

# ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2016.29 vom 30. August 2016

ZH Steuerrekursgericht, 2016-08-30, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_steuerekursgericht\\_DB.2016.29](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2016.29)

FR: ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2016.29 du 30 août 2016

IT: ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2016.29 del 30 agosto 2016

## Regeste

Vermietet die Ehefrau eines Alleininhabers einer AG Räumlichkeiten an diese Gesellschaft zu einem Vorzugsmietzins unter der Hälfte des Eigenmietwerts, so muss sie den vollen Eigenmietwert versteuern, da der Vorzugsmietzins in den persönlichen Beziehungen begründet war und der Steuerersparnis diene. Die Berechnung des Vermögenssteuerwerts der Liegenschaft basierte auf der Nutzung als Geschäftsliegenschaft und erfolgte damit zu Recht zum Ertragswert.

## Erwägungen

### E. 1

A,

### E. 2

a) Die Vorinstanz begründet die Aufrechnung mit einer Steuerumgehung, die darin liege, dass die frühere Eigentümerin Mietzinse in etwa gleicher Höhe wie die D von ihren Untermietern vereinnahmt habe. Die Pflichtige habe demnach der D durch die Gewährung eines viel tieferen Mietzinses ein erhebliches Gewinnpotential überlassen. Dies bedürfe einer Erklärung. Eine verdeckte Kapitaleinlage bzw. ein Sanierungszuschuss werde nicht anerkannt, da Inhaber von Beteiligungsrechten im Privatvermögen solche Zuschüsse auch aus dem Privatvermögen zu finanzieren hätten und einkommenssteuerlich nicht steuermindernd geltend machen könnten. Die Pflichtigen wenden dagegen ein, es bestehe keine gesetzliche Grundlage für eine Korrektur. Fiktive Einkünfte dürften nicht besteuert werden, und der Mietzins 1 DB.2016.29 1 ST.2016.32

- 7 - dürfe sogar unter dem Eigenmietwert liegen. Bei Beurteilung des Mietvertrags mit der D seien die damaligen Rahmenbedingungen zu beachten. Die Pflichtigen hätten kurz davor Gütertrennung vereinbart, und die D habe wirtschaftliche Schwierigkeiten gehabt. So habe sie 2005 bis 2011 nur Verluste erlitten. Die Untermietverträge hätten bereits vor Erwerb der Liegenschaft bestanden, weshalb sich an den Verhältnissen nichts geändert habe. Vor diesem Hintergrund seien die Voraussetzungen einer Steuerumgehung nicht erfüllt. Der Mietvertrag habe bezweckt, einerseits der Pflichtigen mit einer Immobilieninvestition eine sichere Rendite zu sichern, und andererseits der D wirtschaftlich unter die Arme zu greifen. Eine solche verdeckte Kapitaleinlage zur Absicherung der Weiterexistenz der Gesellschaft sei nicht aussergewöhnlich. Zudem sei auch das Erfordernis, dass keine anderen Motive als Steuerersparnis vorliegen dürften, nicht erfüllt, räume doch die Vorinstanz selber ein, es habe sich um einen Sanierungszuschuss gehandelt. Das vom Steueramt geforderte Verhalten, nämlich die Auszahlung einer vollen Miete mit anschliessender Rückführung, sei ökonomisch unsinnig. Die D habe auch das Risiko von Leerständen getragen und auch

die Administration der Untermietverhältnisse übernommen. Weiter habe die D erhebliche Kosten und Risiken im Zusammenhang mit der Liegenschaft getragen, wie etwa Nebenkosten, Beteiligung an Mieterausbauten sowie das Risiko von Leerständen. Falls eine Steuerumgehung angenommen würde, sei ihren Leistungen ein ökonomischer Wert beizumessen. b) Gemäss der amtlichen Neubewertung 2009 beträgt der Eigenmietwert der Liegenschaft Fr. 35'800.-, sodass sich in Anbetracht des bezahlten Netto-Mietzinses von Fr. 49'440.- die vorstehend geschilderte Problematik des Vorzugmietzinses an sich von vornherein nicht stellt. Dieser Schluss ist indessen unzutreffend, da die amtliche Bewertung von selbstbewohntem Stockwerkeigentum ausgeht, es sich indessen um eine Geschäftliegenschaft handelt: Für die Steuerperiode 2012 gilt bezüglich des Eigenmietwerts die Weisung des Regierungsrats an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 2009 (Weisung 2009) vom 12. August 2009 (ZStB Nr. 15/502). Diese unterscheidet u.a. in Einfamilienhäuser und Stockwerkeigentum zu Wohnzwecken einerseits (Titel IV) sowie Mehrfamilien- und Geschäftshäuser andererseits (Titel V). Gemäss Ziff. 37 gelten Liegenschaften, deren Ertrag überwiegend durch geschäftliche Nutzung bestimmt wird (Bank-, Büro- und La- dengebäude mit kleinem Wohnanteil) als Geschäftshäuser. Bei eigener Nutzung von Geschäftsräumen im eigenen Einfamilienhaus, Stockwerkeigentum oder Mehr- 1 DB.2016.29 1 ST.2016.32

- 8 - familienhaus soll der im Berechnungsjahr anzurechnende Mietwert dem Mietzins entsprechen, den der Steuerpflichtige bei Vermietung von einem Dritten erhalten würde (Ziff. 69 der Weisung 2009). Die zur Berechnung des Verkehrswerts heranzuziehende Bruttomietwerte sind durch Vergleich mit den Mieterträgen gleichartiger Räume zu ermitteln. Dabei sind die bestehenden Erfahrungszahlen zu berücksichtigen (Ziff. 70 der Weisung 2009). Die Pflichtigen haben insgesamt vier Untermietverträge zwischen der D und Untermietern vorgelegt. Demnach handelt es sich bei den Untermietern ausnahmslos um Aktiengesellschaften bzw. GmbHs, und wird das Mietobjekt mit "Büroräumlichkeiten" oder "Anteil Büros" umschrieben. Daraus ist zu schliessen, dass es sich um geschäftliche Nutzungen handelt und die Liegenschaft deshalb als Geschäftshaus zu bewerten ist. c) Es ist nicht streitig, dass der von der D an die Pflichtige bezahlte Mietzins nicht der Marktmiete entspricht, räumen die Pflichtigen doch selbst ein, dieser sei tief gehalten worden, um die D wirtschaftlich zu unterstützen. An seiner Stelle bietet sich an, die von der D erzielten Mieterträge als Grundlage für die Berechnung zu verwenden, handelt es sich doch bei den Untermietern um unabhängige Dritte und demnach bei den Mietzinseinnahmen um die auf dem Markt erzielbaren Erträge für dieselben Räume. Gemäss den Kontoauszügen der D betragen die Einnahmen aus den Mietverhältnissen insgesamt Fr. 158'595.25 [...], wovon Fr. 3'320.25 Nebenkostenanteil, so- dass Mieteinnahmen von Fr. 155'275.- verbleiben. Der vereinbarte Mietzins von Fr. 49'440.- beträgt somit lediglich 31,8% der massgebenden erzielbaren Marktmiete, welche bei einer Eigennutzung anzurechnen wäre. Damit ist quantitativ die Voraussetzung erfüllt, um die Vermutung eines nur zur Steuerersparnis missbräuchlich tiefen Mietzinses auszulösen. d) Den Steuerpflichtigen steht der Nachweis offen, dass trotz der bestehenden Vermutung eine missbräuchliche Mietzinsfestsetzung ausgeschlossen ist. Ihr Hauptargument besteht darin, dass es darum ging, der D in ihrer schlechten wirtschaftlichen Lage unter die Arme zu greifen. aa) Die Pflichtige hat die Liegenschaft nach eigenen Angaben per ... 2007 erworben; auf das selbe Datum wurde auch der Mietbeginn gemäss Mietvertrag vom 1 DB.2016.29 1 ST.2016.32

- 9 - ... 2007 festgesetzt. Die Mietverträge zwischen der D und ihren Untermietern waren mehrere Jahre vor der Handänderung abgeschlossen worden. Die D erzielte ab 2007 folgende Jahresergebnisse (beigezogene Steuerakten der D): Bilanzstichtag ... 2007 ... 2008 ... 2009 ... 2010 ... 2011 ... 2012 Fr. Fr. Fr. Fr. Fr. Fr. Jahresergebnis - 213'217.- - 135'186.- - 126'607.- - 87'909.- - 129'388.- + 75'190.- Eigenkapital - 352'076.- - 487'263.- - 613'871.- - 701'780.- - 831'168.- - 755'979.-. Zudem machte sie per 30. Juni 2006 einen Verlustvortrag von Fr. 6'088'859.- und per 30. Juni 2012 noch einen solchen von Fr. 2'296'752.- geltend (R-act. 3/15 Position 21400). Gemäss den Steuerakten der D nahm das kantonale Steueramt an diesen Zahlen keine Korrekturen vor. Aus den Abschlüssen ergibt sich zudem, dass mit dem Geschäftsjahr 1.7.2007 – 30.6.2008 die bisherige Geschäftstätigkeit der D weitgehend aufgegeben wurde. Der Erlös bestand ab diesem Geschäftsjahr fast ausschliesslich nur noch aus Einkünften aus dem Verkauf von Beteiligungen. Der Aufwand enthielt zur Hauptsache Abschreibungen; eine weitere ins Gewicht fallende Position "Material- und Lizenzaufwand Konzerngesellschaften" erscheint lediglich noch in den ersten beiden folgenden Geschäftsjahren, ab 2009 nur noch in sehr geringer Höhe und schliesslich nicht mehr. Allgemein ergibt sich somit das Bild einer Gesellschaft, welche 2007 ihre aktive Tätigkeit weitgehend einstellte und im Folgenden nach und nach ihre Beteiligungen liquidierte. Unverändert betrieben wurde lediglich die Vermietung der Büroflächen in E. bb) Die Pflichtige als Eigentümerin der Liegenschaft ist nicht Aktionärin der D, welche dem Pflichtigen gehört. Sie hatte damit kein eigenes Interesse an einer wirtschaftlichen Unterstützung der D. Ihre Hilfeleistung beruht somit auf ihrer persönlichen Beziehung zum Pflichtigen. Allenfalls wäre sie bei einem wirtschaftlichen Zusammenbruch der D indirekt betroffen gewesen, weil der Pflichtige wirtschaftlich geschädigt worden wäre; da die Pflichtigen bereits früher Gütertrennung vereinbart hatten, wären aber die Auswirkungen auf sie beschränkt gewesen. Ihre Bereitschaft, einen Vorzugsmietzins zu akzeptieren, beruhte damit auf einer persönlichen Gefälligkeit gegenüber dem Pflichtigen. Eine solche Motivation führt aber nach der zitierten Rechtsprechung des Bundesgerichts dazu, dass die mehrheitlich unentgeltlichen Überlassung dem Eigengebrauch nahe kommt. In einer solchen Situation ist die Deklaration bloss des Vorzugsmietzinses anstelle des Eigenmietwerts missbräuchlich. 1 DB.2016.29 1 ST.2016.32

- 10 - cc) Weiter liegen hier Anhaltspunkte vor, dass der Mietzins tatsächlich aus Steuerersparnisgründen so tief angesetzt wurde, ermöglicht dies doch in der vorliegenden Konstellation die steuerfreie Vereinnahmung des Differenzbetrags zu den von den Untermietern bezahlten Mietzinsen. Wie sich aus der Übersicht ergibt, verfügte die D im Zeitpunkt des Erwerbs der Liegenschaft durch die Pflichtige über einen erheblichen Verlustvortrag. Auch in den folgenden Geschäftsjahren erlitt sie bis 2012 nur noch Verluste. Damit gelangten aber die von den Untermietern vereinnahmten Mietzinse nie zu einer Besteuerung. Allerdings lässt sich dagegen einwenden, dass die Absicht einer Steuerersparnis dann keinen Sinn ergibt, wenn der allfällig zu besteuernde Betrag den Steuerpflichtigen gar nie zufließt. Wenn aufgrund der schlechten wirtschaftlichen Lage der D die von ihr vereinnahmten Mieteinnahmen nämlich verloren sind, erscheint es als lebensfremd, von einer Steuerersparnisabsicht auszugehen, da der durch Zwischenschaltung der D verlorene Anteil an den Mieteinnahmen höher ist als ein allfällig darauf geschuldeter Steuerbetrag. Gerade diese Situation liegt indessen 2012 nicht mehr vor. Einem Ertrag (ohne Liegenschaften) von Fr. 31'062.- steht ein (ungeprüfter) Aufwand (ohne Abschreibungen) von Fr. 53'111.- gegenüber, sodass ein Aufwandüberschuss von Fr.

22'049.- verbleibt. Der Ertragsüberschuss aus der Liegenschaftsrechnung beträgt Fr. 104'497.-, sodass rund Fr. 82'000.- in der Gesellschaft thesauriert werden können. Zieht man zudem in Betracht, dass unter den Passiven Aktionärsdarlehen von Fr. 1'241'889.- aufgeführt werden, ist die Möglichkeit zur Steuerersparnis offensichtlich. 2012 nahm denn auch das Aktionärsdarlehen um Fr. 47'821.- ab. e) Die Pflichtigen wenden weiter ein, dass mit der Aufrechnung nicht berücksichtigt werde, dass die D erhebliche Kosten und Risiken trage, insbesondere das Risiko von Leerständen. Diese Kosten dürften nicht ignoriert werden. Die Pflichtigen beziffern diesen Aufwand für 2012 auf Fr. 7'257.-, weitere Kosten werden zwar angedeutet, aber nicht substantiiert dargetan. Wie festgehalten, entspricht bei Geschäftsliegenschaften der anzurechnende Mietwert dem Mietzins, den der Steuerpflichtige bei Vermietung von einem Dritten erhalten würde. Vorliegend entspricht dieser Mietwert der Summe der von den Untermietern effektiven bezahlten Mietzinse. Es ist nicht einzusehen, weshalb dieser Betrag 1 DB.2016.29 1 ST.2016.32

- 11 - tiefer anzusetzen wäre, wenn die Pflichtige anstelle der D die Mietzinse vereinnahmen würde. Der Einwand der Pflichtigen kann aber sinngemäss so verstanden werden, dass bei Abstellen auf die Mieteinkünfte der D auch der diesbezüglich von ihr getragene Aufwand zu übernehmen sei. Indessen haben die Pflichtigen diesen Aufwand gerade nicht selber getragen, weshalb auch keine Grundlage für den Abzug vorliegt. Weiter waren keine Leerstände zu verzeichnen, weshalb solche auch nicht zu berücksichtigen sind. Ebenfalls nicht zu berücksichtigen sind weitere Entschädigungen für von der D ausgeführten Administrationsaufgaben, da diese ohne weiteres von den Pflichtigen selbst hätten ausgeführt werden können, zumal es sich bei der für die D tätigen Person um den Pflichtigen selbst handelt. f) Damit ist insgesamt die Aufrechnung des Mietzinses von Fr. 105'835.- zu Recht erfolgt und zu bestätigen.

### **E. 3**

a) Streitig ist ferner der Vermögenssteuerwert der Liegenschaft bei den Staats- und Gemeindesteuern. Die Pflichtigen deklarierten einen solchen von Fr. 1'307'000.- gemäss amtlicher Neubewertung 2009. Demgegenüber setzte der Steuerkommissär den Vermögenssteuerwert auf Fr. 2'202'000.- fest, gestützt auf eine Ertragswertberechnung basierend auf einem Mietertrag von Fr. 155'275.-. Die Pflichtigen machen dagegen geltend, die Neubewertung 2009 sei gestützt auf eine Verfügung des kantonalen Steueramts vom 31. Juli 2012 nach Treu und Glauben verbindlich. Zudem sei auf ihre diesbezüglichen Rügen in der Einsprache im Einspracheentscheid nicht eingegangen worden, was eine Verletzung des rechtlichen Gehörs darstelle. Die Berechnung sei zudem nicht korrekt, weil bei der Ertragswertberechnung vom Bruttoertrag ausgegangen worden sei. b) Gemäss § 39 Abs. 1 StG wird das Vermögen zum Verkehrswert bewertet. Der Regierungsrat erlässt die für eine gleichmässige Bewertung von Grundstücken notwendigen Dienstanweisungen (Abs. 3 Satz 1). Massgebend ist auch diesbezüglich die bereits erwähnte Weisung 2009. aa) Gemäss Ziff. 36 und 37 der Weisung 2009 sind Mehrfamilien- und Geschäftshäuser sowie Stockwerkeigentum zu Geschäftszwecken zum Ertragswert zu 1 DB.2016.29 1 ST.2016.32

- 12 - bewerten. Als Geschäftshäuser gelten Liegenschaften, deren Ertrag überwiegend durch geschäftliche Nutzung bestimmt wird (Bank-, Büro- und Ladengebäude mit kleinem Wohnanteil). Wie bereits festgehalten, handelt es sich um eine geschäftlich genutzte Liegenschaft. Damit nimmt die Vorinstanz die Bewertung zu Recht nach den Ziff. 36 und

37 der Weisung 2009 vor. Die Neubewertung 2009 der Gemeinde E geht demgegenüber von selbstbewohntem Stockwerkeigentum aus und ist damit wie bereits festgestellt nicht massgebend. Nicht weiter hilft der Pflichtigen ihr Einwand, die Bewertung als Geschäftshaus verstosse gegen das Vertrauensprinzip. Die Steuereinschätzung erwächst jeweils nur für die betreffende Steuerperiode in Rechtskraft; Fragen, die in ähnlicher Weise schon bei früheren Einschätzungen aufgeworfen und entschieden worden sind, können deshalb neu beurteilt werden, ohne dass eine Bindung an das frühere Entschiedene bestehen würde (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 139 N 7 StG). Soweit sich die Pflichtigen auf frühere Entscheide bzw. auf die Mitteilung des Formelwerts durch die Gemeinde berufen, vermögen sie deshalb daraus nichts zu ihren Gunsten abzuleiten. Zudem fehlt es an einer im guten Glauben erfolgten Vermögensdisposition der Pflichtigen, welche allenfalls zu schützen wäre. bb) aaa) Zur Ermittlung des Ertragswerts von Mehrfamilienhäusern ist der Ertrag der Liegenschaft zu kapitalisieren (Ziff. 38 der Weisung 2009). Der Ertrag bestimmt sich nach der Gesamtheit der von den Mietern geleisteten Entschädigungen. [...] Wurden Mieter vertraglich zur Übernahme von üblicherweise vom Eigentümer zu tragenden Unterhaltskosten und Abgaben verpflichtet, so ist der Wert dieser Leistungen zum vereinbarten Mietzins hinzuzuzählen. Ausser Betracht fallen Vergütungen der Mieter für Heizung, Warmwasser, Treppenhausreinigung, Empfangsgebühren für Radio und Fernsehen, Gebühren für die Kehrrichtentsorgung sowie Gebühren für Wasser, Abwasser und für die Abwasserreinigung (Ziff. 39 der Weisung 2009). Bei offenkundig zu Vorzugsbedingungen vermieteten Objekten ist der erzielbare Ertrag in die Berechnung einzubeziehen (Ziff. 40 der Weisung 2009). Der Kapitalisierungssatz setzt sich aus dem Basiszinssatz und einem Zuschlag zusammen. Der Basiszinssatz berücksichtigt die aktuelle Zinssituation und die Zinserwartungen der Zukunft. Er beträgt 4,75%. Der Zuschlag zur Deckung der Verwaltungs- und Betriebskosten und zur Bildung angemessener Rücklagen für den 1 DB.2016.29 1 ST.2016.32

- 13 - Unterhalt der Bauten beträgt 2,3%. Der Kapitalisierungssatz beträgt 7,05% (Ziff. 41 und 42 der Weisung 2009). Diese Bestimmungen gelten für Geschäftshäuser sinngemäss (Ziff. 43 und 44 der Weisung 2009). bbb) Es ist nicht streitig, dass der von der D an die Pflichtige bezahlte Mietzins nicht der Marktmiete entspricht. Damit kann dieser Mietzins nicht für die Ertragswertberechnung verwendet werden. Das kantonale Steueramt zog deshalb ersatzweise die von der D erzielten Mieterträge aus ihren Mietverhältnissen mit unabhängigen Dritten zur Berechnung heran, was als sachgerecht erscheint. Diese betragen wie bereits festgehalten Fr. 155'275.-. Diesen Betrag hat die Vorinstanz mit 7,05% kapitalisiert. Nicht berücksichtigt hat sie dabei die in der Einschätzung zusätzlich erwähnten Nebenkosten von Fr. 7'497.-, welche der Deklaration der Pflichtigen im Liegenschaftsverzeichnis entstammen; dabei handelt es sich um ihre eigenen effektiven Unterhaltskosten. Nach der Systematik der Weisung 2009 werden die Unterhaltskosten tatsächlich bereits durch den Zuschlag zum Kapitalisierungssatz berücksichtigt, sodass das kantonale Steueramt sie entgegen der Ansicht der Pflichtigen zu Recht nicht vom Mietertrag von Fr. 155'275.- abgezogen hat. c) Damit entspricht die Ertragswertberechnung der Vorinstanz der Weisung 2009 und ist zu bestätigen. d) Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs der Pflichtigen durch mangelhafte Begründung des Einspracheentscheids ist ebenfalls nicht ersichtlich. In der Einsprache haben sie sich auf den Vertrauensgrundsatz berufen. Hierzu hat die Vorinstanz auf S. 5 Ziff. 5 des Einspracheentscheids Staats- und Gemeindesteuern Stellung genommen. Damit ist dem Begründungserfordernis genüge getan worden.

#### **E. 4**

Gestützt auf diese Erwägungen sind die Rechtsmittel abzuweisen. Aufgrund des Unterliegens der Pflichtigen sind ihnen die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Eine Parteientschädigung kommt bei diesem Ausgang nicht in Betracht (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 1 DB.2016.29 1 ST.2016.32

- 14 - bzw. § 152 StG i. V. m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987, VRG).

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