisen (recte: aufzuheben) und das Nutzungsrecht als Sicherstellung für die vorausbezahlte Miete bis zum 30. Juni 2012 anzuerkennen (Antrag a). Eventualiter stellt er den Antrag für das Jahr 2002 und folgende die abzugsfähigen Unterhaltskosten geltend machen zu können (Antrag b). Ebenfalls eventualiter beantragt er, dass er das Nutzungsrecht rückwirkend auf die Jahre 2003 und folgende in einen befristeten Mietvertrag umwandeln könne (Antrag c).

Das Verwaltungsgericht Schwyz hat auf Vernehmlassung verzichtet. Die kantonale Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer Schwyz und die Eidgenössische Steuerverwaltung schliessen auf Abweisung der Anträge a) und b) und auf Nichteintreten auf Antrag c).

Erwägungen:

1.

1.1 Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit bzw. die Zulässigkeit der bei ihm erhobenen Rechtsmittel von Amtes wegen und mit freier Kognition (Art. 29 Abs. 1 BGG; BGE 135 II 94 E. 1 S. 96; 135 III 1 E. 1.1 S. 3, je mit Hinweisen).

Die Beschwerdeführer haben in ihrer Eingabe das Rechtsmittel nicht bezeichnet, jedoch ausgeführt, sie erheben "ebenfalls Verfassungsklage". Gegen den angefochtenen Entscheid steht gemäss Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit Art. 146 DBG sowie Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14), beide in der Fassung gemäss Anhang Ziff. 57 bzw. 58 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG; SR 173.32), die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten offen. Damit ist die subsidiäre Verfassungsbeschwerde ausgeschlossen (Art. 113 BGG). Da die Eingabe sämtliche Sachurteilsvoraussetzungen (vgl. Art. 89 Abs. 1, Art. 100 BGG) der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erfüllt, ist sie als solche entgegenzunehmen, und es ist grundsätzlich darauf einzutreten (unter Vorbehalt von E. 1.3 hiernach).

1.2 Gemäss Art. 113 Abs. 1 DBG bzw. Art. 40 Abs. 1 StHG üben Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, die nach diesen Gesetzen dem Steuerpflichtigen zukommenden Verfahrensrechte und -pflichten gemeinsam aus. Rechtsmittel und andere Eingaben gelten als rechtzeitig eingereicht, wenn ein Ehegatte innert Frist handelt (jeweils Abs. 3). Vorliegend hat A.X._____ jeweils die Rechtsmittel eingereicht. Aufgrund der sich aus Art. 113 DBG bzw. Art. 40 StHG ergebenden - widerlegbaren - Vertretungsvermutung (siehe dazu MARTIN ZWEIFEL, in Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, N 13 ff. zu Art. 113 DBG) gilt die Beschwerde als für ihn und seine Ehefrau erhoben.

1.3 Die Beschwerde ist gemäss Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG nur zulässig gegen Entscheide letzter kantonaler Instanzen. Soweit sich die Beschwerde auch gegen den Entscheid der Steuerkommission richtet, ist darauf nicht einzutreten. Dieser ist durch das angefochtene Urteil ersetzt worden (Devolutiveffekt) und gilt als inhaltlich mitangefochten (vgl. BGE 134 II 142 E. 1.4 S. 144 mit Hinweis).

Streitgegenstand im System der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege ist das Rechtsverhältnis, welches - im Rahmen des durch die Verfügung bestimmten Anfechtungsgegenstandes - den auf Grund der Beschwerdebegehren effektiv angefochtenen Verfügungsgegenstand bildet (BGE 110 V 48 E. 3c S. 51 f.; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, Rz. 612; FRITZ GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 43 und 45). Vorliegend hat die Kantonale

Steuerverwaltung die Einschätzung für die Steuerperiode 2002 vorgenommen, welche in der Folge von den Beschwerdeführern angefochten wurde. Nur diese kann daher Streitgegenstand bilden. Soweit die Beschwerdeführer Anträge betreffend die Steuerperiode 2003 und nachfolgende stellen, kann auf die Beschwerde daher ebenfalls nicht eingetreten werden.

1.4 Gemäss Art. 90 BGG ist die Beschwerde an das Bundesgericht zulässig gegen Entscheide, die das Verfahren abschliessen (sog. Endentscheide). Das Verwaltungsgericht weist die Sache zur Ermittlung der Versicherungskosten und zur anschliessenden Neufestlegung des steuerbaren Einkommens an die Kantonale Steuerkommission/Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer zurück (sog. Rückweisungsentscheid). Es urteilt in seinem angefochtenen Urteil zwar für die Vorinstanzen abschliessend über einige materiellrechtliche Teilfragen, jedoch nicht über einzelne Rechtsbegehren. Demnach schliesst sein Urteil das Verfahren weder insgesamt noch über einzelne Rechtsbegehren ab, weshalb es keinen End- oder Teilentscheid im Sinne von Art. 90 und 91 BGG darstellt, sondern einen Zwischenentscheid (vgl. BGE 133 V 477 E. 4.2 und 4.3 S. 481 f.). Auch wenn Rückweisungsentscheide das Verfahren nicht abschliessen, werden sie dennoch wie Endentscheide behandelt, falls der unteren Instanz, an welche die Sache zurückgewiesen wird, kein Entscheidungsspielraum mehr verbleibt und die Rückweisung nur noch der rechnerischen Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten dient (vgl. BGE 134 II 124 E. 1.3 S. 127; Urteil 2C_258/2008 vom 27. März 2009 E. 3.3, in: StE

2009 B 96.21 Nr. 14). Eine solche Konstellation liegt bei einem Rückweisungsentscheid, mit dem - wie hier - bloss noch ein Abzug rechnerisch ermittelt werden muss, vor.

1.5 Mit der Beschwerde kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist folglich weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann eine Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen, und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen. Immerhin prüft das Bundesgericht, unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht der Beschwerde (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), grundsätzlich nur die geltend gemachten Rügen, sofern die rechtlichen Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (vgl. BGE 133 II 249 E. 1.4.1 S. 254 mit Hinweisen).

Nach Art. 42 Abs. 1 BGG hat die Rechtsschrift Begehren und Begründung zu enthalten. In der Begründung ist in gedrängter Form darzulegen, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt (Art. 42 Abs. 2 BGG). Die Vorbringen müssen sachbezogen sein, damit aus der Beschwerdeschrift ersichtlich ist, in welchen Punkten und weshalb der angefochtene Entscheid beanstandet wird. Dies setzt voraus, dass sich ein Beschwerdeführer wenigstens kurz mit den Erwägungen des angefochtenen Entscheids auseinandersetzt (BGE 134 II 244 E. 2.1 S. 245 f.).

2.

2.1 Zu den steuerbaren Erträgen aus unbeweglichem Vermögen gehört gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG der Mietwert von Liegenschaften und Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechtes für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen.

2.2 Die Beschwerdeführer bestreiten, dass ihnen die vorliegend zur Diskussion stehenden Liegenschaften aufgrund eines unentgeltlichen Nutzungsrechtes für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen. Dabei ist weder das Nutzungsrecht umstritten, noch dessen Berechnung, sondern ausschliesslich die Frage, ob das fragliche Nutzungsrecht in Form eines Wohnrechtes als unentgeltlich zu qualifizieren ist.

2.2.1 Die beim Bundesgericht eingereichte Beschwerdebegründung unterscheidet sich nur in wenigen untergeordneten Punkten von derjenigen, welche die Beschwerdeführer vor Verwaltungsgericht eingereicht hatten. Im Wesentlichen deckt sie sich wortwörtlich mit jener, setzt sich kaum mit den Erwägungen des Verwaltungsgerichts auseinander und legt nicht - auch nicht in gedrängter Form - dar, inwiefern diese Bundesrecht verletzen. Es fragt sich deshalb, ob die Beschwerde - auch unter Berücksichtigung, dass es sich um eine Laieneingabe handelt - den Mindestanforderungen von Art. 42 Abs. 2 BGG (vgl. E. 1.5) zu genügen vermag. Die Frage muss jedoch nicht abschliessend geklärt werden, da die Beschwerde ohnehin abzuweisen ist, wie sich aus den nachfolgenden Erwägungen ergibt.

2.2.2 Die Beschwerdeführer begründen ihre Auffassung sinngemäss damit, sie hätten Fr. 600'000.-- als Mietvorauszahlungen geleistet, indem sie bei der Tilgung des Kaufpreises für die Übertragung der fraglichen Liegenschaften diesen Betrag zufolge Begründung der fraglichen Wohn- und

Nutzungsrechte anrechnen liessen. Sie gehen damit von der Überlegung aus, sie hätten in einem ersten Schritt die unbelasteten Grundstücke übertragen und darauf, in einem zweiten Schritt, die Wohn- und Nutzungsrechte darauf erworben.

Das Bundesgericht hat sich bereits mehrfach damit befasst, welche steuerlichen Konsequenzen verbunden sind mit einer Grundstückübertragung unter gleichzeitiger Begründung eines Nutzungsrechts auf dem übertragenen Grundstück zu Gunsten des Veräusserers. Es hat dabei in konstanter Rechtsprechung festgestellt, bei der Übereignung einer Liegenschaft unter gleichzeitiger Begründung eines Nutzungsrechts - sogenannte Vorbehaltsnutzung - ändere die Liegenschaft nicht unbelastet zum Vollwert die Hand, worauf der Erwerber das Nutzungsrecht gegen Entgelt unter Verrechnung mit der Gegenforderung des Veräusserers diesem erneut einräumen würde; die Liegenschaft werde vielmehr sachenrechtlich *uno actu* bereits mit der dinglichen Last bzw. dem entsprechenden Minderwert übertragen ("*deductio servitutis*"; Urteil 2A.139/1999 vom 9. Juni 2000 E. 3c/bb mit Hinweisen, publ. in: NStP 54/2000 S. 69; vgl. auch Urteile 2A.535/2003 vom 28. Januar 2005 E. 2.6, publ. in ASA 76 S. 204; 2A.232/2001 vom 31. Januar 2002 E. 2c, publ. in StR 57/2002 S. 322, sowie 2A.415/1998 vom 9. Februar 2000 E. 3c/bb, publ. in ASA 70 S. 581; vgl. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., Zürich 2009, N. 82 ff. zu Art. 21 DBG;

vgl. auch Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/ Basel 2001, N 30 zu Art. 21). Zwar erfolgte diese Rechtsprechung jeweils aufgrund einer schenkungsweisen Grundstückübertragung bzw. einer Grundstückübertragung im Rahmen einer gemischten Schenkung. Die ihr zugrunde liegenden Überlegungen gelten jedoch allgemein, das heisst auch in Bezug auf - voll - entgeltliche Eigentumsübertragungen. Abgesehen davon dürfte es sich im vorliegenden Fall ebenfalls um eine gemischte Schenkung handeln, besteht doch einerseits die Leistung der Erwerberin - bei Ausklammerung der Wohn- und Nutzungsrechte - lediglich in der Übernahme der Hypothekarschulden und lautet die Grundstückgewinnsteuerveranlagung auf Fr. 0.--. Zwar wird in der Grundstückgewinnsteuerveranlagung - im Ergebnis abweichend vom vorstehend Ausgeführten - festgehalten, der Veräusserungserlös betrage Fr. 1'300'000.--. Nachdem jedoch vorliegend nicht diese letztgenannte Veranlagung zur Diskussion steht und diese ohnehin auf Fr. 0.-- lautet, erübrigt es sich, näher darauf einzugehen.

Es ergibt sich damit, dass die Vorinstanz im Ergebnis das den Beschwerdeführern zur Verfügung stehende Wohn- und Nutzungsrecht, bei dem es sich unbestrittenermassen um eine Vorbehaltsnutzung handelt, zu Recht als unentgeltlich qualifiziert und dementsprechend richtigerweise eine Aufrechnung des Mietwertes vorgenommen hat.

2.3 Nach Art. 32 Abs. 2 DBG können 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. Das Eidgenössische Finanzdepartement bestimmt, wieweit Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, den Unterhaltskosten gleichgestellt werden können.

Die Vorinstanz hat die bei ihr erhobene Beschwerde insoweit gutgeheissen, als sie die Gebäudeversicherungskosten (gegen Feuer- und Elementarschäden) zum Abzug vom steuerbaren Einkommen zuliess. Die Beschwerdeführer beantragen zwar, dass sie für das Jahr 2002 und folgende die abzugsfähigen Unterhaltskosten geltend machen könnten. Sie begründen diesen Antrag jedoch mit keinem Wort, weshalb darauf nicht eingetreten werden kann (vgl. E. 1.5).

3.

Zu den steuerbaren Erträgen aus unbeweglichem Vermögen gehört gemäss § 22 Abs. 1 lit. b StG/SZ der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die den Steuerpflichtigen auf Grund von Eigentum oder unentgeltlicher Nutzungsrechte für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen. Bei Liegenschaften des Privatvermögens sind sodann nach § 32 Abs. 2 lit. a StG/SZ die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abziehbar. Den Unterhaltskosten sind Investitionen gleichgestellt, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, soweit sie bei der direkten Bundessteuer abziehbar sind. Das kantonale Steuergesetz stimmt damit - soweit vorliegend relevant - mit dem Recht der direkten Bundessteuer überein und es kann auf das dort Ausgeführte verwiesen werden.

4.

Nach dem Ausgeführten erweist sich die Beschwerde sowohl betreffend die direkte Bundessteuer als

auch betreffend die kantonalen Steuern als unbegründet. Sie ist deshalb abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens den Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 65 f. BGG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 68 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Die Beschwerde betreffend die kantonalen Steuern wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

3.

Die Gerichtskosten von Fr. 2'500.-- werden den Beschwerdeführern auferlegt.

4.

Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, der Kantonalen Steuerkommission Schwyz, dem Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz, Kammer II, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung (Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben) schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 6. September 2010

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung

des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber:

Zünd Moser