



Fall-Nr.: I/1-2009/103
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 02.08.2019
Entscheiddatum: 20.05.2010

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 20.05.2010

Art. 34 Abs. 2 Satz 2 StG (sGS 811.1). Interkantonale Ausscheidung: Wohnort in Zürich und Eigentumswohnung in St. Gallen; Aufrechnung der Differenz zwischen Mietzinseinkünften und Mietwert (Verwaltungsrekurskommission, 20. Mai 2010, I/1-2009/103).

Präsident Nicolaus Voigt, Mitglieder Fritz Buchschacher und Markus Frei;
Gerichtsschreiber Thomas Scherrer

X, Rekurrent,

gegen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen, Vorinstanz,

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2007)

Sachverhalt:

A.- X ist Rentner und wohnt in seiner eigenen Wohnung in B. im Kanton Zürich. Er besitzt zudem Wohneigentum in W. und in H. im Kanton Zürich sowie in L. im Kanton Wallis und in U. im Kanton St. Gallen. Die 5 ½-Zimmer-Wohnung mit 2 Tiefgaragenplätzen in U. wurde am 9. März 2006 amtlich mit einem Verkehrswert von Fr. 527'000.-- und einem Mietwert von Fr. 30'725.-- geschätzt.



St.Galler Gerichte

B.- Für die Veranlagung der Staats- und Gemeindesteuern 2007 reichte X im Kanton St. Gallen eine Kopie der zürcherischen Steuererklärung ein. Darin deklarierte er unter anderem Einkünfte aus der Vermietung der Liegenschaft in U. von Fr. 20'680.--. Die st. gallische Veranlagungsbehörde rechnete die Differenz zum amtlich geschätzten Mietwert von Fr. 30'725.-- auf, nahm die Steuerauscheidungen mit den Kantonen Zürich und Wallis vor und setzte das steuerbare Einkommen auf Fr. 8'600.-- zum Satz von Fr. 100'700.-- und das steuerbare Vermögen auf Fr. 87'000.-- zum Satz von Fr. 395'000.-- fest. Die gegen diese Veranlagung erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 5. Mai 2009 ab.

C.- Gegen diesen Einsprache-Entscheid erhob X mit Eingabe vom 4. Juni 2009 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, entsprechend dem Einschätzungsentscheid des Kantons Zürich und der Bandbreite gemäss Bundesgerichtspraxis seien auch im Kanton St. Gallen lediglich die tatsächlichen Erträge aus der vermieteten Liegenschaft zu besteuern.

Die Vorinstanz beantragte mit Vernehmlassung vom 17. Juli 2009 die Abweisung des Rekurses.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten zur Begründung ihrer Anträge wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekuserhebung ist gegeben. Der Rekurs vom 4. Juni 2009 ist rechtzeitig eingereicht worden. Er erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs ist einzutreten.

2.- Zwischen den Verfahrensbeteiligten ist zu Recht unbestritten, dass der im Kanton Zürich aufgrund seines Wohnsitzes unbeschränkt steuerpflichtige Rekurrent als Grundeigentümer aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit gemäss Art. 14 Abs. 1 lit. b



St.Galler Gerichte

StG im Kanton St. Gallen steuerpflichtig ist und sich die Steuerpflicht nach Art. 15 Abs. 2 StG auf die mit dem im Kanton St. Gallen gelegenen Grundeigentum verbundenen Teile des Einkommens und Vermögens beschränkt. Im Rekurs ist jedoch umstritten, ob im Kanton St. Gallen der tatsächliche Mietertrag oder der geschätzte Mietwert der Liegenschaft in U. zu besteuern ist.

a) Der Rekurrent macht geltend, bei einer Vermietung einer Liegenschaft an eine nahe stehende Person dürfe lediglich dann der volle Eigenmietwert besteuert werden, wenn der tatsächliche Mietzins weniger als die Hälfte des geschätzten Mietwerts betrage. Der tatsächlich eingenommene Mietzins bewege sich innerhalb der Bandbreite der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, nach der Bruttorenditen zulässig seien, die nicht mehr als 2% über dem derzeit aktuellen Referenzzins von 3,5% lägen.

b) Nach Art. 34 Abs. 1 StG sind als Erträge aus unbeweglichem Vermögen insbesondere alle Einkünfte aus Vermietung (lit. a) und der Mietwert von Grundstücken, soweit sie dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen (lit. b), steuerbar. Der Mietwert nach lit. b ist auch dann voll steuerbar, wenn das Grundstück zu einem tieferen Mietzins an eine nahe stehende Person vermietet wird (Abs. 2 Satz 2). Wer als nahe stehend gilt, wird im Gesetz nicht näher umschrieben. Aus den Materialien ergibt sich, dass mit der Bestimmung eine rechtsgleiche Besteuerung auch im Fall einer Vorzugsmiete, die namentlich unter Verwandten vorkommt, durchgesetzt werden soll (vgl. Botschaft, in: ABI 1997 S. 1013). In der vorberatenden Kommission führte der Leiter des kantonalen Steueramtes auf die Frage, ob mit nahe stehenden Personen nur Verwandte gemeint seien, oder ob auch andere Personen darunter fielen, aus, es seien die "normalen Erfahrungen des täglichen Lebens massgebend". Es müsse davon ausgegangen werden, dass ein Gut nicht zum halben Preis verkauft werde, wenn der Empfänger nicht nahe stehend sei. In diesem Sinne könne gesagt werden, dass es sich nicht um Verwandte handeln müsse (vgl. Protokoll der Grossrätlichen Kommission S. 87 f.). Mit der Bestimmung soll die Umgehung der Besteuerung des Eigenmietwerts durch missbräuchliche Mietvereinbarungen vermieden werden (vgl. Protokoll der Grossrätlichen Kommission S. 88 f.). Sie geht insoweit über die bundesrechtlichen Vorgaben in Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, abgekürzt: StHG) und die Rechtsprechung zum Recht der



direkten Bundessteuer hinaus, als eine Umgehung und Aufrechnung der Differenz nicht – mangels ausdrücklicher Regelung – erst dann angenommen werden darf, wenn der tatsächlich vereinnahmte Mietzins weniger als rund die Hälfte des Eigenmietwerts (Marktmietwert) ausmacht (vgl. Richner/Frei/ Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 73 zu Art. 21 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, abgekürzt: DBG, mit Hinweisen).

c) aa) Beim Grundstück Nr. 0000, Grundbuchkreis J., handelt es sich um eine 5 ½-Zimmer-Wohnung im Stockwerkeigentum. Der Rekurrent ist zudem als Miteigentümer der Tiefgarage Grundstück Nr. 0000 an 2 Einstellplätzen (Miteigentumsanteile Nrn. 0000 und 0000) berechtigt. Gemäss Mietvertrag vom 29. August 2005 waren die Wohnung und beide Garagenplätze an "F. R.-B. mit Fam." für einen monatlichen Mietzins von Fr. 1'700.-- vermietet. Ob es sich beim Mieter um den Sohn oder den Schwiegersohn des Rekurrenten handelt, geht aus den Akten nicht schlüssig hervor. Der Auffassung der Vorinstanz im angefochtenen Entscheid und in der Vernehmlassung, es handle sich um den Sohn, widersprach der Rekurrent nicht. Jedenfalls ist davon auszugehen, dass die Mieter dem Rekurrenten im Sinn von Art. 34 Abs. 2 Satz 2 StG nahe stehen.

Darauf, dass der Mieter und dessen Familie dem Rekurrenten nahe stehen, deutet auch das Ausmass der Unterschreitung der amtlich auf monatlich rund Fr. 2'560.-- geschätzten Marktmiete hin. Sodann fiel mit dem Mietvertrag vom 14. November 2005, mit welchem der Rekurrent einen Garagenplatz an eine Drittperson vermietete, ein Mietgegenstand weg, ohne dass der im Vertrag vom 29. August 2005 vereinbarte Mietzins angepasst worden wäre. Diese Änderung stellte nicht nur eine formgebundene (vgl. Art. 266I Abs. 2 in Verbindung mit Art. 253a Abs. 1 des Schweizerischen Obligationenrechts, SR 220, abgekürzt: OR; P. Higi, in: Zürcher Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, Band V/2b, 1. Lieferung, Zürich 1994, N 51 und 59 zu Art. 253a-253b OR) teilweise Kündigung, sondern auch eine Erhöhung des Mietzinses, die als einseitige Vertragsänderung durch den Vermieter im Sinn von Art. 269d OR mitteilungs- und begründungspflichtig war, dar. Dafür, dass bei dieser Vertragsänderung den gesetzlichen Formvorschriften Rechnung getragen wurde, bestehen keine Anhaltspunkte. Auch diese Umstände deuten darauf hin, dass der Mieter und dessen Familie dem Rekurrenten nahe stehen.



bb) Mit der unangefochten rechtskräftig gewordenen amtlichen Schätzung vom 9. März 2006 wurden der Mietwert der 5 ½-Zimmer-Wohnung auf Fr. 28'085.-- (137 m² Nutzfläche à Fr. 205.--) und die Mietwerte der beiden Einstellplätze in der Tiefgarage auf je Fr. 1'320.-- (monatlich Fr. 110.--) festgesetzt. Da entsprechend Art. 34 Abs. 2 Satz 1 StG als Mietwert die erzielbare Marktmiete zu schätzen ist (vgl. Botschaft, in: ABI 2000 S. 512), ist davon auszugehen, dass für die im Jahr 2007 an die Familie des Sohnes oder Schwiegersohnes des Rekurrenten vermietete Wohnung samt einem Einstellplatz ein Mietertrag von monatlich rund Fr. 2'450.-- erzielbar gewesen wäre. Auch im Rekurs wird nicht geltend gemacht, der geschätzte Mietwert wäre auf dem Markt nicht realisierbar. Vielmehr hat der Rekurrent im Mietvertrag vom 14. November 2005, mit welchem er einen der Garagenplätze an eine Drittperson vermietete, einen dem geschätzten Mietwert entsprechenden Mietzins von Fr. 1'320.-- vereinbart.

Gemäss der Deklaration des Rekurrenten beliefen sich die Mieterträge aus Wohnung und Einstellplatz im Jahr 2007 auf Fr. 19'360.-- oder monatlich Fr. 1'610.--. Die Mieterträge aus der Wohnung und dem dazu gehörigen Garagenplatz entsprachen dementsprechend rund 2/3 des geschätzten Mietwertes. Auch das st. gallische Steuerrecht schreibt dem Grundeigentümer zwar nicht vor, Liegenschaften nur zu marktkonformen Bedingungen zu vermieten. Jedoch schafft Art. 34 Abs. 2 Satz 2 StG – anders als das zürcherische Steuerrecht und das Recht der direkten Bundessteuer – die gesetzliche Grundlage, um die Differenz zum amtlich geschätzten Mietwert aufzurechnen. Ob auch geringfügige Abweichungen, die sich innerhalb der Bandbreite einer marktkonformen Miete bewegen, aufzurechnen sind, kann offen bleiben. Bei der Vermietung der Grundstücke des Rekurrenten in U. beträgt die Differenz rund 1/3. Diese Differenz bewegt sich ausserhalb der Bandbreite eines marktgerechten Mietzinses. Aus dem Hinweis auf die Kostendeckung ist zudem abzuleiten, dass der Rekurrent sich bei der Festsetzung der Miete nicht am ortsüblichen Marktniveau, sondern vielmehr an den Kosten orientierte, die ihm aus den vermieteten Grundstücken erwachsen.

cc) Im Rekurs wird geltend gemacht, die zürcherischen Steuerbehörden am Hauptsteuerdomizil hätten bei der Ermittlung des satzbestimmenden Einkommens für die Staats- und Gemeindesteuern 2007 und bei der Ermittlung des steuerbaren Einkommens für die direkte Bundessteuer 2007 auf die aus den Grundstücken des



Rekurrenten in U. im Kanton St. Gallen erzielten tatsächlichen Mieterträge abgestellt. Zum einen bestimmen sich das steuerbare und das satzbestimmende Einkommen am Hauptsteuerdomizil wie auch am Nebensteuerdomizil nach den jeweiligen einschlägigen Regeln des kantonalen Steuerrechts. Anders als im st. gallischen Steuerrecht fehlt es im zürcherischen Steuerrecht gleichermassen wie im Recht der direkten Bundessteuer an einer gesetzlichen Grundlage, um die Differenz zwischen dem tatsächlich vereinnahmten Mietzins und dem höheren Eigenmietwert dem Eigentümer steuerlich als Einkommen aufzurechnen. Eine Steuerumgehung kann deshalb auch nach zürcherischem Steuerrecht erst dann angenommen werden, wenn der vereinbarte Mietzins weniger als die Hälfte des Eigenmietwerts ausmacht (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl. 2006, N 60 zu § 21 StG/ZH mit Hinweisen auf die Rechtsprechung). Mit einem Mietertrag in der Höhe von rund 2/3 für die an den Sohn vermietete Wohnung samt einem Einstellplatz in der Tiefgarage sind die Voraussetzungen für die Aufrechnung der Differenz mithin weder nach dem zürcherischen Steuerrecht noch nach dem Recht der direkten Bundessteuer erfüllt.

Der Rekurrent macht sodann geltend, der erzielte Jahresmietzins sei kein Vorzugsmietzins, weil er die im Jahr 2007 angefallenen Kapital-, Unterhalts- und Betriebskosten nachweislich gedeckt und ein reales Nettoertragseinkommen von rund Fr. 44.-- erbracht habe. Abgesehen davon, dass die Berechnung keine Kosten des Eigenkapitals berücksichtigt, knüpft die Einkommensbesteuerung nicht an der Kosten-, sondern an der Marktmiete an. Da Ausgangslage für die Aufrechnung aufgrund der gesetzlichen Vorgabe der marktgerechte Mietzins ist, ist auch der Hinweis des Rekurrenten auf die mietrechtlich nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zulässige durch die Bruttorendite bestimmte Obergrenze, unbehelflich.

d) Zusammenfassend ergibt sich, dass der Rekurs abzuweisen ist.

3.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten dem Rekurrenten aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 800.-- ist angemessen (vgl. Ziff. 362 Gerichtskostentarif, sGS 941.12). Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 800.-- ist zu verrechnen.



Entscheid:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Der Rekurrent bezahlt die amtlichen Kosten von Fr. 800.-- unter Verrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 800.--.