

BGer 2C_252/2014 vom 12. Februar 2016

Bundesgericht, 2016-02-12, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_252_2014

FR: TF 2C_252/2014 du 12 février 2016

IT: TF 2C_252/2014 del 12 febbraio 2016

Erwägungen

E. 1.1

Der Beschwerdeführer hat die beiden Urteile der Vorinstanz betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2007 sowie die direkte Bundessteuer 2007 angefochten. Das Bundesgericht hat für die Staats- und Gemeindesteuer (2C_257/2014) und die direkte Bundessteuer (2C_252/2014) getrennte Dossiers angelegt. Da beide Verfahren auf demselben Sachverhalt beruhen und sich dieselben Rechtsfragen stellen, sind die Verfahren zu vereinigen und die Beschwerde ist in einem einzigen Urteil zu erledigen (vgl. Art. 71 BGG in Verbindung mit Art. 24 BZP [SR 279]; BGE 131 V 59 E. 1 S. 60 f. mit Hinweis).

E. 1.2

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist gemäss Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) sowie Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) zulässig. Der Beschwerdeführer ist gestützt auf Art. 89 Abs. 1 BGG zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten legitimiert. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten (Art. 42 und 100 BGG).

E. 1.3

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann u.a. die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 BGG). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), doch prüft es unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 2 BGG) grundsätzlich nur die geltend gemachten Rechtswidrigkeiten, sofern die rechtlichen Mängel nicht geradezu offensichtlich sind. Das Bundesgericht ist dabei weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann eine Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen oder sie mit einer vom angefochtenen Entscheid abweichenden Begründung abweisen (vgl. BGE 130 III 136 E. 1.4 S. 140 mit Hinweis).

E. 1.4

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Die Feststellung des Sachverhalts kann nur gerügt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht und wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG). Unter diesen Voraussetzungen kann das Bundesgericht nach Art. 105 Abs. 2 BGG die vorinstanzliche Sachverhaltsfeststellung auch von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen (BGE 139 II 373 E. 1.6 S. 377 f.).

I. Direkte Bundessteuer

E. 2

Gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG sind als Ertrag aus beweglichem Vermögen insbesondere steuerbar Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art.

E. 2.1

Zu den geldwerten Vorteilen zählen unter anderem auch die so genannten "verdeckten Gewinnausschüttungen". Es handelt sich dabei um Leistungen der Gesellschaft an den Inhaber von Beteiligungsrechten (oder diesen Nahestehende), denen keine oder keine genügenden Gegenleistungen gegenüberstehen und die einem an der Gesellschaft nicht beteiligten Dritten nicht oder in wesentlich geringerem Umfang erbracht worden wären. Anzustellen ist dazu ein Drittvergleich (sog. Prinzip des "dealing at arm's length"), bei dem alle konkreten Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen sind (vgl. BGE 138 II 57 E. 2.2 f. S. 59 f. mit umfassenden Hinweisen auf Rechtsprechung und Literatur).

E. 2.2

Das Bundesgericht hat eine Anzahl von Kriterien entwickelt, bei deren Vorliegen ein Aktionärsdarlehen als geldwerte Leistung zu qualifizieren ist. Das ist u.a. dann der Fall, wenn das gewährte Darlehen durch den Gesellschaftszweck nicht abgedeckt oder im Rahmen der gesamten Bilanzstruktur ungewöhnlich ist (d.h. wenn das Darlehen durch die vorhandenen Mittel der Gesellschaft nicht abgedeckt werden kann oder es im Vergleich zu den übrigen Aktiven übermässig hoch erscheint und dann ein sog. Klumpenrisiko verursacht), weiter bei fehlender Bonität des Schuldners oder dann, wenn keine Sicherheiten und keine Rückzahlungsverpflichtungen bestehen, die Darlehens-zinsen nicht bezahlt, sondern dem Darlehenskonto laufend belastet werden und schriftliche Vereinbarungen fehlen (BGE 138 II 57 E. 3.2 S. 60 f.).

E. 2.3

Diese ursprünglich für Darlehen an Aktionäre herausgearbeiteten Kriterien sind nicht ohne Weiteres für die Beurteilung von Darlehen zwischen Schwestergesellschaften relevant (Urteil 2C_843/2012 vom 20. Dezember 2012 E. 3.1). Bei geldwerten Leistungen zwischen Schwestergesellschaften fliesst der Vorteil an sich unmittelbar von einer Schwestergesellschaft zur anderen. Die an den Gesellschaften beteiligten Aktionäre sind mittelbar betroffen, indem der Wert der Beteiligung an der leistenden Gesellschaft abnimmt, während sich der Wert der empfangenden Gesellschaft entsprechend erhöht. Eine solche geldwerte Leistung zwischen Schwestergesellschaften fusst regelmässig auf dem gemeinsamen Beteiligungsverhältnis, weshalb sich Zuwendungen an Schwestergesellschaften als (verdeckte) Gewinnausschüttungen an die Aktionäre einerseits und als (verdeckte) Kapitaleinlagen der Aktionäre an die empfangende Gesellschaft andererseits erweisen. Dabei ist ebenfalls aufgrund eines Drittvergleichs zu untersuchen, ob die zu beurteilende Leistung im Vergleich zu üblichem Geschäftsgebaren derart ungewöhnlich ist, dass der Schluss naheliegt, sie wäre so nicht erbracht worden, wenn der Leistungsempfänger dem Anteilsinhaber nicht nahestehen würde. Der Beteiligungsinhaber ist somit auch für Zuwendungen der Gesellschaft zu besteuern, die einer von ihm beherrschten weiteren Gesellschaft zufließen, wenn eine geschäftsmässige Begründetheit für ein solches Vorgehen fehlt (BGE 138 II 57 E. 4.2 S. 61 f. mit Hinweisen).

E. 2.4

Nach Art. 312 OR ist ein Darlehensnehmer zur Rückzahlung des Darlehens verpflichtet. Soweit der Aktionär bzw. eine weitere von ihm beherrschte Gesellschaft wie jeder aussenstehende Darlehensnehmer das von seiner (Schwester-) Gesellschaft ausgerichtete Darlehen zurückerstatten muss, fehlt es an einer unentgeltlichen Zuwendung. Anders verhält es sich dann, wenn mit der Rückzahlung des Darlehens nicht zu rechnen ist, weil ein solches nach dem Willen der Parteien nicht gewollt oder die Rückerstattung der erbrachten Leistung nicht beabsichtigt ist. Wird die äussere Form des Darlehens nur simuliert, d.h. bloss zum Schein gewählt oder gewährt, dann handelt es sich bei der Zuwendung gar nicht wirklich um Fremdkapital, sondern um eine Kapitaleinlage bzw. einen Zuschuss (BGE 138 II 57 E. 5 S. 62 mit Hinweisen).

E. 3

Der Beschwerdeführer rügt eine Verletzung von Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG . Die Vorinstanz sei zu Unrecht zum Schluss gelangt, dass der am 31. Dezember 2007 wertberichtigte Kredit der X. _____ AG in der Höhe von Fr. 2'000'000.-- an die N.O. _____ AG dem Beschwerdeführer als geldwerter Vorteil anzurechnen sei.

E. 3.1

Die Vorinstanz prüfte anhand der in E. 2.2 und 2.3 dargelegten Kriterien, ob die zu beurteilende Leistung im Vergleich zu üblichem Geschäftsgebaren derart ungewöhnlich ist, dass der Schluss naheliegt, sie wäre so nicht erbracht worden, wenn der Leistungsempfänger dem Anteilsinhaber nicht nahestehen würde. Sie bejahte diese Frage und stützt ihre Erkenntnis auf verschiedene Indizien ab, welche als tatsächliche Umstände für das Bundesgericht grundsätzlich verbindlich sind, solange sie sich nicht als offensichtlich unzutreffend erweisen. Bei den daraus zu ziehenden rechtlichen Schlussfolgerungen handelt es sich demgegenüber um Rechtsfragen, welche das Bundesgericht frei überprüfen kann (BGE 138 II 57 E. 7.2 S. 66).

E. 3.2.1

Gemäss Vorinstanz verfügte die X. _____ AG am 31. Dezember 2006 über liquide Mittel in Höhe von Fr. 3'232'287.-- und weitere Aktiven von Fr. 8'100'050.--. Diesen Aktiven standen auf der Passivseite Fremdkapital von Fr. 9'679'719.-- gegenüber, darunter ein Darlehen des Beschwerdeführers von Fr. 5'702'627.--. Das Darlehen habe damit das Nettovermögen respektive Eigenkapital der Darlehensgeberin von Fr. 1'652'618.-- überstiegen und erscheine deshalb als ungewöhnlich hoch. Bereits Ende 2007 und damit kurz nach Auszahlung der zweiten Kredittranche war die X. _____ AG infolge der rückwirkend erfolgten Wertberichtigung der gesamten Darlehenssumme überschuldet. Der Anteil des Darlehens an der gesamten Bilanzsumme sei hingegen keine aussagekräftige Grösse, weil die Bilanzsumme durch den hohen Kontokorrentkredit des Beschwerdeführers massgeblich aufgebläht worden sei.

E. 3.2.2

Der Beschwerdeführer bemängelt, dass die Vorinstanz den Sachverhalt in Bezug auf die Überschuldung nur unvollständig wiedergegeben habe. Sie hätte auch erwähnen müssen, dass durch den Rangrücktritt des Beschwerdeführers für seine Darlehensforderung an die X. _____ AG auf eine Benachrichtigung des Richters gemäss Art. 725 Abs. 2 OR habe verzichtet werden könne. Das trifft zwar zu, ist aber für den Ausgang des Verfahrens nicht

von Bedeutung und deshalb unbeachtlich (vgl. E. 1.4). Trotz Rangrücktritt des Beschwerdeführers handelte es sich weiterhin um Fremdkapital, welches nicht Teil des gesetzlichen Haftungssubstrats bildet. Die Ausführungen des Beschwerdeführers, dass die X. _____ AG am 31. Dezember 2007 aus Sicht der Gläubiger weiterhin über Fr. 5'331'834.-- Eigenkapital verfügt habe (nämlich Fr. 5'741'062.-- aus dem Darlehen des Beschwerdeführers abzüglich Fr. 409'228.-- negatives Eigenkapital aufgrund der Wertberichtigung von Fr. 2'000'000.--) trifft deshalb nicht zu. Der Anteil des Beschwerdeführers am gesamten Fremdkapital der X. _____ AG blieb auch nach dem Rangrücktritt ungewöhnlich hoch.

E. 3.3

Nach dem schriftlich abgeschlossenen Kreditvertrag zwischen der X. _____ AG und der N.O. _____ AG vom 14. September 2007 sollte das Darlehen zu 8% pro Jahr verzinst, gemäss dem im Mai 2006 erstellten Businessplan amortisiert und innert 3 1/2 Jahren nach Eröffnung es Clubbetriebs vollumfänglich zurückbezahlt werden. Laut Businessplan hätten erste Amortisations- und Zinszahlungen bereits im Jahr 2007 erfolgen müssen, blieben aber aus. Für die Vorinstanz ist dies aufgrund der erst am 28. November 2007 erfolgten Eröffnung des "N. _____" nicht weiter erstaunlich. Die Verzögerung der Darlehensamortisation sei bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kreditvertrages - und erst recht zum Zeitpunkt der Zahlung der beiden Kredittranchen von Fr. 1'000'000.-- - absehbar gewesen. Es sei deshalb schwer erklärlich, dass die geschäftserfahrene Kreditgeberin die Amortisations- und Zinstermine weder an den voraussichtlichen Eröffnungszeitpunkt des N. _____ angepasst noch genauer terminiert habe, sondern im abgeschlossenen Kreditvertrag allein auf die bereits zu diesem Zeitpunkt offenkundig unrealistischen Ziele des Businessplans verweise.

E. 3.4

Zum Zeitpunkt als der Kreditvertrag abgeschlossen wurde, sah der Gesellschaftszweck der X. _____ AG unbestritten keine Kreditfinanzierung in Form des gewährten Darlehens vor. Laut Vorinstanz vertragen sich auch die nachfolgend im Handelsregister eingetragenen Gesellschaftszwecke mit der vorgenommenen Finanzierung nur bedingt, sei doch vornehmlich "das Anbieten und Erbringen von Dienstleistungen aller Art im Kino-, Unterhaltungs- und Medienbereich" vorgesehen, nicht aber die Finanzierung von Clubs nach Art des "N. _____". Es ist jedoch dem Beschwerdeführer zuzustimmen, dass der statutarische Geschäftszweck der Darlehensgeberin für die Beurteilung der Existenz einer geldwerten Leistung durch die Gewährung eines Darlehens nur von untergeordneter Bedeutung ist, wie dies das Bundesgericht in Bezug auf die Darlehenssimulation festgehalten hat (BGE 138 II 57 E. 5.1.2 S. 63 und E. 7.4.2 S. 67 f.). Sämtliche Gesellschaften müssen ihr Vermögen verwalten. Es erscheint nicht notwendig, dass die Vermögensverwaltung durch die Gewährung von Darlehen im Gesellschaftszweck ausdrücklich erwähnt werden muss. Daran ändert auch nichts, dass die X. _____ AG vorher keine Darlehen vergeben hat. Eine Neuausrichtung der Anlagestrategie sollte auch ohne Änderung der Statuten möglich sein.

E. 3.5

Die N.O. _____ AG verfügte im Zeitpunkt als die X. _____ AG ihr das Darlehen gewährte über keine bedeutende Aktiven. Als Sicherheit für das Darlehen diente deshalb im Wesentlichen das Aktienkapital (Fr. 500'000.--), die Mietereinbauten und ein Vormietrecht

für weitere sich im Gebäude befindliche Räumlichkeiten und Betriebe. Die Vorinstanz hält fest, dass damit keine adäquaten und branchenüblichen Sicherheiten für das Darlehen vorliegen und die X. _____ AG ungeschützt dem Geschäftserfolg der von ihr massgeblich finanzierten N.O. _____ AG ausgeliefert war. Unbeteiligte Dritte wären unter solchen Umständen nicht bereit gewesen, ein weitgehend ungesichertes Darlehen in dieser Höhe und zu diesen Konditionen zu gewähren. An dieser Einschätzung ändere auch nichts, dass der Geschäftspartner des Beschwerdeführers und eine ihm nahestehende AG sich ebenfalls zu Darlehen von Fr. 500'000.-- resp. Fr. 350'000.-- verpflichteten. Durch weiteres Fremdkapital erhöhe sich das Haftungssubstrat der Kreditnehmerin nicht und der Geschäftspartner sei darüber hinaus nicht ein unbeteiligter Kreditgeber, sondern wie der Beschwerdeführer Teilhaber der N.O. _____ AG und partizipiere an deren Geschäftsergebnis.

E. 3.6.1

Die Vorinstanz gelangte anhand der Indizien zum Schluss, dass das fragliche Darlehen zu den gewährten Bedingungen einem Drittvergleich nicht standhalte. Die Darlehensnehmerin habe ein im Aufbau begriffenes Geschäft betrieben und der X. _____ AG nur höchst unzureichende Sicherheiten geleistet. Der unklar formulierte Darlehensvertrag und das Ausbleiben jeglicher Zins- und Amortisationszahlungen unterstrichen diesen Eindruck ebenso wie die Bilanzstruktur der X. _____ AG, in welcher die gewährte Darlehenssumme das Eigenkapital übersteige. Dem Beschwerdeführer sei dementsprechend das Darlehen der X. _____ AG in der Höhe von Fr. 2'000'000.-- an die N.O. _____ AG als geldwerter Vorteil anzurechnen. Die Frage eines bereits bei der Darlehensgewährung simulierten Darlehens stelle sich bei dieser Konstellation nicht, da sich keine Anhaltspunkte finden würden, dass zu diesem Zeitpunkt mit einer Rückzahlung des Darlehens nicht zu rechnen bzw. eine solche nicht gewollt oder nicht beabsichtigt gewesen sei.

E. 3.6.2

Der Beschwerdeführer teilt die Ansicht der Vorinstanz nicht. Für ihn stellt das Darlehen eine geschäftsübliche Handlung dar. Die X. _____ AG habe die notwendigen Abklärungen im Vorfeld getroffen und habe sich auf einen ausführlichen Businessplan abstützen können. Aufgrund der hohen Verzinsung von 8% pro Jahr handle es sich um ein partiarisches Darlehen mit einer Gewinnbeteiligung für die X. _____ AG. Sie habe lediglich die Gelegenheit ergriffen, in einem schwierigen Anlageumfeld mit tiefen Zinsen eine attraktive Anlagemöglichkeit wahrzunehmen. Es sei nicht möglich einen allgemeinen Drittvergleich für die Gewährung von Darlehen zwischen Gesellschaften anzustellen, da es unzählige mögliche Fallkonstellationen gebe. Namentlich sei es nicht zulässig die strengen Kriterien des kommerziellen Bankgeschäfts anzubringen oder zu fragen, ob ein vorsichtiger Kaufmann in der gleichen Situation ebenfalls ein Darlehen gewährt hätte. Dies gelte insbesondere dann, wenn die Frage ex post nach einem allfälligen Verlust der Darlehensforderung beantwortet werde. Im Nachhinein sei man bekanntlich immer klüger. Im Geschäftsleben sei es jedoch üblich, Risiken einzugehen und Eigen- oder Fremdkapital zur Verfügung zu stellen, wenn der dafür in Aussicht gestellte Erfolg als angemessen erscheint. Es stehe der Steuerbehörde nicht zu, die Zweckmässigkeit von unternehmerischen Vorgängen zu überprüfen. Im Übrigen wäre es für den Beschwerdeführer ohne Weiteres möglich gewesen, sich das Darlehen, welches er der X. _____ AG gewährt hatte, im Umfang von Fr. 2'000'000.-- zurückzahlen zu lassen und

dieses dann der N.O. _____ AG direkt zu überweisen. Bei einer solchen Vorgehensweise hätte sich die Frage der verdeckten Gewinnausschüttung gar nie gestellt.

E. 3.7

Insgesamt trifft es zwar zu, dass das gewährte Darlehen mit einem hohen Risiko verbunden war. Die Darlehensgeberin gab sich mit wenigen Sicherheiten zufrieden für die Finanzierung eines im Aufbau begriffenen Geschäftes mit ungewissen Zukunftsaussichten. Auch muss sich der Beschwerdeführer auf den gewählten Verhältnissen behaften lassen (BGE 139 II 78 E. 3.2.1 S. 88 f.) und es ist unerheblich, ob ihm eine alternative Finanzierung möglich gewesen wäre. Allerdings verfügte die Darlehensschuldnerin zu Beginn ihrer Tätigkeit über ein Eigenkapital von Fr. 500'000.-- und es wurde ein jährlicher Zins von 8% in einem schriftlichen Vertrag zugesichert, welcher als dem Risiko entsprechende Gegenleistung betrachtet werden kann (vgl. BGE 138 II 57 E. 6 wo bei Fehlen jeglicher Sicherheiten für ein zinsloses Darlehen ein Zins von 6.75% aufgerechnet wurde). Es kann somit nicht gesagt werden, dass das vereinbarte Darlehen zum Zeitpunkt des Vertragsschlusses einem Drittvergleich nicht standhalte und dem Beschwerdeführer in vollem Umfang aufzurechnen sei, zumal die N.O. _____ AG zur Rückzahlung des Darlehens verpflichtet war. Daraus folgt, dass im Zeitpunkt der Darlehensgewährung nur eine geldwerte Leistung vorliegen kann, wenn das Darlehen ursprünglich simuliert war (E. 2.4). Dies hat die Vorinstanz aber ausdrücklich verneint.

E. 4

Das Bundesgericht ist jedoch nicht an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden und kann eine Beschwerde auch mit einer abweichenden Begründung abweisen (E. 1.3).

E. 4.1

Ein Darlehen kann nicht bloss von Beginn weg simuliert sein, sondern es ergeben sich auch Fälle, in denen ein fehlender Rückerstattungswille nur im Nachhinein angenommen werden kann, weil die Darlehensgeberin erst in einem späteren Zeitpunkt auf ihre (bislang ernsthaft aufrechterhaltene) Forderung gegenüber dem Schuldner verzichtet. Die beiden Varianten werden in der Lehre bzw. teilweise in der Praxis mit den Begriffen der ursprünglichen und der nachträglichen Simulation bezeichnet (BGE 138 II 57 E. 5.2 mit Hinweisen). Bei der Beurteilung eines echten Darlehens geht es somit nicht um die Uneinbringlichkeit ex tunc, sondern um die nachträgliche Unmöglichkeit der Rückzahlung und die vorzunehmende Wertberichtigung bzw. Abschreibung. Können die Voraussetzungen eines simulierten Darlehens nicht nachgewiesen werden, so sind die Aufwendungen der Gesellschaft, die sie im Zusammenhang mit dem Darlehen tätigt, auf ihre geschäftsmässige Begründetheit zu überprüfen (BRÜLISAUER/POLTERA, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Art. 1-82, N. 172 zu Art. 58 DBG). In zahlreichen Fällen verdichten sich die Indizien erst dann zu einem eindeutigen Beweis, wenn der Anteilshaber den eindeutigen Willen äussert, die Mittel seiner Gesellschaft zu entziehen, und diese Absicht den Behörden insbesondere dadurch erkennbar wird, dass die Darlehensgeberin eben ihren bislang als gefährdete Forderung bezeichneten Kredit als wertlos geworden abschreibt. Dieser Zeitpunkt ist oft die einzige wirklich schlüssige, von aussen ersichtliche Anknüpfungsmöglichkeit, um die zu beurteilenden Rechtsgeschäfte zwischen Nahestehenden einzuschätzen (BGE 138 II 57 E. 5.2.3 S. 65 mit Hinweisen; vgl. auch BRÜLISAUER/POLTERA, a.a.O., N. 175 zu Art. 58 DBG). Beim fehlenden Willen zur Rückzahlung handelt es sich um ein subjektives Element, auf das nur aufgrund äusserer

Umstände geschlossen werden kann. Es stellt eine steuerbegründende Tatsache dar, weshalb die Beweislast insofern bei der Steuerbehörde liegt (vgl. u.a. BGE 133 II 153 E. 4.3 S. 158). Die bereits erwähnten Umstände der Darlehensvergabe sind dabei mit zu berücksichtigen (Urteil 2P.280/2001 vom 30. April 2002 E. 3.2.1).

E. 4.2

Gemäss den Akten wurde auf dem Darlehen nur eine Wertberichtigung vorgenommen, eine Abschreibung fand hingegen nicht statt. Der Beschwerdeführer bemängelt deshalb zurecht, dass die Vorinstanz bei der Wiedergabe des Sachverhalts und in ihren Erwägungen nicht konsequent zwischen diesen beiden Begriffen unterschieden hat und wiederholt von einer Abschreibung ausgegangen ist. Fraglich ist, ob der Beschwerdeführer mit der vorgenommenen Wertberichtigung, genau gleich wie bei einer Abschreibung, den klaren Willen geäussert hat, die Mittel der Gesellschaft zu entziehen bzw. ob dieser Willen für die Behörden dadurch eindeutig erkennbar geworden ist. Abschreibung und Wertberichtigung unterscheiden sich folgendermassen: Dem definitiven Wertverzehr auf Aktiven wird im Steuerrecht mittels Abschreibungen Rechnung getragen, während vorübergehende Wertveränderungen durch Wertberichtigungen berücksichtigt werden (PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, N. 3 zu Art. 28 DBG). Wertberichtigungen bringen zum Ausdruck, dass man die Hoffnung auf eine allfällige Rückzahlung des Darlehens nicht aufgegeben hat und immer noch darauf vertraut, dass sich die Geschäftslage der Darlehensnehmerin im positiven Sinn entwickeln wird. Sie können aufgrund ihres provisorischen Charakters periodisch auf ihre Geschäftsmässigkeit überprüft werden (BRÜLISAUER/POLTERA, a.a.O., N. 173 zu Art. 58 DBG).

E. 4.3

Bei Wertberichtigungen auf Darlehen zwischen verbundenen Unternehmen verlangt der Drittvergleich, zu fragen, ob eine unabhängige Gesellschaft, die einem Geschäftspartner einen Kredit zu marktüblichen Konditionen gewährt hatte, ebenfalls eine Wertberichtigung vornehmen dürfte. Dabei ist aber festzustellen, dass Darlehen zwischen verbundenen Unternehmen einer Wertberichtigung in der Regel nicht zugänglich sind; denn es ist an der Muttergesellschaft bzw. den Aktionären, dafür zu sorgen, dass eine Gefährdung von gegenseitigen Forderungen gar nicht erst eintritt: Erscheint eine Schwestergesellschaft als nicht mehr zahlungsfähig, ist sie mit genügend Eigenmitteln auszustatten, um ihre Bonität wieder herzustellen. Nur wenn die Forderungsgefährdung durch Umstände bewirkt wird, welche ausserhalb des Einflussbereichs der Muttergesellschaft bzw. der Aktionäre liegen und die auch unter unabhängigen Gesellschaften zu einer Wertberichtigung berechtigen, ist bei verbundenen Unternehmen eine solche Massnahme geschäftsmässig begründet. Meistens wird dies verneint und die Wertberichtigung als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt (PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, N. 29 zu Art. 63 DBG). Dies trifft auch hier zu, der Beschwerdeführer hätte die N.O._____ AG mit zusätzlichen Eigenmitteln für die Zins- und Amortisationszahlungen ausstatten und dadurch die Wertberichtigung des Darlehens verhindern können. Mit der Wertberichtigung kommt die X._____ AG nicht geschäftlichen Verpflichtungen nach, sondern verwendet ihre Mittel im Interesse ihres Aktionärs, welchem die Darlehensschuldnerin gehört. Aufgrund dieser Handlung muss auf einen nicht mehr vorhandenen Rückzahlungswillen geschlossen werden und das Schuldverhältnis mutiert in ein nachträglich simuliertes Darlehen (Vgl. Urteil 2C_843/2012 vom 20. Dezember 2012 E. 3.3) Dementsprechend liegen die notwendigen Voraussetzungen vor, um das wertberichtigte Darlehen in vollem Umfang als

geldwerten Vorteil nach Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG dem Einkommen des Beschwerdeführers aufzurechnen. Massgeblicher Zeitpunkt für die steuerrechtliche Zuordnung ist jener, an dem die an der Geschäftsabwicklung Beteiligten (insb. der Beschwerdeführer) den Zufluss der Leistung bewusst und definitiv bewirkt haben. Vorliegend ist dies der 31. Dezember 2007 auf welchen die Wertberichtigung in der Bilanz der X. _____ AG vorgenommen wurde (Urteil 2P.280/2001 vom 30. April 2002 E. 3.2.2).

E. 5

Der Beschwerdeführer beanstandet, dass die Wertberichtigung mittlerweile rückgängig gemacht und erfolgswirksam aufgelöst worden sei. Er habe diesen Umstand in seiner Beschwerde ausdrücklich geltend gemacht, die Vorinstanz sei jedoch mit keinem Wort darauf eingegangen.

E. 5.1

Die Vorinstanz ist beim Drittvergleich zur Bestimmung einer geldwerten Leistung verpflichtet, alle konkreten Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen (E. 2.1) und hätte insofern auf die behauptete Rückzahlung des Darlehens eingehen müssen. Das Bundesgericht kann den vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt selbst von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn er offensichtlich unrichtig ermittelt worden ist (E. 1.4). Es ist somit unerheblich, dass der Beschwerdeführer die fehlerhafte Ermittlung des Sachverhalts in Bezug auf die Rückzahlung des Darlehens nicht ausdrücklich gerügt hat.

E. 5.2

Gemäss Beschwerdeführer habe die N.P. _____ AG Forderungen der X. _____ AG in der Höhe von Fr. 3'148'999.87 erworben und dadurch das Darlehen in der Höhe von Fr. 2'000'000.-- getilgt. Damit sei die N.P. _____ AG ihren Verpflichtungen aus dem Darlehen nachgekommen und es sei erstellt, dass das gewährte Darlehen werthaltig gewesen sei. Es habe keine Entreicherung der X. _____ AG stattgefunden und dementsprechend könne auch keine geldwerte Leistung an den Beschwerdeführer vorliegen. Keine Rolle spiele dabei die Tatsache, dass die Zahlung der N.P. _____ AG an den Beschwerdeführer selbst erfolgte, der sich die Darlehensforderung im Rahmen des Konkursverfahrens den Rechtsanspruch der Masse für die Forderung der Z. _____ AG gemäss Art. 260 SchKG habe abtreten lassen. Sowohl die Stadt U. _____ als auch der Staat Zürich selbst hätten sich ebenfalls Forderungen aus der Konkursmasse der Z. _____ AG abtreten lassen, was für deren Werthaltigkeit spreche.

E. 5.3

Das Steueramt des Kantons Zürich geht in seiner Vernehmlassung davon aus, dass die Rückzahlung des Darlehens nur in Zusammenhang mit dem laufenden Verfahren erfolgt sei und ihr nur beschränkte Aussagekraft zukommen könne. Die Darlehensgeberin habe zum Zeitpunkt der Rückzahlung nicht mehr existiert. Im Rahmen des Konkursverfahrens sei sie am 6. November 2012 aus dem Handelsregister gelöscht worden. Der Beschwerdeführer habe sich im Rahmen des Konkursverfahrens den Rechtsanspruch der Masse an die N.P. _____ AG in der Höhe von Fr. 3'699'772.-- abtreten lassen. Es sei zu vermuten, dass der Beschwerdeführer die Rückzahlung des Darlehens durch eine Erhöhung seines Kontokorrents bei der N.P. _____ AG finanziert habe, welche immer noch in seinem Besitz sei. Es handle sich folglich nicht um ein Geschäft unter unabhängigen Dritten, sondern der Beschwerdeführer habe sich bloss auf Druck des laufenden Verfahrens das Darlehen im Umfang der hier massgebenden Summe quasi selber zurück bezahlt. Der

Beschwerdeführer bestreitet diese Annahme. Im Rahmen der Darlehensrückzahlung seien auch zwei weitere Gläubiger mit EURO 731'000.-- resp. \$ 485'000.-- bedient worden.

E. 5.4

Die Rückerstattung des Darlehens erfolgte erst während des vorinstanzlichen Verfahrens und fünf Jahre nach der Wertberichtigung. In dieser Zeitspanne leistete die Darlehensnehmerin weder Zins- noch Amortisationszahlungen, vielmehr wurde das Darlehen noch erhöht (bis auf Fr. 3'699'772.--) und die Darlehensgeberin ging schliesslich in Konkurs. In diesem hat sich der Beschwerdeführer die Darlehensforderung abtreten lassen, was nur möglich ist, wenn die Gesamtheit der Gläubiger auf die Geltendmachung der Rechtsansprüche verzichtet (Art. 260 Abs. 1 SchKG). Solche Forderungen sind üblicherweise nicht besonders werthaltig (vgl. BERTI, in: Kommentar zum Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs, Bd. III, 1998, N. 6 zu Art. 260 SchKG). Andernfalls hätte sie die Konkursmasse selbst geltend gemacht. Aus der Vereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer und der N.P. _____ AG betreffend dem Forderungskauf vom 15. Juli 2013 ergibt sich denn auch ein Kaufpreis von nur EURO 807'755.-- für die Forderung in der Höhe von Fr. 1'862'890.70 sowie von \$ 485'000.-- für die Forderung von Fr. 1'286'109.17. Von einer vollständigen Rückzahlung des Darlehens kann somit keine Rede sein. Unter diesen Umständen muss davon ausgegangen werden, dass die teilweise Rückzahlung des Darlehens nur zur Abwendung der Steuerfolgen geleistet wurde (vgl. BGE 138 II 57 E. 7.3.2 S. 67 für ein gegenteiliges Beispiel). Die Ausführungen des Beschwerdeführers vermögen die Vermutung der nachträglichen Darlehenssimulation nicht zu entkräften.

E. 6

Subeventualiter beantragt der Beschwerdeführer, dass sein steuerbares Einkommen für die direkte Bundessteuer 2007 auf Fr. 1'959'300.-- zu reduzieren sei. Zum Zeitpunkt der Wertberichtigung am 31. Dezember 2007 sei er nur zu 49.8% an der N.O. _____ AG beteiligt gewesen, weshalb ihm lediglich eine geldwerte Leistung von Fr. 996'000.-- statt Fr. 2'000'000.-- zugeflossen sei und besteuert werden könne.

E. 6.1

Gemäss der objektbezogenen Betrachtungsweise ist jeder geldwerte Vorteil aus Beteiligungen, der keine Rückzahlung von Kapitalanteilen darstellt, steuerbarer Vermögensertrag. Dieser Ansatz formalisiert den Vermögensertragsbegriff, indem er streng aus der Sicht der Gesellschaft operiert und nicht darauf abstellt, ob die Leistungen der Gesellschaft beim empfangenden Anteilseigner Einkommen im wirtschaftlichen Sinn bilden (REICH, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Art. 1-82, N 30 zu Art. 20 DBG). Zum Zeitpunkt der rückwirkend vorgenommenen Wertberichtigung war der Beschwerdeführer unbestritten bereits alleiniger Anteilsinhaber der N.O. _____ AG und schon Ende 2007 verfügte er über eine beherrschende Stellung in dieser Gesellschaft, was zu einer vollumfänglichen Anrechnung des Darlehens ausreicht (E. 2.3). Würde man zur Ansicht gelangen, dass ein Teil der verdeckten Gewinnausschüttung dem Geschäftspartner des Beschwerdeführers als nahestehende Person zugeflossen wäre, so müsste darauf noch die Schenkungssteuer entrichtet werden (REICH, a.a.O., N 53 zu Art. 20 DBG). Dafür bestehen jedoch keine Anhaltspunkte.

E. 6.2

Es liegt dementsprechend keine Verletzung von Bundesrecht vor.

II. Staats- und Gemeindesteuern

E. 7

Die massgebenden kantonalrechtlichen Bestimmungen (§ 20 Abs. 1 lit. c des Steuergesetzes [des Kantons Zürich] vom 8. Juni 1997 [StG/ZH; LS 631.1]) stimmen im Wesentlichen mit denjenigen bei der direkten Bundessteuer (Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG) überein und gelten auch für die Besteuerung des Vermögens. In Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern ergibt sich somit kein anderes Ergebnis und es kann diesbezüglich auf die Erwägungen über die direkte Bundessteuer verwiesen werden. Demnach erweist sich die Beschwerde betreffend die Staats- und Gemeindesteuern gleichermassen als unbegründet.

III. Kosten und Entschädigung

E. 8

Der unterliegende Beschwerdeführer trägt die Gerichtskosten (Art. 66 Abs. 1 BGG). Es sind keine Parteientschädigungen geschuldet (Art. 68 BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.