

## **BGer 2C\_443/2016 vom 11. Juli 2017**

Bundesgericht, 2017-07-11, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_443\\_2016](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_443_2016)

FR: TF 2C\_443/2016 du 11 juillet 2017

IT: TF 2C\_443/2016 del 11 luglio 2017

### **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.). Unter diesen Umständen ist dem Beschwerdeführer nicht vorzuwerfen, nicht zwei getrennte Beschwerden eingereicht zu haben. Aus seiner Eingabe geht deutlich hervor, dass sie beide Steuerarten betrifft ( 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 ). Das Bundesgericht hat hier für die Kantons- und Gemeindesteuern (2C\_443/2016) und die direkte Bundessteuer (2C\_444/2016) 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. 2.1**

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist zulässig gegen einen (End-) Entscheid einer letzten oberen kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, soweit kein Ausschlussgrund vorliegt (Art. 82 lit. a, Art. 83, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 90 BGG i.V.m. Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG, SR 642.14] ). Angefochten ist vorliegend ein Rückweisungsentscheid. Bei solchen handelt es sich um Endentscheide, wenn wie hier der unteren Instanz, an welche die Sache zurückgewiesen wird, kein Entscheidungsspielraum mehr verbleibt und die Rückweisung nur der (rechnerischen) Umsetzung der oberinstanzlichen Anordnungen dient ( BGE 134 II 124 E. 1.3 S. 127 mit Hinweisen). 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. 2.2**

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und 96 BGG gerügt werden. 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. 1 und 2 BGG ), grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind ( BGE 138 I 274 E. 1.6 S. 280 f. mit Hinweis). Die Verletzung von Grundrechten und von kantonalem und interkantonalem Recht untersucht es in jedem Fall nur insoweit, als eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und begründet worden ist ( Art. 106 Abs. 2 BGG ). Das Bundesgericht prüft die Anwendung des harmonisierten

kantonales Steuerrecht durch die kantonalen Instanzen an sich mit freier Kognition, ebenso, wie es dies im Fall von Bundesrecht täte. In den Bereichen, in welchen das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen gewissen Gestaltungsspielraum belässt, beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts indessen im Wesentlichen auf Willkür, und gelten die erhöhten Rügeanforderungen des Art. 106 Abs. 2 BGG ( BGE 134 II 207 E. 2 S. 209 f.; 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f.; Urteil 2C\_705/2011 vom 26. April 2012 E. 1.5.2 mit Hinweisen).

### **E. 2.3**

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ). Die vorinstanzlichen Feststellungen können nur berichtigt werden, sofern sie entweder offensichtlich unrichtig, d.h. willkürlich ermittelt worden sind ( Art. 9 BV ; BGE 137 II 353 E. 5.1 S. 356) oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen ( Art. 105 Abs. 2 BGG ). Zudem hat die beschwerdeführende Partei aufzuzeigen, dass die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann ( Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 137 III 226 E. 4.2 S. 234).

## **II. Direkte Bundessteuer**

### **E. 3**

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. 3.1**

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. 3.2**

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 Darlehenszinsen nicht bezahlt, sondern dem Darlehenskonto laufend belastet werden und schriftliche Vereinbarungen fehlen ( BGE 138 II 57 E. 3.2 S. 60 f.).

#### **E. 3.3**

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. 3.4**

Nach Art. 312 OR ist ein Darlehensnehmer zur Rückzahlung des Darlehens verpflichtet. Soweit der Aktionär bzw. eine weitere von ihm beherrschte Gesellschaft wie jeder ausenstehende 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. Gelegentlich werden die zur Beurteilung von Darlehen an Aktionäre im Allgemeinen entwickelten Kriterien ohne weiteres auch bei der hier wesentlichen Frage zur Anwendung gebracht, ob ein solches Darlehen simuliert ist. Diese Frage ist jedoch enger als das allgemeine Problem der Aktionärsdarlehen. Somit genügt es nicht darzulegen, dass das betreffende Darlehen zwischen einander nicht nahestehenden Dritten nicht oder aber nur unter anderen Bedingungen gewährt worden wäre. Vielmehr muss darüber hinaus aufgezeigt werden, dass aufgrund des besonderen Verhältnisses unter Nahestehenden mit der Rückzahlung des Darlehens nicht (mehr) ernstlich gerechnet werden kann ( BGE 138 II 57 E. 5 S. 62 f. mit Hinweisen).

### **E. 3.5**

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.

#### **E. 3.5.1**

Auch bei der Bestimmung einer allfälligen Simulation ist von dem zwischen den Beteiligten abgeschlossenen Vertrag auszugehen und die Gesamtheit der konkreten Umstände zu

berücksichtigen. Je nachdem rechtfertigt es sich, besonders auf den Zeitpunkt der Darlehensgewährung abzustellen und spätere Entwicklungen nur insoweit in Betracht zu ziehen, als sie zu diesem Zeitpunkt bereits bekannt oder zumindest absehbar waren.

### **E. 3.5.2**

Eine Simulation muss jedoch auf klaren Indizien beruhen. Ergibt sich für den Zeitpunkt der Darlehensgewährung noch kein aussagekräftiges Bild, so hat die Steuerbehörde zuzuwarten, bis sich diese Indizien zum eindeutigen Beweis verdichtet haben. Für eine spätere Beurteilung kann wesentlich sein, dass die Darlehensschuld zumindest teilweise abgebaut wird. Umgekehrt ist je nachdem massgeblich, dass das Darlehen trotz (sehr) schwieriger Finanzverhältnisse des Schuldners noch (mehrmals) beträchtlich erhöht wird.

### **E. 3.5.3**

Eine erst in einem späteren Zeitpunkt als der Darlehensgewährung realisierte geldwerte Leistung liegt namentlich dann vor, wenn die Kreditgeberin im Nachhinein, um den Darlehensnehmer zu sanieren, eine vollständige Abschreibung ihrer Forderung hin- und vornimmt. In zahlreichen Fällen verdichten sich die Indizien erst dann zu einem eindeutigen Beweis, wenn der Anteilsinhaber 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 S. 64 f. mit Hinweisen; vgl. auch BRÜLISAUER/POLTERA, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht über die direkte Bundessteuer [DBG], Art. 1-82, N. 175 zu Art. 58 DBG ).

### **E. 3.5.4**

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 Umstände der Darlehensvergabe sind dabei mit zu berücksichtigen (Urteil 2P.280/2001 vom 30. April 2002 E. 3.2.1).

## **E. 4**

Der Beschwerdeführer rügt eine willkürliche Sachverhaltsdarstellung und eine darauf beruhende Verletzung von Art. 20 lit. c DBG . Zudem sei der Grundsatz des Anspruchs auf rechtliches Gehör ( Art. 29 Abs. 2 BV ) verletzt worden und die Vorinstanz habe eine willkürliche Beweiswürdigung vorgenommen und kantonales Recht willkürlich angewendet.

### **E. 4.1**

Die Vorinstanz prüfte anhand der in E. 3.2 - 3.5 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; Urteil 2C\_252/2014, 2C\_257/2014 vom 12. Februar 2016 E. 3.1).

#### **E. 4.2**

Gemäss Vorinstanz (E. 4.3 des angefochtenen Entscheids) wird in der Jahresrechnung der Y. \_\_\_\_\_ AG zwischen einer Kontokorrentforderung einerseits und einer Darlehensforderung andererseits differenziert. Der Beschwerdeführer habe indessen nur Kontodetails eines Kontokorrentkontos eingereicht. Das Zustandekommen der Aufteilung zwischen Kontokorrentforderung und Darlehensforderung könne nicht nachvollzogen werden. Auch die Rangrücktrittserklärung vom 29. April 2009 bringe diesbezüglich keine Klärung. Ein Darlehensvertrag sei nicht eingereicht worden. Der Rangrücktritt wird in allgemeiner Weise auf einer Forderung von Fr. 180'000.-- begründet, von einem Darlehen sei dabei nicht die Rede.

#### **E. 4.3**

Die Vorinstanz stellte fest, dass die Y. \_\_\_\_\_ AG bereits im Gründungsjahr 2007 bei einem Aktienkapital von Fr. 100'000.-- und einem Jahresverlust von Fr. 165'650.-- überschuldet war. Diese Überschuldung erhöhte sich in den folgenden zwei Jahren auf rund Fr. 350'000.-- bzw. Fr. 440'000.-- und verblieb in den Folgejahren auf dieser Höhe. Aufgrund des Rangrücktritts der X. \_\_\_\_\_ AG von Fr. 180'000.-- im Jahre 2008 war das Fremdkapital durch die Aktiven knapp gedeckt. In den Folgejahren bis 2013 blieb das Fremdkapital im Umfang von rund Fr. 40'000.-- bis Fr. 50'000.-- ungedeckt. Aufgrund der bereits im Gründungsjahr prekären finanziellen Situation der Y. \_\_\_\_\_ AG, die sich im zweiten Jahr des Bestehens weiter verschlechterte, besteht gemäss Vorinstanz keine Überschuldung von bloss vorübergehender Natur. Eine absehbare Sanierung mit der Möglichkeit der Rückzahlung der Forderung zeichnete sich nicht ab. Es sei deshalb bereits fraglich, ob sich die Darlehensgewährung im Gründungsjahr 2007 und insbesondere im Folgejahr 2008 mit dem Ende 2008 erklärten Rangrücktritt über Fr. 180'000.-- angesichts dieser finanziellen Situation der Unternehmung aus der Optik des Drittvergleichs noch rechtfertigen lasse. Indessen könne per Ende 2008 noch nicht zwingend darauf geschlossen werden, dass die Darlehensschuldnerin nicht mehr in der Lage war oder in die Lage kommen würde, ihren Verpflichtungen nachzukommen. Dabei habe in diesem Zusammenhang auch den gesundheitlichen Problemen des Beschwerdeführers, die während dieses Zeitraums auftraten, Rechnung getragen werden dürfen. Ein ursprünglich simuliertes Darlehen habe nicht vorgelegen.

#### **E. 4.4**

Hingegen könne nicht in Abrede gestellt werden, dass sich die Y. \_\_\_\_\_ AG angesichts ihrer Bilanzstruktur Ende 2008 in einer äusserst angespannten finanziellen Situation befand. Es könne ausgeschlossen werden, dass in dieser Lage ein unabhängiger Dritter der Unternehmung, die über keine nennenswerten Sicherheiten verfügte, weitere Gelder zur Verfügung gestellt hätte. Im Jahr 2009 habe sich die finanzielle Situation der Y. \_\_\_\_\_ AG nochmals massiv verschlechtert. Die Kontokorrentschuld gegenüber der X. \_\_\_\_\_ AG wuchs von Fr. 93'321.07 auf Fr. 327'618.23 an und das Darlehen wurde von Fr. 180'000.-- auf Fr. 300'000.-- (mit Rangrücktritt) erhöht. Das Total aus Kontokorrentschuld und Darlehen stieg insgesamt um ca. Fr. 350'000.-- an. Die Unternehmung sei zumindest im Umfang dieser zusätzlichen Erhöhung zu diesem Zeitpunkt nicht mehr in der Lage gewesen aus eigener Kraft ihren Darlehensverpflichtungen nachzukommen und es könne nicht davon

ausgegangen werden, dass sich an dieser Situation in absehbarer Zeit aus eigener Kraft etwas geändert hätte. Seitens der X. \_\_\_\_\_ AG als Darlehensgeberin falle ins Gewicht, dass die Kontokorrentforderung und das Darlehen an die Y. \_\_\_\_\_ AG per Ende 2008 rund 72% (Fr. 502'655.60 von Fr. 700'064.98) und Ende 2009 rund 88% (Fr. 757'326.66 von Fr. 860'333.63) der Aktiven ausmachten. Ohne diese Kontokorrentguthaben sowie Darlehen auf der Aktivenseite wäre bei der X. \_\_\_\_\_ AG per Ende 2009 das gesamte Eigenkapital verloren und das Fremdkapital von Fr. 188'319.65 nicht mehr vollständig gedeckt gewesen. Es habe somit bei der X. \_\_\_\_\_ AG ein Klumpenrisiko bestanden, welches ein unabhängiger Dritter ohne jegliche Sicherheiten nicht in Kauf genommen hätte. Auch wenn die Darlehensforderung weder wertberichtigt noch abgeschrieben wurde, konnte die X. \_\_\_\_\_ AG per Ende 2009 in Bezug auf die im Jahr 2009 um rund Fr. 350'000.-- erhöhte Forderungen aus Kontokorrent bzw. Darlehen nicht mehr ernsthaft mit einer Rückzahlung rechnen. Aufgrund der äusseren Indizien sei es gerechtfertigt, sowohl von einem fehlenden Rückzahlungswillen der Darlehensnehmerin als auch auf einen Verzicht der Darlehensgeberin auf eine Rückforderung zu schliessen. Die Erhöhung der Kontokorrentforderung bzw. Darlehen im Umfang von Fr. 350'000.-- per Ende 2009 sei als simuliert zu qualifizieren und dem Beschwerdeführer dementsprechend als geldwerte Leistung aufzurechnen. Es gebiete sich jedoch bei der vorliegenden sukzessiven Erhöhung des Darlehens nicht, dieses im gesamten Umfang als simuliert zu qualifizieren. Der Rückzahlungswillen könne zumindest hinsichtlich eines Teilbetrages durchaus gewahrt bleiben, da - wie bereits erwähnt - kein ursprünglich simuliertes Darlehen vorliegt.

## **E. 5**

Der Beschwerdeführer erachtet die Sachverhaltsdarstellung durch die Vorinstanz in verschiedener Hinsicht als willkürlich und sie sei unter Verletzung seines Anspruchs auf rechtliches Gehör zustandegekommen.

### **E. 5.1**

Es treffe nicht zu, dass das von der X. \_\_\_\_\_ AG an den Beschwerdeführer gewährte Darlehen in der Höhe von Fr. 129'708.43 per 31. Dezember 2009 nicht werthaltig gewesen sei. Die darauf beruhende Annahme der Vorinstanz, dass bei der X. \_\_\_\_\_ AG per Ende 2009 das gesamte Eigenkapital verloren und das Fremdkapital nicht mehr vollständig gedeckt sei, sei willkürlich. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers hat die Vorinstanz in E. 4.4.4 des angefochtenen Entscheids keine solche Feststellungen getroffen. Sie führte nur aus, dass die X. \_\_\_\_\_ AG ohne die Kontokorrentguthaben/Darlehen an die Y. \_\_\_\_\_ AG und an den Beschwerdeführer auf der Aktivseite das gesamte Eigenkapital verloren und das Fremdkapital von Fr. 188'319.65 nicht mehr vollständig gedeckt gewesen sei. Deshalb habe durch die zusätzliche Darlehensgewährung der X. \_\_\_\_\_ AG an die Y. \_\_\_\_\_ AG ein Klumpenrisiko bestanden. Diese Erkenntnis ist nicht zu beanstanden. Im Weiteren ist die Bilanzstruktur nur ein Kriterium unter vielen zur Beurteilung von Darlehen als geldwerte Leistungen (vgl. E. 3.2) und die Vorinstanz hat sich bei der Ermittlung des Rückzahlungswillens zahlreicher anderer Indizien bedient. Entgegen den Ausführungen des Beschwerdeführers ist die Vorinstanz auch nicht davon ausgegangen, dass eine Sanierungsleistung der X. \_\_\_\_\_ AG an die Y. \_\_\_\_\_ AG stattgefunden hat. Sie hat in ihrer E. 4.5 bloss die rechtlichen Folgen eines Forderungsverzichts seitens einer Schwestergesellschaft dargelegt (vgl. dazu E. 6.2). Die Sachverhaltsfeststellung durch die Vorinstanz ist somit nicht qualifiziert falsch.

## **E. 5.2**

Laut dem Beschwerdeführer hat die Vorinstanz verschiedene im Rahmen des Beschwerdeverfahrens vorgebrachte Tatsachen in ihren Erwägungen nicht berücksichtigt. Der Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 BV verlangt, dass die Behörde die Vorbringen des vom Entscheid in seiner Rechtsstellung Betroffenen auch tatsächlich hört, prüft und in der Entscheidfindung berücksichtigt. Daraus folgt die Verpflichtung der Behörde, ihren Entscheid zu begründen. Dabei ist es nicht erforderlich, dass sie sich mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken ( BGE 137 II 266 E. 3.2 S. 270 ; 136 I 229 E. 5.2 S. 236, je mit Hinweisen).

## **E. 5.3**

Wie im Folgenden kurz dargelegt wird, war sich die Vorinstanz der vorgebrachten Einwendungen des Beschwerdeführers entgegen dessen Ansicht durchaus bewusst. Sie hat ihnen aber nur eine beschränkte Tragweite zugemessen und sie deshalb nicht eingehender behandelt. Unter Berücksichtigung der angeführten bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Anspruch auf rechtliches Gehör, ist dieses Vorgehen nicht zu beanstanden (Urteil 2C\_843/2012 vom 20. Dezember 2012 E. 2) und von einer Verletzung des rechtlichen Gehörs kann daher keine Rede sein.

### **E. 5.3.1**

So hat die Vorinstanz die Kooperationsvereinbarung zwischen der X. \_\_\_\_\_ AG und der Y. \_\_\_\_\_ AG sowie die darauf beruhenden Leistungen im Sachverhalt festgehalten (E. 4.1.2 des vorinstanzlichen Entscheids). Der Beschwerdeführer legt wiederum nicht dar, welchen Einfluss auf die Beurteilung des Sachverhalts die Mietverhältnisse am Standort W. \_\_\_\_\_ und der Verkauf einer speziellen Reinigungsmaschine von der X. \_\_\_\_\_ AG an die Y. \_\_\_\_\_ AG haben sollten. Es ist der Vorinstanz folglich nicht vorzuwerfen, wenn sie darauf nicht weiter eingegangen ist.

### **E. 5.3.2**

Weiter darf als gerichtsnotorisch vorausgesetzt werden, dass es unsicher ist, ob und wann ein im Aufbau befindliches Unternehmen Gewinn abwirft. Es war deshalb nicht notwendig, auf die diesbezüglichen Erfahrungen des Beschwerdeführers in Deutschland näher einzugehen. Ausschlaggebend ist vielmehr, ob die Darlehenskonditionen dieses geschäftliche Risiko angemessen widerspiegeln (Urteil 2C\_252/2014, 2C\_257/2014 vom 12. Februar 2016 E. 3.7). Die Reduktion des Darlehens durch die Y. \_\_\_\_\_ AG, nachdem sie mittlerweile rentabel geworden ist, per 31. Dezember 2015 von Fr. 627'618.-- auf Fr. 274'297.34 erfolgte erst nach der Veranlagung, sodass die Vorinstanz diesem Umstand keine grosse Bedeutung zumessen musste (vgl. BGE 138 II 57 E. 7.3.2 S. 67). Bei den während den Jahren 2009 und 2010 erfolgten Rückzahlungen handelte es sich hingegen nur um kleinere Beträge und das Darlehen/Kontokorrent ist während dieser Zeit dennoch weiter angewachsen.

### **E. 5.3.3**

Ebenfalls von untergeordneter Bedeutung ist die fehlende Erwähnung, dass in der Veranlagung des Beschwerdeführers per 31. Dezember 2009 die X. \_\_\_\_\_ AG mit einem Wert von Fr. 1'600'000.-- eingesetzt und damit als werthaltig betrachtet worden sei.

Das Reinvermögen des Beschwerdeführers wiederum sei mit Fr. 1'833'870.-- veranlagt worden. Ausschlaggebend für die vorliegende Beurteilung ist, dass die Y. \_\_\_\_\_ AG nicht mehr kreditwürdig war und nicht deren Alleinaktionär.

## **E. 6**

Anhand des willkürfrei festgestellten Sachverhalts ist es nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz davon ausgeht, dass ein unbeteiligter Dritter im Jahre 2009 zu einer Darlehenshöhung im Umfang von Fr. 350'000.-- nicht bereit gewesen wäre.

### **E. 6.1**

Die Y. \_\_\_\_\_ AG war in arger finanzieller Schieflage. Dennoch hat die X. \_\_\_\_\_ AG ohne zusätzliche Sicherheiten zu verlangen, das Darlehen weiter erhöht, obschon die Forderungen gegenüber der Y. \_\_\_\_\_ AG bereits einen sehr hohen Anteil an ihren Aktiven ausmachte. Im Weiteren hat die Y. \_\_\_\_\_ AG, wie die ESTV zutreffend erwähnt, nie Darlehenszinsen bezahlt und diese wurden kontinuierlich zur Schuld geschlagen. Ebenso wenig findet sich ein Darlehensvertrag in den Akten und auch sonst ist die Buchhaltung eher rudimentär gehalten (vgl. E. 4.3 Vorinstanz). Aufgrund dieser äusseren Umstände durfte die Vorinstanz auf einen fehlenden Rückzahlungswillen hinsichtlich der Darlehenshöhung im Jahre 2009 von Fr. 350'000.-- schliessen und das Schuldverhältnis mutiert in diesem Umfang in ein nachträglich simuliertes Darlehen (vgl. Urteile 2C\_252/2014, 2C\_257/2014 vom 12. Februar 2016 E. 4.3; 2C\_843/2012 vom 20. Dezember 2012 E. 3.3.)

### **E. 6.2**

An dieser Erkenntnis ändert sich nichts, nur weil eine Wertberichtigung auf den Darlehensforderungen ausgeblieben ist, welche üblicherweise als gewichtiges Indiz für eine nachträgliche Darlehenssimulation gilt (vgl. E. 3.5.3). Zudem erklärte die X. \_\_\_\_\_ AG 2009 einen Rangrücktritt von Fr. 300'000.--, welcher 2010 auf Fr. 400'000.-- erhöht wurde. Zivilrechtlich bestand damit zwar weiterhin ein Guthaben gegenüber der Y. \_\_\_\_\_ AG. Im Falle eines Konkurses würden aber die anderen Gläubiger zuerst befriedigt, weshalb die Eintreibung für die X. \_\_\_\_\_ AG als unsicher und gefährdet erscheint. Aus steuerrechtlicher Sicht hätte deshalb eigentlich die Pflicht bestanden, für dieses Guthaben eine Wertberichtigung vorzunehmen (BERNHARD ZWAHLEN, Der Rangrücktritt aus steuerlicher Sicht, in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 1988, S. 120). Mit dem Rangrücktritt kam die X. \_\_\_\_\_ AG nicht geschäftlichen Verpflichtungen nach, sondern verwendete ihre Mittel im Interesse ihres Aktionärs, welchem die Darlehensschuldnerin gehört.

### **E. 6.3**

Insgesamt liegen die notwendigen Voraussetzungen vor, um die Darlehensforderungen im Umfang von Fr. 350'000.-- als geldwerten Vorteil nach Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG dem Einkommen des Beschwerdeführers aufzurechnen.

## **E. 7**

Die verschiedentlich aufgeworfene Frage, ob nicht schon beim Abschluss und nicht erst bei dessen Erhöhung von einem simulierten Darlehen auszugehen ist, muss vorliegend nicht beantwortet werden. Die Rechtsanwendung durch das Bundesgericht wird durch die Rechtsbegehren der beschwerdeführenden Partei begrenzt. Ausserhalb des durch die Beschwerde bestimmten Streitgegenstandes kann das Bundesgericht nach dem Grundsatz *ne eat iudex ultra petita* keine Gesichtspunkte aufgreifen und regeln. In diesem Grundsatz

ist auch das Verbot der reformatio in peius enthalten, die zugunsten des Beschwerdeführers gilt (NICOLAS VON WERDT, in: Bundesgerichtsgesetz [BGG], 2. Aufl. 2015, N. 2 f. zu Art. 107 BGG ).

### III. Kantons- und Gemeindesteuern

#### **E. 8**

Die massgebenden kantonalrechtlichen Bestimmungen ( § 21 Abs. 1 StG /SZ) 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.

### IV. Kosten und Entschädigung

#### **E. 9**

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.