Urteilskopf

115 Ia 329

51. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 22. Dezember 1989 i.S. X. gegen Verwaltungsgericht des Kantons Zürich (staatsrechtliche Beschwerde)
Regeste (de):
Vermietung eines Einfamilienhauses zu einem Vorzugsmietzins an einen nahen Verwandten (Art. 4 BV; Willkürverbot).

Für die Einkommensbesteuerung muss der erzielte Mietzins und nicht der Mietwert massgeblich sein, sofern nicht ein Steuerumgehungsgeschäft anzunehmen ist.

Regeste (fr):
Location d'une maison individuelle à un proche parent à un taux de faveur (art. 4 Cst.; interdiction de l'arbitraire).

Est déterminant, pour la taxation de l'impôt sur le revenu, le montant du loyer qui a été encaissé et non pas la valeur locative du logement, pour autant qu'il n'y ait pas fraude fiscale.

Regesto (it):
Locazione di una casa monofamiliare a un congiunto contro una pigione di favore (art. 4 Cost.; divieto dell'arbitrio).

Ai fini dell'imposta sul reddito è determinante l'ammontare della pigione incassata e non il valore locativo dell'abitazione, sempreché non debba ammettersi un contratto diretto ad eludere l'imposta dovuta.

Sachverhalt ab Seite 329

BGE 115 Ia 329 S. 329

A.- Die Ehefrau des Steuerpflichtigen X. ist Eigentümerin der Liegenschaft Y. in Z./ZH. Diese Liegenschaft, ein angebautes

BGE 115 Ia 329 S. 330

Einfamilienhaus, ist an den verheirateten Sohn der Ehegatten X. zu einem monatlichen Mietzins von Fr. 700.– oder zu Fr. 8'400.– pro Jahr vermietet.

B.- In der Steuererklärung für die Veranlagung der kantonalen Steuern 1985 deklarierte X. aus der genannten Liegenschaft einen Netto-Ertrag von Fr. 6'720.– (tatsächliche Mietzinseinnahmen von Fr. 8'400.– abzüglich Fr. 1'680.– pauschale Unterhaltskosten von 20%). Im Veranlagungsverfahren wurde dieser Netto-Ertrag amtlicherseits auf Fr. 10'856.– festgesetzt; dies mit der Begründung, als Einkommen sei statt der effektiv vereinnahmten Mietzinsen der höhere Mietwert der Liegenschaft von Fr. 13'570.– (abzüglich 20% pauschale Unterhaltskos-

ten) einzustellen.
Die Steuerkommission Z. hiess eine Einsprache von X. gut. Einen gegen diesen Entscheid vom Kantonalen Steueramt erhobenen Rekurs hiess die Steuer-Rekurskommission des Kantons Zürich gut; sie stellte damit die im Veranlagungsverfahren getroffene Taxation wieder her.

C.- Mit Entscheid vom 6. Dezember 1988 wies das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich eine Beschwerde von X. ab. Es bestätigte die Auffassung, dass die Differenz zwischen dem tatsächlich bezahlten Mietzins und dem höheren Mietwert als Schenkung an den Sohn zu qualifizieren sei; den entsprechenden Betrag habe X. als Einkommen zu versteuern.

D.- Mit staatsrechtlicher Beschwerde beantragt X. fristgerecht, der Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich sei aufzuheben. Das Reineinkommen sei auf Fr. ... festzusetzen, indem für das vermietete Einfamilienhaus nur der wirklich erzielte Mietzins von Fr. 8'400.– pro Jahr und nicht ein höherer, als erzielbar erachteter Mietwert als Einkommen besteuert werden dürfe. Die Finanzdirektion des Kantons Zürich und das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich beantragen in ihren Vernehmlassungen, die Beschwerde sei abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden könne. Das Bundesgericht heisst die Beschwerde gut aus

Erwägungen

folgenden Erwägungen:

2. a) Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich ist - in Anwendung von § 19 lit. c, § 20 Abs. 1 und § 24 lit. a des zürcherischen Steuergesetzes - davon ausgegangen, der Beschwerdeführer

(bzw. seine Ehefrau) habe dem Sohn jenen Betrag geschenkt, um den der unter Eltern und gemeinsamen Nachkommen als üblich anzunehmende jährliche Mietzins (Mietwert von Fr. 13'570.–) den vereinbarten Mietzins (Fr. 8'400.–) übersteige. Das Gericht kam zum Schluss, dass beim Beschwerdeführer im Umfange der Differenz (Fr. 5'170.–) ein für die Einkommenssteuer beachtlicher Wertzufluss gegeben sei. b) Der Beschwerdeführer rügt diese Betrachtungsweise als willkürlich, indem er sich insbesondere auf BGE 71 I 129 beruft. Im betreffenden Fall - zur Beurteilung stand die Vermietung eines Einfamilienhauses an einen Verwandten zu einem Vorzugspreis - hat das Bundesgericht, wenn auch im Blick auf Art. 21 Abs. 1 lit. b WStB (nunmehr BdBSt), als unzulässig erklärt, der Veranlagung anstelle des tatsächlich erzielten Mietzinses ein erzielbares oder durchschnittliches Einkommen (Mietwert) zugrunde zu legen. Dies müsse solange gelten, als bei der Mietzinsfestsetzung nicht Motive der Steuerumgehung entscheidend gewesen seien, ferner Indizien dafür fehlten, wonach die Überlassung zu den dem Sach- oder Wohnwert nicht entsprechenden Bedingungen das Entgelt für andere Gegenleistungen des Sachbenützers sei. Der geschätzte Wohnwert gebe zwar wohl die Grundlage für die Einkommensbesteuerung bei Eigengebrauch ab. Es sei jedoch nicht angängig, diese Regel auch im Falle der Vermietung oder Verpachtung anzuwenden. Bei der Vermietung an einen Familienangehörigen sei das Abstellen auf den Wohnwert höchstens dann möglich, wenn anzunehmen sei, es liege ein Eigengebrauch vor, indem die Wohnung der Benützung durch die eigene Familie erhalten werden solle. Bei der Vermietung an einen Bruder mit Familie könne dies nicht gesagt werden. c) Diese Rechtsprechung wurde in ASA 48 S. 478 ff. dahin ergänzt, dass, wer eine Wohnung einem nahen Verwandten unentgeltlich überlasse, das Objekt wohl nicht vermiete; er habe die Wohnung auch nicht in der Weise inne, dass er unmittelbarer Besitzer geblieben sei. Die Zusage an einen Verwandten, eine Wohnung unentgeltlich auf unbestimmte Zeit zu überlassen, qualifiziere sich als Gebrauchsleihe. Dabei wende der Eigentümer dem Beliehenen unentgeltlich den Mietwert der

Wohnung zu. Für den Beliehenen entstehe dadurch kein Einkommen, weil der Mietwert für ihn den Charakter einer Schenkung habe. Der Mietwert falle primär dem Eigentümer zu, auch wenn er ihn dem Beliehenen sofort weitergebe. Wolle er sich dieser Besteuerung entziehen,

müsse er eine Nutzniessung bestellen, wodurch die Steuerpflicht auf den Nutzniesser übergehe. Bestehe dagegen eine blosse Gebrauchsleihe, müsse aus der leichten Auflösbarkeit dieses Vertragsverhältnisses der Schluss gezogen werden, dass der Eigentümer steuerrechtlich gesehen immer noch als "Inhaber" des Objektes zu betrachten sei, obwohl es während der Dauer der Leihe nicht mehr ihm unmittelbar zur Verfügung stehe.

3. a) Ein Entscheid verletzt das Willkürverbot und steht in Widerspruch zu Art. 4 der Bundesverfassung, wenn er offensichtlich unhaltbar ist, mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft (BGE 114 Ia 27 E. 3b; mit Hinweisen). b) Es ist grundsätzlich nicht ausgeschlossen, dass kantonale Gerichte mit vertretbaren Gründen kantonale Vorschriften anders auslegen als die Bundesbehörden entsprechende Bestimmungen des Bundesrechts. In Anbetracht der vorliegend im Grundsatze mit den Bestimmungen der direkten Bundessteuer (Wehrsteuer) durchaus vergleichbaren Vorschriften des zürcherischen Steuergesetzes erscheint es jedoch als offensichtlich unhaltbar, bei Mietverhältnissen unter Verwandten ohne ausdrückliche Gesetzesgrundlage die Differenz zwischen dem tatsächlich vereinnahmten Mietzins und dem höheren Mietwert dem Vermieter steuerlich als Einkommen zuzurechnen und beim Mieter als Schenkung zu qualifizieren. Dafür, dass der in Frage stehende Mietzins im Blick auf eine Steuerumgehung oder in Verbindung mit andern, vom Sohn erbrachten oder noch zu erbringenden Gegenleistungen niedriger als der Gebrauchswert der Wohnung angesetzt worden wäre, fehlen im übrigen jegliche Anhaltspunkte. Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich ist daher in Willkür verfallen, wenn es bei der gegebenen Sach- und Rechtslage den Mietwert der Liegenschaft - ohne Rücksicht auf den vereinbarten Mietzins - als steuerlich massgebend erachtet hat.