BGE 146 II 97

Bundesgericht (BGE), 2020-01-01, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_BGE_146_II_97

FR: ATF 146 II 97

IT: DTF 146 II 97

Regeste

Regeste Art. 127 Abs. 1 BV; Art. 16 Abs. 1 und 2 DBG; Art. 7 Abs. 1 StHG. "Ist-Besteuerung" im harmonisierten Steuerrecht, soweit weder Steuerumgehung noch Simulation vorliegen. Das harmonisierte Steuerrecht schreibt - unter Vorbehalt von Steuerumgehung und Simulation - keine Soll-Besteuerung vor. Zu besteuern sind grundsätzlich nur jene Einkünfte, die sich bei freier Gestaltung der Verhältnisse tatsächlich ergeben (Ist-Besteuerung). Bei Vorzugsmietzinsen an Verwandte ist Steuerumgehung zu vermuten, wenn der Mietzins weniger als die Hälfte des Mietwerts beträgt und dem Eigentümer/Vermieter ein gewisser Zugriff auf das Mietobjekt erhalten bleibt. An der Zugriffsmöglichkeit fehlt es bei Geschäftsräumen, die mit unbefristetem Vertrag an eine juristische Person vermietet werden, die ihrerseits Untermietverträge mit Dritten abgeschlossen hat. Dies steht einer auf Art. 16 DBG bzw. Art. 7 StHG gestützten Aufrechnung bis zur Höhe des Eigenmietwertes entgegen. Die Umwandlung steuerbarer Mietzinse in steuerfreie Amortisationen begründet vorliegend aber eine Steuerumgehung (E. 2).

Regeste Art. 127 al. 1 Cst.; art. 16 al. 1 et 2 LIFD; art. 7 al. 1 LHID. Principe de l'imposition du bénéfice effectivement réalisé ("Ist-Besteuerung") dans le droit fiscal harmonisé, en l'absence d'évasion fiscale ou de simulation. Le droit fiscal harmonisé ne prescrit pas le système dit du rendement hypothétique ("Soll-Besteuerung") - sous réserve d'évasion fiscale ou de simulation. En principe, seuls sont imposés les revenus qui sont effectivement réalisés dans le cadre de relations librement organisées ("Ist-Besteuerung"). En présence de loyers préférentiels accordés à des proches, l'évasion fiscale est à suspecter si le loyer est inférieur à la moitié de la valeur locative et si le propriétaire/bailleur conserve un certain accès au bien loué. Un tel accès fait défaut dans le cas de locaux commerciaux loués pour une durée indéterminée à une personne morale qui les a elle-même sous-loués à des tiers. Partant, il n'est pas possible de procéder à l'imputation de revenus correspondant à la valeur locative sur la base de l'art. 16 LIFD respectivement l'art. 7 LHID. Toutefois, en l'espèce, la transformation d'un loyer imposable en un amortissement non imposable est constitutif d'évasion fiscale (consid. 2).

Regesto Art. 127 cpv. 1 Cost.; art. 16 cpv. 1 e 2 LIFD; art. 7 cpv. 1 LAID. Imposizione, salvo in caso di evasione fiscale o di simulazione, dei proventi effettivamente realizzati nel diritto fiscale armonizzato. Il diritto fiscale armonizzato non prevede - salvo in caso di evasione fiscale o di simulazione - il cosiddetto sistema dei proventi ipotetici ("Soll-Besteuerung"). Di principio sono imponibili unicamente i proventi effettivamente realizzati nell'ambito di relazioni liberamente organizzate ("Ist-Besteuerung"). In presenza di pigioni preferenziali concesse a congiunti, l'evasione fiscale va presunta se la pigione è inferiore alla metà del valore locativo e se il proprietario/locatore può ancora accedere al bene locato. Non sussiste possibilità di accesso in caso di locali commerciali locati per una

durata indeterminata ad una persona giuridica che li ha, a sua volta, sublocati a terzi. Di conseguenza non è possibile procedere ad un'imputazione di proventi corrispondenti al valore locativo sulla base dell'art. 16 LIFD rispettivamente dell'art. 7 LAID. Nel caso concreto trasformare una pigione imponibile in un ammortamento non imponibile è tuttavia costitutivo di evasione fiscale (consid. 2).

Erwägungen

E. 2.1

Streitig und zu prüfen ist die Aufrechnung der Mietzinsdifferenz von rund Fr. 105'000.- auf Ebene der Ehefrau als Vermieterin bzw. - als Folge der Faktorenaddition gemäss Art. 9 Abs. 1 DBG - auf Ebene der gemeinsam zu veranlagenden Eheleute. Die Vorinstanz leitet aus der "mehrheitlich unentgeltlichen Überlassung" ab, dass eine dem Eigengebrauch vergleichbare Situation vorliege, sodass die Zinsdifferenz als Einkommen aus unbeweglichem Vermögen aufzurechnen sei (Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG). Darüber hinaus könne die Aufrechnung auch mit dem Vorliegen einer Steuerumgehung begründet werden. Die Steuerpflichtigen bestreiten beide Argumentationslinien.

E. 2.2.1

Art. 16 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) bringt im Bereich der Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen das Konzept der Reinvermögenszugangstheorie ("théorie de l'accroissement du patrimoine" bzw. "imposition du revenu global net") zum Ausdruck. Danach unterliegen aufgrund der Generalklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG und des nicht abschliessenden Positivkatalogs (Art. 17-23 DBG) alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der direkten Bundessteuer (YERSIN/AUBRY GIRARDIN, in: Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Noël/Aubry Girardin [Hrsg.], 2. Aufl. 2017 [nachfolgend: Comm. LIFD], N. 2 und 6 zu Art. 1 DBG ; YVES NOËL, in: Comm. LIFD, N. 19 zu Art. 16 DBG ; PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: Komm. DBG], N. 5 ff. und 9 ff. zu Art. 16 DBG). Vorbehalten bleiben die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (Art. 16 Abs. 3 DBG) und die im Negativkatalog von Art. 24 DBG abschliessend aufgezählten Fälle (BGE 143 II 402 E. 5.1 S. 404; BGE 139 II 363 E. 2.1 S. 365 mit zahlreichen Hinweisen; zum gleichartigen früheren Recht: BGE 117 Ib 1 E. 2b S. 2). BGE 146 II 97 S. 100

E. 2.2.2

Bei den "Einkünften", "revenus" und "proventi", von welchen Art. 16 Abs. 1 DBG spricht, handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff. Dieser beruht auf einem betriebswirtschaftlichen Konzept (MARKUS REICH, Steuerrecht, 2. Aufl. 2012, § 10 N. 1). Ob eine Einkunft vorliegt, ist daher (auch) im Bereich des Privatvermögens anhand der betriebswirtschaftlichen Sachumstände zu prüfen. Ausgangspunkt bildet dabei die Gestaltungsfreiheit der steuerpflichtigen Person. Wie jemand seine finanziellen Verhältnisse ordnet, ist grundsätzlich seiner Privatautonomie überlassen. Sind die Schranken, bei deren Überschreiten die Veranlagungsbehörde zwingend einschreiten muss, nicht klarerweise tangiert, ist es der Steuerbehörde verwehrt, ihr eigenes Tatbestandsermessen an die Stelle jenes der steuerpflichtigen Person zu setzen. Dementsprechend darf auch das (Steuer-)Gericht nur mit Zurückhaltung in den Handlungsspielraum eingreifen, der den Steuerpflichtigen zukommt (BGE 142 II 488 E.

3.6.9 S. 504 mit Hinweisen). Die Tatbestände der Simulation und der Steuerumgehung bleiben in jedem Fall vorbehalten (Urteil 2C_495/2017 / 2C_512/2017 vom 27. Mai 2019 E. 8.1, in: ASA 88 S. 334; zur Steuerumgehung hinten E. 2.6).

E. 2.2.3

Wenn die natürlichen und juristischen Personen ihre steuerlichen Angelegenheiten grundsätzlich frei gestalten können, bedeutet dies auch, dass nur jene Einkünfte besteuert werden können, die sich bei freier Gestaltung der Verhältnisse tatsächlich ergeben haben ("Ist-Prinzip"). Dies wird als Prinzip der "Realität des Einkommens", teils auch "Realitätsprinzip" oder "Realisationsprinzip" (in einem weiteren als einem bloss zeitlichen Sinn) bezeichnet. Es gilt die Regel "pas d'imposition sans réalisation" (NOËL, in: Comm. LIFD, N. 28 zu Art. 16 DBG ; ähnlich XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 4. Aufl. 2012, § 7 N. 12). Weder die direkte Bundessteuer (BGE 140 II 88 E. 6.4 S. 98 f.) noch die Verrechnungssteuer (BGE 107 Ib 325 ["Bellatrix"]) kennen das Erfordernis einer Soll-Besteuerung (LOCHER, Komm. DBG, N. 23 zu Art. 16 DBG). Die bloss möglichen oder denkbaren, aber nicht erzielten Einkünfte bleiben daher grundsätzlich unerheblich (REICH/WEIDMANN, in: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Zweifel/Beusch [Hrsg.], 3. Aufl. 2017 [nachfolgend: BSK-DBG], N. 21 zu Art. 16 DBG) und fallen als Steuerobjekt ausser Betracht (REICH, a.a.O., § 10 N. 33).

E. 2.2.4

Soll im Privatvermögen dennoch eine Aufrechnung erfolgen, setzt dies voraus, dass die im Abgaberecht geltenden erhöhten Anforderungen an das Legalitätsprinzip vorliegen (Art. 127 Abs. 1 BV). BGE 146 II 97 S. 101 So bedarf die Erhebung öffentlich-rechtlicher Abgaben grundsätzlich eines rechtssatzmässigen und formellgesetzlichen Fundaments (Erfordernis der Normstufe) und hat das Gesetz die grundlegenden Bestimmungen über den Kreis der Abgabepflichtigen (Abgabesubjekt), den Gegenstand (Abgabeobjekt) und die Bemessung der Abgabe (Bemessungsgrundlage und -tarif) festzulegen (Erfordernis der Normdichte). Befreiungen und Ausnahmen unterliegen denselben Anforderungen an die Gesetzmässigkeit (BGE 144 II 454 E. 3.3 S. 461; BGE 143 I 220 E. 5.1.1 S. 224; BGE 143 II 283 E. 3.5 S. 292). Mit dem abgaberechtlichen Legalitätsprinzip verbindet der Verfassungsgeber die Absicht, dass den rechtsanwendenden Behörden kein übermässiger Spielraum verbleiben und auch sichergestellt sein soll, dass die möglichen Abgabepflichten absehbar und rechtsgleich sind (BGE 145 I 52 E. 5.2.1 S. 65; BGE 142 II 182 E. 2.2.2 S. 186). Dem Aspekt der Vorhersehbarkeit kommt naheliegenderweise dann besondere hohe Bedeutung zu, wenn Einkünfte besteuert werden sollen, die pagatorisch nicht geflossen sind. Alles andere verstiesse im übrigen gegen das Prinzip der Verhältnismässigkeit der Besteuerung ("Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit"; BGE 145 II 206 E. 2.4.2 S. 211; BGE 144 II 313 E. 6.1 S. 320).

E. 2.3.1

Wie die Vorinstanz zutreffend festhält, besteht im heutigen harmonisierten Steuerrecht von Bund, Kantonen und Gemeinden keine formell-gesetzliche Grundlage, die den Vorzugsmietzins unter Verwandten (Verwandtenmietzins), also unter natürlichen Personen, ausdrücklich regelt. Umso mehr fehlt eine ausdrückliche Bestimmung zum Mietverhältnis zwischen einer natürlichen Person (als Vermieter) und einer ihr nahestehenden juristischen Person (als Mieterin). Darin liegt der Unterschied zu den Arbeitnehmermietzinsen , wo die Aufrechnung der geldwerten Leistung ohne Weiteres auf

Art. 17 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 16 Abs. 2 DBG gestützt werden kann (Urteil 2C_57/2019 vom 1. Februar 2019 E. 2.2.2, in: ASA 87 S. 583). Bei der Praxis zu den Arbeitnehmermietzinsen geht es zudem um die steuerlichen Folgen auf Ebene des begünstigten Mieters, während im vorliegenden Fall die Stufe der begünstigenden Vermieterin angesprochen ist (zit. Urteil 2C_57/2019 E. 2.2.4).

E. 2.3.2

Steuerrechtlich hat daher dem Grundsatz nach unbeachtlich zu bleiben, ob eine als Vermieterin auftretende steuerpflichtige Person bei "betriebswirtschaftlich richtigem" Verhalten möglicherweise auch höhere Einkünfte hätte erzielen können (RICHNER/FREI/KAUFMANN/ BGE 146 II 97 S. 102 MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 18 der Vorbemerkungen zu Art. 16-39 DBG). Anders kann es sich im Bereich des Geschäftsvermögens einer selbständig erwerbenden Person (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 19 der Vorbemerkungen zu Art. 16-39 DBG ; ERNST KÄNZIG, Die eidgenössische Wehrsteuer [Direkte Bundessteuer], 2. Aufl., I. Teil, 1982, N. 169 zu Art. 21 BdBSt) und der Grundstückgewinnsteuer verhalten (Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14] ; BGE 143 II 33 E. 3.2.4 S. 36), worauf hier nicht näher einzugehen ist. Zudem bleiben, wie bereits dargelegt, die Tatbestände der Simulation und der Steuerumgehung in jedem Fall vorbehalten.

E. 2.3.3

Was die direkten Steuern betrifft, hat das Bundesgericht das Fehlen einer Soll-Besteuerung schon kurz nach Einführung des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt; AS 1940 1947) festgehalten (BGE 71 I 127 auch in: ASA 14 S. 22; dazu KÄNZIG, a.a.O., N. 11 zu Art. 21 BdBSt ; LOCHER, Komm. DBG, N. 23 zu Art. 16 DBG). Ausgangspunkt von BGE 71 I 127 bildete der Mietvertrag um ein Haus mit einem Eigenmietwert von Fr. 1'400.-, das die Hauseigentümerin ihrem Bruder zu einem jährlichen Mietzins von Fr. 1'000.- überlassen hatte. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern (KSTV/BE) würdigte die Vertragsgestaltung als Vorzugsmietzins und rechnete den Fehlbetrag von Fr. 400.- auf. Die Steuerrekurskommission des Kantons Bern teilte dies und erwog, für den reduzierten Mietzins sei "offenbar das verwandtschaftliche Verhältnis zwischen Vermieterin und Mieter" ausschlaggebend gewesen. Wenn die Vermieterin zugunsten ihres Bruders auf einen Teil des Mietzinses verzichte, habe dies als "Verwendung des effektiven Ertrags" zu gelten. Das Bundesgericht verwarf die Auffassung der kantonalen Behörden, was es damit begründete, dass gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. b BdBSt nur das durch Vermietung, Verpachtung oder durch Eigengebrauch von Grundeigentum tatsächlich erzielte Einkommen steuerbar sei. Die damalige Norm lautete: "In die Steuerberechnung fällt (...) das gesamte Einkommen des Steuerpflichtigen aus Erwerbstätigkeit, Vermögensertrag oder anderen Einnahmequellen, insbesondere (...) jedes Einkommen aus unbeweglichem Vermögen, gleichgültig, ob es durch Vermietung oder Verpachtung oder durch Eigengebrauch erzielt wird (...)." BGE 146 II 97 S. 103 Mit Blick auf den Gesetzestext sei, so das Bundesgericht damals, steuerrechtlich der erzielte Erlös und nicht etwa jene Grösse zu erfassen, die bei "kaufmännisch richtigeren Dispositionen" hätte erzielt werden können. Gleich wie bei einer unentgeltlichen Gebrauchsüberlassung oder einem zinslosen Darlehen im nicht kaufmännischen Verkehr (Art. 313 Abs. 1 OR) verstosse es gegen Bundesrecht, wenn anstelle des erzielten Mietzinses ein erzielbares oder durchschnittliches Einkommen (Mietwert) herangezogen werde (BGE 71 I 127 S. 129).

E. 2.3.4

Mit dieser Sichtweise gab das Bundesgericht der "Ist-Besteuerung" gegenüber der "Soll-Besteuerung" den Vorzug. Der Grundeigentümer könne durchaus ein "legitimes Interesse daran haben, sein Grundstück einem ganz bestimmten Dritten und zu besonderen Bedingungen zu überlassen", führte es weiter aus. Dies habe jedenfalls solange zu gelten, als keine Steuerumgehung vorliege und keine Indizien dafür sprächen, dass der ermässigte Mietzins ein Entgelt für andere Gegenleistungen darstelle. Bei der Vermietung an einen Familienangehörigen falle das Abstellen auf den Eigenmietwert höchstens in Betracht, wenn anzunehmen sei, es liege Eigengebrauch vor, indem die Wohnung der Benützung durch die eigene Familie erhalten werden solle. Bei der Vermietung an einen Bruder mit eigener Familie könne dies nicht gesagt werden (BGE 71 I 127 S. 130).

E. 2.3.5

Das Bundesgericht dehnte diese bundesrechtliche Sichtweise später unter anderem in BGE 115 Ia 329 E. 3b auf das vorharmonisierte kantonale und kommunale Recht aus. Wiederum unter Vorbe halt der Steuerumgehung sei es willkürlich, wenn bei der Vermietung eines Einfamilienhauses zu einem Vorzugsmietzins an einen nahen Verwandten nicht der erzielte Mietzins, sondern der höhere Eigenmietwert herangezogen werde.

E. 2.4.1

Im geltenden Steuerrecht bestimmt Art. 21 Abs. 1 DBG : "1. Steuerbar sind die Erträge aus unbeweglichem Vermögen, insbesondere: a) alle Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung, Nutzniessung oder sonstiger Nutzung; b) der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen." Der Bundesrat führte in der Entstehungsphase der Norm aus, dass Art. 21 DBG "grundsätzlich geltendem Recht", also Art. 21 Abs. 1 BGE 146 II 97 S. 104 lit. b BdBSt , entsprechen soll (Botschaft vom 25. Mai 1983 über die Steuerharmonisierung, BBl 1983 III 1, insb. 164 zu Art. 21 E-DBG). Das Bundesgericht schloss sich dem an und betonte, dass Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG und Art. 21 Abs. 1 lit. b BdBSt gleichartig seien (Urteil 2A.535/2003 vom 28. Januar 2005 E. 3). Für eine konzeptionelle Neuausrichtung (im Sinne eines Übergangs von der "Ist-Besteuerung" zur "Soll-Besteuerung") lässt das neue Recht damit auch im Bereich der Erträge aus unbeweglichem Vermögen keinen Raum. Mangels gesetzlicher Grundlage darf die Differenz, die zwischen tatsächlich vereinnahmtem Mietzins und höherem Mietwert besteht, dem Grundeigentümer nicht zugerechnet werden (Urteil 2C_475/2016 und andere vom 30. November 2016 E. 2.2). Vorbehalten bleibt die Steuerumgehung. Eine solche wird bei Vorzugsmietzinsen an Verwandte vermutet, wenn der Mietzins weniger als die Hälfte des Mietwerts beträgt (so etwa zit. Urteil 2A.535/2003 E. 5.2), weil diesfalls eine dem Eigengebrauch nahekommende Lage anzunehmen ist. Auch in einem derartigen Fall bleibt der Nachweis möglich, dass entgegen der Vermutung keine Steuerumgehung vorliege (Urteil 2C_12/2007 vom 22. Februar 2007 E. 3.2).

E. 2.4.2

In den höchstrichterlichen Entscheiden zum Verwandtenmietzins ging es durchwegs um Rechtsgeschäfte im engsten Familienkreis. Der Vertragsinhalt bestand jeweils darin, dass eine Person einer zweiten Person das dem Privatvermögen der ersten Person angehörende Wohneigentum zum Selbstbewohnen überliess. Steuerbar ist aber in jedem Fall lediglich die Eigennutzung eines Grundstücks durch den Eigentümer oder eine andere dinglich

berechtigte Person (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 70 zu Art. 21 DBG). Entgeltliche Fremdnutzung lässt an sich keinen Raum für die Besteuerung des Eigenmietwertes zu, weder auf Ebene des Eigentümers noch der Gegenpartei (Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG), denn hier fliesst ein Mietzins, der für die Bemessung massgebend ist (Art. 21 Abs. 1 lit. a DBG ; vorne E. 2.4.1). Davon zu unterscheiden sind die Fälle, in welchen der Eigentümer das Objekt trotz formeller Fremdnutzung materiell immer noch "innehat". Dies ist namentlich der Fall bei Überlassung im Rahmen einer unentgeltlichen Gebrauchs leihe (Art. 305 OR ; dazu schon Urteil A.299/1978 vom 22. Dezember 1978 E. 3c, in: ASA 48 S. 478, RDAF 1981 S. 24), weil hier eine kurzfristige Vertragsauflösung möglich ist. Wird demgegenüber unter Verwandten ein reiner Mietvertrag (ohne begleitende weitere Abreden; Urteil 2A.535/2003 vom 28. Januar 2005 E. 5.2) BGE 146 II 97 S. 105 geschlossen, darf alleine aus der Tatsache, dass der vereinbarte Mietzins den Eigenmietwert unterschreitet, nicht auf Eigennutzung geschlossen werden.

E. 2.4.3

Die bundesgerichtliche Praxis zu den Verwandtenmietzinsen, welche die "Soll-Besteuerung" nur unter Einschränkungen zulässt, wird zumindest vom Grossteil der Lehre begrüsst (NICOLAS MERLINO, in: Comm. LIFD, N. 44 und 95 zu Art. 21 DBG ; ZWAHLEN/ LISSI, in: BSK-DBG, N. 8 zu Art. 21 DBG ; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ MEUTER, a.a.O., N. 73 zu Art. 21 DBG ; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 4. Aufl. 2012, § 7 N. 209; MARKUS WEIDMANN, Einkommensbegriff und Realisation, 1996, S. 77). In Anlehnung an BGE 71 I 127 und etwa Urteil 2C_12/2007 vom 22. Februar 2007 E. 3.2 wird teils die Meinung vertreten, es bestünden durchaus schützenswerte ausserfiskalische Gründe, die bei einem Vorzugsmietzins zu einer Abweichung vom Eigenmietwert als Bemessungsgrundlage führen dürften (LAURENCE CORNU, Théorie de l'évasion fiscale et interprétation économique, 2014, S. 491 ff.). Teils wird die bundesgerichtliche Sichtweise im Ergebnis befürwortet, aber darauf aufmerksam gemacht, dass die Vorzugsmiete nicht vereinbart werde, um Steuern zu sparen, sondern vielmehr, um jemanden zu begünstigen. Es liege eine (gemischte) Schenkung des Eigentümers vor, der das ihm zustehende Nutzungsrecht - "in gleichzeitiger Realisierung des Einkommens" - ohne marktgerechtes Entgelt und in Begünstigungsabsicht übertrage (HUGO CASANOVA, Die steuerliche Rechtsprechung im Jahre 2007 - Kantonale Abgaben, Urteil 2C_12/2007 vom 22. Februar 2007, in: ASA 78 S. 66 f., mit Hinweis auf [Auswahl]: REICH/ WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2005, Urteil 2A.535/2003 vom 28. Januar 2005, in: IFF Forum für Steuerrecht [FStR] 2006 S. 307 ff.; MADELEINE SIMONEK, Die steuerliche Rechtsprechung im Jahre 2005 - Direkte Bundessteuer, Urteil 2A.535/2003 vom 28. Januar 2005, in: ASA 76 S. 6 ff.)

E. 2.4.4

Eine grundlegend anderslautende Lehrmeinung stellt die Überlegung ins Zentrum, dass die Eigenmietwertbesteuerung "nicht durch die Vereinbarung bloss symbolischer Entgelte (sog. Verwandtenmietzinse) unterlaufen werden" dürfe (LOCHER, Komm. DBG, a.a.O., N. 22 zu Art. 21 DBG ; so auch KÄNZIG, a.a.O., N. 11 und N. 97 zu Art. 21 BdBSt). Wenn man mit dem Bundesgericht zudem davon ausgehe, dass der Eigenmietwert erstens kein fiktives, sondern echtes (Natural-)Einkommen begründe und zweitens der Einkommensbegriff als wirtschaftliche Grösse und Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG als BGE 146 II 97 S. 106 Norm mit wirtschaftlicher Anknüpfung zu gelten habe, dann müsse überdies klar sein, dass die Steuerumgehung in diesem Kontext fehl am Platz sei. Das Bundesgericht schöpfe mithin

"das Potential nicht aus" (PETER LOCHER, Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz [nachfolgend: Rechtsmissbrauchsüberlegungen], in: ASA 75 S. 675 ff., insb. 695). Wie es sich damit verhält, ist nachfolgend zu prüfen.

E. 2.5.1

Nach den vorinstanzlichen Feststellungen, die insoweit nicht bestritten und daher für das Bundesgericht verbindlich sind (Art. 105 Abs. 1 BGG ; nicht publ. E. 1.2.3), hält die Ehefrau das Grundeigentum in ihrem Privatvermögen und vermietet sie dieses für rund Fr. 50'000.- an die Gesellschaft, die ihrerseits aus den Untermietverträgen einen Erlös von rund Fr. 155'000.- erzielt. Die Vorinstanz folgert, dass die Ehefrau und Vermieterin Mietzinse von Fr. 155'000.- hätte fakturieren können und schliesst mit Blick auf den Vorzugsmietzins, dass dieser zu einer Thesaurierung auf Ebene der Gesellschaft von Fr. 82'000.- (netto) geführt habe. Diese Beweiswürdigung erscheint als verfassungsrechtlich haltbar. Mit Blick auf den handelsrechtlichen Abschluss zum Geschäftsjahr 2011/2012, wie er sich in den Akten befindet und herangezogen werden darf (Art. 105 Abs. 2 BGG ; auch dazu nicht publ. E. 1.2.3), wäre auf Ebene der Gesellschaft ein Gesamtverlust eingetreten, wenn die Ehefrau einen Mietzins von Fr. 155'000.- verlangt hätte. Insoweit ist den kalkulatorischen Überlegungen der Vorinstanz beizupflichten. Eine andere Frage ist, ob diese rein hypothetische Sichtweise, die auf einem "Soll-Mietzins" beruht, auch für das Einkommen der Eigentümerin massgebend ist.

E. 2.5.2

Die Vorinstanz ist der Ansicht, die bundesgerichtliche Praxis zu den vergünstigten Mietzinsen unter nahestehenden natürlichen Personen lasse sich in gleicher Weise auf ein Mietverhältnis übertragen, das zwischen einer natürlichen Person und einer dieser nahestehenden juristischen Person besteht. Eine solche Konstellation hat dem Bundesgericht, soweit ersichtlich, bislang noch nicht vorgelegen. Die Frage stellt sich zumindest insofern in einem besonderen Licht, als zwingend drei Personen im Spiel sind. Ausgangspunkt bilden zwei natürliche Personen, wobei die erste Person als Eigentümerin/Vermieterin und die von der zweiten Person gehaltene Kapitalgesellschaft als Mieterin in Erscheinung tritt. Die beiden natürlichen Personen müssen derart eng verbunden sein, dass sie als BGE 146 II 97 S. 107 nahestehend zu bezeichnen sind. Nur diesfalls kann davon gesprochen werden, dass (auch) die Kapitalgesellschaft der Eigentümerin/ Vermieterin nahestehe.

E. 2.5.3

Streitbetroffen war in der bisherigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung das Verhältnis unter Geschwistern (BGE 71 I 127), zwischen Schwiegereltern und Schwiegersohn (Urteil A.299/1978 vom 22. Dezember 1978, in: ASA 48 S. 478), zwischen Eltern und Sohn (BGE 115 Ia 329), Vater und Tochter (Urteile 2P.145/1992 vom 24. Februar 1993; 2A.232/2001 vom 31. Januar 2002), Mutter und Tochter (Urteil 2A.535/2003 vom 28. Januar 2005), Sohn und Eltern (Urteil 2C_12/2007 vom 22. Februar 2007, in: StE 2008 B 25.2 Nr. 9, StR 62/2007 S. 357), Sohn und Mutter (Urteil 2C_188/2007 vom 26. Juni 2008) oder Sohn und Stiefmutter (Urteil 2A.65/1997 vom 18. März 1998). In Betracht fallen neben den Blutsverwandten und nahen Angehörigen auch nahestehende Personen, so beispielsweise die ehemalige Konkubinatspartnerin (Urteil 2C_475/2016 und andere vom 30. November 2016).

E. 2.5.4

Soll das Grundstück aber weiterhin mit dem Eigenmietwert erfasst werden, setzt dies zwingend voraus, dass das Objekt der steuerpflichtigen Person aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts "für den Eigengebrauch zur Verfügung steht" (so Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG ; vorne E. 2.4.1). Entsprechend stützt die Vorinstanz die Aufrechnung auf die "mehrheitlich unentgeltliche Überlassung". Dabei stellt sie das kalkulatorische Element ins Zentrum und hält sie es für gegeben, dass die Ehefrau einen Mietzins von Fr. 155'000.- hätte verlangen können. Wird betriebswirtschaftliches Verhalten erwartet, greift es aber zu kurz, den Blick einzig auf den Eigenmietwert zu richten und zu folgern, die Vermieterin hätte Fr. 155'000.- verlangen müssen. Die erlangten Untermietzinse von Fr. 155'000.- stellen zwar "echte" Drittkonditionen dar und bilden nach dem Recht des Kantons Zürich den Eigenmietwert (hinten E. 2.5.7). Bei durchgängig "korrektem" betriebswirtschaftlichem Verhalten müsste der Gesellschaft freilich eine angemessene Marge zugestanden werden, die darin besteht, dass das angemietete Objekt gewinnbringend untervermietet wird. Bei einem tatsächlich erwirtschafteten Untermietzins von Fr. 155'000.- müsste der Drittkonditionen genügende Mietzins mithin unter Fr. 155'000.- liegen.

E. 2.5.5

Entscheidend ist hier aber ein anderer Punkt: Mit Blick auf die seit langer Zeit bestehenden Untermietverträge war der Zugriff der BGE 146 II 97 S. 108 Eigentümerin (als Vermieterin) und der Gesellschaft (als Untervermieterin) auf das Objekt sowohl faktisch als auch rechtlich stark beschränkt. Abgesehen davon, dass es weder um juristische Personen noch um kommerziell genutzte Räumlichkeiten ging, spielte in der bundesgerichtlichen Praxis zu den Verwandtenmietzinsen das Argument eine Rolle, dass dem Eigentümer und Vermieter ein gewisser Zugriff auf das Mietobjekt erhalten blieb. Erst dies und/oder die Verabredung weiterer Leistungen vermochte die Umqualifikation der nicht erzielten Mietzinsdifferenz in Ertrag aus unbeweglichem Vermögen zu rechtfertigen. Nur unter diesen Vorzeichen konnte die Rede davon sein, der Eigentümer und Vermieter übe einen Eigengebrauch aus (Art. 21 Abs. 1 lit. b BdBSt), was zur "Soll-Besteuerung" führen durfte (vorne E. 2.4.2 und 2.4.3). Der Grund hierfür liegt darin, dass durch die Vereinbarung eines unrealistisch tiefen, faktisch fiktiven Mietzinses die Besteuerung des höheren Eigenmietwerts vermieden würde, wenn dieses Vorgehen hingenommen würde.

E. 2.5.6

Der vorliegende Fall stellt sich jedoch anders dar: Die Eigentümerin/Vermieterin stellt die Räume keinem nahen Verwandten zur Benützung zur Verfügung, so dass von einem faktischen Eigengebrauch gesprochen werden könnte. Im Gegenteil kann sie weder de iure noch zumindest de facto auf das Mietobjekt zugreifen. Sowohl zwischen der Eigentümerin/Vermieterin und der Gesellschaft als auch zwischen der Gesellschaft und den Untermietern bestehen unbefristete Mietverträge. Gemäss Art. 266d OR können die Parteien bei der Miete von Geschäftsräumen mit einer Frist von sechs Monaten auf einen ortsüblichen Termin kündigen, oder, wenn es keinen Ortsgebrauch gibt, auf Ende einer dreimonatigen Mietdauer. Auch die Kündigung von Geschäftsräumen ist anfechtbar, wenn sie gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstösst (Art. 271 Abs. 1 OR). Ein Untermietverhältnis kann zudem für die Dauer des Hauptmietverhältnisses erstreckt werden (Art. 272 ff. in Verbindung mit Art. 273b Abs. 1 OR). Von der vorbehaltenen Möglichkeit des Eigengebrauchs im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG kann unter diesen Vorzeichen keine Rede sein.

E. 2.5.7

Der Kanton Zürich kennt bezüglich der Geschäftsräume folgende Regelung: "Der bei eigener Nutzung von Geschäftsräumen im eigenen Einfamilienhaus, Stockwerkeigentum oder Mehrfamilienhaus im Berechnungsjahr anzurechnende Mietwert soll dem Mietzins entsprechen, den der Pflichtige bei Vermietung von einem Dritten erhalten würde" (Ziff. 69 der Weisung des Regierungsrates des BGE 146 II 97 S. 109 Kantons Zürichs an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 2009). Die Vorinstanz ruft unter anderem auch diese - rein kantonalrechtliche Weisung - an. Im Ergebnis kann dieser Bestimmung aber nichts entnommen werden, was über Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG hinausgeht, zumal die bundesrechtliche Vorgabe abschliessend ist. Auch gemäss Ziff. 69 der Weisung ist unerlässlich, dass die Geschäftsräume eigengenutzt werden. Die Norm ist dahingehend zu verstehen, dass sie sich an die Eigennutzung von Wohnräumen anlehnt. Zu denken ist beispielsweise an Fälle, in welchen die steuerpflichtige Person Eigentümerin einer Scheune ist und darin einem Hobby nachgeht. Diesfalls ist der mögliche Drittzins als Eigenmietwert heranzuziehen, weil Eigennutzung vorliegt.

E. 2.5.8

Entsprechend ist der Vorinstanz entgegenzuhalten, dass nicht davon gesprochen werden kann, es liege "eine dem Eigengebrauch vergleichbare Situation vor". Die Eigentümerin hat zwar Vorzugskonditionen zur Anwendung gebracht, was unbestritten ist (vorne E. 2.5.1). Dies alleine vermag eine Aufrechnung aber nicht zu rechtfertigen, denn hierzu wäre kumulativ erforderlich, dass ihr das Objekt "für den Eigengebrauch zur Verfügung steht". Die unbefristete Vermietung an die Gesellschaft, die ihrerseits unbefristete Untermietverträge eingegangen ist, steht einem irgendwie gearteten "Eigengebrauch" von vornherein entgegen. Wenn damit Fremd- und nicht Eigennutzung vorliegt, scheidet eine auf Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG gestützte "Soll-Besteuerung" aus. Nichts anderes ergibt sich aus Art. 21 Abs. 1 lit. a DBG .

E. 2.6.1

Vorbehalten bleibt der Tatbestand der Steuerumgehung (BGE 142 II 399 E. 4.2 S. 408), den das Bundesgericht in langjähriger Praxis nicht nur bei den Vorzugsmietzinsen berücksichtigt (vorne E. 2.3.3 und 2.3.4). Die Anwendbarkeit der Theorie von der Steuerumgehung ist in diesem Umfeld zwar auf Kritik gestossen. So wird in grundsätzlicher Hinsicht vorgebracht, vor dem Hintergrund einer auf Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG gestützten "Auffüllung" des fehlenden Mietzinses verbleibe für den Tatbestand der Steuerumgehung kein Platz (LOCHER, Komm. DBG, N. 22 zu Art. 21 DBG ; ders ., Rechtsmissbrauchsüberlegungen, a.a.O., S. 695 f.). Diese Ansicht überzeugt aber nicht: Es kann sehr wohl Steuerumgehung vorliegen, indem nämlich durch die Vereinbarung eines sehr tiefen Mietzinses (bei faktischem Eigengebrauch) die höhere Eigenmietwertbesteuerung BGE 146 II 97 S. 110 vermieden wird. Da aber nicht zwangsläufig ein steuerumgehendes Verhalten vorliegen muss, bleibt der Nachweis des Gegenteils offen (vorne E. 2.4.1). Im vorliegenden Fall fehlt es schon an der zumindest teilweisen Eigennutzung, handelt es sich doch um eine langfristig vereinbarte gewerbliche Nutzung (vorne E. 2.5.8).

E. 2.6.2

Die Tatbestände der Simulation und der Steuerumgehung bleiben im Steuerrecht grundsätzlich immer vorbehalten. Eine Steuerumgehung liegt indes nicht schon vor, wenn von mehreren zivilrechtlich denkbaren Lösungen nicht diejenige gewählt wird, die die höchsten Steuerfolgen zeitigt. Vielmehr fällt der Tatbestand der Steuerumgehung nur in jenen ganz ausserordentlichen Situationen in Betracht, in welchen die drei kumulativen Voraussetzungen der Steuerumgehung erfüllt sind (BGE 142 II 399 E. 4.2 S. 408).

E. 2.6.3

Die Vorinstanz begründet das Vorliegen einer Steuerumgehung verhältnismässig knapp und hauptsächlich damit, dass ein vernünftiger Grund für die Unterstützung der Gesellschaft nicht erkennbar sei, abgesehen davon, dass auf Ebene der Ehefrau eine "erhebliche (fortlaufende) Steuerersparnis" eintrete. Diese bestehe darin, dass die Ehefrau den Sanierungszuschuss nicht aus ihrem Vermögen, sondern durch Gewährung eines Vorzugsmietzinses aufgebracht habe. Auf Ebene der Gesellschaft sei die Steuerersparnis ab dem Geschäftsjahr 2011/2012 zum Tragen gekommen, als zum ersten Mal ein Gewinn eingetreten sei, weshalb der Betrag von Fr. 82'000.- habe thesauriert werden können. Dies habe es auch erlaubt, das Darlehen des Ehemannes um Fr. 47'821.- zu amortisieren.

E. 2.6.4

Für eine Aufrechnung auf Ebene der Eigentümerin/Vermieterin bestünde kein Raum, wenn es bei der blossen unterpreisigen Vermietung an die Gesellschaft geblieben wäre (vorne E. 2.5.8). Entsprechend sind die Befürchtungen der Steuerpflichtigen grundlos, bei einer von ihrer eigenen Sichtweise abweichenden Beurteilung würde "jeder Aktionär, der von seiner Gesellschaft ein tieferes als ein Marktsalär bezieht, damit eine Steuerumgehung begehen". Ausschlaggebend ist ein anderes Element: Die Vertragskonditionen ermöglichten der Gesellschaft im Geschäftsjahr 2011/2012 einen Mitelzufluss von rund Fr. 105'000.- netto. Diesen konnte sie verwenden, um einen Teil des ansonsten in hohem Masse gefährdeten Aktionärsdarlehens von Fr. 1'200'000.- zurückzuführen. Mithilfe dieser Struktur gelang es den Eheleuten, steuerbare Mietzinse in eine steuerfreie Amortisation umzuwandeln. Die gewählte Rechtsgestaltung ist nicht nur ungewöhnlich ("insolite") und aufgrund des Missverhältnisses BGE 146 II 97 S. 111 zwischen Miet- und Untermietzins den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen (objektives Element). Es ist weiter anzunehmen, dass die Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären (subjektives Element). Und schliesslich steht ausser Frage, dass das gewählte Vorgehen zu einer erheblichen Steuerersparnis geführt hätte, wäre es von der Veranlagungsbehörde hingenommen worden (sog. effektives Element). Die kumulativen Voraussetzungen des Umgehungstatbestandes sind erfüllt (BGE 142 II 399 E. 4.2 S. 408; BGE 138 II 239 E. 4.1 S. 243 ff.).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.