

# **BGer 2C 84/2011 vom 18. Mai 2011**

Bundesgericht, 2011-05-18, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_84\\_2011](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_84_2011)

FR: TF 2C 84/2011 du 18 mai 2011

IT: TF 2C 84/2011 del 18 maggio 2011

## **Regeste**

Kantons- und Gemeindesteuern 2001 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Die gleich lautenden Beschwerden beziehen sich zwar auf unterschiedliche Steuerperioden, betreffen aber die gleichen Parteien, richten sich gegen übereinstimmende Entscheide und werfen dieselben Rechtsfragen auf. Es rechtfertigt sich deshalb, die Verfahren zu vereinigen und die Beschwerden in einem einzigen Urteil zu erledigen (vgl. Art. 71 BGG in Verbindung mit Art. 24 BZP ; BGE 131 V 59 E. 1 S. 60 f. mit Hinweis).

### **E. 1.2**

Bei den angefochtenen Entscheiden handelt es sich um kantonale letztinstanzliche Entscheide über die direkten Steuern des Kantons. Dagegen steht gemäss Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit Art. 73 StHG (SR. 642.14) die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht offen. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde der gemäss Art. 73 Abs. 2 StHG in Verbindung mit Art. 89 Abs. 1 BGG legitimierten Beschwerdeführer ist grundsätzlich einzutreten.

### **E. 1.3.1**

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 ), nur die geltend gemachten Vorbringen, falls allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind ( BGE 133 II 249 E. 1.4.1 S. 254). Der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen gilt nicht, soweit eine Verletzung von Grundrechten sowie von kantonalem und interkantonalem Recht geltend gemacht wird (vgl. Art. 106 Abs. 2 BGG ). In diesem Fall müssen die Beschwerdeführer in ihrer Eingabe präzise und in Auseinandersetzung mit den Ausführungen der Vorinstanz im Einzelnen darlegen, inwiefern der angefochtene Entscheid widerrechtlich sein soll ("qualifizierte Rügepflicht"; vgl. BGE 133 II 249 E. 1.4.2 S. 254; 133 IV 286 E. 1.4 S. 287). Das Bundesgericht legt seinem Urteil zudem den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde ( Art. 105 Abs. 1 BGG ), es sei denn, dieser sei offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG ( Art. 105 Abs. 2 BGG ).

### **E. 1.3.2**

Eine diesen Anforderungen (Art. 42 Abs. 2 bzw. Art. 106 Abs. 2 BGG ) genügende Begründung liegt hier nur insoweit vor, als ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben gerügt wird. Bezüglich der Vorfrage, ob die Aufrechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung aufgrund eines simulierten Darlehens an eine Schwestergesellschaft

rechtens sei, fehlt es an einer hinreichend vorgebrachten und begründeten Rüge. Insoweit kann auf die Beschwerde nicht eingetreten werden.

### **E. 2.1**

Nach Art. 29 Abs. 1 lit. c des aargauischen Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 (StG, SAR 651.100) sind als Ertrag aus beweglichem Vermögen steuerbar insbesondere Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art. Diese Bestimmung harmoniert mit Art. 7 Abs. 1 StHG sowie mit Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG (SR 642.11). Die hierzu ergangene Rechtsprechung ist auch für die Anwendung des entsprechenden kantonalen Rechts massgebend (Urteil 2C\_442/2010 vom 24. November 2010 E. 2.2). Zu den geldwerten Vorteilen zählen unter anderen auch die so genannten "verdeckten Gewinnausschüttungen". Es handelt sich dabei um Leistungen der Gesellschaft an den Inhaber von Beteiligungsrechten, 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. Als Indizien, die dafür sprechen, dass ein Dritter einen Kredit nicht gewährt hätte und damit ein simuliertes Darlehensverhältnis vorliegt, fallen diverse Kriterien in Betracht (Urteil 2C\_764/2008 vom 5. März 2009 E. 2, mit Hinweisen). Diese ursprünglich für Darlehen an Aktionäre herausgearbeiteten Kriterien (Urteil A.124/1982 vom 25. November 1983 E. 3 ff., in: ASA 53, S. 54 ff., 58 ff.) sind nicht tale quale für die Beurteilung von Darlehen zwischen Schwestergesellschaften relevant. Zudem ist zu differenzieren zwischen ursprünglich und nachträglich simulierten Darlehensverhältnissen (Urteil 2C\_764/2008 vom 5. März 2009 E. 2 i.f. mit umfassenden Hinweisen auf die Literatur).

### **E. 2.2**

Vorliegend ging die Steuerbehörde offenbar von einem ursprünglich simulierten Darlehen der Immo AG an die Auto AG aus. Gleichzeitig nahm sie verdeckte Gewinnausschüttungen an die Beschwerdeführer an. 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, d.h. es gilt die Dreieckstheorie (vgl. Urteil 2P.64/2005, 2A.93/2005 vom 25. August 2005 E. 3 mit Hinweisen). Auch bei dieser Konstellation wird aufgrund eines Drittvergleichs untersucht, ob die der dem Beteiligungsinhaber nahe stehenden Person zugehaltene Leistung im Vergleich zu üblichem Geschäftsgebaren derart ungewöhnlich ist, dass der Schluss nahe liegt, sie wäre so nicht erbracht worden, wenn der Leistungsempfänger dem Anteilsinhaber nicht nahe stehen würde (Urteil 2P.280/2001, 2A.475/2001 vom 30. April 2002 E. 2.3, in: StR 65, S. 558 ff., 560 f.). Aufgrund der vorliegenden Indizien ist die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung an die Beschwerdeführer aufgrund eines simulierten Darlehens an eine Schwestergesellschaft durch die aargauischen Steuerbehörden durchaus vertretbar. Im Übrigen mangelt es diesbezüglich der Beschwerde an den Begründungsanforderungen (vgl. E. 1.4).

### **E. 3.1**

Vorliegend ist damit nur noch strittig, ob die Beschwerdeführer aufgrund der schriftlichen Zusage der Steuerkommission Baden vom 7. März 2007 in berechtigter Weise davon ausgehen durften, aufgrund der vorgenommenen Umfinanzierung werde von einer Aufrechnung der Fr. 350'000.-- pro 2001 bzw. Fr. 85'000.-- pro 2002 abgesehen. Sie stützen sich dabei auf den Grundsatz von Treu und Glauben ( Art. 9 BV ). Diese Zusage hat - soweit hier relevant - den Folgenden Wortlaut: "Mit Schreiben vom 25. Januar 2005 haben sie mitgeteilt, dass die Neue Aargauer Bank sich bereit erklärt habe, eine Umfinanzierung vorzunehmen (Gewährung eines Kredites an die Eheleute X.\_\_\_\_\_), womit das der D.\_\_\_\_\_) AG von der C.\_\_\_\_\_) AG gewährte Darlehen zurückbezahlt werden könnte. Voraussetzung wäre allerdings, dass die Steuerbehörde diese Umfinanzierung akzeptiert und auf die Aufrechnung der verdeckten Gewinnausschüttung im Umfang der von der C.\_\_\_\_\_) AG gewährten Darlehen verzichtet. Die Steuerkommission hat den Fall beraten und bestätigt Ihnen hiermit, dass auf die im Veranlagungsverfahren aufgerechnete verdeckte Gewinnausschüttung von Fr. 350'000 pro 2001 sowie Fr. 85'000 pro 2002 für die an die D.\_\_\_\_\_) AG gewährten Darlehen verzichtet wird, sofern die NAB den Erben von Herrn X.\_\_\_\_\_) sowie Frau X.\_\_\_\_\_) ein Privatdarlehen gewährt, welches für die Rückzahlung der Schuld der D.\_\_\_\_\_) AG an die C.\_\_\_\_\_) AG verwendet wird. Vorausgesetzt wird indessen, dass lediglich die im Zeitraum 2001/2002 vorhandenen Vermögenswerte der Eheleute X.\_\_\_\_\_), d.h. insbesondere die Beteiligung an der C.\_\_\_\_\_) AG, als Sicherheiten für den betreffenden Kredit herangezogen werden." Gestützt auf diese Zusage schlossen die Beschwerdeführer die Kreditverträge mit der NAB ab und legten diese Ende Juli 2007 der Steuerbehörde vor. Weil aber die Umfinanzierung nicht den Auflagen im Schreiben vom 7. März 2007 entsprach, lehnte die Steuerbehörde ein Zurückkommen auf die verdeckten Gewinnausschüttungen 2001/2002 ab und hielten im Einspracheentscheid vom 26. September 2007 daran fest. Dieses Vorgehen schützten die Rechtsmittelinstanzen.

### **E. 3.2**

Beantwortet die Steuerbehörde auf Anfrage einer steuerpflichtigen Person, wie sie einen bestimmten Steuersachverhalt bei dessen (späteren) Verwirklichung steuerlich behandeln werde, liegt eine Auskunft oder Zusage der Steuerbehörde vor. Deren Verbindlichkeit beurteilt sich nach dem Grundsatz von Treu und Glauben gemäss Art. 9 BV . Dieser Grundsatz statuiert ein Verbot widersprüchlichen Verhaltens und verleiht einer Person Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen oder sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden. Die sieben hierzu notwendigen Voraussetzungen (vgl. BGE 2C\_450/2009 vom 10. Februar 2011 E. 6.3.2) müssen hier nicht geprüft werden, da - wie die Vorinstanzen richtig erkannt haben - die Beschwerdeführer einen gegenüber dem Schreiben vom 7. März 2007 abweichenden Sachverhalt verwirklicht bzw. die darin enthaltene Auflage nicht beachtet haben. Die Beschwerdeführer setzten nämlich gerade nicht ihr Privatvermögen zur Sicherstellung des Kredites der NAB ein, sondern belasteten gegenteils eine Liegenschaft der Immo AG. Genau dies wollte aber die Steuerbehörde nicht zulassen, wenn auf die Besteuerung einer geldwerten Leistung eben dieser Gesellschaft verzichtet werden sollte. Damit liegt keine Bindung mehr an die seitens der Steuerbehörde erteilte, an eindeutige Voraussetzungen geknüpfte Zusage vor. Von einem Verstoß gegen Treu und Glauben kann keine Rede sein.

### **E. 4**

Zusammenfassend ist der angefochtene Entscheid nicht zu beanstanden, weshalb die Beschwerde abzuweisen ist, soweit darauf eingetreten werden kann. Entsprechend diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftung aufzuerlegen (Art. 65 f. BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht auszurichten ( Art. 68 BGG ).

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