

FD / Motion Die Mitte-EVP-Fraktion vom 14. Februar 2022

## Vorzugsmiete gerecht besteuern

Antrag der Regierung vom 22. März 2022

### Gutheissung.

#### Begründung:

Die Motionärin verlangt eine Änderung von Art. 34 Abs. 2 Satz 2 des Steuergesetzes (sGS 811.1; abgekürzt StG). Diese Bestimmung sieht vor, dass der Eigenmietwert auch dann voll steuerbar ist, wenn das Grundstück zu einem tieferen Mietzins an eine nahe stehende Person vermietet oder verpachtet wird. Nach Auffassung der Motionärin wird mit der steuerlichen Erfassung der Differenz zwischen dem effektiv bezahlten Mietzins und dem höheren Eigenmietwert bei den Kantons- und Gemeindesteuern von den Bundesvorgaben abgewichen. Sie schlägt vor, die Besteuerung der Vorzugsmiete an das Bundesrecht anzupassen.

Die Vorzugsmiete, also der Vorzugsmietzins unter Verwandten, wird weder im eidgenössischen Steuerharmonisierungsgesetz (SR 642.14; abgekürzt StHG) noch im Recht der direkten Bundessteuer (SR 642.11; abgekürzt DBG) geregelt. Das Bundessteuerrecht schreibt somit die Besteuerung eines möglichen, erzielbaren Mietertrags («Soll-Besteuerung») nicht vor, schliesst dies aber auch nicht aus. Das Bundesgericht hat wiederholt festgehalten, dass eine Soll-Besteuerung im Privatvermögen erfolgen kann; dies setzt jedoch voraus, dass eine Grundlage in einem Gesetz im formellen Sinn vorhanden ist (statt vieler: BGE 146 II 97 ff. Erw. 2.2.4). Mit Art. 34 Abs. 2 Satz 2 StG wurde eine solche Grundlage im Kanton St.Gallen im Rahmen der Totalrevision des Steuergesetzes geschaffen. Sind die Voraussetzungen einer Vorzugsmiete gegeben, erweist sich damit eine Aufrechnung auf den Eigenmietwert bei den Kantons- und Gemeindesteuern als rechtmässig.

Anders verhält es sich bei der direkten Bundessteuer, weil es dort eben an einer Regelung fehlt, um eine Soll-Besteuerung durchzusetzen. Eine steuerliche Zurechnung der Differenz zwischen dem effektiv bezahlten Mietzins und dem höheren Mietwert an die Grundeigentümerin oder den Grundeigentümer scheidet daher aus, solange keine Steuerumgehung anzunehmen ist. Eine solche liegt nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung vor, wenn der vereinnahmte Mietzins weniger als 50 Prozent des Eigenmietwerts beträgt; in einem solchen Fall hat die Grundeigentümerin oder der Grundeigentümer den gesamten Eigenmietwert zu versteuern, weil eine der Eigennutzung gleichkommende Lage angenommen wird (statt vieler: BGE 146 II 97 ff. Erw. 2.4.1). Wird die Grenze von 50 Prozent hingegen überschritten, ist die Besteuerung auf die bezahlten Mietzinsen beschränkt.

Das Kantonale Steueramt erachtet die Aufrechnung auf den Eigenmietwert bei einer Vorzugsmiete dogmatisch als richtig. Ein überzeugender einkommenstheoretischer Ansatz geht nämlich dahin, dass es nicht darauf ankommen kann, ob ein Grundstück selbst genutzt oder an Dritte vermietet wird. Der Unterschied liegt nur in der Verwertung der Nutzung: Im einen Fall wird Natural-einkommen, im zweiten Fall Geldeinkommen realisiert. Wenn nun Dritten die Nutzung zu einem

Vorzugsmietzins eingeräumt wird, ist dies beim Überlassenden als Akt der *Einkommensverwendung* zu werten, die steuerrechtlich unberücksichtigt bleibt.<sup>1</sup> Weil das Bundesgericht diesem Ansatz jedoch offenkundig nicht folgt, wurde – um dessen Rechtsprechung dennoch Genüge zu tun – eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage geschaffen, die es erlaubt, die Differenz zwischen dem vereinnahmten Mietzins und dem Mietwert aufzurechnen.

Es ist jedoch einzuräumen, dass die Aufrechnung den betroffenen Bürgerinnen und Bürger eher schwierig zu vermitteln ist, da ein Ertrag besteuert wird, der geldmässig gar nicht geflossen ist. Mehr ins Gewicht zu Gunsten einer Aufhebung von Art. 34 Abs. 2 Satz 2 StG fällt der Umstand, dass die Abweichung vom Recht der direkten Bundessteuer den Vollzug verkompliziert. Der Einfachheit halber werden unterschiedliche Regelungen bei den Kantons- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer wenn immer möglich vermieden. Mit Blick darauf hält die Regierung eine Angleichung an das Recht der direkten Bundessteuer im Bereich der Besteuerung der Vorzugsmiete für vertretbar bzw. gerechtfertigt. Die Gesetzesanpassung soll Aufnahme finden in das Steuerpaket betreffend Mittelstand.

Eine Streichung von Art. 34 Abs. 2 Satz 2 StG hätte zur Folge, dass die Soll-Besteuerung – vorbehaltlich einer Steuerumgehung (siehe dazu oben) – bei Liegenschaften ausgeschlossen ist, die im Privatvermögen gehalten werden. Anders verhält es hingegen bei Liegenschaften im Geschäftsvermögen: Hier gilt das «Marktwertprinzip», wobei aufgrund der Bundesvorgaben kein Regelungsspielraum besteht.

Eine genaue Ermittlung der Steuerausfälle, die mit der Umsetzung der Motion verbunden sind, ist nicht möglich, weil keine statistischen Daten vorhanden sind, in welchen Fällen und in welcher Höhe eine Aufrechnung infolge Vorzugsmiete vorgenommen wurde. Grob geschätzt ist statisch von Mindereinnahmen in Höhe von 4 bis 5 Mio. Franken für Kanton und Gemeinden auszugehen. Im Fall einer Gesetzesanpassung wird es jedoch inskünftig vermehrt zu «Optimierungen» kommen, indem der Mietzins unter Verwandten auf etwas mehr als 50 Prozent des Mietwerts festgelegt wird. Dadurch könnten die Ausfälle auch noch ansteigen.

---

<sup>1</sup> So namentlich P. Locher, in: Zürcher Steuerpraxis 2020, S. 145 f.