

## **BGer 2C\_322/2017 vom 3. Juli 2018**

Bundesgericht, 2018-07-03, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_322\\_2017](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_322_2017)

FR: TF 2C\_322/2017 du 3 juillet 2018

IT: TF 2C\_322/2017 del 3 luglio 2018

### **Erwägungen**

#### **E. 1.1**

Gegen das angefochtene Urteil ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig ( Art. 82 lit. a BGG i.V.m. Art. 146 DBG [SR 642.11] und Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14], Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG , Art. 90 BGG ). Die Beschwerdeführerin ist als steuerpflichtige Gesellschaft zur Erhebung des Rechtsmittels legitimiert ( Art. 89 Abs. 1 BGG und Art. 73 Abs. 2 StHG ). Auf die frist- ( Art. 100 Abs. 1 BGG ) und formgerecht ( Art. 42 BGG ) eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

#### **E. 1.2**

Das Urteil der Vorinstanz wird in Bezug auf beide Steuerarten angefochten. Diese sind in einem einzigen Urteil zu behandeln, da sie auf demselben Sachverhalt beruhen und sich bei beiden dieselben Rechtsfragen stellen.

#### **E. 2.1**

Die Beschwerdeführerin wurde am 10. März 2015 gestützt auf Art. 130 Abs. 2 DBG bzw. § 130 Abs. 3 des Steuergesetzes des Kantons Zug vom 25. Mai 2000 (StG/ZG; BGS 632.1) nach pflichtgemäsem Ermessen veranlagt. Eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen kann die steuerpflichtige Person nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (Art. 132 Abs. 3 erster Satz DBG; § 132 Abs. 2 erster Satz StG/ZG). Dadurch wird die Prüfungsbefugnis der Einsprachebehörde beschränkt (ZWEIFEL/HUNZIKER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl. 2017, N. 33 zu Art. 132 DBG ). Dies gilt auch für die nachfolgenden Instanzen, weil die Kognition im Lauf des Rechtsmittelzugs nicht erweitert werden kann.

#### **E. 2.2**

Die Vorinstanz scheint davon auszugehen, dass die Steuerverwaltung im Einspracheverfahren zum ordentlichen Verfahren gemäss Art. 130 Abs. 1 DBG bzw. § 130 Abs. 1 StG /ZG zurückgekehrt ist, nachdem die Beschwerdeführerin mit der Einsprache die Jahresrechnung 2012 eingereicht hatte. Dem angefochtenen Urteil ist indessen zu entnehmen, dass die Steuerverwaltung in der Vernehmlassung festhielt, die steuerpflichtige Gesellschaft habe auch im Einspracheverfahren ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt. Dies hätte nahegelegt, die Beschwerde unter dem Blickwinkel der Ermessensveranlagung zu behandeln, was die Vorinstanz aber nicht tat. In Anbetracht der nachstehenden Erwägungen kann die Frage jedoch offenbleiben.

### **II. Direkte Bundessteuer**

#### **E. 3.1**

Der steuerbare Reingewinn setzt sich zusammen aus allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (Art. 58 Abs. 1 lit. b fünftes Lemma DBG).

### **E. 3.2**

Nach der Rechtsprechung liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, wenn kumulativ die folgenden vier Voraussetzungen erfüllt sind: 1) die Gesellschaft tätigt eine Zuwendung, ohne dafür eine adäquate Gegenleistung zu erhalten; 2) die Zuwendung erfolgt an einen Aktionär oder an eine diesem nahestehende Drittperson; 3) die Leistung wäre zu diesen Bedingungen einem aussenstehenden Dritten nicht ausgerichtet worden; 4) Leistung und Gegenleistung stehen offensichtlich in einem Missverhältnis zueinander, so dass die Gesellschaftsorgane den aus der Leistung resultierenden Vorteil hätten erkennen können ( BGE 140 II 88 E. 4.1 S. 92; 138 II 57 E. 2.2 S. 59 f.; 131 II 593 E. 5.1 S. 607; 119 Ib 116 E. 2 S. 119).

Das Darlehen einer Aktiengesellschaft an ihren Aktionär oder eine ihr bzw. ihm nahestehende Person stellt dann eine verdeckte Gewinnausschüttung gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. b fünftes Lemma DBG dar, wenn die Gesellschaft das Darlehen nur aus dem Grund überhaupt gewährt oder es bloss deshalb in einer bestimmten Höhe und zu den konkreten Bedingungen zugestanden hat, weil der Darlehensnehmer Beteiligungsinhaber ist ( BGE 138 II 57 E. 3 S. 60). Es ist einer Aktiengesellschaft grundsätzlich unbenommen, auch ihrem Alleinaktionär ein Darlehen in dem Umfang und zu den Bedingungen zu gewähren, in deren Genuss auch ein unbeteiligter Dritter unter gleichen Umständen gekommen wäre (sog. Prinzip des "dealing at arm's length"). Dabei wird - unter Berücksichtigung aller konkreten Umstände des abgeschlossenen Geschäfts - geprüft, ob die zu beurteilende Leistung im Vergleich zu üblichem und marktgerechtem Geschäftsgebaren als derart ungewöhnlich einzustufen ist, dass sie (so) nicht erbracht worden wäre, wenn der Leistungsempfänger der Gesellschaft oder dem Anteilsinhaber nicht nahestehen würde ( BGE 138 II 57 E. 2.3 S. 60). Dies gilt unabhängig davon, ob das Darlehen von Anfang an als simuliert einzustufen und mit dessen Rückerstattung von Beginn weg nicht zu rechnen ist oder weil die Gesellschaft gegenüber ihrem Anteilsinhaber oder der nahestehenden natürlichen Person erst im Nachhinein auf die Rückerstattung des Darlehens verzichtet ( BGE 138 II 545 E. 3.2 S. 549).

Hinweise auf eine verdeckte Gewinnausschüttung können auch darin liegen, dass 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 Darlehenszinsen nicht bezahlt, sondern dem Darlehenskonto laufend belastet werden und schriftliche Vereinbarungen fehlen (vgl. BGE 138 II 57 E. 3.2 S. 60 f.).

### **E. 4**

Streitig ist, ob die Vorinstanz die Forderung der Beschwerdeführerin in der Höhe von Fr. 1'971'850.-- gegenüber dem Aktionär und Verwaltungsratspräsidenten B.\_\_\_\_\_ zu

Recht als simuliertes Darlehen eingestuft und die Gewährung desselben zu Recht als verdeckte Gewinnausschüttung unter Art. 58 Abs. 1 lit. b fünftes Lemma DBG subsumiert hat.

#### **E. 4.1**

Die Vorinstanz erwog, der Gesellschaftszweck umfasse die Darlehensgewährung nicht; nur theoretisch sei denkbar, dass in den - nicht bei den Akten liegenden - Statuten die Möglichkeit der Darlehensgewährung enthalten sei. Dies sei bei der abschliessenden Gesamtwürdigung gegebenenfalls zu berücksichtigen. Die Ungewöhnlichkeit der Darlehensgewährung sei ohne Weiteres zu bejahen, habe die Forderung von Fr. 1'971'850.-- gegenüber dem Aktionär B. \_\_\_\_\_ per 31. Dezember 2012 doch mehr als 82 % der gesamten Aktiven der Gesellschaft (Fr. 2'393'106.--) ausgemacht. Damit bestehe augenscheinlich ein grosses Klumpenrisiko. Hinsichtlich der Bonität des Darlehensnehmers sei die Situation relevant, wie sie sich für die steuerpflichtige Gesellschaft im Zeitpunkt der Darlehensvergabe im August/September 2012 präsentiert habe. Zu diesem Zeitpunkt sei die Bonität von B. \_\_\_\_\_ bereits ersthaft in Frage gestanden, weil das Zuger Kantonsgericht ihn mit Urteil vom 19. August 2010 erstinstanzlich zu einer Zahlung von Fr. 38'895'000.-- nebst 5 % Zins seit dem 19. Juli 2001 verpflichtet habe. Auch wenn dieses Urteil im Zeitpunkt der Darlehensvergabe noch nicht rechtskräftig gewesen sei, könne bei dieser Ausgangslage bereits von äusserst angespannten finanziellen Verhältnissen gesprochen werden. Ein solcher Schuldner sei aufgrund des drohenden Passivenüberschusses in zweistelliger Millionenhöhe auf Dauer nicht in der Lage, den Verpflichtungen aus der Darlehensschuld (Zins- und Amortisationszahlungen) nachzukommen. Da der Darlehensnehmer und Aktionär gleichzeitig Verwaltungsratspräsident der Beschwerdeführerin gewesen sei, habe diese offensichtlich auch über das entsprechende Hintergrundwissen verfügt bzw. sei für sie die fehlende dauerhafte Bonität des Schuldners ohne weiteres erkennbar gewesen. Einem unabhängigen Dritten wäre mit Sicherheit kein Darlehen in dieser Höhe gewährt worden. Zudem habe die Beschwerdeführerin trotz entsprechender Aufforderungen zu keiner Zeit schriftliche Vereinbarungen vorgelegt. Bei den Akten befänden sich weder ein Darlehensvertrag noch eine Angabe zu geleisteten Sicherheiten oder zu Rückzahlungsverpflichtungen bzw. -absichten. Über die vereinbarten Darlehenszinsen sei ebenfalls nichts bekannt. Alle diese Indizien würden in ihrer Gesamtheit dafür sprechen, dass es sich beim Aktionärsdarlehen um eine geldwerte Leistung gehandelt habe. Die erwähnte Einschränkung betreffend die vollständige Zweckumschreibung in den Statuten könne angesichts der ansonsten klaren Sachlage vernachlässigt werden. Es sei erstellt, dass die geldwerte Leistung dem Aktionär B. \_\_\_\_\_, der gleichzeitig Verwaltungsratspräsident der steuerpflichtigen Gesellschaft sei, einzig deshalb gewährt wurde, weil er Beteiligungsinhaber (Mehrheits- oder gar Alleinaktionär) der Beschwerdeführerin sei. Einem Drittvergleich halte diese Darlehensvergabe in keiner Art und Weise stand, würde doch keine seriös wirtschaftende Gesellschaft unter den genannten Umständen ein Darlehen an einen Aktionär vergeben. Es sei deshalb von einer verdeckten Gewinnausschüttung auszugehen mit der Folge, dass der Betrag von Fr. 1'971'850.-- zum steuerbaren Reingewinn der Beschwerdeführerin aufzurechnen sei.

#### **E. 4.2**

Die Beschwerdeführerin bringt im Wesentlichen die gleichen Rügen vor wie im Verfahren vor der Vorinstanz. Die Vorbringen überzeugen nicht:

#### **E. 4.2.1**

Hinsichtlich des von der Beschwerdeführerin angerufenen Grundsatzes der Massgeblichkeit der Jahresrechnung (Massgeblichkeitsprinzip) hat die Vorinstanz korrekt erwogen, dass es bei simulierten Darlehen bzw.

verdeckten Gewinnausschüttungen (Hervorhebung durch die Vorinstanz) gerade darum gehe, die geldwerte Leistung bzw. Gewinnausschüttung in der Jahresrechnung zu tarnen, weshalb die Beschwerdeführerin aus der Tatsache, dass in der Jahresrechnung 2012 für das fragliche Kontokorrent- bzw. Darlehensverhältnis kein Aufwand verbucht worden ist, nichts zu ihren Gunsten ableiten könne. Die Beschwerdeführerin hat den fraglichen Betrag in der Bilanz 2012 im Umlaufvermögen unter "Kontokorrent Aktionär" als Forderung aktiviert. Massgeblich sind die nach den zwingenden Vorschriften des Handelsrechts geführten Bücher. Steuerrechtlich wird der wirtschaftliche Sachverhalt mithin so beurteilt, wie er nach den Vorschriften des Handelsrechts in den Geschäftsbüchern dargestellt werden muss und nicht so, wie er in einer konkreten Bilanz allenfalls pflichtwidrig dargestellt worden ist (BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, in: (Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl. 2017, N. 12 zu Art. 58 DBG ). Das Massgeblichkeitsprinzip hindert die Steuerbehörden nicht, einen Vorgang abweichend von der Jahresrechnung als erfolgswirksam einzustufen und - wie hier - der steuerpflichtigen Person einen Gewinn aufzurechnen.

#### **E. 4.2.2**

Die Beschwerdeführerin macht geltend, sie habe ihr Aktienkapital am 18. Juli 2012 von Fr. 1'000'000.-- um Fr. 1'000'000.-- auf Fr. 1'100'000.-- und am 17. August 2012 um weitere Fr. 1'000'000.-- auf Fr. 2'100'000.-- erhöht. Dabei habe es sich um ordentliche Kapitalerhöhungen gehandelt. Aus ihrer Buchhaltung gehe hervor, dass B. \_\_\_\_\_ bis zum 8. August 2012 ein Guthaben bei ihr gehabt habe und erst ab diesem Datum Bezüge stattgefunden hätten, welche zur Begründung des in Frage stehenden Aktivdarlehens gegenüber ihrem Aktionär geführt hätten. Die Vorinstanz behandelte dieses Vorbringen im Rahmen der (fehlenden) Bonität von B. \_\_\_\_\_ als Darlehensnehmer. Sie erwog, dieser sei seit dem Urteil des Kantonsgerichts vom 19. August 2010 u.a. mit einer Forderung im Betrag von Fr. 38'895'000.-- zuzüglich Zins konfrontiert; diese Forderung sei deutlich höher als alle ihm zur Verfügung stehenden Vermögenswerte, selbst dann, wenn die Liegenschaften zum Marktpreis und nicht zum Steuerwert in die Berechnung einbezogen würden. Vor diesem Hintergrund seien die im Juli und August 2012 getätigten Aktienkapitalerhöhungen nicht relevant, zumal nicht einmal nachgewiesen sei, ob das Nominalkapital von Fr. 2'000'000.-- tatsächlich von B. \_\_\_\_\_ gestammt habe.

Diese Einschätzung ist nicht zu beanstanden. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin hat die Vorinstanz keine Vermutungen in Bezug auf die Mittelherkunft für die Kapitalerhöhungen geäussert. Sie war lediglich nicht bereit, die fraglichen Zahlungen als Ausdruck der Bonität des Aktionärs zu werten, nachdem die Beschwerdeführerin nicht nachgewiesen hatte, dass der Betrag von Fr. 2'000'000.-- dem Vermögen von B. \_\_\_\_\_ entstammt. Die Beschwerdeführerin vermag somit nicht darzulegen, dass B. \_\_\_\_\_ auf das Darlehen gar nicht angewiesen gewesen wäre, wie sie vorbringt. Aber selbst wenn man davon ausgeht, dass das Neubegründete Aktienkapital von Fr. 2'000'000.-- wirtschaftlich dem Aktionär B. \_\_\_\_\_ zustand, wie die Beschwerdeführerin geltend macht, ist diese Summe in Anbetracht der Schulden, welche B. \_\_\_\_\_ zu gewärtigen hatte, für die Beurteilung der Bonität nicht relevant. Die Aktienkapitalerhöhung ist kein Nachweis dafür,

dass die Mittel - mit den Worten der Beschwerdeführerin - der Gesellschaft "gehören sollen". Der Umstand, dass B.\_\_\_\_\_ als Alleinaktionär "jederzeit" eine Kapitalreduktion beschliessen und seinen Anspruch auf Rückzahlung des herabgesetzten Kapitals mit seiner Darlehensschuld gegenüber der Beschwerdeführerin verrechnen könnte, kann entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin nicht als "faktische Sicherheit" gewertet werden. Auch ein "sachlogischer Zusammenhang" zwischen Kapitalerhöhung und behaupteter Darlehensvergabe ist nicht erkennbar. Vielmehr handelt es sich bei der Kapitalerhöhung und anschliessender Rückzahlung in Form eines Darlehens um eine Art Nullsummenspiel in dem Sinn, dass per Saldo das Vermögen des Aktionärs ungefähr gleich blieb, während die Bilanzsumme der Gesellschaft erhöht wurde, ohne dass die fragliche Summe als Gewinn ausgewiesen wurde. Dass das Verbot der Einlagenrückgewähr gemäss Art. 680 Abs. 2 OR die Nichtigkeit des Rechtsgeschäfts (hier der Darlehensgewährung) zur Folge hätte, trifft zwar zu, hindert aber die Steuerbehörde nicht daran, die real geflossenen Beträge als verdeckte Gewinnausschüttungen zu qualifizieren und dementsprechend aufzurechnen. Ob das Darlehen werthaltig ist, hängt nicht davon ab, ob der Schuldner vorgängig einen Betrag in ungefähr selbiger Höhe hat einschiessen können, sondern ob er insgesamt solvent ist. Dies hat die Vorinstanz ohne Willkür verneint. An der fehlenden Bonität des Aktionärs vermag die Kapitalerhöhung somit nichts zu ändern.

#### **E. 4.2.3**

Auch die Rüge der "fälschlicherweise verwendeten Begriffsidentität" zwischen dem simuliertem Darlehen und der verdeckten Gewinnausschüttung geht fehl. Aus der hiervor zitierten Rechtsprechung des Bundesgerichts (vgl. E. 2.2) geht klar hervor, dass ein simuliertes Aktionärsdarlehen einen Anwendungsfall der verdeckten Gewinnausschüttung darstellt. Die vom Bundesgericht in diesem Zusammenhang aufgestellten Kriterien betreffen Sachverhalte, deren Vorliegen auf eine verdeckte Gewinnausschüttung hinweisen kann (Indizien); es hat auch betont, dass für den Drittvergleich eine Gesamtwürdigung der Indizien vorzunehmen ist ( BGE 138 II 57 E. 3.1). Die Vorinstanz hat das Vorliegen der genannten Indizien gestützt auf die Akten willkürfrei und damit für das Bundesgericht verbindlich ( Art. 105 Abs. 1 BGG ) bejaht. Sodann hat die Vorinstanz eine Gesamtwürdigung der Indizien vorgenommen und ist zum Schluss gekommen, dass die Gewährung des Darlehens an den Aktionär rein beteiligungsrechtlich motiviert war und einer echten schuldrechtlichen Grundlage entbehrte. Diesen Sachverhalt hat die Vorinstanz unter Art. 58 Abs. 1 lit. b fünftes Lemma DBG subsumiert und eine verdeckte Gewinnausschüttung bejaht. Der von der Beschwerdeführerin verwendete Begriff "Begriffsidentität" ist in diesem Zusammenhang nicht weiterführend.

#### **E. 4.3**

Zusammenfassend hat die Vorinstanz kein Bundesrecht verletzt, wenn sie in Würdigung der Gesamtheit der Indizien das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung im Sinn von Art. 58 Abs. 1 lit. b fünftes Lemma DBG bejaht hat. Das angefochtene Urteil erweist sich in Bezug auf die direkte Bundessteuer als rechters.

#### **E. 5**

Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2012 ist abzuweisen.

III. Kantons- und Gemeindesteuern

#### **E. 6**

§ 59 Abs. 1 Ziff. 2 lit. e StG/ZG entspricht Art. 58 Abs. 1 lit. b fünftes Lemma DBG. Es kann somit auf die Erwägungen betreffend die direkte Bundesteuer verwiesen werden. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 ist abzuweisen.

#### IV. Kosten und Entschädigung

##### **E. 7**

Die unterliegende Beschwerdeführerin trägt die Gerichtskosten ( Art. 66 Abs. 1 BGG ). Es ist keine Parteientschädigung geschuldet ( Art. 68 Abs. 3 BGG ).

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