

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal



2C\_187/2017, 2C\_189/2017

Urteil vom 19. Februar 2020

## II. öffentlich-rechtliche Abteilung

### Besetzung

Bundesrichter Seiler, Präsident,  
Bundesrichter Zünd,  
Bundesrichterin Aubry Girardin,  
Bundesrichter Donzallaz,  
Bundesrichter Stadelmann,  
Gerichtsschreiber Kocher.

### Verfahrensbeteiligte

1. A.A. \_\_\_\_\_,  
2. B.A. \_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführer,  
beide vertreten durch die BC Borer Consulting AG,

*gegen*

Kantonales Steueramt Zürich,  
Dienstabteilung Recht, Bändliweg 21, 8090 Zürich.

### Gegenstand

2C\_187/2017  
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich,  
Steuerperiode 2012,

2C\_189/2017  
direkte Bundessteuern, Steuerperiode 2012,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, vom 11. Januar 2017 (SB.2016.00092 / SB.2016.00093).

### Sachverhalt:

#### A.

Die Eheleute A.A. \_\_\_\_\_ (1944) und B.A. \_\_\_\_\_ geb. C. \_\_\_\_\_ (1947) sind im Kanton Zürich unbeschränkt steuerpflichtig. Der Ehemann ist Alleinaktionär und alleiniges Mitglied des Verwaltungsrates der D. \_\_\_\_\_ AG (nachfolgend: die Gesellschaft), deren statutarischer Sitz sich in U. \_\_\_\_\_/ZH befindet. Er hält die Beteiligung in seinem Privatvermögen. Die Gesellschaft hat an ihrem Sitz seit dem Jahr 1997 Stockwerkeigentum - Büros von 348 m2 im ersten Obergeschoss, 63,50 m2 Archiv/Lager im ersten Untergeschoss und acht Parkplätze im zweiten Untergeschoss - angemietet. Über den grössten Teil der Räumlichkeiten unterhält die Gesellschaft seit langer Zeit mit Dritten Untermietverhältnisse. Die Untermieter nutzen die Lokalitäten zu geschäftlichen Zwecken. Aus der Untervermietung resultierten Untermietzinse von rund Fr. 155'000.-- pro Jahr, was der Grössenordnung der von der Gesellschaft zu entrichtenden Mietzinse entsprach. Aus diesem Grund entstand in den Büchern der Gesellschaft aus der Untervermietung kaum ein Gewinn.

#### B.

Eigentümerin und Vermieterin der Räumlichkeiten war bis zum 1. Juni 2007 die von der Gesellschaft unabhängige E. \_\_\_\_\_ AG. Zu diesem Zeitpunkt ging das Eigentum zum Preis von Fr. 1'550'000.-- von

der E. \_\_\_\_\_ AG an B.A. \_\_\_\_\_ über, die das Objekt ihrem Privatvermögen zuwies. Gestützt auf einen neuen unbefristeten Mietvertrag schuldete die Gesellschaft in der hier interessierenden Steuerperiode 2012 einen Jahresmietzins von rund Fr. 50'000.--. Im selben Zeitraum erlangte die Gesellschaft unveränderte Untermietzinse von rund Fr. 155'000.--. Entsprechend ergab sich auf Ebene der Gesellschaft aus diesem Geschäft ein Ertragsüberschuss von rund Fr. 105'000.-- bzw. eine Bruttogewinnmarge von gut 68 Prozent. Die eigentliche operative Geschäftstätigkeit hatte die Gesellschaft schon im Jahr 2007 weitgehend eingestellt. Aus den Geschäftsjahren 2004/2005 bis 2010/2011 bestanden am 30. Juni 2012 kumulierte Verluste von rund Fr. 2'400'000.--, die steuerlich noch nicht verrechnet werden konnten. Ebenfalls am 30. Juni 2012 hatte die Gesellschaft ein Darlehen des Alleinaktionärs von rund Fr. 1'200'000.-- passiviert.

### C.

Mit Veranlagungsverfügungen vom 4. Juni 2015 zur Steuerperiode 2012 rechnete das Steueramt des Kantons Zürich (KStA/ZH; nachfolgend: die Veranlagungsbehörde) auf Ebene der Eheleute A. \_\_\_\_\_ - C. \_\_\_\_\_ die Mietzinsdifferenz von Fr. 105'835.-- auf. Die Veranlagungsbehörde begründete ihr Vorgehen damit, dass der Mietzins nur knapp einem Drittel des gemäss Drittvergleich möglichen Untermietzinses entspreche. Nach einer Weisung des Regierungsrats des Kantons Zürich soll bei "eigener Nutzung von Geschäftsräumen im eigenen Stockwerkeigentum" der Mietwert jenem Mietzins entsprechen, der - würde das Objekt vermietet - von einem Dritten *erhältlich wäre*. Entsprechend sei die nicht realisierte Differenz von rund Fr. 105'000.-- auf Ebene der Ehefrau (bzw. der in ungetrennter Ehe lebenden Eheleute) als Einkommen aus unbeweglichem Vermögen aufzurechnen. Mit Blick auf den Mietvertrag zwischen der Ehefrau und der Gesellschaft liege zudem Steuerumgehung vor. Schliesslich sei der Vermögenssteuerwert des Objekts nach Massgabe der realisierten Untermietzinsen zu bemessen. Er belaufe sich auf Fr. 2'202'000.--. Die Einsprachen der Steuerpflichtigen (Entscheide vom 6. Januar 2015) und die Rechtsmittel an das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich (Entscheid vom 30. August 2016) blieben erfolglos.

### D.

Die Eheleute gelangten - beschränkt auf die Einkommenssteuer - an das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, das die Beschwerde abwies (Entscheid SB.2016.00092 / SB.2016.00093 der 2. Abteilung vom 11. Januar 2017). Das Verwaltungsgericht erwog, die realistische Marktmiete betrage Fr. 155'275.--. Der tatsächlich fakturierte Mietzins von Fr. 49'440.-- bewege sich weit unter der halben Marktmiete. Aufgrund der mehrheitlich unentgeltlichen Überlassung liege eine dem Eigengebrauch nahe kommende Situation vor, weshalb die nicht realisierte Differenz von Fr. 105'835.-- auf Ebene der Vermieterin aufzurechnen sei. Ein Dritter wäre, so das Verwaltungsgericht, auf diese Konditionen nicht eingetreten. Die Aufrechnung sei auch aufgrund der gegebenen Steuerumgehung angezeigt. So liege der eigentliche Grund des Vorzugsmietzinses in der ehelichen Beziehung. Die Ehefrau habe im Verfahren erklärt, der vom Ehemann gehaltenen Gesellschaft "durch wirtschaftlich schwierige Zeiten" helfen zu wollen. Die Ungewöhnlichkeit des Vorgehens zeige sich darin, dass die Ehefrau in eine seit Jahren sanierungsbedürftige und inaktive Gesellschaft investiere. Mit Blick auf die noch nicht verrechneten Verluste sei der nicht realisierte Mietzins als fortlaufender Sanierungszuschuss zu würdigen. Über einen solchen sei steuerrechtlich "im Dreieck" abzurechnen. Die Ehefrau, auf deren Ebene die Aufrechnung vorzunehmen sei, habe dem Ehemann eine steuerfreie Schenkung erbracht, worauf die Einlagen des Ehemannes in seine Gesellschaft zu steuerneutralem unechtem Sanierungsertrag geführt hätten. Ein vernünftiger Grund für die Unterstützung der Gesellschaft sei nicht erkennbar, abgesehen davon, dass auf Ebene der Ehefrau eine "erhebliche (fortlaufende) Steuerersparnis" eintrete. Diese bestehe darin, dass die Ehefrau den Sanierungszuschuss nicht aus ihrem Vermögen, sondern durch Gewährung eines Vorzugsmietzinses aufgebracht habe. Auf Ebene der Gesellschaft sei die Steuerersparnis erstmalig im Geschäftsjahr 2011/2012 zum Tragen gekommen, als zum ersten Mal ein Gewinn eingetreten sei, weshalb der Betrag von Fr. 82'000.-- habe thesauriert werden können. Dies habe es auch erlaubt, das Darlehen des Ehemannes um Fr. 47'821.-- zu amortisieren.

### E.

Mit Eingabe vom 16. Februar 2017 erheben die Steuerpflichtigen beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragen, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass die "unterpreisige Vermietung" an die Gesellschaft nicht anders zu qualifizieren sei als übrige verdeckte Kapitaleinlagen durch Aktionäre an ihre Gesellschaften. Die Vorinstanz und die Veranlagungsbehörde beantragen die Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) stellt denselben Antrag, was die direkte Bundessteuer betrifft, und lässt sich zu den Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich praxismässig nicht vernehmen. Die Steuerpflichtigen duplizieren.

## Erwägungen:

### I. Prozessuales

#### 1.

1.1. Das Bundesgericht hat zu beiden Steuerhoheiten je ein Dossier eröffnet. Die Beschwerden betreffen denselben Sachverhalt und werfen gleichartige Rechtsfragen auf. Es rechtfertigt sich, die beiden Verfahren

zu vereinigen und die Beschwerden in einem einzigen Urteil zu entscheiden (Art. 71 BGG in Verbindung mit Art. 24 BZP [SR 273]; **BGE 142 II 293** E. 1.2 S. 296).

## 1.2.

**1.2.1.** Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen vor (Art. 82 lit. a, Art. 83 *e contrario*, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 146 DBG und Art. 73 StHG).

**1.2.2.** Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG; **BGE 145 II 252** E. 4.2 S. 255) und mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; **BGE 145 I 239** E. 2 S. 241).

**1.2.3.** Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; **BGE 145 V 215** E. 1.2 S. 217). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden (**BGE 145 II 282** E. 6.5 S. 296), wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG; **BGE 145 V 215** E. 1.2 S. 217). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (**BGE 144 IV 35** E. 2.3.3 S. 42 f.). Tatfrage ist auch die Beweiswürdigung (**BGE 144 V 111** E. 3 S. 112).

## II. Direkte Bundessteuer

## 2.

**2.1.** Streitig und zu prüfen ist die Aufrechnung der Mietzinsdifferenz von rund Fr. 105'000.-- auf Ebene der Ehefrau als Vermieterin bzw. - als Folge der Faktorenaddition gemäss Art. 9 Abs. 1 DBG - auf Ebene der gemeinsam zu veranlagenden Eheleute. Die Vorinstanz leitet aus der "mehrheitlich unentgeltlichen Überlassung" ab, dass eine dem Eigengebrauch vergleichbare Situation vorliege, sodass die Zinsdifferenz als Einkommen aus unbeweglichem Vermögen aufzurechnen sei (Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG). Darüber hinaus könne die Aufrechnung auch mit dem Vorliegen einer Steuerumgehung begründet werden. Die Steuerpflichtigen bestreiten beide Argumentationslinien.

## 2.2.

**2.2.1.** Art. 16 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) bringt im Bereich der Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen das Konzept der Reinvermögenszugangstheorie ("théorie de l'accroissement du patrimoine" bzw. "imposition du revenu global net") zum Ausdruck. Danach unterliegen aufgrund der Generalklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG und des nicht abschliessenden Positivkatalogs (Art. 17-23 DBG) alle wiederkehrenden und einmaligen *Einkünfte* der direkten Bundessteuer (DANIELLE YERSIN/FLORENCE AUBRY GIRARDIN, in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin [Hrsg.], Commentaire romand, LIFD, 2. Aufl. 2017 [nachfolgend: Comm. LIFD], N. 2 und 6 zu Art. 1 DBG; YVES NOËL, in: Comm. LIFD, N. 19 zu Art. 16 DBG; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: Komm. DBG], N. 5 ff. und 9 ff. zu Art. 16 DBG). Vorbehalten bleiben die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (Art. 16 Abs. 3 DBG) und die im Negativkatalog von Art. 24 DBG abschliessend aufgezählten Fälle (**BGE 143 II 402** E. 5.1 S. 404; **139 II 363** E. 2.1 S. 365 mit zahlreichen Hinweisen; zum gleichartigen früheren Recht: **BGE 117 Ib 1** E. 2b S. 2).

**2.2.2.** Bei den "Einkünften", "revenus" und "proventi", von welchen Art. 16 Abs. 1 DBG spricht, handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff. Dieser beruht auf einem betriebswirtschaftlichen Konzept (MARKUS REICH, Steuerrecht, 2. Aufl. 2012, § 10 N. 1). Ob eine Einkunft vorliegt, ist daher (auch) im Bereich des Privatvermögens anhand der betriebswirtschaftlichen Sachumstände zu prüfen. Ausgangspunkt bildet dabei die Gestaltungsfreiheit der steuerpflichtigen Person. Wie jemand seine finanziellen Verhältnisse ordnet, ist grundsätzlich seiner Privatautonomie überlassen. Sind die Schranken, bei deren Überschreiten die Veranlagungsbehörde zwingend einschreiten muss, nicht klarerweise tangiert, ist es der Steuerbehörde verwehrt, ihr eigenes Tatbestandsermessen an die Stelle jenes der steuerpflichtigen Person zu setzen. Dementsprechend darf auch das (Steuer-) Gericht nur mit Zurückhaltung in den Handlungsspielraum eingreifen, der den Steuerpflichtigen zukommt (**BGE 142 II 488** E. 3.6.9 S. 504 mit Hinweisen). Die Tatbestände der Simulation und der Steuerumgehung bleiben in jedem Fall vorbehalten (Urteil 2C\_495/2017 / 2C\_512/2017 vom 27. Mai 2019 E. 8.1, in: ASA 88 S. 334; zur Steuerumgehung hinten E. 2.6).

**2.2.3.** Wenn die natürlichen und juristischen Personen ihre steuerlichen Angelegenheiten grundsätzlich frei gestalten können, bedeutet dies auch, dass nur jene Einkünfte besteuert werden können, die sich bei freier Gestaltung der Verhältnisse tatsächlich ergeben haben ("Ist-Prinzip"). Dies wird als Prinzip der "Realität des Einkommens", teils auch "Realitätsprinzip" oder "Realisationsprinzip" (in einem weiteren als einem bloss zeitlichen Sinn) bezeichnet. Es gilt die Regel "pas d'imposition sans réalisation" (NOËL, in: Comm. LIFD, N. 28 zu Art. 16 DBG; ähnlich XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 4. Aufl. 2012, § 7 N. 12). Weder die direkte Bundessteuer (**BGE 140 II 88** E. 6.4 S. 98 f.) noch die Verrechnungssteuer (**BGE 107 Ib 325** ["Bellatrix"]) kennen das Erfordernis einer Soll-Besteuerung (LOCHER, Komm. DBG, N. 23 zu Art. 16 DBG). Die bloss möglichen oder denkbaren, aber nicht erzielten Einkünfte bleiben daher grundsätzlich unerheblich (MARKUS REICH/MARKUS WEIDMANN, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Komm. DBG, 3. Aufl.

2017 [nachfolgend: BSK-DBG], N. 21 zu Art. 16 DBG) und fallen als Steuerobjekt ausser Betracht (REICH, a.a.O., § 10 N. 33).

**2.2.4.** Soll im Privatvermögen dennoch eine Aufrechnung erfolgen, setzt dies voraus, dass die im Abgaberecht geltenden erhöhten Anforderungen an das Legalitätsprinzip vorliegen (Art. 127 Abs. 1 BV). So bedarf die Erhebung öffentlich-rechtlicher Abgaben grundsätzlich eines rechtssatzmässigen und formellgesetzlichen Fundaments (Erfordernis der Normstufe) und hat das Gesetz die grundlegenden Bestimmungen über den Kreis der Abgabepflichtigen (Abgabesubjekt), den Gegenstand (Abgabeobjekt) und die Bemessung der Abgabe (Bemessungsgrundlage und -tarif) festzulegen (Erfordernis der Normdichte). Befreiungen und Ausnahmen unterliegen denselben Anforderungen an die Gesetzmässigkeit (**BGE 144 II 454** E. 3.3 S. 461; **143 I 220** E. 5.1.1 S. 224; **143 II 283** E. 3.5 S. 292). Mit dem abgaberechtlichen Legalitätsprinzip verbindet der Verfassungsgeber die Absicht, dass den rechtsanwendenden Behörden kein übermässiger Spielraum verbleiben und auch sichergestellt sein soll, dass die möglichen Abgabepflichten absehbar und rechtsgleich sind (**BGE 145 I 52** E. 5.2.1 S. 65; **142 II 182** E. 2.2.2 S. 186). Dem Aspekt der Vorhersehbarkeit kommt naheliegenderweise dann besondere hohe Bedeutung zu, wenn Einkünfte besteuert werden sollen, die pagatorisch nicht geflossen sind. Alles andere verstiesse im übrigen gegen das Prinzip der Verhältnismässigkeit der Besteuerung ("Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit"; **BGE 145 II 206** E. 2.4.2 S. 211; **144 II 313** E. 6.1 S. 320).

### 2.3.

**2.3.1.** Wie die Vorinstanz zutreffend festhält, besteht im heutigen harmonisierten Steuerrecht von Bund, Kantonen und Gemeinden keine formell-gesetzliche Grundlage, die den Vorzugsmietzins unter Verwandten (*Verwandtenmietzins*), also unter natürlichen Personen, ausdrücklich regelt. Umso mehr fehlt eine ausdrückliche Bestimmung zum Mietverhältnis zwischen einer natürlichen Person (als Vermieter) und einer ihr nahestehenden juristischen Person (als Mieterin). Darin liegt der Unterschied zu den *Arbeitnehmermietzinsen*, wo die Aufrechnung der geldwerten Leistung ohne Weiteres auf Art. 17 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 16 Abs. 2 DBG gestützt werden kann (Urteil 2C\_57/2019 vom 1. Februar 2019 E. 2.2.2, in: ASA 87 S. 583). Bei der Praxis zu den Arbeitnehmermietzinsen geht es zudem um die steuerlichen Folgen auf Ebene des begünstigten Mieters, während im vorliegenden Fall die Stufe der begünstigenden Vermieterin angesprochen ist (zit. Urteil 2C\_57/2019 E. 2.2.4).

**2.3.2.** Steuerrechtlich hat daher dem Grundsatz nach unbeachtlich zu bleiben, ob eine als Vermieterin auftretende steuerpflichtige Person bei "betriebswirtschaftlich richtigem" Verhalten möglicherweise auch höhere Einkünfte hätte erzielen können (FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 18 der Vorbemerkungen zu Art. 16-39 DBG). Anders kann es sich im Bereich des Geschäftsvermögens einer selbständig erwerbenden Person (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 19 der Vorbemerkungen zu Art. 16-39 DBG; ERNST KÄNZIG, Wehrsteuer [Direkte Bundessteuer], 2. Aufl., I. Teil, 1982, N. 169 zu Art. 21 BdBSt) und der Grundstückgewinnsteuer verhalten (Art. 12 Abs. 1 StHG; **BGE 143 II 33** E. 3.2.4 S. 36), worauf hier nicht näher einzugehen ist. Zudem bleiben, wie bereits dargelegt, die Tatbestände der Simulation und der Steuerumgehung in jedem Fall vorbehalten.

**2.3.3.** Was die direkten Steuern betrifft, hat das Bundesgericht das Fehlen einer Soll-Besteuerung schon kurz nach Einführung des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt; AS 1940 1947) festgehalten (Urteil A.286/1944 vom 23. März 1945, publ. in: **BGE 71 I 127** und in: ASA 14 S. 22; dazu KÄNZIG, a.a.O., N. 11 zu Art. 21 BdBSt; LOCHER, Komm. DBG, N. 23 zu Art. 16 DBG). Ausgangspunkt von **BGE 71 I 127** bildete der Mietvertrag um ein Haus mit einem Eigenmietwert von Fr. 1'400.--, das die Hauseigentümerin ihrem Bruder zu einem jährlichen Mietzins von Fr. 1'000.-- überlassen hatte. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern (KSTV/BE) würdigte die Vertragsgestaltung als Vorzugsmietzins und rechnete den Fehlbetrag von Fr. 400.-- auf. Die Steuerrekurskommission des Kantons Bern teilte dies und erwog, für den reduzierten Mietzins sei "offenbar das verwandtschaftliche Verhältnis zwischen Vermieterin und Mieter" ausschlaggebend gewesen. Wenn die Vermieterin zugunsten ihres Bruders auf einen Teil des Mietzinses verzichte, habe dies als "Verwendung des effektiven Ertrags" zu gelten. Das Bundesgericht verwarf die Auffassung der kantonalen Behörden, was es damit begründete, dass gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. b BdBSt nur das durch Vermietung, Verpachtung oder durch Eigengebrauch von Grundeigentum *tatsächlich erzielte* Einkommen steuerbar sei. Die damalige Norm lautete:

"In die Steuerberechnung fällt (...) das gesamte Einkommen des Steuerpflichtigen aus Erwerbstätigkeit, Vermögensertrag oder anderen Einnahmequellen, insbesondere (...) jedes Einkommen aus unbeweglichem Vermögen, gleichgültig, ob es durch Vermietung oder Verpachtung oder durch Eigengebrauch erzielt wird (...)."

Mit Blick auf den Gesetzestext sei, so das Bundesgericht damals, steuerrechtlich der erzielte Erlös und nicht etwa jene Grösse zu erfassen, die bei "kaufmännisch richtigere[n] Dispositionen" hätte erzielt werden können. Gleich wie bei einer unentgeltlichen Gebrauchsüberlassung oder einem zinslosen Darlehen im nicht kaufmännischen Verkehr (Art. 313 Abs. 1 OR) verstosse es gegen Bundesrecht, wenn anstelle des erzielten Mietzinses ein *erzielbares oder durchschnittliches* Einkommen (Mietwert) herangezogen werde (**BGE 71 I 127** S. 129).

**2.3.4.** Mit dieser Sichtweise gab das Bundesgericht der "Ist-Besteuerung" gegenüber der "Soll-Besteuerung" den Vorzug. Der Grundeigentümer könne durchaus ein "legitimes Interesse daran haben, sein Grundstück einem ganz bestimmten Dritten und zu besonderen Bedingungen zu überlassen", führte es weiter aus. Dies habe jedenfalls solange zu gelten, *als keine Steuerumgehung vorliege* und keine Indizien dafür sprächen, dass der ermässigte Mietzins ein Entgelt für andere Gegenleistungen darstelle. Bei der Vermietung an einen Familienangehörigen falle das Abstellen auf den Eigenmietwert höchstens in Betracht, wenn anzunehmen sei, es liege Eigengebrauch vor, indem die Wohnung der Benützung durch die eigene Familie erhalten werden solle. Bei der Vermietung an einen Bruder mit eigener Familie könne dies nicht gesagt werden (**BGE 71 I 127** S. 130).

**2.3.5.** Das Bundesgericht dehnte diese bundesrechtliche Sichtweise später unter anderem im Urteil 2P.177/1989 vom 22. Dezember 1989 E. 3b, publ. in **BGE 115 Ia 329** auf das vorharmonisierte kantonale und kommunale Recht aus. Wiederum *unter Vorbehalt der Steuerumgehung* sei es willkürlich, wenn bei der Vermietung eines Einfamilienhauses zu einem Vorzugsmietzins an einen nahen Verwandten nicht der erzielte Mietzins, sondern der höhere Eigenmietwert herangezogen werde.

## 2.4.

**2.4.1.** Im geltenden Steuerrecht bestimmt Art. 21 Abs. 1 DBG:

" 1 Steuerbar sind die Erträge aus unbeweglichem Vermögen, insbesondere:

- a) alle Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung, Nutzniessung oder sonstiger Nutzung;
- b) der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen."

Der Bundesrat führte in der Entstehungsphase der Norm aus, dass Art. 21 DBG "grundsätzlich geltendem Recht", also Art. 21 Abs. 1 lit. b BdBSt, entsprechen soll (Botschaft vom 23. August 1983 über die Steuerharmonisierung, BBl 1983 III 1, insb. 164 zu Art. 21 E-DBG). Das Bundesgericht schloss sich dem an und betonte, dass Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG und Art. 21 Abs. 1 lit. b BdBSt gleichartig seien (Urteil 2A.535/2003 vom 28. Januar 2005 E. 3). Für eine konzeptionelle Neuausrichtung (im Sinne eines Übergangs von der "Ist-Besteuerung" zur "Soll-Besteuerung") lässt das neue Recht damit auch im Bereich der Erträge aus unbeweglichem Vermögen keinen Raum. Mangels gesetzlicher Grundlage darf die Differenz, die zwischen tatsächlich vereinnahmtem Mietzins und höherem Mietwert besteht, dem Grundeigentümer nicht zugerechnet werden (Urteil 2C\_475/2016 / 2C\_476/2016 / 2C\_477/2016 vom 30. November 2016 E. 2.2). Vorbehalten bleibt die Steuerumgehung. Eine solche wird bei Vorzugsmietzinsen an Verwandte vermutet, wenn der Mietzins weniger als die Hälfte des Mietwerts beträgt (so etwa zit. Urteil 2A.535/2002 E. 5.2), weil diesfalls eine dem Eigengebrauch nahekommende Lage anzunehmen ist. Auch in einem derartigen Fall bleibt der Nachweis möglich, dass entgegen der Vermutung keine Steuerumgehung vorliege (Urteil 2C\_12/2007 vom 22. Februar 2007 E. 3.2).

**2.4.2.** In den höchstrichterlichen Entscheiden zum Verwandtenmietzins ging es durchwegs um Rechtsgeschäfte im engsten Familienkreis. Der Vertragsinhalt bestand jeweils darin, dass eine Person einer zweiten Person das dem Privatvermögen der ersten Person angehörende *Wohneigentum zum Selbstbewohnen* überliess. Steuerbar ist aber in jedem Fall lediglich die *Eigennutzung* eines Grundstücks durch den Eigentümer oder eine anderen dinglich berechnigte Person (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 70 zu Art. 21 DBG). Entgeltliche Fremdnutzung lässt an sich keinen Raum für die Besteuerung des Eigenmietwertes zu, weder auf Ebene des Eigentümers noch der Gegenpartei (Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG), denn hier fliesst ein Mietzins, der für die Bemessung massgebend ist (Art. 21 Abs. 1 lit. a DBG; vorne E. 2.4.1). Davon zu unterscheiden sind die Fälle, in welchen der Eigentümer das Objekt trotz formeller Fremdnutzung materiell immer noch "innehat". Dies ist namentlich der Fall bei Überlassung im Rahmen einer *unentgeltlichen Gebrauchsleihe* (Art. 305 OR; dazu schon Urteil A.299/1978 vom 22. Dezember 1978 E. 3c, in: ASA 48 S. 478, RDAF 1981 S. 24), weil hier eine kurzfristige Vertragsauflösung möglich ist. Wird demgegenüber unter Verwandten ein *reiner Mietvertrag* (ohne begleitende weitere Abreden; Urteil 2A.535/2003 vom 28. Januar 2005 E. 5.2) geschlossen, darf alleine aus der Tatsache, dass der vereinbarte Mietzins den Eigenmietwert unterschreitet, nicht auf Eigennutzung geschlossen werden.

**2.4.3.** Die bundesgerichtliche Praxis zu den Verwandtenmietzinsen, welche die "Soll-Besteuerung" nur unter Einschränkungen zulässt, wird zumindest vom Grossteil der Lehre begrüsst (NICOLAS MERLINO, in: Comm. LIFD, N. 44 und 95 zu Art. 21 DBG; BERNHARD ZWAHLEN/ ALBERTO LISSI, in: BSK-DBG, N. 8 zu Art. 21 DBG; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 73 zu Art. 21 DBG; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 4. Aufl. 2012, § 7 N. 209; MARKUS WEIDMANN, Einkommensbegriff und Realisation, 1996, S. 77). In Anlehnung an **BGE 71 I 127** und etwa Urteil 2C\_12/2007 vom 22. Februar 2007 E. 3.2 wird teils die Meinung vertreten, es bestünden durchaus schützenswerte ausserfiskalische Gründe, die bei einem Vorzugsmietzins zu einer Abweichung vom Eigenmietwert als Bemessungsgrundlage führen dürften (LAURENCE CORNU, Théorie de l'évasion fiscale et interprétation économique, 2014, S. 491 ff.). Teils wird die bundesgerichtliche Sichtweise im Ergebnis befürwortet, aber darauf aufmerksam gemacht, dass die Vorzugsmiete nicht vereinbart werde, um Steuern zu sparen, sondern vielmehr, um jemanden zu begünstigen. Es liege eine (gemischte) Schenkung des Eigentümers vor, der das ihm zustehende Nutzungsrecht - "in gleichzeitiger Realisation des Einkommens" - ohne marktgerechtes Entgelt und in Begünstigungsabsicht übertrage (HUGO CASANOVA, Die steuerliche Rechtsprechung im Jahre 2007 - Kantonale Abgaben, Urteil 2C\_12/2007 vom 22. Februar 2007, in: ASA 78 S. 66 f., mit Hinweis auf

[Auswahl]: MARKUS REICH/ROBERT WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2005, Urteil 2A.535/2003 vom 28. Januar 2005, in: FStR 2006 S. 307 ff.; MADELEINE SIMONEK, Die steuerliche Rechtsprechung im Jahre 2005 - Direkte Bundessteuer, Urteil 2A.535/2003 vom 28. Januar 2005, in: ASA 76 S. 6 ff.)

**2.4.4.** Eine grundlegend anderslautende Lehrmeinung stellt die Überlegung ins Zentrum, dass die Eigenmietwertbesteuerung "nicht durch die Vereinbarung bloss symbolischer Entgelte (sog. Verwandtenmietzinse) unterlaufen werden" dürfe (LOCHER, Komm. DBG, a.a.O., N. 22 zu Art. 21 DBG; so auch KÄNZIG, a.a.O., N. 11 und N. 97 zu Art. 21 BdBSt). Wenn man mit dem Bundesgericht zudem davon ausgehe, dass der Eigenmietwert erstens kein fiktives, sondern echtes (Natural-) Einkommen begründe und zweitens der Einkommensbegriff als wirtschaftliche Grösse und Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG als Norm mit wirtschaftlicher Anknüpfung zu gelten habe, dann müsse überdies klar sein, dass die Steuerumgehung in diesem Kontext fehl am Platz sei. Das Bundesgericht schöpfe mithin "das Potential nicht aus" (PETER LOCHER, Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz, in: ASA 75 S. 675 ff., insb. 695). Wie es sich damit verhält, ist nachfolgend zu prüfen.

## 2.5.

**2.5.1.** Nach den vorinstanzlichen Feststellungen, die insoweit nicht bestritten und daher für das Bundesgericht verbindlich sind (Art. 105 Abs. 1 BGG; vorne E. 1.2.3), hält die Ehefrau das Grundeigentum in ihrem Privatvermögen und vermietet sie dieses für rund Fr. 50'000.-- an die Gesellschaft, die ihrerseits aus den Untermietverträgen einen Erlös von rund Fr. 155'000.-- erzielt. Die Vorinstanz folgert, dass die Ehefrau und Vermieterin Mietzinse von Fr. 155'000.-- hätte fakturieren können und schliesst mit Blick auf den Vorzugsmietzins, dass dieser zu einer Thesaurierung auf Ebene der Gesellschaft von Fr. 82'000.-- (netto) geführt habe (Sachverhalt, lit. D). Diese Beweiswürdigung erscheint als verfassungsrechtlich haltbar. Mit Blick auf den handelsrechtlichen Abschluss zum Geschäftsjahr 2011/2012, wie er sich in den Akten befindet und herangezogen werden darf (Art. 105 Abs. 2 BGG; auch dazu vorne E. 1.2.3), wäre auf Ebene der Gesellschaft ein Gesamtverlust eingetreten, wenn die Ehefrau einen Mietzins von Fr. 155'000.-- verlangt hätte. Insoweit ist den kalkulatorischen Überlegungen der Vorinstanz beizupflichten. Eine andere Frage ist, ob diese rein hypothetische Sichtweise, die auf einem "Soll-Mietzins" beruht, auch für das Einkommen der Eigentümerin massgebend ist.

**2.5.2.** Die Vorinstanz ist der Ansicht, die bundesgerichtliche Praxis zu den vergünstigten Mietzinsen unter nahestehenden natürlichen Personen lasse sich in gleicher Weise auf ein Mietverhältnis übertragen, das zwischen einer natürlichen Person und einer dieser nahestehenden *juristischen* Person besteht. Eine solche Konstellation hat dem Bundesgericht, soweit ersichtlich, bislang noch nicht vorgelegen. Die Frage stellt sich zumindest insofern in einem besonderen Licht, als zwingend drei Personen im Spiel sind. Ausgangspunkt bilden zwei natürliche Personen, wobei die erste Person als Eigentümerin/Vermieterin und die von der zweiten Person gehaltene Kapitalgesellschaft als Mieterin in Erscheinung tritt. Die beiden natürlichen Personen müssen derart eng verbunden sein, dass sie als nahestehend zu bezeichnen sind. Nur diesfalls kann davon gesprochen werden, dass (auch) die Kapitalgesellschaft der Eigentümerin/Vermieterin nahestehe.

**2.5.3.** Streitbetroffen war in der bisherigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung das Verhältnis unter Geschwistern (**BGE 71 I 127**), zwischen Schwiegereltern und Schwiegersohn (Urteil A.299/1978 vom 22. Dezember 1978, in: ASA 48 S. 478), zwischen Eltern und Sohn (Urteil 2P.177/1989 vom 22. Dezember 1989, publ. in: **BGE 115 Ia 329**), Vater und Tochter (Urteile 2P.145/1992 vom 24. Februar 1993; 2A.232/2001 vom 31. Januar 2002), Mutter und Tochter (Urteil 2A.535/2003 vom 28. Januar 2005), Sohn und Eltern (Urteil 2C\_12/2007 vom 22. Februar 2007, in: StE 2008 B 25.2 Nr. 9, StR 62/2007 S. 357), Sohn und Mutter (Urteil 2C\_188/2007 vom 26. Juni 2008) oder Sohn und Stiefmutter (Urteil 2A.65/1997 vom 18. März 1998). In Betracht fallen neben den Blutsverwandten und nahen Angehörigen auch nahestehende Personen, so beispielsweise die ehemalige Konkubinatspartnerin (Urteil 2C\_475/2016 / 2C\_476/2016 / 2C\_477/2016 vom 30. November 2016).

**2.5.4.** Soll das Grundstück aber weiterhin mit dem Eigenmietwert erfasst werden, setzt dies zwingend voraus, dass das Objekt der steuerpflichtigen Person aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts "für den Eigengebrauch zur Verfügung steht" (so Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG; vorne E. 2.4.1). Entsprechend stützt die Vorinstanz die Aufrechnung auf die "mehrheitlich unentgeltliche Überlassung" (Sachverhalt, lit. D). Dabei stellt sie das kalkulatorische Element ins Zentrum und hält sie es für gegeben, dass die Ehefrau einen Mietzins von Fr. 155'000.-- hätte verlangen können. Wird betriebswirtschaftliches Verhalten erwartet, greift es aber zu kurz, den Blick einzig auf den Eigenmietwert zu richten und zu folgern, die Vermieterin hätte Fr. 155'000.-- verlangen müssen. Die erlangten Untermietzinse von Fr. 155'000.-- stellen zwar "echte" Drittkonditionen dar und bilden nach dem Recht des Kantons Zürich den Eigenmietwert (hinten E. 2.5.7). Bei durchgängig "korrektem" betriebswirtschaftlichem Verhalten müsste der Gesellschaft freilich eine angemessene Marge zugestanden werden, die darin besteht, dass das angemietete Objekt gewinnbringend untervermietet wird. Bei einem tatsächlich erwirtschafteten Untermietzins von Fr. 155'000.-- müsste der Drittkonditionen genügende Mietzins mithin unter Fr. 155'000.-- liegen.

**2.5.5.** Entscheidend ist hier aber ein anderer Punkt: Mit Blick auf die seit langer Zeit bestehenden Untermietverträge war der Zugriff der Eigentümerin (als Vermieterin) und der Gesellschaft (als Untervermieterin) auf das Objekt sowohl faktisch als auch rechtlich stark beschränkt. Abgesehen davon, dass es weder um juristische Personen noch um kommerziell genutzte Räumlichkeiten ging, spielte in der

bundesgerichtlichen Praxis zu den Verwandtenmietzinsen das Argument eine Rolle, dass dem Eigentümer und Vermieter ein gewisser Zugriff auf das Mietobjekt erhalten blieb. Erst dies und/oder die Verabredung weiterer Leistungen vermochte die Umqualifikation der nicht erzielten Mietzinsdifferenz in Ertrag aus unbeweglichem Vermögen zu rechtfertigen. Nur unter diesen Vorzeichen konnte die Rede davon sein, der Eigentümer und Vermieter übe einen Eigengebrauch aus (Art. 21 Abs. 1 lit. b BdBST), was zur "Soll-Besteuerung" führen durfte (vorne E. 2.4.2 und 2.4.3). Der Grund hierfür liegt darin, dass durch die Vereinbarung eines unrealistisch tiefen, faktisch fiktiven Mietzinses die Besteuerung des höheren Eigenmietwerts vermieden würde, wenn dieses Vorgehen hingenommen würde.

**2.5.6.** Der vorliegende Fall stellt sich jedoch anders dar: Die Eigentümerin/Vermieterin stellt die Räume keinem nahen Verwandten zur Benützung zur Verfügung, so dass von einem faktischen Eigengebrauch gesprochen werden könnte. Im Gegenteil kann sie weder *de iure* noch zumindest *de facto* auf das Mietobjekt zugreifen. Sowohl zwischen der Eigentümerin/Vermieterin und der Gesellschaft als auch zwischen der Gesellschaft und den Untermietern bestehen unbefristete Mietverträge. Gemäss Art. 266d OR können die Parteien bei der Miete von Geschäftsräumen mit einer Frist von sechs Monaten auf einen ortsüblichen Termin kündigen, oder, wenn es keinen Ortsgebrauch gibt, auf Ende einer dreimonatigen Mietdauer. Auch die Kündigung von Geschäftsräumen ist anfechtbar, wenn sie gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstösst (Art. 271 Abs. 1 OR). Ein Untermietverhältnis kann zudem für die Dauer des Hauptmietverhältnisses erstreckt werden (Art. 272 ff. in Verbindung mit Art. 273b Abs. 1 OR). Von der vorbehaltenen Möglichkeit des Eigengebrauchs im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG kann unter diesen Vorzeichen keine Rede sein.

**2.5.7.** Der Kanton Zürich kennt bezüglich der Geschäftsräume folgende Regelung: "Der bei eigener Nutzung von Geschäftsräumen im eigenen Einfamilienhaus, Stockwerkeigentum oder Mehrfamilienhaus im Berechnungsjahr anzurechnende Mietwert soll dem Mietzins entsprechen, den der Pflichtige bei Vermietung von einem Dritten erhalten würde" (Ziff. 69 der Weisung des Regierungsrates des Kantons Zürichs an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 2009). Die Vorinstanz ruft unter anderem auch diese - rein kantonrechtliche Weisung - an. Im Ergebnis kann dieser Bestimmung aber nichts entnommen werden, was über Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG hinausgeht, zumal die bundesrechtliche Vorgabe abschliessend ist. Auch gemäss Ziff. 69 der Weisung ist unerlässlich, dass die Geschäftsräume *eigengenutzt* werden. Die Norm ist dahingehend zu verstehen, dass sie sich an die Eigennutzung von Wohnräumen anlehnt. Zu denken ist beispielsweise an Fälle, in welchen die steuerpflichtige Person Eigentümerin einer Scheune ist und darin einem Hobby nachgeht. Diesfalls ist der mögliche Drittzins als Eigenmietwert heranzuziehen, weil Eigennutzung vorliegt.

**2.5.8.** Entsprechend ist der Vorinstanz entgegenzuhalten, dass nicht davon gesprochen werden kann, es liege "eine dem Eigengebrauch vergleichbare Situation vor" (Sachverhalt, lit. E). Die Eigentümerin hat zwar Vorzugskonditionen zur Anwendung gebracht, was unbestritten ist (vorne E. 2.5.1). Dies alleine vermag eine Aufrechnung aber nicht zu rechtfertigen, denn hierzu wäre kumulativ erforderlich, dass ihr das Objekt "für den Eigengebrauch zur Verfügung steht". Die unbefristete Vermietung an die Gesellschaft, die ihrerseits unbefristete Untermietverträge eingegangen ist, steht einem irgendwie gearteten "Eigengebrauch" von vornherein entgegen. Wenn damit Fremd- und nicht Eigennutzung vorliegt, scheidet eine auf Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG gestützte "Soll-Besteuerung" aus. Nichts anderes ergibt sich aus Art. 21 Abs. 1 lit. a DBG.

## 2.6.

**2.6.1.** Vorbehalten bleibt der Tatbestand der Steuerumgehung (**BGE 142 II 399** E. 4.2 S. 408), den das Bundesgericht in langjähriger Praxis nicht nur bei den Vorzugsmietzinsen berücksichtigt (vorne E. 2.3.3 und 2.3.4). Die Anwendbarkeit der Theorie von der Steuerumgehung ist in diesem Umfeld zwar auf Kritik gestossen. So wird in grundsätzlicher Hinsicht vorgebracht, vor dem Hintergrund einer auf Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG gestützten "Auffüllung" des fehlenden Mietzinses verbleibe für den Tatbestand der Steuerumgehung kein Platz (LOCHER, Komm. DBG, N. 22 zu Art. 21 DBG; *ders.*, Rechtsmissbrauchsüberlegungen, a.a.O., S. 695 f.). Diese Ansicht überzeugt aber nicht: Es kann sehr wohl Steuerumgehung vorliegen, indem nämlich durch die Vereinbarung eines sehr tiefen Mietzinses (bei faktischem Eigengebrauch) die höhere Eigenmietwertbesteuerung vermieden wird. Da aber nicht zwangsläufig ein steuerumgehendes Verhalten vorliegen muss, bleibt der Nachweis des Gegenteils offen (vorne E. 2.4.1). Im vorliegenden Fall fehlt es schon an der zumindest teilweise Eigennutzung, handelt es sich doch um eine langfristig vereinbarte gewerbliche Nutzung (vorne E. 2.5.8).

**2.6.2.** Die Tatbestände der Simulation und der Steuerumgehung bleiben im Steuerrecht grundsätzlich immer vorbehalten. Eine Steuerumgehung liegt indes nicht schon vor, wenn von mehreren zivilrechtlich denkbaren Lösungen nicht diejenige gewählt wird, die die höchsten Steuerfolgen zeitigt. Vielmehr fällt der Tatbestand der Steuerumgehung nur in jenen ganz ausserordentlichen Situationen in Betracht, in welchen die drei kumulativen Voraussetzungen der Steuerumgehung erfüllt sind (**BGE 142 II 399** E. 4.2 S. 408).

**2.6.3.** Die Vorinstanz begründet das Vorliegen einer Steuerumgehung verhältnismässig knapp und hauptsächlich damit, dass ein vernünftiger Grund für die Unterstützung der Gesellschaft nicht erkennbar sei, abgesehen davon, dass auf Ebene der Ehefrau eine "erhebliche (fortlaufende) Steuerersparnis" eintrete. Diese bestehe darin, dass die Ehefrau den Sanierungszuschuss nicht aus ihrem Vermögen, sondern durch Gewährung eines Vorzugsmietzinses aufgebracht habe. Auf Ebene der Gesellschaft sei die Steuerersparnis ab dem Geschäftsjahr 2011/2012 zum Tragen gekommen, als zum ersten Mal ein Gewinn eingetreten sei,

weshalb der Betrag von Fr. 82'000.-- habe thesauriert werden können. Dies habe es auch erlaubt, das Darlehen des Ehemannes um Fr. 47'821.-- zu amortisieren (Sachverhalt, lit. D).

**2.6.4.** Für eine Aufrechnung auf Ebene der Eigentümerin/Vermieterin bestünde kein Raum, wenn es bei der blossen unterpreisigen Vermietung an die Gesellschaft geblieben wäre (vorne E. 2.5.8). Entsprechend sind die Befürchtungen der Steuerpflichtigen grundlos, bei einer von ihrer eigenen Sichtweise abweichenden Beurteilung würde "jeder Aktionär, der von seiner Gesellschaft ein tieferes als ein Marktsalär bezieht, damit eine Steuerumgehung begehen". Ausschlaggebend ist ein anderes Element: Die Vertragskonditionen ermöglichten der Gesellschaft im Geschäftsjahr 2011/2012 einen Mittelzufluss von rund Fr. 105'000.-- netto (Sachverhalt, lit. B). Diesen konnte sie verwenden, um einen Teil des ansonsten in hohem Masse gefährdeten Aktionärsdarlehens von Fr. 1'200'000.-- zurückzuführen (auch dazu Sachverhalt, lit. B). Mithilfe dieser Struktur gelang es den Eheleuten, steuerbare Mietzinse in eine steuerfreie Amortisation umzuwandeln. Die gewählte Rechtsgestaltung ist nicht nur ungewöhnlich ("insolite") und aufgrund des Missverhältnisses zwischen Miet- und Untermietzins den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen (objektives Element). Es ist weiter anzunehmen, dass die Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären (subjektives Element). Und schliesslich steht ausser Frage, dass das gewählte Vorgehen zu einer erheblichen Steuerersparnis geführt hätte, wäre es von der Veranlagungsbehörde hingenommen worden (sog. effektives Element). Die kumulativen Voraussetzungen des Umgehungstatbestandes sind erfüllt (**BGE 142 II 399** E. 4.2 S. 408; **138 II 239** E. 4.1 S. 243 ff.).

**2.7.** Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet. Sie ist abzuweisen.

### *III. Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich*

#### **3.**

Art. 7 StHG entspricht - wenn auch in gekürzter Form - den hier massgebenden Bestimmungen zur direkten Bundessteuer (Art. 16 Abs. 1 und namentlich Art. 21 Abs. 1 lit. a und b DBG). Die dargestellte Rechtslage erfasst auch den Bereich des harmonisierten Steuerrechts von Kantonen und Gemeinden (Urteil 2C\_12/2007 vom 22. Februar 2007 E. 3.1). Dies schliesst auch im Anwendungsbereich von Art. 7 StHG eine "Auffüllung" des erzielten Mietzinses von vornherein aus. Der Umgehungstatbestand ist im Bereich der harmonisierten Steuern von Kanton und Gemeinden aber ebenso erfüllt wie auf Ebene der direkten Bundessteuer. Die Beschwerde ist daher auch insoweit abzuweisen.

### *IV. Kosten und Entschädigung*

#### **4.**

Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 65 in Verbindung mit Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG) sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens den Steuerpflichtigen aufzuerlegen, wobei diese die Kosten zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftung tragen (Art. 66 Abs. 5 BGG). Dem Kanton Zürich, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, steht keine Entschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

### **Demnach erkennt das Bundesgericht:**

#### **1.**

Die Verfahren 2C\_187/2017 (Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich, Steuerperiode 2012) und 2C\_189/2017 (direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2012) werden vereinigt.

#### **2.**

Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer wird abgewiesen.

#### **3.**

Die Beschwerde betreffend die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich wird abgewiesen.

#### **4.**

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 2'500.-- werden den Beschwerdeführern auferlegt. Diese tragen ihren Anteil zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftung.

#### **5.**

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 19. Februar 2020

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Kocher

