

3. Steuerrecht

Art. 21 Abs. 1 DBG; § 209 Abs. 1 StG – Wenn die Eigentümerin einer Wohnung mit ihrem Sohn aus Gründen der Steuerersparnis einen Mietvertrag abschliesst, dessen Einhaltung nicht nachgewiesen werden kann, so liegt trotzdem ein steuerbarer Eigenmietwert vor.

Aus dem Sachverhalt:

Am 6. Januar 2006 eröffnete die Steuerverwaltung des Kantons Zug A.B. die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer 2004 und setzte den steuerbaren Mietwert der Wohnung in S. auf Fr. 41'500.– fest. Das in der Schweiz steuerbare Einkommen wurde dabei auf Fr. 32'300.– bei der direkten Bundessteuer und Fr. 30'500.– bei der Kantons- und Gemeindesteuer festgesetzt. Gegen diese Veranlagung liess A.B. Einsprache einreichen, die jedoch von der Rechtsmittelkommission der Steuerverwaltung abgewiesen wurde. Gegen diese Einspracheentscheid liess A.B. am 10. Oktober 2006 Rekurs einreichen und beantragen, das steuerbare Einkommen sei bei den Kantons- und Gemeindesteuern auf Fr. 18'600.– und bei der direkten Bundessteuer auf Fr. 19'700.– festzusetzen. Zur Begründung wird in materieller Hinsicht ausgeführt, die Rechtsmittelkommission behaupte zu Unrecht, dass die Steuerpflichtige trotz der Weitervermietung an ihren Sohn weiterhin die Nutzungsmöglichkeit an ihrer Wohnung in S. behalte. Gemäss Mietvertrag habe der Sohn die alleinige Nutzungsmöglichkeit der Wohnung. Auch wenn die Vermieterin die Mutter des Mieters sei, könne nicht automatisch angenommen werden, dass sie weiterhin ein Mitbenutzungsrecht habe.

Aus den Erwägungen:

...

3. a) Gemäss § 20 Abs. 1 StG und Art. 21 Abs. 1 DBG sind alle Erträge aus unbeweglichem Vermögen steuerbar, insbesondere alle Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung, Nutzniessung oder sonstiger Nutzung (lit. a). Ebenfalls steuerbar ist der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen (lit. b). Steuerobjekt ist bei der Besteuerung des Eigenmietwerts das sich zur Verfügung gehaltene Grundstück oder Teile davon. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Eigengebrauch dauernd vorliegt. Massgebend ist das sich zur Verfügung halten der Nutzungsmöglichkeit. Damit ist der Nutzungsberichtigte auch dann einkommenssteuerpflichtig, wenn er sich eine Ferienwohnung oder ein Ferienhaus zur Verfügung hält. Dass er diese Nutzungsmöglichkeit

nicht dauernd ausschöpft, spielt keine Rolle (Zwahlen, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 21 N 23).

b) Einen speziellen Problemkreis bildet der sog. Vorzugsmietzins. Damit ist ein Sachverhalt gemeint, wonach zwar ein obligatorisches Vertragsverhältnis vorliegt, der Leistungsaustausch unter den Parteien aber einem Drittvergleich nicht stand hält, weil zwischen den Vertragsparteien spezielle Verhältnisse vorliegen. Diese können in einem Verwandtschafts- oder Arbeitsverhältnis liegen. Das Bundesgericht hat entschieden, dass bei einem Verwandtenverhältnis die Aufrechnung zwischen dem tieferen effektiv bezahlten Mietzins und dem höheren Marktzins nur dann erfolgen darf, wenn eine Steuerumgehung vorliege oder andere Gegenleistungen des Mieters nachgewiesen seien (Zwahlen, a.a.O., Art. 21 N 9).

c) Am 5. Dezember 2003 schloss die Rekurrentin mit ihrem Sohn, K.B. über die Wohnung in S. einen Mietvertrag auf unbestimmte Zeit mit Mietbeginn ab dem 1. Januar 2004. Vereinbart wurde ein Mietzins von Fr. 2'000.- monatlich inklusive Nebenkosten, zahlbar vierteljährlich. Mit Schreiben vom 6. Dezember 2005 gelangte die Steuerverwaltung an den Vertreter der Rekurrentin und ersuchte um Zustellung von Belegen für die Mietzinseinnahmen und um Beantwortung der Fragen, wo K.B. angemeldet sei und wie häufig sich die Rekurrentin pro Jahr in Walchwil aufhalte. Mit Schreiben vom 20. Dezember 2005 liess die Rekurrentin durch ihren Vertreter mitteilen, die Mietzinzzahlungen seien entweder in bar erfolgt oder ihrem Sohn von ihr geschenkt worden. Seinen Wohnsitz habe der Mieter unverändert in Deutschland. Er halte sich in der Schweiz lediglich ferienhalber auf, wobei sich dies auf ein paar Wochen im Jahr belaufe. In der Einsprache wird ausgeführt, die Steuerpflichtige habe die Liegenschaft an ihren Sohn fremdvermietet. Sie habe sich zu diesem Schritt entschlossen, weil sie wegen ihres Alters (73 Jahre alt) nur noch sehr wenig reise und die Liegenschaft in S. nur noch sehr selten (2 – 3 Wochen pro Jahr) benutze. Für den Rest des Jahres falle die Nutzungsmöglichkeit dem Sohn zu. Dass dieser die Nutzungsmöglichkeit nicht dauernd ausschöpfe, spiele für die Beurteilung keine Rolle. Im Rekurs wird festgehalten, dass nur der Sohn der Rekurrentin frei über die Wohnung verfügen könne. Wenn die Rekurrentin die Wohnung benützen wolle, so müsse sie ihren Sohn zuerst fragen.

d) Aufgrund dieser Fakten kommt das Gericht zu folgender Beurteilung: Unbestrittenermassen liegt ein von den Vertragsparteien unterzeichneter Mietvertrag vom 5. Dezember 2004 mit Mietbeginn ab dem 1. Januar 2004 vor. Dies allein genügt jedoch für das Vorliegen eines Mietverhältnisses im Sinne von Art. 253 ff. OR nicht. Es ist zwar ein monatlicher Mietzins von Fr. 2'000.- vorgesehen, dass dieser jedoch bezahlt worden wäre, konnte durch Quittungen nicht nachgewiesen werden. Vielmehr liess die Rekurrentin bestätigen, dass der Mietzins in bar bezahlt und von ihr teilweise ihrem Sohn geschenkt würde. Sie benützt das «Mietobjekt» nach wie vor zu Feri-

enzwecken, auch wenn ihr aus Altersgründen nicht mehr häufige Aufenthalte in Walchwil möglich sind. Die Steuerverwaltung hat unter diesen Umständen das Verhalten der Rekurrentin mit guten Gründen als Steuerumgehung qualifiziert. Die Rekurrentin kann die Liegenschaft in S. – nach Absprache mit ihrem Sohn – jederzeit und uneingeschränkt nutzen. Der Sohn benützt die Liegenschaft ebenfalls nur zu Ferienzwecken und hat seinen Wohnsitz in Deutschland. Es kann nicht einmal nachgewiesen werden, dass er für seine Aufenthalte an seine Mutter eine Entschädigung entrichtet. Es muss mit hoher Wahrscheinlichkeit angenommen werden, dass die vorliegende Rechtsgestaltung mit einem Mietvertrag und einem Mietzins, dessen Bezahlung weder bewiesen noch glaubhaft gemacht werden konnte, nur gewählt wurde, um Steuern zu sparen. Die Bezahlung eines Mietzinses und der alleinige und uneingeschränkte Gebrauch des Mietobjektes durch den Mieter sind die «Essentialia» eines Mietvertrages, die hier nicht vorliegen bzw. nicht nachgewiesen werden konnten. Dieses Vorgehen hätte zu einer deutlichen Steuerersparnis geführt, so dass die Voraussetzungen für die Annahme einer Steuerumgehung erfüllt sind (vgl. BGE 98 Ib 323). Damit erweist sich der vorliegende Rekurs als unbegründet und muss abgewiesen werden. Der Rekurrentin ist zu Recht ein Eigenmietwert aufgerechnet worden, der betragsmässig in der Höhe nie beanstandet wurde.

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 28. November 2006

A 2006 / 24

Art. 18 DBG – Liegenschaftshandel – Einkommen als selbständiger Erwerbstätigkeit oder Verwaltung von Privatvermögen – Abgrenzungskriterien.

Aus dem Sachverhalt:

Am 18. August eröffnete die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer Zug X. und Y. die Veranlagung für eine Übergangssteuer 2000. Dabei setzte sie das steuerbare Einkommen aus gewerbsmässigem Liegenschaftshandel mit Fr. 400'000.– fest. Gegen diese Veranlagung liessen X. und Y. am 15. September 2005 Einsprache einreichen und beantragen, die Veranlagung sei aufzuheben und der Betrag von Fr. 400'000.– sei als privater Kapitalgewinn zu qualifizieren. Mit Entscheid vom 28. März wies die Rechtsmittelkommission der Kantonalen Steuerverwaltung die Einsprache ab. Gegen diesen Einspracheentscheid reichten X. und Y. am 21. April 2006 Beschwerde ein und beantragten, der Einspracheentscheid sei aufzuheben und der Gewinn aus der Veräusserung der fraglichen Grundstücke sei als privater Kapitalgewinn im Sinne von Art. 16 Abs. 3 DBG zu qualifizieren. Mit Vernehmlassung vom 22. Juni 2006 beantragt die Rechtsmittelkommission der Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses.