



## Vorzugsmiete an nahestehende Person

StG 22 V

DBG 21 I

### 1. KANTONSSTEUER

Nach StG 22 V ist der Eigenmietwert auch dann steuerbar, wenn ein Grundstück zu einem erheblich vom Marktmietwert abweichenden Mietzins an eine nahestehende Person vermietet oder verpachtet wird. Der Gesetzgeber wollte damit einer allfälligen Steuerumgehung entgegenreten, die ohne eine solche Bestimmung vielfach schwer nachzuweisen ist. Um zu verhindern, dass vertragliche Konstruktionen zu einer Verkürzung des Steuersubstrates führen, wurde StG 22 V geschaffen. Eine Lücke wurde gesetzgeberisch geschlossen. Von einer erheblichen Abweichung wird bei einer Differenz von 20% oder mehr zwischen dem erzielten Mietertrag und dem Eigenmietwert gemäss amtlicher Bewertung gesprochen (vgl. VGU 22 44; Grossratsprotokoll vom März 1999, 4 | 98/99, S. 537); eine Besteuerung des Eigenmietwerts erfolgt auch dann, wenn die Vermietung unentgeltlich erfolgt.

Ausgehend vom Wortlaut von StG 22 V ist festzuhalten, dass sich diese Bestimmung nicht auf nahestehende **natürliche Personen** beschränkt, sondern allgemein von nahestehenden Personen spricht. Als nahestehend kommen nicht nur nahe Verwandte in Betracht, sondern auch andere Personen, zu denen wirtschaftliche oder persönliche Verbindungen bestehen, die nach den gesamten Umständen den eigentlichen Grund für die nicht marktübliche Mietzinsvereinbarung darstellen (vgl. VGU A 99 38-41). Aber auch mit Blick auf Sinn und Zweck von StG 22 V (Steuerumgehung) können auch **juristische Personen** unter diese Bestimmung fallen. Das ist beispielsweise dann der Fall, wenn der Eigentümer und Vermieter der fraglichen Liegenschaft gleichzeitig auch Alleinaktionär der mietenden Aktiengesellschaft ist. In diesem Fall liegt der Schluss nahe, dass der vom Marktmietwert erheblich abweichende Mietzins einzig auf die wirtschaftliche Identität zwischen Vermieter (Aktionär) und Mieterin (AG) zurückzuführen ist (vgl. VGU A 19 39 E. 5.3).

Für den Fall, dass die Bestimmung von StG 22 V zur Anwendung gelangt, kann sich der Eigentümer nicht auf StG 22 III berufen und die **Eigenmietwertreduktion** in der Höhe von 30% geltend machen. Diese kommt nur für die am Wohnsitz dauernd selbst bewohnte Liegenschaft zum Tragen. Bei einer Vermietung fehlt es offensichtlich an dieser Voraussetzung (vgl. BGer 26.6.2008, in: StE 2008 B 25.2 Nr. 10, 2C\_188/2007; VGU A 22 44).

### 2. DIREKTE BUNDESSTEUER

Liegt der aufgrund eines Mietvertrages vereinbarte Mietzins unter dem Eigenmietwert und hat der Eigentümer kein Mitbenutzungsrecht an der fraglichen Liegenschaft, so fehlt es bei der direkten Bundessteuer nach Ansicht des Bundesgerichts an einer gesetzli-

chen Grundlage, um die Differenz zwischen dem tatsächlich vereinnahmten Mietzins und dem höheren Mietwert dem Eigentümer steuerlich als Einkommen zuzurechnen (BGE 115 Ia 332; BGer 28.1.2005, in: ASA 76, S. 209). 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 (BGE 146 II 97 E. 2.3.2).

Die Steuerbehörden haben damit grundsätzlich auf die von den Steuerpflichtigen geschlossenen Verträge abzustellen. Entgeltliche Fremdnutzung lässt damit an sich keinen Raum für die Besteuerung des Eigenmietwerts 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). 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 **Gebrauchsleihe** (Art. 305 OR), weil hier kurzfristig eine Vertragsauflösung möglich ist (BGE 146 II 97 E. 2.4.2). Im Falle der Gebrauchsleihe hat der Eigentümer auch beim Bund den objektiven Mietwert der Liegenschaft als Einkommen zu versteuern (BGer 22.12.1978, in: ASA 48, 480 f.). Vorbehalten bleibt sodann die **Steuerungumgehung**. Eine solche wird nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung angenommen, wenn

- eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, wenn zudem
- anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, und wenn
- das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von der Steuerbehörde hingenommen würde (BGE 142 II 399 E. 4.2).

Macht der Mietzins **weniger als die Hälfte des Eigenmietwerts** aus, ist nach Ansicht des Bundesgerichtes – jedenfalls bei verwandtschaftlichen Verhältnissen – zu vermuten, dass wegen der mehrheitlich unentgeltlichen Überlassung eine dem Eigengebrauch nahe kommende Situation vorliegt und der Mietvertrag missbräuchlich lediglich deshalb abgeschlossen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären. Dem Pflichtigen bleibt in einem solchen Fall allerdings der Nachweis offen, dass trotz der bestehenden Vermutung eine Steuerumgehung ausgeschlossen ist (BGer 28.1.2005, in: ASA 76, S. 204).

In einem Urteil vom 22. Februar 2007 (publ. in: StE 2008 B 25.2 Nr. 9) gelangte das Bundesgericht zum Schluss, dass eine Steuerumgehung auch dann vorliege, wenn sich der Mietzins auf **rund 51% des Marktmietwerts** der fraglichen Eigentumswohnung beläuft (Vermietung der Wohnung an die Eltern). Zu beachten ist gemäss Bundesgericht überdies, dass der kantonale Eigenmietwert (70%) sich als Vergleichsbasis nicht eignet, weil er wesentlich unter dem Marktmietwert liegt. Massgebend ist ein dem ungefähren Marktmietwert entsprechender Eigenmietwert.

Im Fall der unterpreislichen Vermietung einer Geschäftsliegenschaft an eine vom Ehemann der Liegenschaftseigentümerin gehaltenen Aktiengesellschaft nahm das Bundes-

gericht jedoch keinen Bezug auf die soeben erwähnte – zu verwandtschaftlichen Verhältnissen – ergangene Rechtsprechung. Das Bundesgericht hielt sinngemäss fest, dass für die Aufrechnung des Eigenmietwerts bei der Eigentümerin bei einer bloss unterpreislichen Vermietung an die Gesellschaft kein Raum bestünde (BGE 146 II 97 E. 26.4). Dies bedeutet in Bezug auf die direkte Bundessteuer, dass allein aufgrund der Tatsache, wonach bei einer Vermietung einer Liegenschaft an eine nahestehende Gesellschaft der erzielte Mietzins weniger als die Hälfte des Eigenmietwerts beträgt, nicht bereits auf das Vorliegen einer Steuerumgehung geschlossen werden kann. Vielmehr ist in einem solchen Fall der Tatbestand der Steuerumgehung anhand der konkreten Umstände nachzuweisen.