

# **SO\_GERICHTE SGSTA.2022.42 vom 29. April 2015**

SO Obergericht, 2015-04-29, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so\\_gerichte\\_SGSTA.2022.42](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so_gerichte_SGSTA.2022.42)

FR: SO\_GERICHTE SGSTA.2022.42 du 29 avril 2015

IT: SO\_GERICHTE SGSTA.2022.42 del 29 aprile 2015

## **Regeste**

Juristische Personen, Instandstellungskosten. In casu auf eine juristische Person als Mieterin einer Liegenschaft übertrag-bare Instandstellungskosten; Mietvertragsauslegung; weder Steuerumge-hung noch geldwerte Leistungen der Mieterin an den Vermieter.

## **Volltext**

KSGE 2023 Nr. 10

Juristische Personen, Instandstellungskosten.

In casu auf eine juristische Person als Mieterin einer Liegenschaft übertragbare Instandstellungskosten; Mietvertragsauslegung; weder Steuerumgehung noch geldwerte Leistungen der Mieterin an den Vermieter.

Aus den Erwägungen

3. Ausgangspunkt für die steuerliche Beurteilung sind die zivilrechtlichen Verhältnisse, insbesondere die von den Beteiligten abgeschlossenen Verträge (BGer Urteil 2C\_780/2014 vom 29. April 2015, E. 2.2; BGer Urteil 2C\_628/2013 vom 27. November 2013, E. 2.5.1). Die Steuerbehörden haben bei ihrer Beurteilung grundsätzlich auf die Strukturen und Verträge abzustellen, wie sie die Steuerpflichtigen getroffen haben. Soweit die Schranken der gesetzlichen Gestaltungsfreiheit gewahrt sind, bei deren Übertreten die Steuerbehörde zwingend einzugreifen hat, bleibt es der Steuerbehörde benommen, ihr eigenes Ermessen an die Stelle jenes der verantwortlichen Gesellschaftsorgane zu setzen. Gleichermassen kann auch ein Gericht nur zurückhaltend in den Gestaltungsspielraum eingreifen, der dem Unternehmen zukommt (BGer Urteile 2C\_711/2014 vom 20. Februar 2015, E. 2.3.2, in: ASA 83 S. 616 und 2C\_812/2013 vom 28. Mai 2014, E. 3.2.5, in: ASA 83 S. 63, je zur MWST; 2C\_941/2012 vom 9. November 2013, E. 2.6, in: ASA 82 S. 375, StR 69/2014 S. 207 und 2C\_1158/2012 vom 27. August 2013, E. 3.5, in: ASA 82 S. 229, RDAF 2014 II S. 12, StE 2014 A 25 Nr. 13, StR 68/2013 S. 786, je zu den direkten Steuern; BGE 142 II 488, E. 3.6.9). Wie eine natürliche oder juristische Person ihre finanziellen Verhältnisse ordnet, ist grundsätzlich ihrer Privatautonomie überlassen. Sind die Schranken, bei deren Überschreiten die Veranlagungsbehörde zwingend einschreiten muss, nicht klarerweise tangiert, ist es den Steuerbehörden verwehrt, ihr eigenes Tatbestandsermessen an die Stelle jenes der steuerpflichtigen Person zu setzen. Dementsprechend darf auch die Steuerjustiz nur mit Zurückhaltung in den Hand-lungsspielraum eingreifen, der den Steuerpflichtigen zukommt (BGE 146 II 97, E. 2.2.2; BGer Urteil 2C\_316/2020 vom 20. Oktober 2020, E. 3.3.4). Den Steuerpflichtigen steht es somit grundsätzlich frei, wie sie ihre wirtschaftlichen Verhältnisse ordnen (BGE 138 II 239, E. 4.1). Diese Grundsätze sind vorliegend unumstritten.

4. Unumstritten ist zwischen den Parteien, dass eine vertragliche Regelung, wonach sämtliche Instandstellungskosten und damit auch Kosten an der Gebäudehülle bzw. dem Rohbau von der Mieterin getragen werden, zulässig vereinbart werden könnte, sofern diesem Umstand mit einem reduzierten Mietzins Rechnung getragen wird. Dieser Auffassung der Parteien ist beizupflichten, zumal das Mietvertragsrecht viele dispositive Regelungen enthält, während die zwingend ausgestalteten Regelungen wie beispielsweise Art. 256 Abs. 2 OR (vgl. WEBER ROGER, Basler Kommentar - BSK OR I, 7. Auflage, 2020, Art. 256 N 2 ff.) an der dargelegten Einschätzung nichts ändern (vgl. GIGER HANS, Berner Kommentar - BK, 2015, OR 256, Rz. 66; VISCHER MORITZ, Die Rohbaumiete - Zulässigkeit und Grenzen, ZStP - Zürcher Studien zum Privatrecht Band/Nr. 262, 2014, Rz. 12 und 170; BIBER IRÈNE, Die Rohbaumiete - ausgewählte Aspekte, mietrechtspraxis/mp, 2015, S. 84, N 11; TSCHUDI JEAN-PIERRE, Die Rohbaumiete Location de locaux "crus", MietRecht Aktuell - MRA 2/08, S. 43; URBACH SIMON/ MOSKRIC ELISABETH, Die Zulässigkeit von Triple-Net Mietverträgen im schweizerischen Mietrecht, Aktuelle Juristische Praxis - AJP 2008 S. 1000). Eine entsprechende vertragliche Regelung ist somit im Lichte der Vertragsfreiheit (Art. 19 OR) zulässig.

5. Die vorliegende Problematik lässt sich somit - wie von beiden Parteien erkannt und jeweils explizit erwähnt - auf die Grundsatzfrage reduzieren, ob zulässig vereinbart wurde, dass die fraglichen Kosten für Fenster sowie Garagentore und damit Kosten an der Gebäudehülle bzw. am Rohbau von der Mieterin bzw. Rekurrentin/Beschwerdeführerin zu tragen sind.

5.1 Verträge werden nach dem Willens- und dem Vertrauensprinzip ausgelegt. Der Inhalt eines Vertrags bestimmt sich in erster Linie durch subjektive Auslegung, das heisst nach dem übereinstimmenden wirklichen Parteiwillen (Art. 18 Abs. 1 OR). Nur wenn eine tatsächliche Willensübereinstimmung unbewiesen bleibt, sind zur Ermittlung des mutmasslichen Parteiwillens die Erklärungen der Parteien aufgrund des Vertrauensprinzips so auszulegen, wie sie nach ihrem Wortlaut und Zusammenhang sowie den gesamten Umständen verstanden werden durften und mussten (BGE 144 III 43, E. 3.3; BGE 140 III 134, E. 3.2; BGer Urteil 4A\_524/2020 vom 19. Januar 2021, E. 3.2).

5.2 Im vorliegend massgeblichen Mietvertrag trafen die Parteien folgende, schriftlich festgehaltene Regelungen: «Folgende weitere Kosten werden von der X AG (als Mieterin) übernommen:

- Bauliche Massnahmen und Veränderungen aller Art, die der X AG (also der vorliegenden Rekurrentin/Beschwerdeführerin) dienlich sind;
- Installationen aller Art, welche der X AG dienlich sind;
- allg. Unterhaltsarbeiten an Gebäude und Umgebung».

Allein schon der Wortlaut dieser Regelungen macht deutlich, dass es der übereinstimmende wirkliche Wille der Parteien war, dass faktisch sämtliche Kosten von der Mieterin bzw. Rekurrentin/Beschwerdeführerin getragen werden sollten, also auch Kosten in Zusammenhang mit der Gebäudehülle bzw. dem Rohbau. Verdeutlicht wird dies unter anderem dadurch, dass im ersten Spiegelstrich explizit die Rede ist von baulichen Massnahmen und Veränderungen «aller Art». Das in diesem Zusammenhang erwähnte Kriterium der «Dienlichkeit» vermag an dieser Einschätzung nichts zu ändern. Schliesslich sind ja auch sämtliche Investitionen in die Gebäudehülle bzw. den Rohbau der Mieterin als

Nutzerin des Mietobjekts gegenüber dienlich.

5.3 Untermauert wird die vorstehende subjektive Vertragsauslegung ferner durch einen Vergleich mit der Regelung im vorangegangenen Mietvertrag, wo die damaligen Vertragsparteien folgende Regelung schriftlich festgehalten haben: «Sämtliche Instandstellungskosten, Unterhaltskosten und Kosten für Behebung von Mängeln gehen zu Lasten der Mieterin (also der vorliegenden Rekurrentin/Beschwerdeführerin).» Obwohl die frühere Regelung gegenüber den späteren Regelungen vom Wortlaut her abweicht, resultiert durch subjektive Vertragsauslegung ein praktisch identisches Ergebnis. Mit dem einleitenden Wort «sämtliche» haben die damaligen Vertragsparteien klar manifestiert, dass es ihrem Willen entspreche, alle denkbaren Kosten unter diese Regelung zu stellen.

5.4 Weiter spricht auch die von den Vertragsparteien seit vielen Jahren unumstrittenermassen gelebte Praxis, indem effektiv sämtliche der angefallenen Kosten von der Mieterin bzw. Rekurrentin/Beschwerdeführerin getragen wurden, unmissverständlich für die geschilderte Vertragsauslegung. Dabei gilt es darauf hinzuweisen, dass diese gelebte zivilrechtliche Praxis von den Parteien auch in steuerrechtlicher Hinsicht konsequent abgebildet wurde, indem der jeweilige Eigentümer der Liegenschaft und damit Vermieter unbestrittenermassen während all den Jahren zwar die Mietzinseinkünfte, nicht aber die Liegenschaftsunterhaltskosten in der privaten Steuererklärung deklariert hatte.

5.5 Stichhaltige Anhaltspunkte für ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung liegen keine vor. Die Argumentation des Rekursgegners/Beschwerdegegners lässt die geforderte Substantiierung vermissen. Allein durch das Abstellen auf angebliche Experten lässt sich das Missverhältnis nicht begründen. Allein schon die liquid aus den beiden Mietverträgen ergehende Tatsache, dass der Mietzins im Zeitraum von 1998 bis und mit 2017 niemals angepasst wurde, dies notabene sogar beim Wechsel der Vermieterschaft per 2003, stellt ein klares Indiz dar, dass der Mietzins eher tief bemessen ist. Darüber hinaus erscheinen die Berechnungen der Rekurrentin/Beschwerdeführerin plausibel und nachvollziehbar. Insofern kann effektiv davon ausgegangen werden, dass die Parteien im vollen Wissen und Wollen um die besondere Kostenregelung einen tieferen Mietzins vereinbarten.

5.6 Im Ergebnis lässt sich somit festhalten, dass die Mietvertragsparteien zulässig vereinbart haben, dass die fraglichen Kosten für Fenster sowie Garagentore und damit Kosten an der Gebäudehülle bzw. am Rohbau von der Mieterin bzw. Rekurrentin/Beschwerdeführerin zu tragen sind. Im Übrigen kann hier nach dem Ausgeführten auch keine Steuerumgehung vorliegen. Es wurden keine Unterhaltskosten von der Privatperson in Abzug gebracht.

6. Es liegen somit keine geldwerten Leistungen der Rekurrentin/Beschwerdeführerin an den Vermieter vor. Rekurs und Beschwerde erweisen sich somit als begründet.

Steuergericht, Urteil vom 6. November 2023 (SGSTA.2022.42;BST.2022.40)

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