

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00092 vom 11. Januar 2017**

ZH Verwaltungsgericht, 2017-01-11, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2016.00092](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2016.00092)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00092 du 11 janvier 2017

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00092 del 11 gennaio 2017

## **Regeste**

Staats- und Gemeindesteuern 2012 | [Besteuerung eines aus familiärer Rücksicht eingeräumten Vorzugsmietzinses an eine selbstbeherrschte Gesellschaft.] Analoge Anwendung der Rechtsprechung der Eigenmietwertbesteuerung natürlicher Personen auf selbstbeherrschte Gesellschaften. Bei Mietverträgen unter Verwandten ist dann Eigennutzung anzunehmen und die Differenz zwischen dem vereinbarten Mietzins und dem Eigenmietwert zu besteuern, wenn der vereinbarte Mietzins weniger als die Hälfte des Eigenmietwerts (Marktmiete) entspricht (E. 3.1). Die Differenz ist auch aus Gründen der Steuerumgehung zu besteuern (E. 3.2).

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können sowohl bei den Staats- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer alle Rechtsverletzungen geltend gemacht werden, nicht aber die Unangemessenheit des angefochtenen Entscheids. Überdies gilt im Beschwerdeverfahren das Novenverbot, weshalb für das Verwaltungsgericht die gleiche Aktenlage massgebend ist wie für das Steuerrekursgericht (vgl. VGr, 25. August 2010, SB.2010.00055 und SB.2010.00056, jeweils E. 1.1 und 1.2).

### **E. 3**

Die Pflichtige hat der B AG ihre Liegenschaft unbestrittenermassen zu einem Vorzugsmietzins zur Verfügung gestellt. Vorliegend ist fraglich, ob auch der Betrag zu versteuern ist, um den der steuerlich massgebende Eigenmietwert den vereinbarten Mietzins übersteigt und strittig ist, wie der steuerlich massgebende Eigenmietwert festzusetzen ist. Nicht umstritten ist dagegen der Vermögenssteuerwert der Liegenschaft.

### **E. 3.1**

Gemäss § 21 Abs. 1 lit. a und b des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) bzw. Art. 21 Abs. 1 lit. a und b des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) sind alle Erträge aus unbeweglichem Vermögen steuerbar, insbesondere Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung, Nutzniessung oder sonstiger Nutzung (lit. a) sowie der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen (lit. b).

### **E. 3.1.1**

Die Vorinstanz vertritt die Meinung, dass die vom Bundesgericht im Zusammenhang mit der Vermietung von Wohnräumen an natürliche Personen entwickelte Rechtsprechung,

wonach aus familiärer Rücksicht eingeräumte Vorzugsmietzinse (unter Umständen) der Eigenmietwertbesteuerung (lit. b) zu unterwerfen sind, auch auf den Fall der Vermietung an eine selbstbeherrschte Gesellschaft übertragen werden kann. Die Pflichtigen widersprechen der analogen Anwendung der Rechtsprechung auf selbstbeherrschte Gesellschaften zu Recht nicht, spricht doch nichts gegen eine analoge Anwendung. Sie wenden indes ein, dass es mangels Eigennutzung an einer gesetzlichen Grundlage fehle, um die Differenz zwischen dem tatsächlichen Mietzins und dem höheren Mietwert zu besteuern. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung dürfe die Differenz nur aufgerechnet werden, wenn es sich um eine Steuerumgehung im Sinn der Rechtsprechung handle (vgl. BGr, 28. Januar 2005, 2A.535/2003, E. 3 und 4, in: StE 2005 B 25.2 Nr. 7). Die Pflichtigen verkennen jedoch, dass das Bundesgericht in neueren Entscheiden teilweise von dieser Rechtsprechung abgewichen ist: Zwar trifft zu, dass bei fehlender klarer gesetzlicher Grundlage die Differenz zwischen vereinbartem Mietzins und Eigenmietwert grundsätzlich steuerlich nicht erfasst werden darf (vgl. BGr, 26. Juni 2008, 2C\_188/2007, E. 2.3). Das Bundesgericht hielt jedoch fest, dass bei Mietverträgen unter Verwandten dann Eigennutzung anzunehmen ist, wenn der vereinbarte Mietzins so bedeutend unter dem Eigenmietwert liegt, dass ein so tiefer Mietzins missbräuchlich einzig aus Gründen der Steuerersparnis gewählt wurde. Wenn der vereinbarte Mietzins weniger als die Hälfte des Eigenmietwerts ausmacht, ist zu vermuten, dass - unabhängig von einem Schenkungswillen - wegen der mehrheitlich unentgeltlichen Überlassung eine dem Eigengebrauch nahe kommende Situation vorliegt und der Mietvertrag missbräuchlich lediglich deshalb abgeschlossen wurde, um Steuern einzusparen. Wird Eigennutzung angenommen, ist die Differenz zwischen dem vereinbarten Mietzins und dem Eigenmietwert dem Eigentümer als steuerbares Einkommen aus unbeweglichem Vermögen zuzurechnen (vgl. BGr, 26. Juni 2008, 2C\_188/2007, E. 2.2; BGr, 22. Februar 2007, 2C\_12/2007, E. 3.2, mit Hinweisen; vgl. auch BGr, 28. Januar 2005, 2A. 535/2003, E. 3, in: StE 2005 B 25.2 Nr. 7).

### **E. 3.1.2**

Der Kanton Zürich wie auch der Bundesgesetzgeber haben im Gegensatz zu anderen Kantonen keine klare gesetzliche Grundlage geschaffen, die es erlauben würde, die Differenz zwischen vereinbartem Mietzins und Eigenmietwert grundsätzlich steuerlich zu erfassen ( vgl. z. B. § 23 Abs. 2 des Gesetzes vom 14. September 1992 über die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Thurgau [StG/TG], "...die unterpreisliche Vermietung an eine nahestehende Person ist dem Eigengebrauch gleichgestellt"; vgl. auch BGr, 26. Juni 2008, 2C\_188/2007, E. 2.3 ). Die Bundesgesetzgebung stimmt wortwörtlich mit der Bestimmung im StG/ZH überein. Unter dem Aspekt der vertikalen Harmonisierung hat die Auslegung des kantonalen Rechts im Sinn des Bundessteuergesetzes zu erfolgen (vgl. dazu ausführlich BGr, 26. Oktober 2004, 2A.224/2004, E. 5, BGr, 25. Januar 2007, 2P.251/2006, E. 3), weshalb die genannte Rechtsprechung auch auf die kantonalen Bestimmungen anzuwenden ist. Eine Besteuerung der Differenz mit der Einkommenssteuer kann folglich nur erfolgen, wenn der vereinbarte Mietzins weniger als die Hälfte des Eigenmietwerts ausmacht.

### **E. 3.1.3**

Die Pflichtigen sind verheiratet und leben in Gütertrennung. Jeder Ehegatte nutzt und verfügt über sein Vermögen folglich alleine (Art. 247 schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907 [ZGB]). Der Pflichtige ist Alleinaktionär der B AG. Die B AG ist seit 1997 Hauptmieterin der Stockwerkseinheit in E. 1998 erwarb sie ein Kaufrecht für diese

Stockwerkseinheit (beinhaltend 348 m<sup>2</sup> Büroräumlichkeiten im 1. Obergeschoss, 63,50 m<sup>2</sup> Archiv/Lager im 1. Untergeschoss und 8 Parkplätze). Ab dem Jahr 2000 vermietete sie Teile der Räumlichkeiten an andere Geschäfte weiter. 2003 veräusserte die B AG das Kaufrecht an die Pflichtige, welche dieses 2007 ausübte und die Stockwerkeinheit kaufte. Bis zum Eigentümerwechsel zahlte die B AG der vormaligen Eigentümerin F AG Mietzahlungen in ähnlicher Höhe wie der Fremdertrag aus den Untermietverhältnissen. Nach dem Eigentümerwechsel schloss die Pflichtige mit der B AG einen neuen Mietvertrag mit einem jährlichen Mietzins in der Höhe von Fr. ... (Einnahmen in der Steuerperiode 2012 gemäss Deklaration Fr. ...) ab. Die zwischen der B AG und den Untermietern bestehenden Verträge liefen unverändert weiter. Aus den vier eingereichten Untermietverträgen geht hervor, dass die Räumlichkeiten ausschliesslich geschäftlich genutzt werden. Wie die Vorinstanz zutreffend ausgeführt hat sind zur Bemessung des Eigenmietwerts die Bestimmungen der Weisung des Regierungsrats an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 2009 vom 12. August 2009 (Weisung 2009) analog anzuwenden. Vorliegend handelt es sich unbestrittenermassen um eine rein geschäftlich genutzte Stockwerkseinheit. Demgemäss ist entgegen der Meinung der Pflichtigen nicht Ziff. 68 Weisung 2009 (Wohnungen in Geschäftshäusern), sondern Ziff. 69 Weisung 2009 (Geschäftsräume) einschlägig. Gemäss Ziff. 69 Weisung 2009 soll der bei eigener Nutzung von Geschäftsräumen im eigenen Einfamilienhaus, Stockwerkeigentum oder Mehrfamilienhaus im Berechnungsjahr anzurechnende Mietwert dem Mietzins entsprechen, den der Pflichtige bei Vermietung von einem Dritten erhalten würde. Die B AG erhält Untermietzinseinnahmen von insgesamt jährlich Fr. ... (Fr. ... abzüglich Fr. ... Nebenkostenanteil). Es ist davon auszugehen, dass dieser Betrag jenem Betrag entspricht, den Mieter zu zahlen bereit sind. Entgegen dem Einwand der Pflichtigen ist davon kein Einschlag von 30 % in Sinn von Ziff. 63 ff. Weisung 2009 abzuziehen. Diese Bestimmungen finden bei Geschäftsräumen keine Anwendung und ohnehin sind bei einer bloss analogen Anwendung einer Bestimmung Abweichungen möglich. Somit ist von einer Marktmiete bzw. Eigenmietwert in der Höhe von Fr. ... auszugehen. Der von der Pflichtigen verlangte Mietzins der B AG von jährlich Fr. ... entspricht nur 31,8 % der eingenommenen Untermieten von jährlich Fr. ... und liegt damit weit unter der Hälfte der Marktmiete bzw. des Eigenmietwerts. Aufgrund der mehrheitlich unentgeltlichen Überlassung liegt somit eine dem Eigengebrauch nahekommende Situation vor, wo mit die Differenz zwischen dem steuerlich massgeblichen Eigenmietwert und dem vereinbarten Mietzins zu besteuern ist.

## **E. 3.2**

Die Besteuerung der Differenz zwischen vereinbartem Mietzins und steuerlich massgeblichem Eigenmietwert lässt sich auch mit dem Vorliegen einer Steuerumgehung begründen.

### **E. 3.2.1**

Eine Steuer- bzw. Abgabeumgehung liegt nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung vor, wenn (1.) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich (insolite), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, (2.) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, und (3.) das gewählte Vorgehen

tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde (vgl. BGE 138 II 239 E. 4.1; BGE 131 II 627 E. 5.2; BGr, 1. Oktober 2015, 2C\_1145/2014, E. 3.1). Grundsätzlich hat die Steuerbehörde auf die von der steuerpflichtigen Person getroffene Rechtsgestaltung abzustellen. Der steuerpflichtigen Person ist freigestellt, ihre Verhältnisse so zu gestalten, dass möglichst niedrige Steuern anfallen. Gegen eine solche Steuerplanung ist nichts einzuwenden, solange erlaubte Mittel eingesetzt werden (so schon BGE 98 Ib 314 E. 3d; BGr, 13. Februar 2013, 2C\_487/2011, E. 2.7). Im Zusammenhang mit der unterpreislichen Vermietung von Wohneigentum wird praxisgemäss eine Umgehung der für den Eigenmietwert geschuldeten Steuer angenommen, wenn der Mietzins weniger als die Hälfte des Eigenmietwerts ausmacht. Der steuerpflichtigen Person steht in einem solchen Fall der Nachweis offen, dass entgegen der bestehenden Vermutung keine Steuerumgehung vorliegt (BGr, 30. November 2016, 2C\_475/2016 und 2C\_477/2016; E. 2.2 mit weiteren Hinweisen).

### **E. 3.2.2**

Die Pflichtige nimmt nur 31,8 % der erzielbaren Marktmiete ein und verzichtet jährlich auf Fr. ... Mietzinseinnahmen. Diese Differenz zwischen dem eingenommenen Mietzins und der Marktmiete lässt vermuten, dass zur Steuerersparnis ein missbräuchlich tiefer Mietzins vereinbart wurde. Bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise kann nicht davon ausgegangen werden, dass ein unabhängiger Dritter auf 68,2 % der erzielbaren Marktmiete verzichtet hätte. Vielmehr haben die Einnahmeverzichte ihren eigentlichen Grund in der (ehelichen) Beziehung zwischen den Pflichtigen. Zweck der günstigen Mietkonditionen war gemäss den Pflichtigen denn auch, der B AG durch wirtschaftlich schwierige Zeiten zu helfen. Diese wies in den Jahresrechnungen von 2005 bis 2011 einen kumulierten handelsrechtlichen Verlust von insgesamt Fr. ... auf. Bei den Einnahmeverzichten handelt es sich folglich bei einer umfassenden Würdigung des Sachverhaltes um (fortlaufende) Sanierungszuschüsse. Aus steuerlicher Sicht wird bei Gesellschaftern nahestehenden Sanierern, welche einem Drittvergleich nicht standhalten, in Anwendung der sog. Dreieckstheorie die Sanierungsleistung gedanklich in zwei Teile gegliedert: Der Sanierer (die Pflichtige) erbringt eine Leistung an den Beteiligten (den Pflichtigen), welcher diese Leistung an die sanierungsbedürftige Gesellschaft weiterleitet. Mit anderen Worten fliesst die Sanierungsleistung nicht direkt vom Sanierer an den letztlichen Empfänger, sondern "im Dreieck" zuerst an den Anteilsinhaber, welcher die Sanierungsleistung als Kapitaleinlage in die sanierungsbedürftige Gesellschaft einbringt. Die von den Pflichtigen gewählte Rechtsgestaltung führt vorgängig zu keiner Besteuerung, handelt es sich doch zwischen den Ehegatten um eine steuerneutrale Schenkung und auf Stufe der B AG um einen gewinnsteuerneutralen unechten Sanierungsertrag (vgl. BGr, 20. Oktober 2014, 2C\_634/2012, E. 3.1; Daniela Schmucki/Andrea Nordin, Sanierung und Steuern, in: Sprecher [Hrsg.], Sanierung und Insolvenz von Unternehmen IV, Zürich 2014, S. 42 ff.). Das gewählte Vorgehen führt jedoch zu einer erheblichen (fortlaufenden) Steuerersparnis: Indem die Pflichtige die Sanierungszuschüsse nicht aus ihrem Vermögen, sondern durch Gewährung eines Vorzugsmietzinses leistet, fliessen ihr die entgangenen Einnahmen nicht als Einkommen zu. Würde sie die volle Miete einnehmen, müssten die Pflichtigen diese gemeinsam als Einkommen versteuern und die Sanierungsleistungen wären als privater Kapitalverlust nicht vom Vermögen abziehbar (Einkünfte und das Vermögen werden unabhängig vom Güterstand als einheitliches und untrennbares Steuerobjekt zusammen besteuert [vgl. § 7 Abs. 1 StG bzw. Art. 9 Abs. 1 DBG; BGr, 24. September 1998, ASA 668, 342 [343] = StE 1999 A 25 Nr. 7]).

### **E. 3.2.3**

Wie die Vorinstanz zutreffend festgehalten hat, ergibt sich aus den Abschlüssen sodann, dass die B AG die bisherige Geschäftstätigkeit mit dem Geschäftsjahr 1. Juli 2007 bis 30. Juni 2008 weitgehend aufgegeben hat. Der Erlös bestand ab diesem Geschäftsjahr fast ausschliesslich aus Einkünften aus dem Verkauf von Beteiligungen. Unverändert betrieben wurde lediglich die Vermietung der Büroflächen in E. Es ergibt sich somit das Bild einer Gesellschaft, welche 2007 ihre aktive Tätigkeit weitgehend eingestellt hat und im Folgenden nach und nach ihre Beteiligungen liquidierte. Zum Zeitpunkt des Erwerbs der Liegenschaft durch die Pflichtige verfügte die B AG über einen erheblichen Verlustvortrag. Auch in den Folgejahren erlitt sie bis 2012 nur noch Verluste. Die Mietzinseinnahmen führten folglich nie zu einer Besteuerung. Allerdings flossen die Einnahmen dem Pflichtigen aufgrund der schlechten wirtschaftlichen Situation der B AG auch nie zu. Da der durch die Zwischenschaltung der B AG nicht eingemommene Mietertrag höher als ein allfällig darauf geschuldeter Steuerbetrag ausfiel, lag bis 2012 noch keine Steuerersparnis vor. Wie die Vorinstanz weiter zutreffend ausführte, sieht die Situation ab 2012 indes anders aus: Wie sich der Jahresrechnung 2012 entnehmen lässt, steht einem Ertrag (ohne Liegenschaften) von Fr. ... ein Aufwand (ohne Abschreibungen) von Fr. ... gegenüber, sodass ein Aufwandüberschuss von Fr. ... verbleibt. Der Ertragsüberschuss aus der Liegenschaftsrechnung beträgt Fr. ..., sodass über Fr. ... in der Gesellschaft thesauriert werden können. Unter den Passiven wird ein Aktionärsdarlehen von Fr. ... aufgeführt, womit die Möglichkeit zur Steuerersparnis offensichtlich wird. 2012 hat denn auch das Aktionärsdarlehen um Fr. ... abgenommen. Die Voraussetzung der Steuerumgehung ist nach dem Gesagten erfüllt.

### **E. 3.2.4**

Die Pflichtigen bestreiten das Vorliegen einer Steuerumgehung. Das unterpreisige Überlassen einer Immobilie einer (nahestehenden) Kapitalgesellschaft sei nichts Ungewöhnliches, ansonsten jedes zinsfreie Darlehen oder ähnliches als Steuerumgehung angesehen werden müsste. Der wirtschaftliche Zweck habe darin bestanden, dass die Pflichtige mit einer Immobilieninvestition eine sichere Rendite erwirtschaften könne und der B AG in schwierigen Zeiten unter die Arme zu greifen. Mithin sei das gewählte Vorgehen damit nicht ausschliesslich mit der Steuerersparnis motiviert gewesen. Eine Steuerumgehung liege daher nicht vor. Ihre Argumente überzeugen nicht: Die Pflichtigen verkennen, dass nicht die Unterstützung einer (nahestehenden) Kapitalgesellschaft zur Annahme einer Steuerumgehung führt, sondern sich die von ihnen gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich und wirtschaftlich unangemessen erweist. Die Pflichtige hat in eine seit Jahren sanierungsbedürftige und inaktive Gesellschaft investiert (vgl. E. 3.2.3 vorn). Es ist wirtschaftlich gesehen kein vernünftiger Sinn in der finanziellen Unterstützung der B AG erkennbar, abgesehen von den genannten Steuerersparnissen. Es ist auch aus anderen Gründen nicht davon auszugehen, dass es der Pflichtigen mit der Vorzugsmietzinsgewährung um die Sanierung der B AG ging: Die Pflichtige hat mit der B AG einen unbefristeten Mietvertrag (Kündigungsfrist gemäss Mietvertrag sechs Monate) abgeschlossen, der keine Bestimmungen bezüglich der Gewährung des Vorzugsmietzins enthält. Die günstigen Konditionen laufen somit unabhängig davon, ob sich die B AG in einem sanierungsbedürftigen Zustand befindet, bis zu einer ordentlichen Kündigung des Mietvertrags weiter. Damit besteht kein direkter Zusammenhang zwischen der Sanierungsbedürftigkeit der B AG und der Gewährung des Vorzugsmietzins. Das

gewählte Vorgehen erscheint damit ungewöhnlich und der Verzicht auf rund 68,2 % der erzielbaren Marktmiete erweist sich wie bereits festgehalten als wirtschaftlich unangemessen. Abgesehen von den offensichtlichen erheblichen Steuersparnismöglichkeiten ist kein Grund dafür ersichtlich, weshalb die Pflichtige von der B AG nicht die Marktmiete verlangt. Die Pflichtigen konnten damit die Vermutung, dass der Mietzins zur Steuerersparnis missbräuchlich tiefer als die Marktmiete vereinbart worden ist, nicht entkräften. Somit ist die Differenz zwischen dem steuerlich massgeblichen Eigenmietwert und dem vereinbarten Mietzins auch aufgrund einer Steuerumgehung zu besteuern. Dies führt zur Abweisung der Beschwerden.

#### **E. 4**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführenden aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Eine Parteientschädigung steht diesen aufgrund ihres Unterliegens nicht zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

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