

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 ST.2021.103

Entscheid

3. März 2023

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Michael Ochsner, Steuerrichterin Christina Hefti, Steuerrichterin Barbara Collet und Gerichtsschreiber Benjamin Briner

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

Nr. 1 vertreten durch RA lic.iur. C,

Nr. 2 vertreten durch Nr. 1,

Rekurrenten,

gegen

Kanton Zürich,

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Stadt Zürich,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

Rekursgegner,

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern 2016

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend der/die Pflichtige, zusammen die Pflichtigen) sind im Kanton Zürich aufgrund Liegenschaftsbesitzes beschränkt steuerpflichtig. Die Pflichtigen sind zudem beherrschende Gesellschafter der D AG mit Sitz in E/F (nachfolgend D) und besitzen noch weitere Liegenschaften in den Kantonen G und H sowie in I. Die D bezweckt gemäss Eintrag im Handelsregister die Erbringung sämtlicher Tätigkeiten als Generalunternehmerin, insbesondere Umbau, Renovation und Bau von Gebäuden aller Art. Über mehrere Jahre kauften die Pflichtigen die verschiedenen Immobilien jeweils in renovationsbedürftigem Zustand und liessen sie durch die D renovieren. Gleichzeitig vermietete bzw. verpachtete der Pflichtige die Liegenschaften an die D, welche diese an verschiedene Mieter weitervermietete. Die D übernahm sämtliche Aufwände im Zusammenhang mit der Weitervermietung (Verwaltung, Wohnungsübergaben, Renovationen, Unterhaltsarbeiten etc.).

Für die Steuerperiode 2016 reichten die Pflichtigen eine Kopie der Steuerklärung des Wohnsitzkantons J (Pflichtiger; die Pflichtige hat ihren Wohnsitz gemäss Deklaration im Ausland) ein. Darin deklarierten sie nebst Wertschriftenerträgen und Erwerbseinkünften Eigenmietwerte bzw. Einkünfte aus Liegenschaften in der Höhe von Fr. 379'300.-. Aus den im Kanton Zürich gelegenen Liegenschaften resultierten gemäss Deklaration Nettoerträge von Fr. 120'000.- (...strasse 3, nachfolgend auch L1) und von Fr. 72'000.- (...strasse 40, nachfolgend auch L2). Als Vermögenssteuerwerte der zürcherischen Liegenschaften führten die Pflichtigen einen Wert von Fr. 2'127'000.- (L1) und von Fr. 1'276'000.- (L2) auf. Das kantonale Steueramt schätzte die Pflichtigen mit Einschätzungsentscheid vom 25. Oktober 2018 für die Steuerperiode 2016 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 117'000.- (satzbestimmend Fr. 223'600.-) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 3'469'000.- (satzbestimmend Fr. 32'899'000.-) ein. Anders als deklariert (Fr. 1'276'000.-), setzte es dabei für die Liegenschaft an der ...strasse einen Verkehrswert von Fr. 1'770'000.- ein (offenbar versehentlich der Vorjahreswert, vgl. Einspracheentscheid vom 25. Mai 2021).

B. Hiergegen erhob die K am 5. November 2018 Einsprache und beantragte eine Korrektur der Liegenschaftenerträge. Das kantonale Steueramt forderte die Pflichtigen mit Auflage vom 13. November 2018 daraufhin auf, für jede vermietete Liegen-

schaft (in sämtlichen Kantonen) einen Mieterspiegel pro 2016 sowie sämtliche im Jahr 2016 gültigen Mietverträge der im Kanton Zürich gelegenen Liegenschaften an der ...strasse 3 und an der ...strasse 40 einzureichen.

Nach mehreren Fristerstreckungen liessen die Pflichtigen am 1. Februar 2019 Unterlagen zu den im Kanton Zürich gelegenen Liegenschaften einreichen. Aus diesen ging unter anderem hervor, dass die D als Vermieterin der Liegenschaften agierte. Am 7. Februar 2019 mahnte der Steuerkommissär die Auflage und brachte den Nachtrag an, dass auch die Verträge zwischen den Pflichtigen und der D einzureichen seien, woraufhin die Pflichtigen am 26. Februar 2019 weitere Unterlagen einreichten, unter anderem Miet-/Pachtverträge zwischen dem Pflichtigen und der D vom ...2002.

Mit E-Mail vom 9. April 2019 forderte der Steuerkommissär die Pflichtigen auf, die weiterhin fehlenden Unterlagen noch einzureichen, woraufhin die Pflichtigen mit E-Mail vom 15. April 2019 der Aufforderung nachkamen.

Mit Einschätzungsvorschlag im Einspracheverfahren vom 26. April 2019 unterbreitete der Steuerkommissär den Pflichtigen die Einschätzung mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 325'300.- (satzbestimmend Fr. 506'000.-) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 6'110'000.- (satzbestimmend Fr. 35'809'000.-). In Abweichung zum Einschätzungsentscheid vom 25. Oktober 2018 setzte das kantonale Steueramt – soweit hier noch interessierend – den Liegenschaftenertrag und die Vermögenssteuerwerte der Liegenschaften basierend auf den Mieterträgen, welche die von den Pflichtigen beherrschte D erzielt, fest und ging von einer Steuerumgehung aus. Das kantonale Steueramt gab den Pflichtigen Gelegenheit, sich zur beabsichtigten Höhereinschätzung zu äussern.

Mit Schreiben vom 27. Mai 2019, 28. Juni 2019 und 15. Juli 2019 liessen die Pflichtigen diesbezüglich je um eine Fristverlängerung ersuchen, welche ihnen jeweils gewährt wurde. Am 11. September 2019 fand eine mündliche Besprechung zwischen dem Vertreter der Pflichtigen und dem kantonalen Steueramt statt. Nach weiterer Korrespondenz zwischen dem Vertreter der Pflichtigen und dem kantonalen Steueramt gewährte Letzteres jenem am 30. März 2020 Akteneinsicht in die Akten der Steuerperioden 2003 - 2015.

Mit Brief vom 18. Mai 2020 (Datum Poststempel) liessen die Pflichtigen um einen Vorbescheid ersuchen betreffend die geplante Einräumung von Nutzniessungsrechten des Pflichtigen an die D, rückwirkend per 1. Januar 2016, an den beiden in K gelegenen Liegenschaften ...strasse 3 und ...strasse 40. Mit Einschätzungsvorschlag im Einspracheverfahren vom 8. Juli 2020 nahm das kantonale Steueramt unter anderem zu dieser Frage Stellung und unterbreitete den Pflichtigen eine Höhereinschätzung mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 324'800.- (satzbestimmend Fr. 494'400.-) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 6'110'000.- (satzbestimmend Fr. 35'809'000.-). Nach weiterer Korrespondenz zwischen dem Pflichtigen und dem kantonalen Steueramt hiess die Steuerbehörde die Einsprache mit Entscheid vom 25. Mai 2021 gut und nahm Anpassungen bei den Liegenschaftserträgen sowie den Vermögensteuerwerten vor, welche zur mit Vorschlag im Einspracheverfahren angezeigten Höhereinschätzung führten.

C. Hiergegen liessen die Pflichtigen am 25. Juni 2021 Rekurs erheben mit dem Antrag, das steuerbare Einkommen und das steuerbare Vermögen zufolge Entfallens der Steuerpflicht auf Fr. 0.- festzusetzen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Die gesamten Liegenschaftenerträge seien bei der D zu besteuern. Per 1. Januar 2016 sei eine Nutzniessung an den Liegenschaften zugunsten der D errichtet worden. Eventualiter sei die Veranlagung (recte: Einschätzung) aufzuheben und entsprechend der ursprünglichen Einschätzung vom 25. Oktober 2018 vorzunehmen. Die Sache sei sodann an das kantonale Steueramt zurückzuweisen, welches die interkantonale Steuerauscheidung vorzunehmen haben. Weiter sei der Kanton F zu einer Stellungnahme einzuladen. Das kantonale Steueramt schloss mit Rekursantwort vom 16. Juli 2021 auf kostenfällige Abweisung des Rechtsmittels.

Mit Verfügung vom 22. Juli 2022 setzte die Referentin den Pflichtigen Frist an, um Unterlagen hinsichtlich der Bezahlung der Pachtzinsen gemäss Verträgen vom ...2002 einzureichen. Mit Eingabe vom 31. August 2022 liessen die Pflichtigen Unterlagen vorlegen. Hierzu nahm das kantonale Steueramt am 21. September 2022 Stellung und reichte seinerseits weitere Unterlagen ein. Mit Nachtrag vom 13. Oktober 2022 legte es zusätzliche Unterlagen vor. Die Pflichtigen liessen hierzu am 16. November 2022 Stellung nehmen, was die Referentin wiederum zu einem E-Mail vom 18. November 2022 veranlasste. Das kantonale Steueramt liess sich nicht mehr vernehmen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Der Einkommenssteuer unterliegen gemäss § 16 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte. Steuerbar sind in diesem Sinn auch die Erträge aus unbeweglichem Vermögen, wie insbesondere alle Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung, Nutzniessung oder sonstiger Nutzung von Immobilien (§ 21 Abs. 1 lit. a StG) sowie der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen (§ 21 Abs. 1 lit. b StG, vgl. auch Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG]).

b) Liegt Eigennutzung vor, so sieht § 21 Abs. 2 StG eine schematische Regelung für die Festlegung dieses "Eigennutzungswerts" (Eigenmietwert) vor. Demgemäss erlässt der Regierungsrat die für die durchschnittlich gleichmässige Bemessung des Eigenmietwerts selbstbewohnter Liegenschaften oder Liegenschaftsteile notwendigen Dienstanweisungen. Dabei kann eine schematische, formelmässige Bewertung der Eigenmietwerte vorgesehen werden. Der Regierungsrat ist dieser Massgabe mit der Weisung an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 2009 vom 12. August 2009 (nachfolgend: Weisung; ZStB I Nr. 15/502) nachgekommen.

c) Vermietet der Eigentümer sein Grundstück einem Dritten, so hat er als Vermögensertrag im Sinne von § 21 Abs. 1 lit. a StG den Mietertrag zu deklarieren. Vermietet der Eigentümer sein Grundstück einem Dritten zu günstigen Konditionen, wird von einem Vorzugsmietzins gesprochen, der oftmals unter dem Eigenmietwert liegt. Darüber, ob der Eigentümer in letzterem Fall die Mieteinkünfte oder aber den (ganzen) Eigenmietwert versteuern muss, herrscht in der Lehre Uneinigkeit. Im Kanton Zürich wird mangels gesetzlicher Grundlage grundsätzlich darauf verzichtet, die Differenz dem Eigentümer steuerrechtlich aufzurechnen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 21 N 39 i.V.m. N 60). Gemäss Bundesgericht kann hiervon aber abgewichen werden, wenn eine Steuerumgehung anzunehmen ist, welche etwa bejaht wird, wenn der vereinbarte Mietzins weniger als 50% des Eigenmietwerts beträgt (BGr, 20. Februar 2003, 2A.535/2003, E. 5.2). Dies-

falls versteuert der Eigentümer den gesamten Eigenmietwert, obwohl die vereinnahmten Mieteinkünfte darunterliegen.

Eine besondere Situation liegt vor, wenn der Mieter eine dem Eigentümer nahestehende Person ist. Das Bundesgericht äusserte sich diesbezüglich dahingehend, dass eine mehrheitlich unentgeltliche Überlassung einer Liegenschaft an eine nahestehende natürliche Person eine eigengebrauchsähnliche Situation darstelle. Damit vergleichbar sei sodann auch die Sachlage, in welcher eine natürliche Person das Mietverhältnis mit einer nahestehenden juristischen Person eingegangen sei. Eine eigengebrauchsähnliche Situation sei aber sinngemäss nur dann anzunehmen, wenn das Objekt von dem/den Nahestehenden selber genutzt werde und mithin der Zugriff (des Eigentümers) auf das Mietobjekt bestehen bleibe. Dies verneinte das Bundesgericht am 19. Februar 2020 in einem Fall, in welchem der Ehemann für seine von ihm allein beherrschte AG (nachfolgend Gesellschaft) Räumlichkeiten in der seiner Frau gehörenden Liegenschaft mietete und die Gesellschaft diese Räume grossteils weitervermietete. Gegenüber der Vermieterin (Ehefrau) hatte die Gesellschaft einen Mietzins in der Höhe von Fr. 50'000.- zu bezahlen, während die Drittmietler Mietbeträge im Umfang von total Fr. 155'000.- der Gesellschaft ablieferten. Bevor die Ehefrau Eigentümerin der Liegenschaft geworden war, gehörten die Räumlichkeiten einem Dritten, welcher als Mietzins von der Gesellschaft ebenfalls rund Fr. 155'000.- gefordert hatte. Das Bundesgericht kam in diesem Fall zum Schluss, dass der Vorzugsmietzins gegenüber der nahestehenden Gesellschaft nicht zu einer dem Eigengebrauch vergleichbaren Situation führe, da die Gesellschaft die Wohnungen im Wesentlichen weitervermietete. Die Untermieter der Gesellschaft seien als Drittpersonen zu betrachten und der Eigentümerin sei kein Zugriff auf das Mietobjekt verblieben. Es sah daher keinen Anlass, eine Soll-Besteuerung im Sinne von § 21 Abs. 1 lit. b StG in Betracht zu ziehen. Indessen prüfte das Bundesgericht den Sachverhalt auf das Vorliegen einer Steuerumgehung, welche es in der Folge bejahte. Ziel sei es in diesem Fall gewesen, ein gefährdetes Aktionärsdarlehen zurückzuführen. Bei der Ehefrau sei sodann eine tatsächliche Steuerersparnis eingetreten, indem sie an sich steuerbaren Mietertrag in eine steuerfreie Amortisation des Darlehens habe umwandeln können. Die Differenz von Fr. 105'000.- wurde dergestalt bei der Ehefrau als Einkommen aus unbeweglichem Vermögen aufgerechnet (BGE 146 II 97).

d) Die Nutzniessung verleiht, wo es nicht anders bestimmt ist, einem Berechtigten den vollen Genuss des Gegenstandes (Art. 745 Abs. 2 ZGB). Zur Bestellung

einer Nutzniessung ist bei Grundstücken die Eintragung im Grundbuch erforderlich (Art. 746 Abs. 1 ZGB). Auch ohne Grundbucheintrag können bereits obligatorische Verpflichtungen des durch Nutzniessungsvertrag Verpflichteten bestehen.

e) Der Ertrag aus Grundeigentum steht dem Kanton der gelegenen Sache zur ausschliesslichen Besteuerung zu (BGr, 12. März 1993, BGE 119 Ia 46, E. 3). Mieteinnahmen sind ungeachtet dessen, ob der Vermieter bloss Leasingnehmer und nicht Eigentümer der Liegenschaft ist, Einkommen aus einer Liegenschaft. Darunter ist doppelbesteuerungsrechtlich jegliches Einkommen zu verstehen, das eine Person aus einem Grundstück erzielt, über das sie aufgrund ihres Eigentums oder eines anderen Rechts verfügen kann. Nicht nur Gewinne aus der Vermietung einer Liegenschaft, sondern auch solche aus deren Untervermietung stellen demnach Einkommen aus der Liegenschaft dar (BGr, 2. Dezember 1996, StE 1997 A 24.34. Nr. 1).

f) Laut § 39 Abs. 1 StG wird das Vermögen zum Verkehrswert bewertet. Die Einzelheiten der Bewertung des unbeweglichen Vermögens ergeben sich aus der Weisung. Der Ertrag von Mehrfamilienhäusern bemisst sich nach der Gesamtheit der von den Mietern geleisteten Entschädigungen (Weisung Rz. 38 ff.). Zur Ermittlung des Ertragswerts des Mehrfamilienhauses ist dieser Ertrag zu kapitalisieren.

2. a) Gemäss Deklaration ist der Pflichtige Eigentümer und Vermieter einer Liegenschaft an der ...strasse 3 in ... K (L1) und einer in Stockwerkeigentumseinheiten aufgeteilten Liegenschaft an der ...strasse 40 in ... K (L2). Von den acht Wohnungen an der ...strasse 40 (L2) gehörten soweit aus den Akten ersichtlich pro 2016 deren sechs dem Pflichtigen.

Für L1 deklarierten die Pflichtigen einen Vermögenssteuerwert in der Höhe von Fr. 2'127'000.- und einen Netto-Mietertrag in der Höhe von Fr. 120'000.-, für L2 machten sie einen Vermögenssteuerwert von Fr. 1'276'000.- und einen Netto-Mietertrag in der Höhe von Fr. 72'000.- geltend. Im Einschätzungsentscheid vom 25. Oktober 2018 übernahm das kantonale Steueramt den Wert betreffend L1 und erhöhte betreffend L2 lediglich den Verkehrswert auf Fr. 1'770'000.-.

Die deklarierten Mieterträge basierten auf je einem Miet-/Pachtvertrag vom ...2002 zwischen dem Pflichtigen und der von diesem beherrschten D betreffend L1

und L2 (betreffend Begrifflichkeit: "Die D AG pachtet die obengenannte Liegenschaft..."; es ist jedoch auch vom Pflichtigen als "Vermieter" die Rede). Pachtbeginn war jeweils der 1. Januar 2003. Der jährliche Pachtzins betreffend L1 war auf Fr. 150'000.- und betreffend L2 auf Fr. 90'000.- angesetzt. Das Pachtverhältnis war gemäss Vertrag frühestens auf 1. Januar 2008 kündbar und die D verpflichtete sich, während der Miet-/Pachtdauer von mindestens fünf Jahren jegliche nötigen Investitionen zur Werterhaltung der Liegenschaft zu tätigen sowie sämtliche Nebenkosten zu tragen. Insgesamt sollte die D laut Vertrag Nutzen und Pflichten eines Eigentümers übertragen erhalten. Der Pflichtige sollte das jederzeitige Recht behalten, sich des Zustands der Liegenschaft zu vergewissern und diesen zu kontrollieren. Die Pflichtigen deklarierten die so vereinbarten Pachtzinsen abzüglich einer Unterhaltspauschale von 20%.

Die im Einspracheverfahren eingereichten Mietverträge der "Endmieter" betreffend L1 und L2 zeigten demgegenüber einen effektiv vereinnahmten Mietertrag (inkl. Nebenkosten) der D pro 2016 aus Weitervermietung der beiden Liegenschaften von Fr. 296'255.- betreffend L1 und von Fr. 223'838.- betreffend L2. Die davon abzuziehenden Nebenkostenzahlungen (für Heizkosten, Wasserkosten, Treppenhausreinigung, Hauswartung und zum Teil Telefon/Internet) beliefen sich auf rund Fr. 21'088.- (L1) und Fr. 12'926.- (L2), womit die erzielten Nettoeinkünfte letztlich Fr. 275'167.- (L1) bzw. Fr. 210'912.- (L2) und damit deutlich mehr als das Doppelte der deklarierten Fr. 120'000.- bzw. Fr. 72'000.- betragen. Immer noch deutlich, wenn auch etwas weniger, ist die Abweichung, wenn auf die vereinbarten Bruttopachtzinsen (Fr. 150'000.- und Fr. 90'000.-; dies nachdem der Pflichtige gemäss Vertrag keine Nebenkosten zu übernehmen hatte) abgestellt wird (Fr. 275'167.- gegenüber Fr. 150'000.- betreffend L1 und Fr. 210'912.- gegenüber Fr. 90'000.- betreffend L2). Als Vermieterin trat die D in den Mietverträgen in eigenem Namen auf.

b) In einem ersten Schritt führt die Verpachtung der Liegenschaften grundsätzlich dazu, dass die entsprechenden Pachtzinseinnahmen nach § 21 Abs. 1 lit. a StG bei den Pflichtigen steuerbare Erträge aus unbeweglichem Vermögen darstellen.

Hier liegt nun aber wie gesehen der Fall vor, dass die D gemäss Pachtverträgen mit dem Pflichtigen als Eigentümer von einem besonders günstigen Pachtzins profitieren kann. Die Differenz des Pachtzinsanspruchs des Pflichtigen gegenüber den

durch die D vereinnahmten Mietzinsbeträge ist augenscheinlich (wie gesehen rund Fr. 275'000.- gegenüber Fr. 150'000.- bzw. Fr. 210'000.- gegenüber Fr. 90'000.-).

Die D ist dabei als dem Pflichtigen nahestehend zu betrachten, nachdem der Pflichtige Verwaltungsrat und beherrschender Gesellschafter der D ist. Damit stellen die Bedingungen betreffend Pachtzins in den Pachtverträgen vom ... 2002 Vorzugskonditionen an einen nahestehenden Dritten dar, was an die Beibehaltung einer eigengebrauchsähnlichen Situation denken lässt.

Im Falle der Gewährung einer Vorzugsmiete an Verwandte bzw. nahestehende natürlich oder juristische Personen ist wie gesehen zu unterscheiden, ob der Eigentümer ein Mitbenutzungsrecht an der Liegenschaft hat bzw. er sich den jederzeitigen Zugriff auf die Liegenschaft vorbehält oder nicht. Ist Ersteres der Fall, so hat er den gesamten (Eigen-)Mietwert zu versteuern, sofern der vereinbarte Mietzins nur rund die Hälfte des (Eigen-)Mietwerts (oder weniger) ausmacht. Vorausgesetzt wird dabei, dass der Eigenmietwert der Marktmiete entspricht. Liegt aber kein solcher Zugriff des Eigentümers vor, kann die Differenz zum Eigenmietwert bzw. Mietwert beim Eigentümer nur besteuert werden, wenn eine Steuerumgehung vorliegt (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 21 N 39 i.V.m. N 60 mit zahlreichen Hinweisen).

Nachdem die D die Wohnungen in den Liegenschaften mittels unbefristeter Mietverträge weitervermietete, kann von einer Eigennutzung und auch einer "dem Eigengebrauch ähnlichen Situation" weder bei der D und noch weniger bei den Pflichtigen gesprochen werden. In einem zweiten Schritt bleibt es daher dabei, dass bei den Pflichtigen grundsätzlich die vereinbarten Pachtzinsen als Ertrag aus ihren Liegenschaften nach § 21 Abs. 1 lit a StG zu besteuern sind, wobei die Steuerumgehung vorbehalten bleibt.

c) In den Büchern der D fehlt allerdings ein entsprechender (Miet-/Pachtzins-)Aufwand. Auch finden sich keine Positionen "Unterhalt ...strasse" oder "Unterhalt ...strasse". Damit stellt sich die Frage, ob den eingereichten Pachtverträgen überhaupt nachgelebt wurde.

Auf die Auflage der Referentin vom 22. Juli 2022, welche nach einem solchen Nachweis der Bezahlung der Pachtzinsen gemäss Verträgen vom ... 2002 fragte, liess der Pflichtige Auszüge aus dem Konto ... ("A privat") einreichen. Daraus war für die

Geschäftsjahre 1.1. - 31.12.2008 bis 1.1. - 31.12.2015 jeweils eine Verbuchung per 31.12. in der Höhe von Fr. 150'000.- und Fr. 90'000.- ersichtlich (Geschäftsjahr 1.1. - 31.12.2002 fehlt). Als Gegenkonto wurde das Ertragskonto "...", "Mieteinnahmen" genannt. Die Pachtzinsen wurden demnach (mindestens) bis und mit Steuerperiode 1.1. - 31.12.2015 dem Pflichtigen auf seinem Kontokorrentkonto bei der D gutgeschrieben.

Per 31.12.2016 fehlen gemäss dem im vorliegenden Verfahren eingereichten Kontoauszug entsprechende Buchungen. Das kantonale Steueramt stellte in seiner Stellungnahme vom 21. September 2022 fest, dass hinsichtlich der hier strittigen Steuerperiode 1.1. - 31.12.2016 das im Kanton J deklarierte Kontokorrentguthaben per 31.12.2016 gegenüber der D mit dem eingereichten Kontoauszug nicht übereinstimme. Es müsse davon ausgegangen werden, dass der Kontoauszug nachträglich abgeändert worden sei. Diese Sachdarstellung trifft insoweit zu, als die Pflichtigen in der Steuererklärung 2016 des Kantons J entsprechend der Jahresrechnung der D per 31.12.2016 ein Kontokorrentguthaben des Pflichtigen gegenüber der D per 31.12.2016 von Fr. 2'416'110.- auswiesen. Demgegenüber liessen die Pflichtigen nunmehr einen Kontoauszug aus dem Konto ... "A privat" einreichen, welches per 31.12.2016 ein entsprechendes Guthaben in der Höhe von Fr. 2'229'852.- ausweist. Eine Bilanzänderung ist aber nicht mehr zulässig, nachdem die Steuererklärung der D im Kanton F bereits eingereicht wurde.

Die Pflichtigen vermögen damit nicht nachzuweisen, dass – wie sie geltend machen – ab der Steuerperiode 2016 den Pachtverträgen nicht mehr nachgelebt worden wäre, weil dazumal bereits eine (nahezu unentgeltliche) Nutzniessung zugunsten der D bestanden hätte.

d) Zur Bestellung einer Nutzniessung, wie es die Pflichtigen vorbringen, ist bei Grundstücken die Eintragung in das Grundbuch erforderlich (Art. 746 Abs. 1 ZGB). Der Rechtsgrund für den Erwerb der Nutzniessung an Grundstücken muss unter Lebenden öffentlich beurkundet werden (Art. 657 Abs. 1 ZGB; Art. 70 Abs. 1 Grundbuchverordnung vom 23. September 2011 [GBV]). Der Eintrag in das Grundbuch ist konstitutiver Natur, was bedeutet, dass die Nutzniessungsdienstbarkeit erst mit dem Eintrag ins Grundbuch entsteht. Entsprechende vertragliche Verpflichtungen können allenfalls bereits vor dem Eintrag bestehen.

Die ins Recht gelegten Dienstbarkeitsverträge datieren vom ... 2020 (betreffend L1) und vom ... 2020 (betreffend L2). Darin wird der D eine Personaldienstbarkeit am jeweiligen Grundstück eingeräumt gegen eine einmalige Zahlung von Fr. 500.-. Festgehalten wird sodann, dass das entsprechende obligatorische Recht zur Nutznießung bereits ab 1. Januar 2016 ausgeübt werde bzw. die Ausübung rückwirkend per 1. Januar 2016 beginne. Der Eintrag im Grundbuch datiert vom ... 2020. Die Nutznießung hatte dinglich damit 2016 noch keinen Bestand.

Die Feststellungen in den Dienstbarkeitsverträgen stehen zudem im Widerspruch zu den pro 2016 bestehenden Pachtverträgen und wie gesehen der gelebten Sachlage. Nach wie vor wurde von den Pflichtigen auch in der Steuererklärung 2016 die Pachtzinsen deklariert, worauf sie zu behaften sind und was dem behaupteten Nutznießungsverhältnis widerspricht. Damit fällt auch die Berücksichtigung allfälliger bereits vor dem Eintrag ins Grundbuch bestehender obligatorischer unentgeltlicher Nutznießungsrechte ausser Betracht, da sie offensichtlich keinen Bestand hatten. Anderslautende Bekundungen in den Dienstbarkeitsverträgen und Vorbringen der Pflichtigen vermögen die vorbestehende, gelebte Rechtslage nicht nachträglich zu ändern.

e) Daraus folgt, dass dem Hauptantrag der Pflichtigen, dass das steuerbare Einkommen auf Fr. 0.- festzulegen sei, kein Erfolg beschieden sein kann.

3. a) Eventualiter beantragen die Pflichtigen, hinsichtlich der beiden ... Immobilien die Vermögenserträge gemäss Pachtvertrag im Umfang von Fr. 120'000.- bzw. Fr. 72'000.- zu berücksichtigen, wie dies auch im Einschätzungsentscheid vom 25. Oktober 2018 getan worden sei.

b) Nachdem wie gesehen bei den Pflichtigen grundsätzlich die vereinnahmten Pachtzinsen zu besteuern sind, bleibt der Sachverhalt einzig noch auf Steuerumgehung zu prüfen (vgl. dazu: BGE 146 II 97 E. 2.6.1 f. mit Hinweis auf BGr, 18. Juli 2016, BGE 142 II 399 E. 4.2). Das Bundesgericht setzt für die Annahme einer Steuerumgehung kumulativ drei Merkmale voraus:

Von den Beteiligten wird eine ungewöhnliche Rechtsgestaltung gewählt, welche sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint (sog. objektives Element). Es ist anzunehmen, dass die ge-

wählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich darum gewählt wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären (sog. subjektives Element). Das gewählte Vorgehen würde tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde (sog. effektives Element).

c) Das kantonale Steueramt bejahte das Vorliegen einer Steuerumgehung, da das Vertragskonstrukt ungewöhnlich und hinsichtlich der wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen sei. So resultierten aus den Untervermietungen Bruttogewinnmargen von 51% betreffend L1 und 60% betreffend L2. Es sei sodann anzunehmen, dass diese Rechtsgestaltung lediglich deshalb getroffen worden sei, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären. Dergestalt werde Steuersubstrat in unzulässiger Weise vom Kanton Zürich in den Kanton F transferiert. Aus dem von den Pflichtigen gewählten Vorgehen würde ausserdem, bei Akzeptanz desselben, eine erhebliche Steuerersparnis resultieren. Für die Ungewöhnlichkeit der Rechtsgestaltung stellte das kantonale Steueramt auch auf die nachträglich errichteten, in minimalem Umfang entgeltlichen Nutzniessungsrechte zugunsten der D ab, hielt indessen gleichermassen fest, dass die entsprechenden Dienstbarkeiten für die Steuerperiode 2016 unbeachtlich seien, da für deren Entstehung ein Eintrag im Grundbuch erforderlich sei. Ein solcher erfolgte erst 2020.

d) aa) Wie bereits erwähnt, bestanden pro 2016 keine Nutzniessungen zugunsten der D, weshalb solche für die Beurteilung einer allfälligen Steuerumgehung nicht von Belang sein können.

bb) Aus den Akten ergibt sich, dass der Pflichtige und die D für die Instandhaltung, Vermietung und Verwaltung der ... Liegenschaften des Pflichtigen den Weg über die Vereinbarung einer "erweiterten" Miete bzw. Pacht wählten. Dabei war von vornherein klar, dass die "Mieterin" D die Liegenschaft nicht selber nutzen wollte, sondern nur als "Zwischenmieterin" fungieren sollte. Als Untervermieterin trat sie in eigenem Namen in Erscheinung. Sie hatte gemäss Miet-/Pachtverträgen sowohl jegliche nötigen Investitionen zur Werterhaltung (Instandstellungen sowie Reparaturen) als auch sämtliche Nebenkosten zu übernehmen (Versicherungen, Energiekosten, Gebühren und Abgaben etc.; vgl. Miet-/Pachtvertrag unter "Besondere Bedingungen"). Letztere (die anfallenden Nebenkosten) überwälzte die D gemäss Mietverträgen im Regelfall im Rahmen der pauschal vereinbarten Nebenkostenübernahme auf die Mieter. Anders

sieht dies bei den periodischen Renovationskosten und notwendigen Instandstellungskosten aus. Solche können nicht den Endmieterinnen und –mietern weiterverrechnet werden und wären grundsätzlich vom Eigentümer zu übernehmen. Nebst der Übernahme dieser Kosten ist die D gemäss unwidersprochener Darstellung der Pflichtigen ganz generell für die Vermietung der Wohnungen (Bereitstellen der Wohnungen, Organisation von Mieterwechseln, administrative Aufwände) zuständig (...„übernimmt somit Pflichten und Nutzen, wie sie selber Eigentümerin wäre“), wofür auch die Tatsache spricht, dass die D die Mietverträge mit den Drittmietern im eigenen Namen abschliesst.

cc) Anstelle der Vermietung bzw. Verpachtung der Liegenschaften an die D hätte der Pflichtige die D auch mit der Vornahme dieser Dienstleistungen (Vermietung und Verwaltung der Liegenschaften) beauftragen können. Diesfalls hätte die D die Mietverträge im Auftrag bzw. in Vertretung des Pflichtigen mit den Endmietern abgeschlossen und für den Pflichtigen die Mietzinsen vereinnahmt etc. Inhaltlich und wirtschaftlich gesehen kommt der Miet-/Pachtvertrag einem derartigen Liegenschaftsverwaltungsvertrag nahe. Diesfalls wäre der gesamte Mietertrag dem Pflichtigen zugeflossen, welcher der Gesellschaft (hier D) die entsprechenden Aufwände entschädigt hätte. Dass hierfür eine pauschale Entschädigung hätte vereinbart werden können, steht grundsätzlich ausser Frage. Was der effektive Umfang der Unterhaltskosten zu lasten der D anbelangt, so ist dieser vorliegend weder dargetan, noch nachgewiesen.

Im Unterschied zu einem reinen Liegenschaftsverwaltungsvertrag bestand die "Dienstleistung" der D vorliegend aber wie erwähnt nicht nur in der Übernahme der Verwaltungstätigkeit (Mietersuche, Organisation von Mieterwechseln, Mietzinsinkasso, Nebenkostenabrechnungen erstellen, Unterhaltsarbeiten koordinieren, etc.), sondern auch in der Übernahme der Risiken für Leerstände.

Immobilien-gesellschaften können sodann beispielsweise für grosszyklische Erneuerungen jährlich Rückstellungen im Umfang von 1% der Gebäudeversicherungssumme bilden (bis zu einem Total von 15% der Gebäudeversicherungssumme, Lit. A der Weisung des kantonalen Steueramtes zur steuerlichen Behandlung von Rückstellungen für Grossreparaturen (Erneuerungsfonds) und Abschreibungen bei Liegenschaften des Geschäftsvermögens vom 20. Juni 2005, ZStB-Nr. 64.1, nachfolgend Weisung Rückstellungen). Vorliegend sind die streitbetroffenen Immobilien bei der D nicht bilanziert, weshalb auch entsprechende Rückstellungen nicht als solche gebildet

werden konnten. Es ist jedoch davon auszugehen, dass auch eine Risikoabdeckung für grössere Unterhaltsarbeiten in die Bemessung der Pachtzinsen miteingeflossen war.

Betrachtet man die Differenz zwischen vereinnahmten Mietzinsen und geleisteten Pachtzinsen als Entschädigung für ebendiese Verwaltung, Unterhalt und Vermietung der Liegenschaften, so wären diesbezüglich jährlich Zahlungen in der Grössenordnung von Fr. 146'255.- (Fr. 296'255.- abzüglich Fr. 150'000.-) betreffend L1 und Fr. 133'838.- (Fr. 223'838.- abzüglich Fr. 90'000.-) betreffend L2 geleistet worden.

Mangels Kenntnis des Zustands der Liegenschaften kann die Angemessenheit der Pachtzinsvereinbarung nicht abschliessend beurteilt werden. Zu vermuten ist, dass auch unter Einbezug der vertraglich übernommenen Pflichten die D durch diese Vereinbarung begünstigt wurde, weshalb das Vorliegen einer verdeckten Kapitaleinlage anzunehmen ist. Eine aussergewöhnliche Vertragsgestaltung liegt sodann zwar vor. Dass es sich hierbei geradezu um eine absonderliche Rechtsgestaltung handeln würde, kann indessen aufgrund der Aktenlagen nicht gesagt werden. Es hat damit bei der Besteuerung der Pachtzinsen beim Pflichtigen zu bleiben. Nachdem der Pflichtige jedoch (gemäss Miet-/Pachtvertrag) gerade keinerlei weiteren Kosten im Zusammenhang mit dem Unterhalt der Liegenschaften zu tragen hat, sind die Einnahmen dem Pflichtigen ungeschmälert zuzurechnen (Fr. 150'000.- und Fr. 90'000.-).

e) Wie unter E. 1.e festgehalten, steht die Besteuerung des Ertrags aus Grundeigentum dem Liegenschaftenkanton zur alleinigen Besteuerung zu. Wenn nun beim Pflichtigen nur die Pachtzinsen als Liegenschaftenertrag erfasst werden, bleibt die Besteuerung unvollständig, da unbestrittenermassen der erzielte Mietertrag erheblich höher war. Auch nach Abrechnung über die Unterhaltskosten verbleibt auf Seiten der D vermutlich ein Anteil an unentgeltlicher Nutzung der Liegenschaften. Betreffend diesen Gewinn aus der Untervermietung der Liegenschaften hat entsprechend § 56 Abs. 1 lit. c StG bei der D eine Ausscheidung in den Kanton Zürich stattzufinden (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 4 N 33 StG). Der Steuerbehörde des Kantons F ist daher dieser Entscheid zur Kenntnis zu bringen. Für eine vorgängige Einladung des Kantons F zur Stellungnahme besteht indes kein Anlass.

f) Da die D per 31.12.2016 nicht über ein gültiges Nutzniessungsrecht verfügte (und die Liegenschaften entsprechend auch nicht bilanzierte), ist der Vermögenssteu-

erwert der Liegenschaften beim Pflichtigen als Eigentümer zu veranlagern. Das Vermögen wird zum Verkehrswert bewertet (§ 39 Abs. 1 StG). Gemäss der regierungsrätlichen Weisung vom 12. August 2009 ist dabei bei Mehrfamilienhäusern deren Ertragswert mit einem Zinssatz von 7.05% zu kapitalisieren (Weisung Rz. 36 ff.). Die Berechnungen gemäss Einschätzungsvorschlag im Einspracheverfahren sind zu bestätigen.

g) Soweit der Pflichtige rügt, dass der Einspracheentscheid vom 25. Mai 2021 keine Steuerauscheidung enthalte, so ist dies korrekt. Eine Berechnungsmitteilung, wie dies im Einspracheentscheid, Ziff. 23, erwähnt wird, ist nicht aktenkundig. Indessen verweist der Einspracheentscheid in derselben Ziffer auch auf den Einschätzungsvorschlag vom 8. Juli 2020. Der Einspracheentscheid entspricht unverändert dem Einschätzungsvorschlag, welcher seinerseits eine detaillierte Steuerauscheidung enthält. Damit war der Einspracheentscheid genügend begründet und die Steuerauscheidung nachvollziehbar. Unübersichtlich ist einzig die Darstellung, worin die Faktoren des Kantons H und von I jeweils auf eine neue Seite zu liegen kamen.

4. a) Nach alledem ist der Rekurs teilweise gutzuheissen und ist der Liegenschaftenertrag betreffend die L1, Liegenschaft an der ...strasse 3, K, auf netto Fr. 150'000.- anstatt Fr. 246'939.- (Differenz von Fr. 96'939.-) und der Liegenschaftenertrag betreffend L2, Liegenschaft an der ...strasse 40, K auf netto Fr. 90'000.- anstatt Fr. 182'950.- (Differenz Fr. 92'950.-) festzulegen. Für die Berechnung ist auf die Berechnungsmitteilung im Einspracheverfahren vom 8. Juli 2020 zu verweisen, worin der netto Liegenschaftenertrag dementsprechend auf Fr. 400'894.- (Fr. 590'783.- abzüglich 189'889.-) zu korrigieren ist.

Daraus ergibt sich folgende Neuberechnung:

...

Im Übrigen ist der Rekurs abzuweisen.

b) Ausgangsgemäss sind die Kosten des vorliegenden Verfahrens zu 3/5 den Pflichtigen und zu 2/5 dem Rekursgegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Da die Pflichtigen überwiegend unterliegen, ist ihnen keine Parteientschädigung zuzusprechen.

chen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Die Rekurrenten werden für die Steuerperiode 2016 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 141'700.- (satzbestimmend Fr. 304'500.-) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 6'110'000.- (satzbestimmend Fr. 35'809'000.- eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 2 bzw. § 47 Abs. 2 StG; Verheiratetentarif).

[...]