

# SO\_GERICHTE SGSTA.2017.36 vom 19. März 2018

SO Obergericht, 2018-03-19, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so\\_gerichte\\_SGSTA.2017.36](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so_gerichte_SGSTA.2017.36)

FR: SO\_GERICHTE SGSTA.2017.36 du 19 mars 2018

IT: SO\_GERICHTE SGSTA.2017.36 del 19 marzo 2018

## Regeste

Gewinnsteuer, verdeckte Gewinnausschüttungen; Verfahren, Legitimation, StG § 91 Abs. 1 lit. b Ziff. 5, DBG Art. 58 Abs. 1 lit. b, VRG § 12.1. Verdeckte Gewinnausschüttungen, Drittvergleich; Darlehen einer Aktiengesellschaft an ihren Aktionär wie auch Darlehen zwischen Schwestergesellschaften sind gegebenenfalls als geldwerte Leistungen zu qualifizieren. Fälle von simulierten Darlehen. Vorliegend hätte keine weitere Erhöhung des Darlehens erfolgen dürfen; Aufrechnung grundsätzlich zu Recht erfolgt. 2. In casu keine Nullveranlagung, da der Verlust der steuerpflichtigen Gesellschaft im Dispositiv des Einspracheentscheids enthalten ist.

## Erwägungen

### E. 0

Gewinn-/Verlustvortrag 98'226 282'045 202'437 184'735 49'977 -167'206 -252'981  
Gewinn-/Verlust R-Jahr 183'819 -79'608 -17'703 -134'758 -217'183 -110'775 -409'916  
Total 357'045 277'437 259'735 124'977 -92'206 -202'981 -612'897 Notwendiger  
Rangrücktritt / Mindestbetrag zur Vermeidung von OR 725 / 2 AK + ½ gesetzl. Reserve  
-62'500 -62'500 -62'500 -62'500 -62'500 -62'500 -50'000 Eigenkapital 357'045 277'437  
259'735 124'977 -92'206 -202'981 -612'897 294'545 214'937 197'235 62'477 -154'706  
-265'481 -662'897 Rangrücktr.gem.Bilanz 150'000 250'000 250'000 Unterdeckung -4'706  
-15'481 -412'897 5.6 Vor diesem Hintergrund wird deutlich, dass ein unabhängiger Dritter  
nach dem erfolgten Rangrücktritt und der damit verbundenen Abwendung einer  
Überschuldung gegenüber der Y. AG keine weiteren Darlehen gewährt hätte, ohne dass  
hierfür nicht entsprechende Sicherheiten verlangt worden wären. Vielmehr sind die in den  
Jahren 2014 und 2015 gewährten weiteren Darlehen lediglich in der beherrschenden  
Stellung des Alleinaktionärs der Rekurrentin zu sehen. Hier fällt auch ins Gewicht, dass  
kein entsprechender Darlehensvertrag vorliegt, welcher die Hintergründe für eine weitere  
Darlehensgewährung und die damit verbundenen Amortisationszahlungen darlegt. Zwar  
hält die Vertreterin der Rekurrentin grundsätzlich zu recht fest, dass das Fehlen eines  
schriftlichen Darlehensvertrages für sich alleine nicht ausreicht, um ein Darlehen als  
geldwerte Leistung zu qualifizieren. Umgekehrt zeigt sich aber, dass das Fehlen eines  
entsprechenden Darlehensvertrages in einer solchen Situation insofern schädlich ist, als die  
von der Rekurrentin vorgebrachten vermeintlichen Gründe, weshalb auch nach dem  
erfolgten Rangrücktritt weitere Darlehen von der Rekurrentin an die Y. AG gewährten  
wurden, letztlich nicht belegbar und damit - aus Sicht eines unabhängigen Drittens - nicht  
nachvollziehbar sind. Mit andern Worten wäre der Schriftform ab diesem Zeitpunkt eine  
erhöhte Bedeutung zugekommen, welche sich die Rekurrentin gestützt auf die vorliegenden  
Unterlagen letztlich entgegenhalten lassen muss. Deshalb bleibt auch der Einwand der  
Vertreterin der Rekurrentin, wonach weder im Zeitpunkt der Gewährung noch später die

Absicht bestanden hätte, einseitig Kapital an die Y. AG zu übertragen, reine Behauptung, welche nicht dokumentiert werden kann. Der Einwand der Vertreterin der Rekurrentin, wonach bis zum Konkurs der Y. AG Amortisationszahlungen in Höhe von CHF 50'000 geleistet worden seien, bleiben demgemäss ebenfalls unbehelflich. Entscheidend für die Beurteilung eines Drittvergleichs bleibt die Bilanzsituation per Ende 2013. Hier hätte, wie erwähnt, kein unabhängiger Dritter eine weitere Darlehensgewährung vorgenommen, ohne die entsprechenden Gründe hierfür verbunden mit den geforderten Sicherheiten und Rückzahlungsmodalitäten schriftlich zu fixieren. Entsprechend kann die Rekurrentin aus der teilweisen Amortisationszahlung nichts zu ihren Gunsten ableiten, da objektiv betrachtet, gar keine weitere Erhöhung des Darlehens hätte erfolgen dürfen bzw. nicht ernsthaft mit einer Rückzahlung gerechnet werden konnte. Entsprechend vermag der Umstand, dass eine teilweise Rückzahlung stattgefunden hat, aus Sicht eines unbeteiligten Dritten und der damit verbundenen Fragestellung einer allfälligen Aufrechnung nichts zu ändern.

5.7 Im Übrigen und der Vollständigkeit halber gilt es auch darauf hinzuweisen, dass im Rahmen der von der Vertreterin der Rekurrentin beigelegten Kontodetails, welche jeweils die Rückzahlungen belegen sollen, die in den Jahren 2012 und 2013 vermeintlich verbuchten Rückzahlungen nicht mit dem Saldo des jeweiligen Buchungsjahres übereinstimmen. Zudem erscheint gestützt auf die vorliegenden Unterlagen auch fraglich, ob die Gesellschaft bzw. der Verwaltungsrat der Y. AG den in Art. 725 Abs. 2 OR statuierten Pflichten nachgekommen ist. So verlangt Art. 725 Abs. 2 OR bei begründeter Besorgnis einer Überschuldung die Erstellung einer Zwischenbilanz zu Fortführungs- und Veräusserungswerten. Es ist notorisch bekannt, dass die entsprechenden Fortführungs- und Veräusserungswerte in der Regel tiefer ausfallen, da namentlich das Anschaffungswertprinzip (inklusive Vorsichts- und damit Niederstwertprinzip) zum Tragen kommt und auch allfällige Liquidationskosten zu berücksichtigen sind (vgl. dazu Renggli/Kissling/Camponovo, Die eingeschränkte Revision, 2. Aufl. 2014, S. 294 f.). Ins Bild passt dabei auch, dass - wie die Vorinstanz zu Recht moniert - das nicht einbezahlte Kapital in Höhe von CHF 50'000 nie liberiert wurde. Ein Umstand, welcher ein unabhängiger Dritter im Rahmen einer allfälligen weiteren Darlehensgewährung nicht so hingegenommen und die Aktionäre entsprechend in die Pflicht genommen hätte. Dies ist aber wie gesehen im vorliegenden Fall nicht passiert. Dies alles verdeutlicht, dass ein unabhängiger Dritter nicht gewillt gewesen wäre, unter solchen Umständen der Y. AG nach dem Geschäftsjahr 2013 weiteres Kapital zur Verfügung zu stellen.

5.8 Weiter wendet die Vertreterin der Rekurrentin ein, dass der Alleinaktionär der Rekurrentin auf seiner privaten Liegenschaft in den Jahren 2013 - 2015 eine Hypothek in Höhe von CHF 250'000 aufgenommen habe. Hiervon habe er CHF 85'000 der Rekurrentin zur Verfügung gestellt, welche wiederum ein Darlehen an die Y. AG zwecks Zahlung von Löhnen gewährt habe. Hierzu ist festzuhalten, dass dieses Argument ebenfalls unerheblich ist. So zeigt sich, dass das Darlehen nicht direkt an die notleidende Gesellschaft, mithin die Y. AG ausgerichtet wurde. Vielmehr wurde der „Umweg“ über die Rekurrentin gewählt. Der Grund für ein solches Vorgehen kann einzig - wie von der Vorinstanz moniert - darin erblickt werden, dass das mit der Darlehensgewährung einhergehende Risiko nicht vom Aktionär selbst getragen werden sollte, sondern dieses mittels Weiterleitung des Darlehens von der Rekurrentin an die Y. AG auf die Rekurrentin selbst verlagert wurde. Entsprechend geht auch der Einwand, dass der Alleinaktionär selbst kreditwürdig gewesen sei, ins Leere. Gleiches gilt für den Umstand, dass A. nur zu 70 % an der Y. AG beteiligt und eine einseitige Darlehensgewährung nicht angezeigt gewesen sei. Dies deshalb, da A. als

Darlehensgeber summenmässig immer der gleiche Anspruch zugestanden hätte - sei es als direkter Darlehensgeber gegenüber der Y. AG oder aber aufgrund der Weiterleitung via Rekurrentin als indirekter Darlehensgeber. Von daher ergibt sich auch aufgrund der (indirekten) weiteren Zurverfügungstellung von CHF 85'000 von Herrn A. an die Y. AG nichts Anderes, indem ein unabhängiger Dritter aufgrund der Bilanzsituation der Y. AG keine weiteren Darlehen gewährt hätte, ohne hierfür nicht entsprechende Sicherheiten zu verlangen. Dies ist im vorliegenden Fall gerade nicht passiert. Entsprechend ist auch der Vorinstanz zuzustimmen, wonach die Gewährung des Darlehens von der Rekurrentin an die Y. AG zwecks Erfüllung von Lohnverpflichtungen in erster Linie im Interesse der Y. AG gelegen hat, worauf sich aber ein unabhängiger Dritter in diesem Zeitpunkt objektiv betrachtet jedoch nicht eingelassen hätte. Entsprechend ist denn auch die von der Vertreterin der Rekurrentin diesbezüglich monierte subjektiv-wirtschaftliche Betrachtungsweise falsch.

5.9 Gleiches gilt auch für den Einwand, dass die Abwertung des Euros das „Fass zum Überlaufen“ gebracht habe. Fakt ist, dass solche Unvorhersehbarkeiten zum allgemeinen Geschäftsrisiko zählen und kein unabhängiger Dritter im Rahmen einer weiteren Darlehensgewährung nicht entsprechende Sicherheiten gefordert hätte, mit welchen letztlich auch solche Unvorhersehbarkeiten bzw. das Risiko eines Totalausfalls des Darlehens abgedeckt gewesen wären.

5.10 Zudem zeigt auch ein Blick auf die Bilanzstruktur der Rekurrentin, dass die zusätzliche Darlehensgewährung der Rekurrentin an die Y. AG einzig in der Person des Aktionärs zu suchen ist: Bei der Y. AG wurde mit Blick auf die finanzielle Lage ein Rangrücktritt von Seiten der Rekurrentin notwendig. Entsprechend hätte der Rangrücktritt in Höhe von CHF 150'000 auch in der Bilanz der darlehensgewährenden Rekurrentin abgebildet und das Darlehen bereits damals (2013) in der Bilanz hätte wertberichtigt werden müssen. Dies ist erst im Geschäftsjahr 2015 geschehen, was aufgrund der allgemeinen Rechnungslegungsvorschriften falsch war. Hätte man dies aber bereits im Jahre 2013 bzw. 2014 getan, so hätte dies wiederum (spätestens) per Ende 2014 zu einer Unterdeckung nach Art. 725 Abs. 2 OR auf Stufe der Rekurrentin selbst geführt. Eine Situation, welche ein unabhängiger Dritter so nicht auf sich genommen hätte. Entsprechend zeigt sich, dass eine solche (weitere) Darlehensgewährung (nach 2013) auch von Seiten Rekurrentin einem Drittvergleich nicht standhält bzw. eine weitere Darlehensgewährung nach 2013 mit Blick auf Art. 725 Abs. 2 auf Stufe der Rekurrentin gar nicht möglich gewesen wäre.

5.11 Entsprechend ist als Zwischenergebnis festzuhalten, dass die Differenz zwischen dem Saldo des Darlehens im Zeitpunkt des Konkurses der Y. AG (CHF 275'000) und dem Saldo des Darlehens per Ende des Geschäftsjahres 2013 (CHF 150'000), mithin CHF 125'000 von der Vorinstanz zu recht im Sinne einer geldwerten Leistung auf Stufe der Rekurrentin aufgerechnet worden ist, da eine weitere Erhöhung des Darlehens nach dem Geschäftsjahr 2013 einem Drittvergleich nicht standhält. Entsprechend sind auch die Ausführungen der Vertreterin der Rekurrentin, wonach die Wertberichtigung insofern keine Sanierungsleistung an die Y. AG darstelle, da es gar nichts mehr zu sanieren gegeben habe, unbehelflich. Entscheidend bleibt vielmehr der auch bei Darlehensgewährung zwischen Schwestergesellschaften massgebende Drittvergleich (Urteil des Bundesgerichts 2C\_252/2014, 2C\_257/2014 vom 12. Februar 2016, E. 2.3; BGE 138 II 57, E. 4.2 mit Hinweisen).

6. Weiter stellt sich die Frage, ob nicht - wie dies die Vorinstanz moniert - auch die restlichen bzw. ursprünglichen CHF 150'000 als geldwerte Leistung auf Stufe der Rekurrentin aufzurechnen sind. Dies mit der Begründung, dass bereits die anfängliche Darlehensgewährung nicht vollständig mit den vorhandenen Mittel der Rekurrentin habe abgedeckt werden können und es im Vergleich zu

den übrigen Aktiven als übermässig hoch erschienen sei („Klumpenrisiko“). Zudem zeige sich, dass die Y. AG von dem ursprünglich erhaltenen Darlehen in Höhe von CHF 200'000 den Betrag von CHF 47'486 bzw. von den im Jahr 2012 gewährten Darlehen in Höhen von CHF 180'000 der Betrag von CHF 126'336 an den Aktionär weiterleitete.

6.1 Im vorliegenden Fall zeigt sich, dass die Höhe der von der Rekurrentin an die Y. AG gewährten Darlehen im Vergleich zu den Aktiven gemäss der Aufstellung der Vorinstanz im Einspracheentscheid vom 21. März 2017 im Verhältnis zu den Gesamtaktiven in der Tat sehr hoch und damit im Drittvergleich durchaus ungewöhnlich war (60 - 95 Prozent). Dies lässt jedoch noch nicht per se den Schluss zu, dass mit einer Rückerstattung des Darlehens nicht zu rechnen wäre (vgl. BGE 138 II 57, E. 5.1.3 m.w.H.). Entsprechend kann nicht aufgrund der Höhe des gewährten Darlehens und dem damit einhergehenden Klumpenrisiko auf Seiten der Darlehensgeberin, mithin der Rekurrentin vom einem simulierten Darlehen ausgegangen werden. Vielmehr sind die Voraussetzungen für eine Simulation erst dort deutlich erfüllt, wo sich der Darlehensschuldner in äusserst angespannten finanziellen Verhältnissen befindet und nicht in der Lage ist, aus eigener Kraft seinen aus dem Darlehen resultierenden Verpflichtungen (Zins- und Amortisationszahlungen) auf Dauer nachzukommen (vgl. dazu BGE 138 II 57, E. 5.1.3 m.w.H.).

6.2 In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass die Y. AG als Darlehensnehmerin in den Jahren 2010 - 2013 das Darlehen - wie oben ausgeführt - teilweise zurückbezahlt hat. Hinzu kommt, dass das Darlehen unbestrittenermassen jeweils ordnungsgemäss verzinst wurde. Entsprechend sind die Ausführungen der Vorinstanz mit Blick auf die jüngste bundesgerichtliche Rechtsprechung diesbezüglich nicht stichhaltig.

6.3 Was die oben erwähnte Weiterleitung des ursprünglichen Darlehens in Höhe von CHF 200'000 anbelangt, so zeigt sich zwar, dass die Y. AG von dem bis ins Jahr 2012 gewährten Darlehen in Höhe von CHF 180'000 insgesamt CHF 126'336 an den Aktionär weiterleitete. Allerdings wurde das Aktionärsdarlehen per Ende 2013 auf CHF 907 reduziert und somit praktisch vollumfänglich wieder zurückgeführt. Entsprechend und mit Blick auf die allgemeinen Feststellungen des Bundesgerichts muss deshalb gelten, dass dieser erste Teil des Darlehens nicht ohne weiteres im Sinne einer geldwerten Leistung aufgerechnet werden kann, zumal die Bonität des Schuldners, wie oben dargelegt, bis zum Rangrücktritt nicht grundsätzlich in Frage stand (vgl. zum Ganzen BGE 138 II 57, E. 3.2).

6.4 Demgemäss kann festgehalten werden, dass Rekurs und Beschwerde in der Weise gutzuheissen sind, indem die von Seiten der Steuerbehörden erfolgte Aufrechnung von CHF 275'000 um den bis zum Jahr 2013 gewährten Darlehensbetrag in Höhe von CHF 150'000 auf CHF 125'000 zu reduzieren ist. Im Gegenzug ist die erfolgte Gutschrift der für das Steuerjahr 2015 verbuchten Zinsen entsprechend zu reduzieren.

7. Zu prüfen bleibt schliesslich der Eventualantrag der Vertreterin der Rekurrentin. Darin fordert sie, dass aufgrund der Beteiligung von 70 % von A. an der Y. AG die Aufrechnung des Darlehens auf Stufe der Rekurrentin ebenfalls nur in diesem Umfang zulässig sei. Hierzu gilt es festzuhalten, dass es für die steuerliche Beurteilung unerheblich ist, ob Herr A. nur zu 70 % an der Y. AG beteiligt ist. Mit seinen 70 % verfügte Herr A. über eine beherrschende Stellung in der Y. AG, was zu einer vollumfänglichen Aufrechnung des Darlehens auf Stufe der Rekurrentin ausreicht (vgl. dazu im Grundsatz auch Urteil des Bundesgerichts 2C\_252/2014, E. 6). Die übrigen Ausführungen im Rahmen des Eventualantrages erübrigen sich vor dem Hintergrund, dass gemäss den vorstehenden Ausführungen hinsichtlich der Aufrechnung im Sinne einer geldwerten Leistung eine andere Trennlinie gezogen wurde, ab welchem Zeitpunkt nicht mehr mit der ernsthaften

Rückzahlung des Darlehens gerechnet werden konnte, als wie dies von der Vertreterin der Rekurrentin gefordert wurde. Gleiches gilt für die diesbezüglichen Vorbringen der Vorinstanz. 8. Nach dem Ausgeführten sind Rekurs und Beschwerde im Sinne der Erwägungen teilweise gutzuheissen, im Übrigen jedoch abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang hat die Rekurrentin die Gerichtskosten im Umfang des Unterliegens zu tragen (vgl. § 163 Abs. 1 StG). Die Kosten sind in Anwendung der §§ 3 und 150 des Gebührentarifs (GT; BGS 615.11) auf CHF 2'875 festzusetzen (Grundgebühr: CHF 1'500; Zuschlag: CHF 1'375). Zudem ist der Rekurrentin zulasten des Staates eine reduzierte Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. § 163 Abs. 4 StG), welche auf CHF 1'000 festzulegen ist (inkl. Auslagen und MWST; §§ 160 f. GT). \*\*\*\*\*

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