

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.1999.00079 vom 14. Juni 2000**

ZH Verwaltungsgericht, 2000-06-14, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.1999.00079](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.1999.00079)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.1999.00079 du 14 juin 2000

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.1999.00079 del 14 giugno 2000

## **Regeste**

Einschätzung 1995 | Eigenmietwert; Nachweis steuerbegründender Tatsachen; kollisionsrechtliche Fragen. Die Tatsachen, welche den Schluss auf Gebrauchsleihe (statt Mietvertrag) zulassen, sind für die (aus der Gebrauchsleihe) folgende Besteuerung eines Eigenmietwertes steuerbegründend und demgemäss von der Steuerbehörde nachzuweisen (E. 3 f.). Ob der Vertrag zwischen der Pflichtigen und einer von ihr beherrschten französischen AG über die Nutzung einer in Frankreich gelegenen Liegenschaft nach Schweizer Recht als Gebrauchsüberlassung zu qualifizieren ist, ist fraglich (E. 5a+b). Diese Frage ist allerdings ohnehin aufgrund des gemäss Kollisionsrecht berufenen nationalen Rechts zu beurteilen. Die Steuerrekurskommission hat in Verkennung der Tragweite von Art. 16 IPRG aber ohne diese kollisionsrechtliche Prüfung unbesehen Schweizer Recht angewendet. Sie hat deshalb in einem zweiten Rechtsgang zu prüfen, ob bezüglich der Vertragsqualifikation nicht französisches Recht angewendet werden müsste. Wenn bejahendenfalls überhaupt jemand für das französische Recht beweibelastet wäre, so wäre dies der Beschwerdegegner (E. 5c+d). Gutheissung der Beschwerde und Rückweisung an die Rekurskommission.

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Die Beschwerde betrifft das Steuerjahr 1995. Somit gelangen gemäss § 269 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) in der vorliegenden Streitsache noch die materiellrechtlichen Bestimmungen des auf 1. Januar 1999 aufgehobenen Steuergesetzes vom 8. Juli 1951 (aStG) zur Anwendung, wogegen sich das Beschwerdeverfahren nach dem neuen Recht richtet (§ 280 Abs. 3 StG e contrario).

### **E. 2**

Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 StG alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Das Verwaltungsgericht hat sich infolgedessen auf die reine Rechtskontrolle zu beschränken; dazu gehört auch die Prüfung, ob die Vorinstanzen den rechtserheblichen Sachverhalt gesetzmässig festgestellt haben. Dem Gericht ist es daher verwehrt, das von der Rekurskommission in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen der Rekursinstanz zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts erstreckt sich lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d.h. auf Ermessensüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch.

### **E. 3**

Gemäss § 19 lit. c aStG sind unter anderem Einkünfte aus Liegenschaften, wie Pacht- und Mietzinsen, steuerbar. Dazu gehören nach § 20 Abs. 1 aStG auch Naturaleinkünfte mit Einschluss der Eigennutzung von Liegenschaften (sog. Eigenmietwert; vgl. auch § 21 Abs. 1 lit. b und Abs. 2 StG; Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, § 21 N 34 ff.). Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts kommt die Vermietung einer Wohnung zu Vorzugsbedingungen an nahe Verwandte - nicht aber die unentgeltliche Überlassung zum Gebrauch durch solche Personen - keiner beim Vermieter als Naturaleinkommen steuerbaren Eigennutzung gleich, sofern keine Steuerumgehung vorliegt (BGE 115 Ia 329 ff.). Die Tatsachen, welche den Schluss auf Eigennutzung einer Liegenschaft bzw. auf Gebrauchsleihe statt eines Mietvertrags zu Sonderkonditionen unter nahen Verwandten schliessen lassen, sind somit steuerbegründender bzw. steuererhöhender Natur.

### **E. 4**

Nach § 132 StG (bzw. § 71 aStG) haben die Steuerbehörden zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für die vollständige und richtige Besteuerung massgeblichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen. Dabei gilt die - vergrößernde - Regel, dass die Steuerbehörde (genauer: die Einschätzungsbehörde) die steuerbegründenden Tatsachen nachzuweisen hat, der Steuerpflichtige dagegen jene Tatsachen, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben. Bei der Ausübung ihrer Untersuchungspflicht hat sie sich der im Steuergesetz vorgesehenen Untersuchungsmittel zu bedienen, wobei der Steuerpflichtige an der Untersuchung mitwirken muss (§§ 135 Abs. 2 und 132 Abs. 2 StG bzw. §§ 71 f. aStG; vgl. die Differenzierungen bei Richner/Frei/Kaufmann, § 132 N 142).

### **E. 5**

a) Die Rekurskommission ist im angefochtenen Entscheid unter Hinweis auf die angeführte bundesgerichtliche Rechtsprechung zum (Analogie-) Schluss gekommen, die Pflichtige habe im Steuerjahr 1995 einen Eigenmietwert zu versteuern, weil sie der SARL Liegenschaften im Sinn von Art. 305 OR unentgeltlich überlassen habe. Demgegenüber hatte die Pflichtige im Einschätzungsverfahren sinngemäss behauptet, sie habe mit der SARL zwar einen Mietvertrag abgeschlossen, jedoch wegen des schlechten Geschäftsgangs bei der letzteren noch keine Miete kassiert. So heisst es in einem Brief ihrer damaligen Steuervertreterin an den Steuerkommissär vom 7. Oktober 1997 (als Zitat einer brieflichen Äusserung der Pflichtigen gegenüber der Steuervertreterin): "Ich vermiete noch heute die Mauern ohne einen Mietzins einzukassieren" (act--). In einem Schreiben vom 3. November 1997 an den Steuerkommissär erklärte die Pflichtige (act. --): "Ich bestätige nochmals, dass ich keinen Mietzins der Firma SARL verrechne, weil diese Firma noch bis heute meine private finanzielle Unterstützung braucht. [ ... ] Mein persönlicher freiwilliger Einsatz wird bei einem ev. Verkauf belohnt." In der Beschwerdeschrift hat die Pflichtige diese Äusserung zur Verdeutlichung aufgegriffen und erklärt, sie habe damit zum Ausdruck bringen wollen, "das Entgelt für die Vermietung der Liegenschaft mit der Auflage, dass die Mieterin den Innenausbau auf eigene Rechnung vorzunehmen hat, sollte bei einem Verkauf realisiert werden." Von Unentgeltlichkeit könne damit keine Rede sein. Aktenwidrig ist deshalb jedenfalls die Feststellung der Rekurskommission (angefochtener Entscheid S. 12), die Pflichtige habe nie "je behauptet, mit der SARL einen Mietvertrag abgeschlossen zu haben". Unzutreffend ist auch die Feststellung, die Pflichtige und die SARL hätten nicht geltend, gemacht, "den Verzicht auf eine Miete mit irgendwelchen Gegenleistungen der

SARL abgegolten erhalten zu haben". b) Freilich ist schon angesichts des Fehlens jeder Angabe der Pflichtigen zur Höhe des Miet- oder Pachtzinses (als Essentiale des Mietvertrags jedenfalls nach schweizerischem Recht) mehr als fraglich ob diese Vorbringen der Pflichtigen das Vorliegen eines Mietvertrags darzutun geeignet sind. Sodann erscheint der Versuch, den - erst noch höchst ungewissen - Kapitalgewinn aus dem allfälligen Verkauf der SARL als miet- bzw. pachtvertragliche Leistung der letzteren an die Pflichtige umzudeuten, als verfehlt. Nach dem unter Erwägung Ziff. 4 hiervor Gesagten konnte und kann es jedoch ohnehin nicht Sache der Pflichtigen sein, das Vorliegen eines Mietvertrags darzutun und zu beweisen, sondern obliegt es umgekehrt der Steuerbehörde bzw. war es Sache der Rekurskommission, eine Gebrauchsleihe nachzuweisen. Dabei mag offenbleiben, ob die Schlüsse, welche die Rekurskommission aus dem (von ihr selber als fragwürdig bezeichneten) Präjudiz BGE 115 Ia 329 ff. per Analogie gezogen hat, rechtlich haltbar sind.

c) Welcher Art das Vertragsverhältnis zwischen der Pflichtigen und der SARL ist, beurteilt sich hier - nicht anders als in Zivilrechtsstreitigkeiten vor schweizerischen Gerichten um Sachverhalte mit Auslandberührung - vorab nach dem schweizerischen Kollisionsrecht. So wie der Zivilrichter bisweilen zum Entscheid über fremdrechtliche Vorfragen des öffentlichen Rechts berufen ist (vgl. Oscar Vogel, Grundriss des Zivilprozessrechts, 4. Auflage Bern 1995, § 1 N. 6), so haben die Steuer(justiz)organe mitunter zivilrechtliche Vorfragen zu beantworten (vgl. RB 1993 Nr. 28 betreffend Willensmängel bei Grundstückkauf) bzw. vorfrageweise abzuklären, nach welchem materiellen Zivilrecht eines bestimmten Staats die behaupteten steuerrechtserheblichen Rechtsbeziehungen überhaupt zu qualifizieren und allenfalls einem bestimmten Vertragstypus zuzuordnen sind. Die Nicht-anwendung oder nicht richtige Anwendung von Kollisionsrecht kommt einer Verletzung nicht nur des zu Unrecht nicht angewandten materiellen Rechts gleich, sondern ist zugleich eine Verletzung des ersteren (im Sinn von Art. 68 Abs. 1 lit. b des Bundesrechtspflegegesetzes vom 16. Dezember 1943) selber. Dass die Rekurskommission derlei rechtliche Abklärungen unterlassen und ohne weiteres materielles schweizerisches Obligationenrecht als Vertragsstatut angewendet hat, beruht, wie ihre Darlegungen in der Beschwerdeantwort vermuten lassen, auf einem Fehlverständnis der Tragweite von Art. 16 des Bundesgesetzes über das internationale Privatrecht vom 18. Dezember 1987 (IPRG). Entgegen der Auffassung der Rekurskommission auferlegt diese Vorschrift der Pflichtigen keineswegs, einschlägiges französische Recht - sollte es überhaupt anwendbar sein - nachzuweisen und gestützt auf dieses darzutun, dass ein Mietvertrag vorliege.

Ausländische Rechtssätze sind wegen des Grundsatzes der Rechtsanwendung von Amts wegen (Offizialmaxime) nur insoweit von den Parteien nachzuweisen, als das Gericht keine sichere Kenntnis davon hat (vgl. Martin Zweifel in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Basel und Frankfurt am Main 1997, Art. 46 StHG N. 19; Vogel, 10 N. 10 und 6 N. 65, 13 N. 192 a und b; BGE 119 II 94). Letzteres lässt sich gerade mit Blick auf das französische Zivilrecht wohl kaum sagen. Selbst wenn aber die Beweislast auf eine der Parteien zu überwälzen wäre, müsste es sich nach den im Steuer(justiz)verfahren geltenden Beweislastregeln (vgl. vorstehend Erwägung Ziff. 4) im vorliegenden Streitzusammenhang um den Beschwerdegegner, und nicht um die Beschwerdeführerin handeln.

d) Die Rekurskommission hat somit auf falscher rechtlicher Grundlage entschieden, die Pflichtige habe mit der SARL einen Gebrauchsleihevertrag geschlossen und daraus abgeleitet, sie habe sich im internationalen Verhältnis einen Eigenmietwert "E" anrechnen zu lassen. Vielmehr wäre in einem ersten Schritt abzuklären gewesen, nach welchem materiellen Recht die vertraglichen Beziehungen überhaupt zu beurteilen sind (vgl. Art. 117 und 119

IPRG). Solange dies nicht feststeht, fehlt es von vornherein an den rechtlichen Voraussetzungen für die Aufrechnung eines Eigenmietwerts.

#### **E. 6**

Die Rekurskommission hat sich gar nicht erst mit der vom Steuerkommissär in dessen Rekursantwort vertretenen - und in der Beschwerdebeantwortung erneut verfochtenen - These befasst, der Pflichtigen wären eventuell, nämlich für den Fall des Fehlens der Eigenmietwertbesteuerung, in Wirklichkeit weder vereinbarte noch bezahlte Darlehenszinsen der SARL als Einkommen aufzurechnen. Das Verwaltungsgericht braucht sich deshalb auch im heutigen Urteil nicht, jedenfalls nicht abschliessend, hierzu zu äussern. Bemerket sei lediglich, dass die Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung in Form von übersetzten Zinsen der Gesellschaft auf einem Darlehen des Gesellschafters (bzw. sog. verdecktem Eigenkapital der Gesellschaft; vgl. Richner/Frei/Kaufmann, § 80 N 1 ff.) hier nicht dargetan und dass eine rechtliche Grundlage für eine solche Aufrechnung auch anderweitig nicht ersichtlich ist. Selbst wenn namentlich Art. 313 OR auf den vorliegenden Sachverhalt überhaupt anwendbar wäre (vgl. Art. 117 IPRG), schüfe jedenfalls diese Vorschrift allein noch keine Grundlage für die einkommenssteuerwirksame Aufrechnung fiktiver Zinseinnahmen.

#### **E. 7**

Der Steuerkommissär hat in seiner Einschätzungsentscheid vom 4. November 1997 in Übereinstimmung mit der Steuererklärung 1995 der Pflichtigen vom 18. Dezember 1995 im Rahmen der Steuerauscheidung dem Nachbarland Frankreich liegenschaftliche Werte von Fr. 2'850'000.- und dem Kanton Zürich Wertschriften und Guthaben zum Vermögenssteuerwert per 31.12.1994 von insgesamt Fr. 126'075.- zugewiesen. In diesem letzteren Betrag ist die im Wertschriftenverzeichnis zum sog. Pro-memoria-Franken eingestellte Darlehensforderung der Pflichtigen gegenüber der SARL inbegriffen. Die Rekurskommission hat diese Einschätzung bestätigt. Deshalb erweist sich der an sie gerichtete Vorwurf der Beschwerdeführerin, sie habe im Rahmen der Repartition mit Frankreich rechtsverletzend nicht zwischen beweglichem und unbeweglichem Vermögen der Pflichtigen sowie zwischen Aktiven und Passiven unterschieden, sondern in unzulässiger Vermengung dieser Komponenten auf ein "Nettovermögen der Pflichtigen aus ihrem Engagement in Frankreich" von Fr. 2'850'000.- geschlossen, genau genommen als unzutreffend. Vorzuwerfen ist der Rekurskommission hingegen, widersprüchlich entschieden zu haben. Denn es ging nicht an, einerseits die Bewertung des Darlehens als Nonvaleur durch den Steuerkommissär im Rahmen der Steuerauscheidung als richtig zu übernehmen und andererseits zu argumentieren, die Beschwerdeführerin habe mit keinem Wort dargetan, weshalb das Darlehen wertlos sein soll, zumal sich dies insbesondere auch nicht aus dem Geschäftsabschluss 1994 der SARL herleiten lasse (angefochtener Entscheid S. 14). Es kommt hinzu, dass in der Tat jedenfalls letztere Feststellung keineswegs unbegründet ist. Die SARL war nämlich aufgrund der Bilanz und Erfolgsrechnung des Geschäftsjahrs 1994 nicht überschuldet, ja wies nicht einmal eine Unterbilanz aus. Vorab hätte die Rekurskommission aber ihre die internationale Vermögenssteuerauscheidung per 31.12.1994 und damit die Steuereinschätzung 1995 massgeblich beeinflussende These von der sachenrechtlichen "Anwachsung" der von der SARL getätigten Aufwendungen bei der Pflichtigen als Eigentümerin der fraglichen Grundstücke bzw. die Entstehung einer Bereicherungsforderung der SARL unter kollisionsrechtlichen Gesichtspunkten zu prüfen gehabt. Dies hat sie im wiederaufzunehmenden Verfahren nachzuholen. Erst wenn sich

bewahrheiten sollte, dass französisches Recht für die Beurteilung der obligationen- und/oder sachenrechtlichen Konsequenzen der baulichen Wertschöpfung auf den ausländischen Grundstücken der Pflichtigen durch ihre Gesellschaft auf Rechnung der letzteren anwendbar sein sollte, könnte sich überhaupt die Frage nach der Beweislastverteilung stellen (vgl. Erwägung Ziff. 5 c u. d. hiervor). Da angesichts der insoweit unumstrittenen Regeln der Schuldzinsenrepartition einerseits und der erheblichen Schuldzinsenlast bei der Pflichtigen im Bemessungsjahr 1994 der Beschwerdegegner ein auf der Hand liegendes Interesse an der Zuweisung möglichst hoher liegenschaftlicher Werte im Ausland hat, ist, sofern nicht ohnehin französisches Zivilrecht durch die Rekurskommission vorfrageweise von Amts wegen anzuwenden ist, der Beschwerdegegner für den Nachweis derjenigen ausländischen Rechtssätze beweibelastet, die sich in diesem Sinn auswirken. Diese Erwägungen führen zur Gutheissung der Beschwerde.

#### **E. 8**

... Demgemäss entscheidet das Verwaltungsgericht: 1. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die Sache wird zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid im Sinn der Erwägungen an die Rekurskommission I zurückgewiesen. 2. ...

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