

I. Kantonale Steuern

A. Steuergesetz (StG) vom 15. Dezember 1998

58 Steuerumgehung; Vorzugsmiete (§ 30 Abs. 1 StG).

- **Beträgt der Mietzins weniger als die Hälfte des Eigenmietwertes einer Liegenschaft, besteht die (widerlegbare) Vermutung, dass der Mietvertrag missbräuchlich zwecks Steuereinsparung abgeschlossen wurde.**

11. Oktober 2006 in Sachen S. + E.Z., 3-RV.2005.50388/K 0206

Aus den Erwägungen

2. Der Rekurrent ist Eigentümer der Liegenschaft B.-strasse 8 in M. Der Eigenmietwert dieser Liegenschaft beträgt Fr. 13'597.-- pro Jahr. Der Rekurrent hat diese Liegenschaft seinem Sohn und dessen Ehefrau im Jahr 2003 für Fr. 4'560.-- vermietet. Dabei ist unbestritten, dass die Rekurrenten von ihrem Sohn und dessen Ehefrau keinerlei andere Gegenleistungen erhalten haben. Die Vorinstanz hat die Differenz von Fr. 9'037.-- unter Hinweis auf den BGE vom 28. Januar 2005 (= StE 2005 B 25.2 Nr. 7) zum Einkommen aufgerechnet.

Die Vertreterin der Rekurrenten beantragt, es sei auf die Aufrechnung zu verzichten.

3.

3.1. Gemäss § 30 Abs. 1 lit. a StG sind alle Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung, Nutzniessung oder sonstiger Nutzung als Erträge aus unbeweglichem Vermögen zu versteuern. Steuerbar ist auch der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die der steuerpflichtigen Person auf Grund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen (§ 30 Abs. 1 lit. b StG). Streitig ist vorliegend, ob die im Jahr 2003 effektiv bezahlten Mietzinsen von Fr. 4'560.-- oder der Eigenmietwert von Fr. 13'597.-- zu versteuern sind.

3.2. Massgebend für die Besteuerung sind bei vermieteten Liegenschaften oder Wohnungen grundsätzlich die effektiv eingenommenen Mietzinsen, d.h. die Steuerbehörden haben grundsätzlich auf die von den Steuerpflichtigen geschlossenen Verträge abzustellen. Dies gilt, vorbehältlich einer anderslautenden ausdrücklichen Gesetzesgrundlage, selbst dann, wenn die Vermietung an einen nahen Verwandten zu Vorzugskonditionen erfolgt. Die Steuerbehörden dürfen jedoch von den geschlossenen Verträgen abweichen, wenn die Steuerpflichtigen nur um der Steuerersparnis willen ein ungewöhnliches Vorgehen gewählt haben, d.h. wenn eine Steuerumgehung vorliegt. Eine solche wird angenommen, wenn:

- eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich (insolite), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint,
- anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, und
- das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von der Steuerbehörde hingenommen würde.

Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalles zu prüfen (StE 2005 B 25.2 Nr. 7). Sind die Voraussetzungen erfüllt, so ist der Besteuerung die Ordnung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, dem vom Steuerpflichtigen erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu entsprechen. Die Steuerbehörden tragen die Behauptungs- und die Beweislast für das Vorliegen sämtlicher objektiver und subjektiver Voraussetzungen der Steuerumgehung (VGE vom 18. Juni 2002 in Sachen KStA/O. + D.S.).

Im folgenden ist zu prüfen, ob eine Steuerumgehung vorliegt.

3.3.

Das Bundesgericht hat dazu folgendes ausgeführt (StE 2005 B 25.2 Nr. 7):

„Eine Rechtsgestaltung erscheint als ungewöhnlich und den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen, wenn bei der Vermietung von Liegenschaften an Verwandte der vereinbarte Mietzins bloss gering ist oder gar symbolischen Charakter aufweist. Demgegenüber sind Abweichungen im Bereich von Schätzungsdifferenzen (5 - 10 %) nicht bedeutend. Vergrössert sich jedoch der Differenzbetrag und verringert sich der Mietzins gegenüber dem Eigenmietwert weiter, wird in den Kantonen regelmässig bei einer Differenz von 20 % (z.B. FR, SO) oder 25 % (z.B. ZH, SG) eine gemischte Schenkung angenommen.

Bestehen keine weiteren Vereinbarungen oder Kombinationen von Verträgen, erscheint im vorliegenden Zusammenhang ein Mietvertrag erst dann als ungewöhnlich und den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen, wenn der vereinbarte Mietzins nicht nur beim Grenzwert für eine gemischte Schenkung liegt, sondern diesen klar unterschreitet. Macht der Mietzins weniger als die Hälfte des Eigenmietwerts aus, ist daher 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, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären. Dem Steuerpflichtigen bleibt in einem solchen Fall allerdings der Nachweis offen, dass trotz der bestehenden Vermutung eine Steuerumgehung ausgeschlossen ist.“

Dieser Entscheid ist zwar, wie die Vertreterin der Rekurrenten zu Recht erwähnt, zur direkten Bundessteuer ergangen, kann jedoch ohne weiteres auf die Kantons- und Gemeindesteuern übertragen werden, weil die massgebenden gesetzlichen Bestimmungen inhaltlich vergleichbar sind. Da der Bundesgerichtsentscheid neuer ist als der von der Vertreterin der Rekurrenten zitierte VGE vom 18. Juni 2002 in Sachen KStA/O. + D.S. und der diesem zugrunde liegende RGE vom 17. August 2000, ist für die Beurteilung des vorliegenden Falles (nur) die bundesgerichtliche Rechtsprechung massgebend. Die Rekurrenten können aus der durch den erwähnten Bundesgerichtsentscheid überholten „aargauischen Praxis“ nichts für sich ableiten.

Weil die vom Sohn des Rekurrenten bezahlte Miete von Fr. 4'560.-- lediglich 1/3 des Eigenmietwertes von Fr. 13'597.-- beträgt, ist gemäss der dargelegten bundesgerichtlichen Rechtsprechung eine Steuerumgehung zu vermuten. Der von den Rekurrenten dagegen vorgebrachte Einwand, ihr Sohn sei auf eine finanzielle Unterstützung angewiesen, weil er seit einem schweren Autounfall körperlich behindert sei und seine Einkünfte daher weit unter dem betriebsrechtlichen Existenzminimum liegen, vermag an dieser Beurteilung nichts zu ändern. Gemäss den Ausführungen der Vorinstanz hat nämlich der Rekurrent die fragliche Wohnung seinem Sohn in der Vorperiode unentgeltlich zur Verfügung gestellt, was dazu führte, dass der Rekurrent den Eigenmietwert versteuern musste. Um das zu vermeiden, wurde ihm empfohlen, von seinem Sohn und dessen Ehefrau „für 2003 ca. 1/3 des Mietwertes der Liegenschaft als Miete einzufordern und als Einnahme 2003 zu deklarieren“. Dabei seien allerdings die Grenzen zur Steuerumgehung zu beachten“. Diese Ausführungen zeigen mit aller Klarheit, dass der Grund für die zwischen dem Rekurrenten und seinem Sohn vereinbarte Mietzinszahlung ausschliesslich darin bestand, Steuern zu sparen. Um das zu erreichen, nahm der Rekurrent sogar in Kauf, dass sein Sohn von ihm finanziell weniger unterstützt wurde, weil er im Gegensatz zum Vorjahr eine Miete bezahlen musste.

Das Steuerrekursgericht kommt daher zum Schluss, dass die Einwendungen des Rekurrenten die Vermutung des Vorliegens einer Steuerumgehung nicht widerlegen, sondern geradezu bekräftigen. Die Vorinstanz hat unter den vorliegenden Umständen somit zu Recht eine Aufrechnung im Umfang der Differenz zwischen dem Eigenmietwert und dem bezahlten Mietzins vorgenommen.

59 Abzüge vom Roheinkommen; Gewinnungskosten des unselbstständig Erwerbenden; Fahrtkosten (§ 35 Abs. 1 lit. a StG).

- Zur Berechnung der abzugsfähigen Kosten für den Arbeitsweg wird auf das Programm „TwixRoute“ abgestellt.
- Die Fahrtzeit und die Distanz für die Fahrt mit dem Auto werden von „Tür zu Tür“ berechnet.