

S. 127 / Nr. 21 Bundesrechtliche Abgaben (d)

BGE 71 I 127

21. Urteil vom 23. März 1945 i. S. B. gegen Wehrsteuerrekurskommission des Kantons Bern.

Seite: 127

Regeste:

Art. 21 lit. b WStB. Für die Einkommensbesteuerung einer vermieteten oder verpachteten Liegenschaft ist, sofern nicht der Tatbestand der Steuerumgehung dargetan ist, nicht ein durchschnittlicher oder bloss erzielbarer, sondern der wirklich erzielte Ertrag massgebend; er kann nicht, wie bei Eigenbenützung des Grundstückes, durch Schätzung festgestellt werden.

Art. 21 lit. b AIN. Pour imposer le revenu d'un immeuble donné à bail ou à loyer, on doit, sauf le cas où le contribuable a voulu éluder l'impôt, compter non pas un rendement moyen ou seulement possible, mais le rendement effectif. Ce rendement ne peut être fixé par estimation, comme dans le cas où le propriétaire utilise lui-même son immeuble.

Art. 21 lett. b DIDN. Ai fini dell'imposizione del reddito di un immobile locato o affittato, salvo il caso d'elusione della legge fiscale, è determinante il provento effettivamente conseguito non potendosi far capo al reddito medio o a un reddito ipotetico ritenuto adeguato al valore locativo dell'immobile. Il reddito non è da determinarsi in via di valutazione, come nel caso in cui il proprietario utilizzi egli stesso l'immobile.

A. Die Beschwerdeführerin ist Eigentümerin eines 1937 erstellten Einfamilienhauses. Sie vermietete dasselbe einem Bruder gegen einen jährlichen Mietzins von Fr. 1000.. Für die eidgenössische Wehrsteuer 1. Periode wurde ihr Einkommen aus der Liegenschaft mit Fr. 1400. taxiert. Eine Beschwerde hiegegen hat der Präsident der Rekurskommission des Kantons Bern abgewiesen, mit der Begründung: Nach dem eingeholten Gutachten besitze die Liegenschaft einen Mietwert von mindestens Fr. 1400.. Ein Betrag von Fr. 1000. sei ein reduzierter Zins, zu dessen Festsetzung offenbar das verwandtschaftliche Verhältnis zwischen Vermieterin und Mieter Anlass gegeben habe. Die Beschwerdeführerin sei aber für den wahren Mietwert zu veranlagern, den sie von einem Dritten als Mietzins verlangen könnte. Wenn sie zugunsten ihres Bruders auf einen Teil des Ertrages verzichte, liege hierin eine Verwendung des effektiven Ertrages.

B. Mit rechtzeitiger Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird beantragt, den Entscheid des Präsidenten der

Seite: 128

Rekurskommission aufzuheben und die Beschwerdeführerin gemäss ihrer Erklärung mit einem Einkommen aus der Liegenschaft von Fr. 1000. zu veranlagern. Art. 21 lit. b WStB umgrenze für Einkommen aus unbeweglichem Vermögen die Steuerpflicht absolut; er schliesse es auch an, dass die Grundsätze, die für den Mietwert der eigenen Wohnung gelten, auf die Beschwerdeführerin angewendet werden könnten. Nur das wirklich erzielte Einkommen könne zur Besteuerung herangezogen werden, nicht ein bloss hypothetisches. Dass die verwandtschaftlichen Beziehungen zwischen Mieter und Vermieterin auf die Bestimmung des Mietzinses von Einfluss gewesen seien, werde bestritten, ebenso, dass sich ein höherer Mietzins hätte erzielen lassen.

Das Bundesgericht hat die Beschwerde gutgeheissen, aus folgenden

Erwägungen:

Art. 21 lit. b WStB erklärt als wehrsteuerpflichtiges Einkommen aus unbeweglichem Eigentum das durch Vermietung, Verpachtung oder durch Eigengebrauch erzielte Einkommen, stellt also auf den wirklichen Ertrag ab, den der Eigentümer tatsächlich erhält. Das entspricht der allgemeinen Lehre des Steuerrechts die als Einkommen bezeichnet, was dem Steuerpflichtigen an Wirtschaftsgütern zufließt, die er ohne Vermögensverminderung verwenden und über die er tatsächlich verfügen kann, sei es, dass eine dauernde Einkommensquelle, sei es, dass das Ergebnis einer vereinzelter wirtschaftlichen Betätigung in Frage steht, sofern das anwendbare Steuergesetz auch sie der Erwerbsbesteuerung unterwirft (FUISTING, Grundzüge der Steuerlehre S. 107; BLUMENSTEIN, System des Steuerrechts S. 87 ff.). Das schliesst es aus, dass für den Umfang des Einkommens aus der Überlassung der Nutzung oder des Gebrauchs von unbeweglichem Vermögen an Dritte auf ausserhalb des Pflichtigen liegende, objektive Momente, etwa darauf abgestellt

Seite: 129

werden könnte, welcher Ertrag allenfalls hätte erzielt werden können. Massgebend ist der wirklich erzielte Erlös, nicht derjenige, der bei andern, kaufmännisch richtigeren Dispositionen des Pflichtigen

hätte erreicht werden können. Der WStB macht in dieser Beziehung auch keinen Unterschied zwischen dem Erwerbseinkommen aus einer bestimmten Tätigkeit in Landwirtschaft, Handel und Gewerbe, Industrie oder liberalen Berufsarten einer- und dem Sachertrags- und Kapitaleinkommen andererseits. Dem Kaufmann, der eine Ware zum Einstandspreis weiterverkauft, kann nicht der Gewinn, den er hätte erzielen können, als Einkommen angerechnet werden. Derjenige, der eine Sache einem Dritten zu unentgeltlichem Gebrauch überlässt, oder der im nichtkaufmännischen Verkehr ein zinsloses Darlehen gewährt, wird nicht für den Wert des Gebrauchs der Sache oder den Betrag des im kaufmännischen Verkehr erzielbaren Darlehenszinses erwerbssteuerpflichtig. In gleicher Weise wird vom Eigentümer einer Liegenschaft dann, wenn er diese unbewohnt lässt, oder wenn er sie einem Dritten ohne Entschädigung zum Gebrauche überlässt, kein Ertrag, und wenn dafür ein bloss reduzierter Mietzins entrichtet wird, kein diesen wirklichen Zins übersteigender Ertrag erzielt. Der Eigentümer kann ein legitimes Interesse daran haben, sein Grundstück einem ganz bestimmten Dritten und zu besondern Bedingungen zu überlassen, etwa im Interesse der guten Instandhaltung des Hauses, oder bei Vermietung von Wohnungen durch den Arbeitgeber im Hinblick auf das Arbeitsverhältnis usw. Die Steuerbehörde ist diesfalls nicht befugt, der Besteuerung statt des tatsächlich erzielten ein im günstigsten Fall erzielbares oder ein durchschnittliches Einkommen zugrunde zu legen. Die Korrektur von Unzukömmlichkeiten, die sich aus solcher Ertragsbesteuerung ergeben können, kann nur in einer Ergänzungssteuer auf dem Vermögen gefunden werden, wie sie auch der Wehrsteuerbeschluss kennt, und wornach der Steuerwert von Grundstücken sich nicht einzig nach

Seite: 130

der effektiven Rendite, sondern unter billiger Berücksichtigung von Ertrags- und Verkehrswert bestimmt (BGE 70 I 98). Das muss jedenfalls solange gelten, als für die Bedingungen der Gebrauchsüberlassung nicht Motive der Steuerumgebung entscheidend waren, insbesondere Indizien dafür fehlen, dass die Überlassung zu dem Sach- oder Wohnwert nicht entsprechenden Bedingungen das Entgelt für andere Gegenleistungen des Sachbenützers ist. Fehlt es an derartigen Umständen, so geht es auch nicht an, eine Verwendung effektiven Ertrages anzunehmen, wie der angefochtene Entscheid es tut. Freilich spricht lit. b auch bei Eigengebrauch der unbeweglichen Sache von einem erzielten Ertrag. In diesem Fall ist es zwar nicht möglich, den Ertrag aus einer Vereinbarung über die Gebrauchsüberlassung zu ermitteln. Er ist vielmehr durch Schätzung festzustellen (Satz 2 von lit. b). Dafür kommt es nicht auf den Sachwert, d. h. nicht darauf an, ob der Mietertrag einer normalen Verzinsung des in der Liegenschaft investierten Kapitals oder ihres Verkehrswertes entspricht, sondern darauf, was der Eigentümer sich durch das Wohnen in eigenem Hause an Aufwendungen für die Miete einer gleichartigen Wohnung ersparen kann (Archiv Bd. 9 S. 123 f.). Das wird in der Regel der Wohnwert sein. Es ist aber nicht angängig, diese Regel, die bei Eigengebrauch die Grundlage für die Einkommensbesteuerung abgibt, auch im Fall von Vermietung oder Verpachtung anzuwenden. Das wäre bei Vermietung an einen Familienangehörigen höchstens dann möglich, wenn angenommen werden könnte, sie stelle gewissermassen einen Eigengebrauch dar, indem die Wohnung der Benützung durch die eigene Familie erhalten werden wolle. Bei der Vermietung an einen Bruder mit eigener Familie, der von den Familienangehörigen offenbar unabhängig ist, kann dies nicht gesagt werden. Hier fehlen zudem irgendwelche Anhaltspunkte dafür, dass nicht das eigene Interesse der Beschwerdeführerin an der Liegenschaft und die Rücksichtnahme auf die vorhandenen

Seite: 131

verwandschaftlichen Beziehungen, sondern steuerliche Motive den Grund zur getroffenen Mietvereinbarung bildeten, oder dass die Differenz zwischen vereinbartem Mietzins und Wohnwert der Liegenschaft der Beschwerdeführerin in Form bestimmter Gegenleistungen des Mieters zufalle