

BGer 2C_295/2020 vom 6. August 2020

Bundesgericht, 2020-08-06, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_295_2020

FR: TF 2C_295/2020 du 6 août 2020

IT: TF 2C_295/2020 del 6 agosto 2020

Erwägungen

E. 1

Die Vorinstanz hat ein einziges Urteil für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie für die direkte Bundessteuer erlassen, was zulässig ist, soweit die zu entscheidende Rechtsfrage im Bundesrecht und im harmonisierten kantonalen Recht gleich geregelt ist (BGE 135 II 260 E. 1.3.1 S. 262 f.). Dem Steuerpflichtigen ist unter diesen Umständen nicht vorzuwerfen, nicht zwei getrennte Beschwerden eingereicht zu haben. Aus seiner Eingabe geht deutlich hervor, dass beide Steuerarten erfasst werden sollen (BGE 135 II 260 E. 1.3.3 S. 264; Urteil 2C_164/2013, 2C_165/2013 vom 28. März 2014 E. 1.1 nicht publ. in: BGE 140 II 248).

E. 2

Beim angefochtenen Entscheid handelt es sich um einen kantonal letztinstanzlichen Entscheid über die direkten Steuern des Kantons und des Bundes. Dagegen steht 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 (StHG; SR 642.14) die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht offen. Der Steuerpflichtige ist gestützt auf Art. 89 Abs. 1 BGG (sowie Art. 73 Abs. 2 StHG) zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten legitimiert. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

E. 3.1

Mit der Beschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht geltend gemacht werden (Art. 95 lit. a BGG). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht der Parteien (Art. 42 BGG) prüft es jedoch nur die vorgebrachten Rügen, sofern die rechtlichen Mängel nicht geradezu ins Auge springen (BGE 144 V 388 E. 2 S. 394; 133 II 249 E. 1.4.1 S. 254).

E. 3.2

Im Bereich der direkten Steuern prüft das Bundesgericht harmonisiertes kantonales Recht gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition. Nur in Gebieten, in denen das StHG den Kantonen einen gewissen Gestaltungsspielraum belässt ("une certaine marge de manoeuvre"), beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts auf Willkür (vgl. BGE 134 II 207 E. 2 S. 209 f.). Die Erfassung simulierter Darlehen als steuerbarer Beteiligungsertrag (vgl. für die direkte Bundessteuer Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG) ist interkantonal harmonisiert (Art. 7 Abs. 1 StHG ; § 20 Abs. 1 lit. c des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 [StG ZH; LS 631.1]; vgl. Urteil 2C_461/2008 vom 23. Dezember 2008 E. 5.1). Dies führt vorliegend zur umfassenden Prüfungsbefugnis des Bundesgerichts auch im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern.

E. 3.3

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinn von Art. 95 BGG beruht (Art. 105 Abs. 2 BGG). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" (BGE 140 III 115 E. 2).

II. Direkte Bundessteuer

E. 4

Strittig sind vorliegend verschiedene auf simulierte Darlehen zurückgehende Aufrechnungen, die das kantonale Steueramt für die Steuerperioden 2014 und 2015 gegenüber dem vom Steuerpflichtigen jeweils deklarierten Einkommen vorgenommen hat. Der vom kantonalen Steueramt für das Jahr 2014 aufgerechnete Betrag von Fr. 353'892.-- besteht dabei aus dem Saldo des Aktivkontos "A._____/Darlehen" per 31. Dezember 2014 von Fr. 198'892.-- (vgl. dazu nachfolgend E. 4.2) zuzüglich der am 13. Oktober 2014 ebenfalls auf diesem Konto verbuchten Zahlung von Fr. 155'000.-- mit dem Betreff "Kauf Liegenschaft Y._____" (vgl. dazu nachfolgend E. 4.3). Für die Steuerperiode 2015 rechnete das kantonale Steueramt sodann einen Betrag von Fr. 31'867.-- auf; dieser Betrag entspricht der Differenz zwischen dem Saldo des Aktivkontos "A._____/Darlehen" per 31. Dezember 2015 und jenem per 31. Dezember 2014.

E. 4.1

Die Vorinstanz legte - unter Hinweis auf die einschlägige bundesgerichtliche Rechtsprechung (BGE 140 II 88 ; 138 II 57 ; Urteile 2C_347/2019 vom 16. September 2019; 2C_322/2017 vom 3. Juli 2018; 2C_203/2018 vom 15. Juni 2018) - ausführlich und zutreffend dar, unter welchen Umständen ein Darlehen, das eine Gesellschaft einem ihrer Aktionäre gewährt, als "simuliertes Darlehen" zu qualifizieren und daher einkommenssteuerrechtlich als steuerbarer Beteiligungsertrag (Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG) zu erfassen ist (vgl. E. 3.1.1 bis E. 3.1.4 des angefochtenen Entscheids). Darauf kann hier verwiesen werden.

E. 4.2

Zu prüfen ist zunächst die Aufrechnung des Saldos des Aktivkontos "A._____/Darlehen" per 31. Dezember 2014 im Betrag von Fr. 198'892.--.

E. 4.2.1

Diesbezüglich erwog die Vorinstanz zusammengefasst, das Aktivkonto "A._____/Darlehen" sei vom Steuerpflichtigen seit Gründung der B._____
AG als Inhaber-Kontokorrentkonto genutzt worden. Dem Konto seien einerseits zahlreiche private Auslagen belastet worden, wodurch die Schuld des Steuerpflichtigen gegenüber der B._____
AG jeweils erhöht worden sei. Gleichzeitig habe der Steuerpflichtige aber auch Verbindlichkeiten der B._____
AG mit privaten Mitteln beglichen und im jeweiligen Umfang seine Schuld gegenüber der B._____
AG reduziert.

Am 22. November 2004 sei überdies die im Rahmen der Kapitalerhöhung eingebrachte und mittels Inhaberschuldbriefen gesicherte Forderung gegen den Steuerpflichtigen über Fr. 400'000.-- (vgl. Bst. A.a hiervor) auf dem Konto verbucht worden. Dadurch sei bei der B._____
AG ein Bilanzbild entstanden, das rechtlich zwar ein voll liberiertes Aktienkapital ausweise; gleichzeitig habe das Hauptaktivum der Gesellschaft seither jedoch

aus einer Forderung gegen den Steuerpflichtigen bestanden. Dies entspreche im Grundsatz zwar - wie der Steuerpflichtige zu Recht vorbringe - dem Bilanzbild, das bei einer Gründung oder Kapitalerhöhung mit Teilliberierung entstehe. Dem vom Steuerpflichtigen auf den vorliegenden Fall übertragenen Argument, bei Teilliberierung könne nie auf ein simuliertes Darlehen geschlossen werden, weil bei der Gesellschaft kein Mittelabfluss stattfinde, könne jedoch nicht gefolgt werden. Im vorliegenden Fall müsse sich der Steuerpflichtige nämlich anrechnen lassen, wie das Bilanzbild entstanden sei. Gemäss seinen Angaben habe er Schulden bei seiner Mutter gehabt. Durch die Einlage der entsprechenden Forderungen der Mutter in die B. _____ AG sei es zu einem Gläubigerwechsel gekommen: Nicht mehr die Mutter, sondern die B. _____ AG sei seither Gläubigerin der Forderung gewesen. Anders als bei einer Nachliberierungsforderung sei es vorliegend also zu einem Mittelabfluss an den Steuerpflichtigen gekommen; dass nicht direkt aus der B. _____ AG, sondern von der Mutter an den Steuerpflichtigen ausbezahlt worden sei, ändere daran nichts. Der Steuerpflichtige müsse sich den Gläubigerwechsel anrechnen lassen. Die im Rahmen der Kapitalerhöhung eingebrachte Forderung gegenüber dem Steuerpflichtigen könne daher - soweit sie nicht durch das "reine" Kontokorrentguthaben des Steuerpflichtigen reduziert worden sei - ohne Weiteres zu einem simulierten Darlehen geworden sein.

Mit Blick auf die vom Bundesgericht für das Vorliegen simulierter Darlehen entwickelten Entscheidungskriterien (vgl. BGE 138 II 57 E. 3.2) zog die Vorinstanz sodann das Folgende in Betracht: Die dem Steuerpflichtigen gewährten Darlehen seien ursprünglich zwar durch Inhaberschuldbriefe gesichert gewesen. Drei der zum Zeitpunkt der Sacheinlage vorliegenden vier Inhaberschuldbriefe hätten sich 2014 jedoch nicht mehr im Eigentum der B. _____ AG befunden. Der vierte Inhaberschuldbrief über Fr. 50'000.-- vermöge die Darlehensschuld von Fr. 400'000.-- nicht zu decken. Die einst begründete Sicherstellung könne daher nicht als Indiz gegen die Simulation des Darlehens gewertet werden. Dass kein schriftlicher Darlehensvertrag vorliege, dürfe nicht gegen den Steuerpflichtigen gewertet werden, zumal dies mit der Sacheinlage der Forderung im Rahmen der Kapitalerhöhung plausibel erklärt werden könne. Weiter existiere zwar eine Rückzahlungsvereinbarung; da diese erst rund zwei Wochen vor Einreichung des Rechtsmittels an das Steuerrekursgericht verfasst worden sei, müsse jedoch davon ausgegangen werden, dass sie nur deshalb eingegangen worden sei, um die aufgrund der Aufrechnung resultierenden Steuerfolgen zu verhindern. Überdies sei weder belegt noch behauptet, dass der Steuerpflichtige jemals gemäss dieser Rückzahlungsvereinbarung Zahlungen an die B. _____ AG geleistet habe. Für die Simulation spreche weiter der Umstand, dass die ausstehende Schuld des Steuerpflichtigen gegenüber der B. _____ AG seit der Sacheinlage stets mehr als 50 % und zwischen 2009 und 2015 sogar mehr als 85 % der Aktiven der B. _____ AG ausgemacht hätte. Die B. _____ AG sei mithin ein Klumpenrisiko eingegangen. Hinzu komme, dass der Steuerpflichtige zumindest in den Jahren 2014 und 2015 nur über bescheidene Renteneinkünfte und kein Vermögen verfügt habe. Demzufolge könne nicht von einer guten Bonität ausgegangen werden. Als weiteres Indiz für die Simulation sei zu werten, dass der Steuerpflichtige die auf dem Darlehen geschuldeten Zinsen nie bezahlt, sondern laufend dem Darlehenskonto belastet habe. Auch sei die Darlehensgewährung nicht vom Gesellschaftszweck abgedeckt.

Daraus schloss die Vorinstanz, dass die angebliche Forderung der B. _____ AG gegenüber dem Steuerpflichtigen jedenfalls im Jahr 2014 die vom Bundesgericht

entwickelten Kriterien des simulierten Darlehens erfüllt habe. Das kantonale Steueramt habe daher zu Recht in dieser Steuerperiode Fr. 353'892.-- als Ertrag aus qualifizierter Beteiligung aufgerechnet und die deklarierte Schuld des Steuerpflichtigen gegenüber der B. _____ AG von Fr. 356'091.-- nicht zum Abzug zugelassen.

E. 4.2.2

Was der Steuerpflichtige hiergegen vorbringt, verfährt nicht. Zur Vermeidung von Wiederholungen kann grundsätzlich auf die überzeugenden Erwägungen der Vorinstanz (vgl. E. 4.2.1 hiervor) verwiesen werden. Zu unterstreichen ist im Übrigen, dass der vom Steuerpflichtigen im bundesgerichtlichen Verfahren erneut angerufene Fall der Teilliberierung sich von den hier zu beurteilenden Verhältnissen rechtswesentlich unterscheidet: Anders als bei einer Teilliberierung konnte die B. _____ AG nach der Sacheinlage über die - jedenfalls zum damaligen Zeitpunkt als werthaltig bestätigte (vgl. Art. 650 Abs. 2 Ziff. 4 OR, Art. 652e Ziff. 1 OR) - Darlehensforderung gegen den Steuerpflichtigen verfügen und ist ihr ein Aktivum zugeflossen. In dem Umfang, indem sie auf dieses Aktivum verzichtet hat, liegt bei ihr ein Mittelabfluss und beim Steuerpflichtigen ein Mittelzufluss vor. Die in der Beschwerdeschrift postulierte Schenkung der Mutter an den Steuerpflichtigen (in Form eines Verzichts auf die Rückforderung des Darlehens) fällt schon deshalb ausser Betracht, weil die Mutter nach der Sacheinlage der Darlehensforderung in die B. _____ AG gar nicht mehr über die Forderung verfügen konnte. Der Vollständigkeit halber ist ausserdem darauf hinzuweisen, dass es der Annahme einer steuerbaren verdeckten Gewinnausschüttung nicht entgegensteht, wenn - wie vorliegend - gar keine (handelsrechtlich verfügbaren) Gewinne vorliegen und für die Auszahlung des simulierten Darlehens daher auf Kapitaleinlagen zurückgegriffen werden muss (vgl. Urteil 2A.177/1994 vom 13. Dezember 1996 E. 5b und 5c, in: StE 1997 B 24.4 Nr. 43; StR 52/1997, 268; ASA 66, 554; RDAF 1997 II 687).

Der angefochtene Entscheid erweist sich daher in Bezug auf die Aufrechnung von Fr. 198'892.-- Einkommen für die direkte Bundessteuer 2014 als bundesrechtskonform.

E. 4.3

Strittig ist für die Steuerperiode 2014 die Aufrechnung weiterer Fr. 155'000.-- Einkommen. Die Aufrechnung geht auf eine Buchung vom 13. Oktober 2014, zurück, mit der die B. _____ AG ihrem Aktivkonto "Kauf Liegenschaft Y. _____" Fr. 155'000.-- gutschrieb und dem Gegenkonto "A. _____/Darlehen" einen entsprechenden Betrag belastete. Nach einlässlicher Würdigung der Akten (vgl. E. 5.4.2 des angefochtenen Entscheids) kam die Vorinstanz in diesem Zusammenhang zum Schluss, es sei dem Steuerpflichtigen nicht gelungen, die Reduktion seiner Schuld gegenüber der B. _____ AG nachvollziehbar zu belegen, weshalb die am 13. Oktober 2014 verbuchte Reduktion der Darlehensschuld um Fr. 155'000.-- vom kantonalen Steueramt zu Recht korrigiert worden sei.

In seiner Eingabe an das Bundesgericht beschränkt sich der Steuerpflichtige im Wesentlichen darauf, die Sachverhaltsannahmen der Vorinstanz als falsch zu bezeichnen. Sodann gesteht er jedoch ein, dass ihm 2014 (von der D. _____ AG) eine geldwerte Leistung im Umfang von Fr. 155'000.-- zugeflossen ist (vgl. Ziff. 3.6 der Beschwerde), was "im Jahr 2014 zu einer Besteuerung einer privilegierten Dividende von Fr. 155'000.--" führen müsse. Unter diesen Umständen brauchen die - ohnehin kaum rechtsgenügend (Art. 106 Abs. 2 BGG) begründeten - Sachverhaltsrügen des Steuerpflichtigen nicht weiter

erörtert zu werden. Der angefochtene Entscheid ist auch in Bezug auf die Aufrechnung weiterer Fr. 155'000.-- Einkommen für die direkte Bundessteuer 2014 zu bestätigen.

E. 4.4

Einzugehen ist schliesslich auf die von der Vorinstanz geschützte Aufrechnung von Fr. 31'687.-- Einkommen für die Steuerperiode 2015. Es handelt sich dabei um die Differenz des Saldos des Aktivkontos "A._____/Darlehen" per 31. Dezember 2015 gegenüber dem Saldo per 31. Dezember 2014 (bei der B.____ AG).

Die Vorinstanz schützte die entsprechende Aufrechnung und verwies zur Begründung im Wesentlichen auf ihre Erwägungen zum Vorliegen eines simulierten Darlehens für die Steuerperiode 2014 (vgl. auch E. 4.2 hiervor). Sodann führte sie zum einen aus, dass die wesentliche Erhöhung der Schuld im Jahr 2015 die Qualifikation als simuliertes Darlehen bekräftige. Zum anderen wies sie darauf hin, dass sich die Umstände des Schuldverhältnisses und insbesondere die Bonität des Steuerpflichtigen im Jahr 2015 nicht verändert hätten. Diese Erwägungen werden in der Beschwerde zu Recht nicht beanstandet. Aus den gleichen Gründen, aus denen mit Blick auf das Aktivkonto "A._____/Darlehen" schon für die Steuerperiode 2014 auf ein simuliertes Darlehen zu schliessen war (vgl. E. 4.2 hiervor), rechtfertigt sich die Aufrechnung für die Steuerperiode 2015. Der angefochtene Entscheid erweist sich damit auch hinsichtlich der Aufrechnung von Fr. 31'687.-- für die direkte Bundessteuer 2015 als bundesrechtskonform.

E. 4.5

Damit ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten betreffend die direkte Bundessteuer unbegründet und abzuweisen.

III. Kantons- und Gemeindesteuern

E. 5.1

Die Rechtslage betreffend die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich deckt sich - wie oben aufgezeigt - mit der Rechtslage betreffend die direkte Bundessteuer. Damit resultiert für die Staats- und Gemeindesteuern dasselbe Ergebnis wie bei der direkten Bundessteuer (vgl. E. 4 hiervor). Als direkte Konsequenz daraus ergibt sich die - vom Steuerpflichtigen nicht in Frage gestellte - Rechtmässigkeit der Aufrechnung von Fr. 355'000.-- Vermögen für die Steuerperiode 2014.

E. 5.2

Demnach erweist sich die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern ebenfalls als unbegründet. Sie ist abzuweisen.

IV. Kosten und Entschädigung

E. 6

Dem Verfahrensausgang entsprechend (vgl. E. 4.5 und E. 5.2 hiervor) sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Steuerpflichtigen aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 3 BGG).

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