



**Fall-Nr.:** B 2017/231  
**Stelle:** Verwaltungsgericht  
**Rubrik:** Verwaltungsgericht  
**Publikationsdatum:** 04.10.2018  
**Entscheiddatum:** 04.10.2018

### **Entscheid Verwaltungsgericht, 04.10.2018**

**Steuerrecht; Art. 82 Abs. 1 lit. b Ziff. 5, Art. 178bis Abs. 2 StG, Art. 256 OR.** Vorliegend wurden die effektiv vorhandenen Nachteile wie Geruchs- und Lärmimmission im Mietwert angemessen berücksichtigt; die entsprechende Schätzung ist in Rechtskraft erwachsen. Der Schluss der Vorinstanz, wonach der Beschwerdegegner zu Recht auf die amtliche Schätzung abgestellt habe, ist daher nicht zu beanstanden. Daran ändert auch nichts, dass die kantonale Steuerverwaltung des Kantons Appenzell Ausserrhoden entsprechend dem Eigenmietwert von Betriebsleiterwohnungen einen tieferen Betrag festsetzte. Die Beschwerdeführerin übergab das Einfamilienhaus nicht in einem zum vorausgesetzten Gebrauch tauglichen Zustand. X. \_\_ bezahlte (mindestens) für knapp acht Jahre keine Miete, weshalb die von ihm für die Instandstellung des Einfamilienhauses bezahlten Kosten damit gebührend berücksichtigt worden sind (Verwaltungsgericht, B 2017/231).

Besetzung

Abteilungspräsident Eugster; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Steiner; Gerichtsschreiberin Blanc Gähwiler

Verfahrensbeteiligte

**A. \_\_ AG,**

**Beschwerdeführerin,**



## St.Galler Gerichte

vertreten durch Philipp Hangartner, Treuhand und Unternehmensberatung,  
Tiefenackerstrasse 57, 9450 Altstätten,

gegen

**Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen**, Unterstrasse 28,  
9001 St. Gallen,

**Vorinstanz**,

und

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

**Beschwerdegegner**,

Gegenstand

**Kantonssteuern aufgrund der Rechnungsabschlüsse per 31.12.2013 und  
31.12.2014**

### **Das Verwaltungsgericht stellt fest:**

A. Die A.\_\_ AG mit Sitz in N.\_\_ ist seit dem 23. Dezember 2011 im Handelsregister des Kantons Appenzell Ausserrhoden eingetragen. Die Gesellschaft bezweckt [...] und den Handel mit landwirtschaftlichen Produkten im In- und Ausland.

Verwaltungsratspräsident ist W.\_\_ mit Einzelunterschrift. X.\_\_, Y.\_\_ und Z.\_\_ sind Verwaltungsratsmitglieder und verfügen über Kollektivunterschrift zu zweien. Die A.\_\_



## St.Galler Gerichte

AG ist unter anderem Eigentümerin des Grundstücks Nr. 000 in O.\_\_\_, welches aus einem Einfamilienhaus, einer Scheune mit Stall sowie 3'115 m<sup>2</sup> Gebäudegrundfläche und Umgebung besteht.

**B.** Das kantonale Steueramt veranlagte die A.\_\_\_ AG am 13. März 2017 für die Kantonssteuern aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2013 mit einem im Kanton St. Gallen steuerbaren Reingewinn von CHF 21'700 (Steuerbeträge jeweils gerundet) und einem im Kanton St. Gallen steuerbaren Eigenkapital von CHF 412'000 sowie für die Kantonssteuern aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2014 mit einem im Kanton St. Gallen steuerbaren Reingewinn von CHF 30'200 und einem im Kanton St. Gallen steuerbaren Eigenkapital von CHF 344'000. Bei der Gewinnermittlung rechnete die Veranlagungsbehörde unter anderem für die Vermietung des Einfamilienhauses in O.\_\_\_ eine geldwerte Leistung von CHF 20'219 dem Gewinn zu (Mietwert CHF 17'290 gemäss Schätzung vom 16. November 2009 zuzüglich 10 % Nebenkosten sowie Garage CHF 1'200) mit der Begründung, die Nutzung des Einfamilienhauses werde durch den der Gesellschaft nahestehenden X.\_\_\_ genutzt. Die dagegen erhobenen Einsprachen hiess das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 30. Mai 2017 teilweise gut und legte in der Steuerperiode 2013 für die Kantonssteuer einen steuerbaren Reingewinn von CHF 15'400 und ein steuerbares Eigenkapital von CHF 401'000 sowie in der Steuerperiode 2014 für die Kantonssteuern einen steuerbarer Reingewinn von CHF 22'400 und ein steuerbares Eigenkapital von CHF 320'000 fest. Das kantonale Steueramt verzichtete – neben weiteren hier nicht in Frage stehenden Korrekturen – bei der Aufrechnung der geldwerten Leistung für die Nutzung des Einfamilienhauses durch X.\_\_\_ auf die Aufrechnung von Nebenkosten, hielt jedoch an der Aufrechnung des Mietwerts des Hauses und der Garage fest. Dagegen erhob die A.\_\_\_ AG Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission, welche mit Entscheid vom 17. Oktober 2017 das Rechtsmittel abwies.

**C.** Die A.\_\_\_ AG (Beschwerdeführerin) erhob gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) mit Eingabe ihres Vertreters vom 16. November 2017 Beschwerde beim Verwaltungsgericht. Sie beantragte, unter Kosten- und Entschädigungsfolge sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und die aufgerechnete geldwerte Leistung aus der Vermietung des Einfamilienhauses O.\_\_\_ für



## St.Galler Gerichte

die Jahre 2013 und 2014 von CHF 18'490 auf CHF 9'600 zu reduzieren; allenfalls sei die Angelegenheit zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Die Vorinstanz beantragte mit Vernehmlassung vom 7. Dezember 2017 die Abweisung der Beschwerde und verwies zur Begründung auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid. Das kantonale Steueramt (Beschwerdegegner) verzichtete am 19. Dezember 2017 ausdrücklich auf eine Vernehmlassung, beantragte aber Abweisung der Beschwerde.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten und die Akten wird, soweit wesentlich, in den Erwägungen eingegangen.

### **Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:**

1. [...]

2. Streitig und zu prüfen ist ausschliesslich die Höhe der Aufrechnung für die geldwerte Leistung aufgrund der Nutzung des Einfamilienhauses der Beschwerdeführerin in O.\_\_\_ durch X.\_\_\_. Unbestritten ist insbesondere, dass es sich bei Letzterem um eine der steuerpflichtigen Gesellschaft nahestehende Person handelt. Der Beschwerdegegner rechnete im Einspracheentscheid einen Betrag von CHF 18'490 auf, während die Beschwerdeführerin die Reduzierung auf CHF 9'600 beantragt.

**2.1.** Die rechtlichen Ausführungen der Vorinstanz zur Ermittlung des Reingewinns und zur verdeckten Gewinnausschüttung (E. 2c des angefochtenen Entscheids) sind korrekt, weshalb – anstelle von Wiederholungen – darauf verwiesen werden kann. Anzustellen ist demnach ein Drittvergleich (sog. Prinzip des „dealing at arm's length“), bei dem alle konkreten Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen sind. Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt beispielsweise dann vor, wenn eine Kapitalunternehmung von einer nahestehenden Person einen unter dem marktüblichen Ansatz liegenden Mietzins verlangt. Vermietet eine Kapitalgesellschaft folglich das ihr gehörende Grundstück an eine beteiligte natürliche Person, stellt die Differenz zum bezahlten Mietzins eine Gewinnvorwegnahme im Sinn von Art. 82 Abs. 1 lit. b Ziff. 5



StG dar, die bei der Kapitalgesellschaft aufgerechnet wird. Den marktgerechten Mietzins im Einzelfall zu bestimmen, bereitet erhebliche Schwierigkeiten, wenn vergleichbare Objekte fehlen. In der Praxis wird bei der Beurteilung der Angemessenheit des Mietzinses normalerweise auf den steuerlich massgebenden Mietwert abgestellt. Dieser stellt ein gewichtiges Indiz dar, ist jedoch nicht in jedem Fall verbindlich (vgl. Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, III. Teil Rz. 116; StB 34 Nr. 1 Ziff. 2.2).

**2.2.** Die Vorinstanz ist zur Auffassung gelangt, dass der Beschwerdegegner zu Recht auf die im Rahmen der amtlichen Schätzungen festgelegten Mietwerte des Einfamilienhauses und der Garage abgestellt habe. Bei den amtlichen Schätzungen seien die konkreten örtlichen Verhältnisse, insbesondere die Lage inmitten der Stallungen berücksichtigt worden. Es sei dabei unbestritten, dass das Einfamilienhaus erheblichen Emissionen des Stalls [...] ausgesetzt sei. Ein monatlicher Mietzins von CHF 1'441 für ein Einfamilienhaus mit einer Nutzfläche von 133 m<sup>2</sup> in O.\_\_\_\_ sei jedoch ausgesprochen niedrig. Weiter habe die Beschwerdeführerin die durch den Mieter vorgenommenen Umbaukosten in ihren Buchhaltungen nicht aktiviert. Eine vertragliche Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und dem Mieter über den Mieterausbau sei überdies nicht eingereicht worden. Gemäss einer Aufstellung im Jahr 2006 seien knapp CHF 21'000 aufgewendet worden. Selbst wenn also eine Reduktion der Miete auf CHF 9'600 – anstelle des geschätzten Mietwerts von CHF 18'490 – angebracht gewesen wäre, so wären die vom Mieter getragenen Kosten von CHF 21'000 spätestens nach rund zweieinhalb Jahren abgegolten gewesen. Eine zeitlich unbeschränkte Reduktion der Miete rechtfertige sich für eine Investition in dieser Höhe nicht.

Die Beschwerdeführerin macht im Wesentlichen geltend, die sehr intensive landwirtschaftliche Nutzung der Liegenschaft lasse eine Vermietung des Einfamilienhauses [...] zum amtlichen Mietwert nicht zu. Das Einfamilienhaus sei nicht nach dem bäuerlichen Bodenrecht geschätzt worden, obwohl es in der Landwirtschaftszone liege und landwirtschaftlich genutzt werde. Nach landwirtschaftlicher Bewertung würde die Jahresmiete CHF 9'600 betragen. Weiter begründe sich die Erhöhung des Mietwerts von ursprünglich CHF 1'200 auf CHF 18'490 einzig auf den Mieterausbau. Die Beschwerdeführerin habe diese



Mieterumbauten nicht bezahlt und sie wisse auch nicht, wie hoch diese seien. Sie habe gestützt auf Art. 260a OR einen allfälligen Mehrwert erst Ende Mietdauer an den Mieter zu entschädigen.

### 2.3.

**2.3.1.** Der Eigenmietwert von nichtlandwirtschaftlichen Grundstücken wird im Verfahren nach dem Gesetz über die Durchführung der Grundstückschätzung (sGS 814.1, GGS) und der Verordnung über die Durchführung der Grundstückschätzung (sGS 814.11, VGS) festgesetzt. Im Jahr der Schätzung ist der rechtskräftig geschätzte Mietwert für die Veranlagung des Eigenmietwerts verbindlich (Art. 178<sup>bis</sup> Abs. 2 StG; vgl. Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., II. Teil Rz. 468).

**2.3.2.** Unbestritten und mit Akten belegt ist, dass der Mietwert des Einfamilienhauses im Rahmen der amtlichen Schätzung vom 24. November 2009 auf CHF 17'290 und jener der Garage auf CHF 1'200 festgesetzt wurde (vgl. act. 8/6/III/2, 3). Die Schätzung erfolgte dabei nach nichtlandwirtschaftlichen Kriterien, da das Grundstück aufgrund fehlender Futterbasis nicht dem Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht (SR 211.412.111, BGBB) unterstellt ist; die Nichtunterstellung ist gestützt auf Art. 86 Abs. 1 lit. b BGBB seit dem 20. Oktober 2005 im Grundbuch angemerkt (vgl. act. 8/6/III/6). Im Einspracheentscheid zur Schätzung vom 7. Juni 2016 (Mietwerte Einfamilienhaus und Garage unverändert gegenüber der Schätzung vom 24. November 2009, vgl. act. 8/6/III/3) wurde sodann festgehalten, dass der durchschnittliche Mietpreisansatz vermieteter Einfamilienhäuser in der Gemeinde O.\_\_ bei CHF 192/m<sup>2</sup> Nutzfläche liege. Die Überprüfung des Mietwerts des Einfamilienhauses der Beschwerdeführerin habe gezeigt, dass dieser unter Berücksichtigung der gegebenen individuellen Verhältnisse mit CHF 130/m<sup>2</sup> Nutzfläche bzw. CHF 17'290 im Jahr erheblich unter dem örtlichen Mietpreisniveau liege. Die effektiv vorhandenen Nachteile wie Geruchs- und Lärmimmission des angegliederten Stalls seien somit in diesem Mietwert angemessen berücksichtigt (vgl. act. 8/6/III/6). Einen dagegen erhobenen Rekurs zog die Beschwerdeführerin zurück (vgl. act. 8/6/III/8), weshalb die Schätzung in Rechtskraft erwachsen ist. Der Schluss der Vorinstanz, wonach der Beschwerdegegner zu Recht auf die amtliche Schätzung abgestellt habe, ist daher nicht zu beanstanden. Es kann daher auf die diesbezüglich zutreffenden Ausführungen



der Vorinstanz verwiesen werden (vgl. E. 2d zweiter Absatz des angefochtenen Entscheids).

Daran ändert auch nichts, dass die kantonale Steuerverwaltung des Kantons Appenzell Ausserrhoden entsprechend dem Eigenmietwert von Betriebsleiterwohnungen (11 Raumeinheiten, mittlere Verkehrslage, guter Zustand) einen Betrag von insgesamt CHF 9'600 festsetzte (vgl. act. 8/6/II/1/3, 8). Das Veranlagungsverfahren in einem anderen Kanton ist für die st. gallischen Behörden und Gerichte nicht bindend, weshalb die Beschwerdeführerin daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten kann. Im Übrigen ist unbestritten, dass [...] verpachtet ist und damit nicht von der Beschwerdeführerin landwirtschaftlich genutzt wird. Hinsichtlich der Eigennutzung des Stalls gilt sodann zu berücksichtigen, dass X. \_\_ nicht bei der Beschwerdeführerin angestellt ist, weshalb er auch nicht Betriebsleiter sein kann. Damit ist nicht der Marktmietwert von Betriebsleiterwohnungen heranzuziehen, welcher nur für betrieblich notwendige Objekte oder bei nicht weitergehender Verpachtung des Betriebs zur Anwendung gelangt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N 98 zu Art. 21 DBG). Bei vermietbaren, jedoch nicht vermieteten bzw. zur unentgeltlichen Nutzung überlassenen Wohnräumen ist daher der erzielbare Mietertrag (Marktmiete) steuerbar, ebenso bei vermieteten Wohnräumen, wenn die vereinbarte Miete niedriger ist als der erzielbare Mietertrag.

## 2.4.

**2.4.1.** Gemäss Art. 256 Abs. 1 des Schweizerischen Obligationenrechts (SR 220, OR) ist der Vermieter verpflichtet, das Mietobjekt in einem zum vorausgesetzten Gebrauch tauglichen Zustand zu übergeben und zu erhalten. Diese Rechtsvorschrift weist relativ zwingenden Charakter auf, relativ insofern, als abweichende Vereinbarungen zum Nachteil des Mieters gemäss Art. 256 Abs. 2 OR als nichtig gelten, wenn sie in vorformulierten Allgemeinen Geschäftsbedingungen oder in Mietverträgen über Wohn- oder Geschäftsräume enthalten sind (H. Giger, in: Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Bern 2015, N 11 zu Art. 256 OR). Mit anderen Worten: Der Innenausbau gehört zur Grundausrüstung eines Mietobjektes und muss deswegen vom Vermieter vorgenommen werden. Was also die normale Ausstattung anbelangt wie Bodenbeläge, Anstrich, Verkabelung, Heizung, Elektro-, Sanitär- und



Lüftungsinstallationen, so sind die vom Mieter hierfür bezahlten Kosten ihm entweder zu erstatten oder sie sind bei der Festsetzung des Mietzinses als Reduktion gebührend zu berücksichtigen (R. Permann, Nichtgeregeltes Sonderproblem Rohbaumiete bei Geschäftsräumlichkeiten, in: AJP 2007 S. 1225 ff.). Die Herrichtung der Sache zum vorgesehenen Vertragszweck gehört zu den wesentlichen Pflichten des Vermieters, die bei der Miete von Wohn- und Geschäftsräumen zwingend und deshalb von der Erneuerung oder Änderung der Mietsache gestützt auf Art. 260a OR zu unterscheiden ist (G. F. Zanetti, Ausgewählte Aspekte der Rohbaumiete, in: MP 2011 S. 99).

**2.4.2.** Unbestritten ist, dass seit 2006 das Einfamilienhaus und die Garage X.\_\_\_ im Rahmen eines Mietverhältnisses zur Verfügung stehen. Gemäss amtlicher Schätzung vom 20. September 2004 war das Einfamilienhaus im damaligen Zeitpunkt unbewohnbar (vgl. act. 8/6/II/1/12). Damit übergab die Beschwerdeführerin das Einfamilienhaus nicht in einem zum vorausgesetzten Gebrauch tauglichen Zustand. Fest steht weiter, dass die Beschwerdeführerin X.\_\_\_ mit Schreiben des Verwaltungsratspräsidenten vom 3. April 2006 erlaubte, das Einfamilienhaus bewohnbar zu machen und darin zu wohnen, wobei er aber den Ausbau selber bezahlen müsse (vgl. act. 3/6). Schliesslich ist unstrittig, dass im Jahr 2006 Mieterausbauten vorgenommen wurden. Gemäss einer Kostenauflistung tätigte X.\_\_\_ Investitionen im Umfang von knapp CHF 21'000 insbesondere für Bad, Küche und Heizung (vgl. act. 8/6/II/1/5). Obwohl die Einbauten Bestandteile der Liegenschaft wurden und damit gemäss Art. 671 ZGB ins Eigentum der Beschwerdeführerin übergangen, wurden diese in der Geschäftsbuchhaltung nicht aktiviert. X.\_\_\_ bezahlte seit 2006 bis (mindestens) 2014 keine Miete – mithin für knapp acht Jahre –, weshalb die von ihm für die Instandstellung des Einfamilienhauses bezahlten Kosten damit gebührend berücksichtigt worden sind. Der Schluss der Vorinstanz, wonach sich eine zeitlich unbeschränkte Reduktion der Miete für eine Investition in dieser Höhe nicht rechtfertigt, ist daher nicht zu beanstanden. Die Beschwerdeführerin übersieht insbesondere, dass sie sich nicht am objektiven Wert des Grundstücks als Wirtschaftsaktivum orientiert, sondern auf eine nicht massgebliche subjektiv-wirtschaftliche Betrachtungsweise abstellt. Der Ertragswert von Grundstücken hängt von den objektiv erzielbaren und nicht von den tatsächlich erzielten Mieterträgen ab, welche aufgrund besonderer rechtlicher Beziehungen zwischen Mieter und Vermieter unter dem Marktwert liegen können.



**2.5.** Zusammenfassend ergibt sich, dass für die Vermietung des Einfamilienhauses und der Garage an X. \_\_ als nahestehende Person bei der Beschwerdeführerin in den Steuerperioden 2013 und 2014 unter Berücksichtigung der amtlichen Schätzung vom 24. November 2009 ein Betrag von CHF 18'490 aufzurechnen ist. Die Vorinstanz hat daher den Rekurs gegen den Einspracheentscheid des Beschwerdegegners zu Recht abgewiesen. Die Beschwerde gegen den angefochtenen Entscheid vom 17. Oktober 2017 ist demnach abzuweisen.

**3.** [...]

### **Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:**

- 1.** Die Beschwerde wird abgewiesen.
- 2.** Die Beschwerdeführerin bezahlt die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 2'000 unter Verrechnung mit dem von ihr in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss.
- 3.** Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

Der Abteilungspräsident

Die Gerichtsschreiberin

Eugster

Blanc Gähwiler