Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.39/2003 /bmt

Urteil vom 26. November 2003
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Hungerbühler, Bundesrichterin Yersin,
Gerichtsschreiber Häberli.

Parteien
B._____,
Beschwerdeführer,

gegen

Kantonales Steueramt Nidwalden, Postgebäude, 6371 Stans,
Verwaltungsgericht des Kantons Nidwalden, Steuerabteilung, Rathausplatz 1, 6371 Stans.

Gegenstand
Direkte Bundessteuer 1999/2000,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Nidwalden, Steuerabteilung, vom 4. Februar 2002.

Sachverhalt:
A.
Die A._____ AG (Luzern) ist Eigentümerin eines Einfamilienhauses an der X._____strasse in Hergiswil (NW). Die (verstorbene) frühere Alleinaktionärin der Gesellschaft wünschte testamentarisch, dass ihr Sohn, B._____, ein lebenslanges Wohnrecht am Haus erhalte. Die Erben und heutigen Aktionäre der A._____ AG, zu denen auch B._____ gehört, befolgten diesen Wunsch, indem sie mit Letzterem einen ÏebenslangenM̈ietvertrag schlossen, den sie im Grundbuch vormerken liessen. Als Gegenleistung hat B._____ die Zinsen auf der Hypothek von Fr. 250'000.– zu tragen, welche (im massgeblichen Zeitraum) einen Betrag von Fr. 12'500.– jährlich ausmachen. Diese Summe entspricht offensichtlich nicht dem Marktwert der Miete, weshalb das Gemeindesteueramt Hergiswil B._____ bei Veranlagung der direkten Bundessteuer 1999/2000 (unter anderem) Fr. 16'300.– als geldwerte Leistung der Aktiengesellschaft aufrechnete (Fr. 12'000.– für von der A._____ AG bezahlte Ünterhalts- und Betriebskostenšowie Fr. 4'300.– als Žuschlagžum Mietzins) und ihn mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 59'600.– veranlagte (Einspracheentscheid vom 11. April 2001).
B.
Hiergegen gelangte B._____ an das Verwaltungsgericht des Kantons Nidwalden, welches seine Beschwerde teilweise guthiess, den Einspracheentscheid und die Veranlagungsverfügung aufhob und die Sache an das Gemeindesteueramt zurückwies, damit dieses im Sinne der Erwägungen neu verfüge. Dabei ging das Verwaltungsgericht einerseits davon aus, dass eine geldwerte Leistung der A._____ AG an ihren Aktionär vorliege, welche von diesem zu versteuern sei. Andererseits hielt es dafür, das vorgemerkte Mietverhältnis sei einem Wohnrecht zugunsten von B._____ gleichzusetzen und nach der ursprünglichen Fassung von Art. 22 Abs. 3 DBG zu besteuern (Entscheid vom 4.Februar 2002, versandt am 24. Dezember 2002).
C.
Am 24. Januar 2003 hat B._____ beim Bundesgericht Verwaltungsgerichtsbeschwerde eingereicht mit dem Antrag, den angefochtenen Entscheid ädahin zu korrigieren, als jeweils die Differenz zwischen dem tatsächlich

bezahlten Mietzins und dem 'definitiv' veranlagten Marktmietwert jährlich aufzurechnen sei. Er wendet sich gegen die Betrachtung des Mietverhältnisses als Wohnrecht und macht weiter geltend, das Verwaltungsgericht müsse von einem tatsächlich-realistischen Marktmietwert von bloss Fr. 21'900.–ausgehen; eine Marktmiete von Fr. 27'900.– sei ermessensüberschreitend. Dabei anerkennt er ausdrücklich, dass die Aufrechnung einer Netto-Markt-Miete sowie der tatsächlichen Nebenkosten rechtens sei.

Das kantonale Steueramt Nidwalden beantragt, auf die Beschwerde nicht einzutreten, während die Eidgenössische Steuerverwaltung auf deren Abweisung schliesst. Das Verwaltungsgericht des Kantons Nidwalden hat auf Vernehmlassung verzichtet.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Der angefochtene Entscheid des kantonalen Verwaltungsgerichts unterliegt, soweit er sich auf Bundesrecht bzw. das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) stützt, der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht (Art. 146 DBG). Es handelt es sich um einen Rückweisungsentscheid mit verbindlichen Weisungen für die erste Instanz, weshalb ein Grundsatz- bzw. Teilentscheid vorliegt, der wie ein Endentscheid - und nicht als Zwischenentscheid mit verkürzter Frist (vgl. Art. 106 Abs. 1 OG) - anfechtbar ist (vgl. BGE 120 Ib 97 E. 1b S. 99; 118 Ib 196 E. 1b S. 198 f., je mit Hinweisen). Der Beschwerdeführer ist als Steuerpflichtiger zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde legitimiert (Art. 103 lit. a OG; vgl. BGE 115 Ib 47 E. 1b S. 49).
2.
2.1 Das Nidwaldener Verwaltungsgericht hat erwogen, die Liegenschaft sei in den allgemeinen Neuschatzungen von 1995 und 2001 auf 750'000 bzw. 609'570 Franken, der Eigenmietwert auf 19'500 bzw. 19'551 Franken und der Marktmietwert 2001 auf 27'930 Franken geschätzt worden. Letzterer erscheine für ein Einfamilienhaus in Hergiswil angemessen; der Umstand, dass der Beschwerdeführer mit 12'500 Franken einen tieferen Mietzins bezahle, sei insbesondere auf dessen Eigenschaft als Aktionär der A._____ AG zurückzuführen. Es liege offensichtlich eine geldwerte Leistung der Eigentümerin an ihren Aktionär vor, welche bei diesem eine Aufrechnung erforderlich mache.
2.2 Nach Art. 20 Abs. 1 lit. c des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) unterliegen Erträge aus beweglichem Vermögen der Einkommenssteuer, so insbesondere auch Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art... Zu den geldwerten Leistungen an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte sind nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts namentlich auch Zuwendungen jeder Art an die Aktionäre oder ihnen nahestehende Dritte zu rechnen, für die der Empfänger in einem für die Gesellschaftsorgane erkennbaren Ausmass keine angemessene Gegenleistung erbracht hat (BGE 119 Ib 431 E. 2b S. 435; 115 Ib 274 E. 9b S. 279). Massgebend ist dabei ein Drittvergleich: Eine geldwerte Leistung liegt vor, wenn und insoweit sie einem an der Gesellschaft nicht beteiligten Dritten nicht oder nur in wesentlich geringerem Umfang erbracht worden wäre (Urteil 2A.133/1993 vom 3. Februar 1995, in: ASA 64 S. 644 f., E. 2b u. E. 3; BGE 119 Ib 116 E. 2 S. 119 f.; Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Therwil/Basel 2001, N 121 zu Art. 20).
2.3 Der Beschwerdeführer anerkennt ausdrücklich, dass die von ihm bezahlten Hypothekarzinsen von Fr. 12'500.– jährlich nicht der Miete entsprechen, die ein Dritter für das von ihm bewohnte Haus bezahlen müsste; er geht selbst von einem angemessenen Mietzins von 21'900 Franken zuzüglich die tatsächlichen Nebenkosten aus. Mithin ist unstreitig, dass eine geldwerte Leistung der A._____ AG an den Beschwerdeführer vorliegt, die dessen steuerbarem Einkommen aufzurechnen ist. Es bleibt, den Wert dieser Leistung zu bestimmen.
3.
3.1 Die Vorinstanz hat dies nicht selbst getan, sondern die Sache an die Steuerverwaltung zurückgewiesen, wobei sie dieser aber verbindliche Anweisungen zum weiteren Vorgehen erteilte. Sie hat erwogen, mit der Eintragung des vorgemerkten Mietvertrags im Grundbuch habe der Beschwerdeführer einen Anspruch auf lebenslanges verbilligtes Wohnen erworben, welcher einem Wohnrecht gleichzusetzen sei. Die Besteuerung der geldwerten Leistung habe im Sinne von Art. 22 Abs. 3 DBG (in der ursprünglichen Fassung, in Kraft bis 31. Dezember 2000) zu erfolgen. Es sei Sache der Steuerbehörde, den massgeblichen Wert des Wohnrechts zu ermitteln, wobei hiefür auf das Datum des Grundbucheintrags am 23. Juni 1998 abzustellen sei. Zudem müsse

diese anstelle der aufgerechneten Pauschale von Fr. 12'000.– die effektiv von der A._____ AG getragenen Nebenkosten ermitteln. Der Beschwerdeführer lehnt demgegenüber die Gleichstellung des vorliegenden Mietverhältnisses mit einem Wohnrecht ab und verlangt bei seinem steuerpflichtigen Einkommen eine Aufrechnung, welche sich am Mietwert (plus Nebenkosten) orientiert.
3.2 Der Einwand des Beschwerdeführers ist berechtigt: Der angefochtene Entscheid ist widersprüchlich, wenn er einerseits von einer geldwerten Leistung im Verhältnis zwischen Aktionär und Gesellschaft ausgeht und andererseits die Besteuerung nach Art. 22 Abs. 3 DBG vornehmen will. Bei der geldwerten Leistung an einen Aktionär handelt es sich um einen Ertrag aus beweglichem Vermögen, der nach Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG besteuert wird (vgl. E. 2.2). Für eine Besteuerung der Einkünfte, welche dem Beschwerdeführer aufgrund des unangemessen tiefen Mietzinses zufliessen, als Ertrag aus unbeweglichem Vermögen gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. b bzw. Art. 22 Abs. 3 DBG (ursprüngliche Fassung) bleibt kein Raum. Im Übrigen fände letztere Bestimmung vorliegend ohnehin keine Anwendung: Sie sah vor, dass u.a. Einkünfte aus Wohnrecht und Nutzniessung zu 60 Prozent besteuert werden, wenn die Leistungen, auf denen der Anspruch beruht, ausschliesslich vom Steuerpflichtigen oder dessen Angehörigen erbracht worden sind (AS 1991 1192). Der Beschwerdeführer verfügt indessen über keinerlei dingliche Berechtigung am von ihm bewohnten Haus: Die Vormerkung des Mietverhältnisses führt lediglich zur realobligatorischen Verstärkung desselben, ohne ein beschränktes
dingliches Recht an der Liegenschaft selbst zu begründen (vgl. Jürg Schmid, Basler Kommentar, N 20 ff. zu Art. 959 ZGB). Das streitige Mietverhältnis lässt sich nicht mit einem (dinglichen) Wohnrecht vergleichen (vgl. hierzu: Urteil 2A.232/2001 vom 31. Januar 2002, in: StR 57/2002 322, E. 2c). Die Vorinstanz hat weiter verkannt, dass Art. 22 Abs. 3 DBG nur entgeltlich erworbene Nutzungsrechte erfasst (grundlegend: Urteil 2A.415/1998 vom 9. Februar 2000, in: ASA 70 S. 581 ff., E. 3), während der Beschwerdeführer vorliegend - abgesehen von den Hypothekarzinsen, welche das Geschäft allein nicht zu einem entgeltlichen machen - für die Einräumung des Mietrechts nichts bezahlt hat. Im Übrigen stammen die streitigen Leistungen nicht von Verwandten des Beschwerdeführers, zumal die Liegenschaft der A._____ AG und nicht den mit diesem verwandten Aktionären gehört.
3.3 Nach dem Gesagten ist die Beschwerde (teilweise) gutzuheissen, der angefochtene (Rückweisungs-)Entscheid aufzuheben und die Sache an das Gemeindesteueramt Hergiswil zurückzuweisen, damit dieses die aufzurechnende geldwerte Leistung - ausgehend von einem Mietverhältnis - wie folgt neu bestimmt: Den gesamten Leistungen, welche die A._____ AG im Zusammenhang mit dem Einfamilienhaus in Hergiswil erbringt, sind die Zahlungen des Beschwerdeführers gegenüber zu stellen. Dazu ist, wie vom Beschwerdeführer beantragt, zunächst ein marktüblicher Mietzins zu bestimmen, welcher (je nach Marktsituation) von Steuerperiode zu Steuerperiode variieren kann; zum Mietzins sind anschliessend die von der A._____ AG effektiv getragenen Nebenkosten zu addieren, soweit es sich um Aufwendungen handelt, die in einem Mietverhältnis auf den Mieter überwälzt werden können. Von der resultierenden Summe sind die vom Beschwerdeführer in der betreffenden Steuerperiode bezahlten Hypothekarzinsen sowie allfällige weitere Aufwendungen abzuziehen, welche der Mieter auf den Vermieter überwälzen kann. Die so berechnete Differenz macht alsdann die streitige geldwerte Leistung aus.

Die kantonale Steuerverwaltung ist hinsichtlich der Bestimmung eines marktgerechten Mietzinses auf die Zulässigkeit einer reformatio in peius (Art 143 Abs. 1 DBG) hinzuweisen: Die vom Gemeindesteueramt Hergiswil ursprünglich (im Rahmen der Aufrechnung von 4'300 Franken) eingesetzte Miete von Fr. 16'800.– ist, angesichts eines Eigenmietwerts der Liegenschaft von rund Fr. 19'500.– und der vom Beschwerdeführer selbst vorgeschlagenen Marktmiete von 21'900 Franken, offensichtlich zu tief. Demgegenüber erscheint - trotz der Einwände des Beschwerdeführers - ein Mietwert von Fr. 27'930.–, wie er anlässlich der Neuschatzung 2001 bestimmt wurde, nicht a priori übersetzt. Im Übrigen wird die geldwerte Leistung, anders als gemäss dem von der Vorinstanz angewandten Art. 22 Abs. 2 DBG, voll zu besteuern sein.
4.
Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird dem Antrag des Beschwerdeführers formell entsprochen, weshalb die Kosten für das bundesgerichtliche Verfahren dem Kanton Nidwalden aufzuerlegen sind (Art.156 Abs. 1 in Verbindung mit Art.153 und Art.153a OG). Parteientschädigung ist keine auszurichten, da der obsiegende Beschwerdeführer als Anwalt in eigener Sache handelte und die Angelegenheit objektiv keinen besonderen Aufwand erforderte (BGE 119 Ib 412 E. 3 S. 415).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird im Sinne der Erwägungen gutgeheissen, der Entscheid des Verwaltungsgerichts den Kantons Nidwalden vom 4. Februar 2002 aufgehoben und die Sache zu neuem Entscheid an das Gemeindesteueramt Hergiswil zurückgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird dem Kanton Nidwalden auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, dem Kantonalen Steueramt Nidwalden und dem Verwaltungsgericht des Kantons Nidwalden, Steuerabteilung, sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 26. November 2003
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: