

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2018.155 vom 29. Oktober 2019

ZH Steuerrekursgericht, 2019-10-29, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2018.155

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2018.155 du 29 octobre 2019

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2018.155 del 29 ottobre 2019

Regeste

Geldwerte Leistung, simuliertes Darlehen - Bestand eines Aktionärsdarlehens, auf dessen Rückzahlung offensichtlich verzichtet wird. Fehlende Übereinstimmung zwischen den Unterlagen der AG und Deklaration des Pflichtigen. Keine saubere Trennung der verschiedenen "Hüte" des Pflichtigen. Aufrechnungen sind zu bestätigen.

Erwägungen

E. 2

ST.2018.185

- 5 - lung des Darlehens, die tatsächlich fehlende Rückzahlung, die laufende Erhöhung der Schuldsomme, fehlende Dividendenzahlungen, das Fehlen eines schriftlichen Darlehensvertrags und ein Klumpenrisiko bei der darlehensgebenden Gesellschaft (vgl. BGr Urteile vom 30. April 2002 = StE 2002 B 24.4 Nr. 67, E. 3.2.1 und vom 27. Januar 2003 = ASA 72, 736, E. 2.2; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, Art. 58 N 114 DBG, je mit Hinweisen). Alle vorgenannten Elemente stellen freilich bloss Teile der erforderlichen Gesamtbetrachtung des Einzelfalls dar und es darf mithin nicht ein Aspekt zum alles entscheidenden Kriterium erhoben werden (so ausdrücklich: BGr, 23. August 2007, 2C_72/2007, unter Bezugnahme auf einen die Schuldnerbonität zu stark gewichtenden Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 10. Mai 2006 [SB.2006.00008]). c) Die gebotene Gesamtbetrachtung hat grundsätzlich aus der Sicht im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bzw. der Hingabe des Darlehensbetrags zu erfolgen; spätere Entwicklungen können nur insoweit berücksichtigt werden, als sie zu diesem Zeitpunkt bereits bekannt oder zumindest absehbar waren (BGr, 3. Februar 1995 = ASA 64, 641 und 646). Bei der in diesem Sinn anzustellenden Gesamtbetrachtung steht im Vordergrund, ob die Gesellschaft einem unbeteiligten Dritten unter den nämlichen Bedingungen das zur Diskussion stehende Darlehen ebenfalls gewährt hätte (vgl. VGr, 22. November 2000 = StE 2001 B 24.4 Nr. 60). Ist dies auszuschliessen, ist davon auszugehen, die Darlehensgewährung bzw. -erhöhung entspreche nicht einem betrieblichen Vorgang, sondern sei im Beteiligungsverhältnis zwischen Gesellschaft und Aktionär begründet. d) Liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, ist die steuerliche Gewinnkorrektur bei der leistenden Gesellschaft in jenem Zeitpunkt vorzunehmen, in welchem sich der Vorgang in ihren Büchern auf den Erfolg der Gesellschaft auswirkt (RB 1976 Nr. 47; Reimann/Zuppinger/Schärer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Band, 1969, § 45 N 86 mit Hinweisen). Das gilt auch dann, wenn sich ein Darlehenskontrakt im Ergebnis von Anfang an als simuliert erweist, weil etwa mit der Rückzahlung der Darlehenssumme aufgrund der gegebenen besonderen Verhältnisse nicht ernsthaft gerechnet werden kann. Diesfalls hat die gebotene ertragssteuerliche Aufrechnung bei der leistenden Gesellschaft

somit erst im Moment der Verbuchung einer Wertberichtigung auf dem Guthaben zu erfolgen (StE 1989 B 24.4 Nr. 17 mit Hinweisen; StRK I,

E. 7

November 1991, I 28/1991). Beim Gesellschafter wird demgegenüber die verdeckte 2 DB.2018.155 2 ST.2018.185

- 6 - Gewinnausschüttung grundsätzlich im Zeitpunkt erfasst, in welchem er mit der Ablieferung des Erhaltenen nicht mehr rechnen muss (RB 1981 Nr. 50). Dies gilt auch für Darlehen der Gesellschaft an ihren Aktionär oder diesem nahestehende Personen. Bei von Anfang an simulierten Darlehen fliesst die verdeckte Gewinnausschüttung dementsprechend bereits bei der Darlehenshingabe zu (StRK I, 27. August 1992 = StE 1993 B 24.4. Nr. 32; ASA 53, 54 und 64 f.). Wird das Darlehen erst im Lauf der Zeit uneinbringlich, weil sich die finanzielle Lage des nahestehenden Schuldners erst allmählich verschlechtert, ist das Darlehen beim Borger bzw. – bei Darlehen unter Schwester- gesellschaften – beim gemeinsamen Aktionär in dem Zeitpunkt und in dem Umfang als verdeckte Gewinnausschüttung aufzurechnen, in welchem sich die Uneinbringlichkeit objektiv verwirklicht hat (vgl. StRK I, 4. Mai 1995, I 87/1994, 17. April 1997, I 65/1996 sowie VGr, 28. August 1996, SB.95.00043). e) Macht die Steuerbehörde geltend, ein Darlehen sei simuliert, hat sie aufgrund ihrer Untersuchungen den steuerbegründenden Tatbestand der Simulation aufzuzeigen, mithin darzutun, dass eine Leistung der Gesellschaft ganz oder teilweise nicht geschäftsmässig begründet sein kann (vgl. StE 1990 B 24.4. Nr. 25; Reimann/Zuppinger/Schärner, § 45 N 82). Dabei dürfen die Anforderungen an den Nachweis der Steuerbehörde naturgemäss nicht allzu hoch angesetzt werden. Es genügt vielmehr, dass sie den behaupteten Sachverhalt glaubhaft macht bzw. dass sich dieser in sachgemässer Würdigung der Verhältnisse als sehr wahrscheinlich erweist (vgl. StRK I, 16. Dezember 1991, R 148/90). Diesfalls obliegt es alsdann der steuerpflichtigen Gesellschaft bzw. dem begünstigten Aktionär, die begründete Vermutung zu entkräften und den Gegenbeweis für die geschäftsmässige Begründetheit der streitigen Leistung zu erbringen (vgl. Reimann/Zuppinger/Schärner, § 45 N 83 f.). Die Begünstigungsabsicht des Leistungserbringers darf bei alledem in der Regel ohne besonderen Nachweis der Steuerbehörden vorausgesetzt werden (vgl. VGr, 24. November 1977 = ZBl 1978, 265 = ZR 1978 Nr. 59; Reimann/Zuppinger/Schärner, § 45 N 84). f) Aus der Beurteilung eines Sachverhaltes in einer früheren Steuerperiode vermag ein Steuerpflichtiger nichts zu seinen Gunsten abzuleiten. Jede Steuerperiode wird neu beurteilt, ohne Rücksicht auf vorgängige, allenfalls unrichtige Veranlagungen (BGr, 31. Juli 2017, 2C_99/2017, E. 3.3.5). 2 DB.2018.155 2 ST.2018.185

- 7 - 2. a) Der Pflichtige, gemäss Steuererklärung E bzw. IV-Rentner, ist Alleinaktionär (unter anderem) der C AG mit Sitz in F/SZ. Die Gesellschaft wurde per ... 2004 in das Handelsregister des Kantons Schwyz eingetragen mit einem Aktienkapital von Fr. 100'000.-. Die C AG bezweckt gemäss Handelsregistereintrag in erster Linie den Handel, Kauf, Verkauf und die Verwaltung von Immobilien und Liegenschaften aller Art. Gemäss Akten wurde kurz nach der Gründung per 24. September 2004 eine Kapitalerhöhung um Fr. 400'000.- beschlossen, wobei die Person G die Kapitalerhöhung zu 100% durch Sacheinlage liberierte. Sie brachte auf den Pflichtigen lautende Schuldbriefe im Umfang von Fr. 400'000.- ein, welche hernach im Umlaufvermögen als Aktivdarlehen der C AG an den Pflichtigen eingebucht wurden. Überdies ist bzw. war der Pflichtige auch für die H AG mit Sitz in I/AR und die J AG in K/TG einzelzeichnungsbe-rechtigt. Zweck der H AG

ist gemäss Handelsregister ... Die (mittlerweile im Handelsregister gelöschte) J bezweckte gemäss Eintrag im Handelsregister die Erbringung von Dienstleistungen im Immobilienbereich sowie in der Gastronomie. Während der Pflichtige in der Einsprache betreffend Steuerperioden 2014 und 2015 geltend macht, dass er sein Kontokorrent- bzw. das als Darlehenskonto bezeichnete Konto bei der C AG für die Begleichung privater Auslagen hätte belasten müssen, ergibt sich aus den Kontoauszügen ebenso, dass der Pflichtige Verbindlichkeiten der C AG teilweise aus eigener Tasche bezahlte. Insgesamt standen jedenfalls der "Darlehensschuld" des Pflichtigen laufend variierende Gegenforderungen gegenüber. b) Der vorliegende Streit dreht sich darum, dass das kantonale Steueramt die per 13. Oktober 2014 in diesem Konto Nr. 1065 gebuchte Schuldrückzahlung aus dem "Kauf Liegenschaft D" als ungerechtfertigt erachtet, weshalb die "Rückzahlung" nicht zu beachten sei. Es sei sodann die gesamte Darlehensschuld als simuliertes Darlehen zu betrachten und als Einkommen aufzurechnen. Dies, weil die Aktiven der C AG zu über 90% aus dem Darlehen des Alleinaktionärs bestünden, kein Darlehensvertrag und keine Rückzahlungsvereinbarung vorhanden und keine Sicherheiten hinterlegt worden seien. Der Schuldenabzug entfalle sodann. Für die Steuerperiode 2015 qualifizierte das kantonale Steueramt die neuerliche Schuldzunahme wiederum als simuliert. Der entsprechende Betrag sei einkommensseitig aufzurechnen sowie die entsprechende Schuld zu streichen. 2 DB.2018.155 2 ST.2018.185

- 8 - c) Der Pflichtige bringt demgegenüber vor, dass er per 13. Oktober 2014 im Zusammenhang mit einer in D gelegenen Liegenschaft Fr. 155'000.- in die C AG eingebracht habe, womit sich seine Schuld zu Recht um diesen Betrag reduziert habe. Da es gemäss öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom ... 2013 die C AG war, welche die Liegenschaft der H AG abkaufte, muss der Standpunkt des Pflichtigen sinngemäss so verstanden werden, dass er den Kaufpreis für die Liegenschaft in D anstelle der C AG beglichen habe. Dem entspricht jedenfalls auch die Verbuchung des Betrags von Fr. 155'000.- mit dem Betreff "Kauf Liegenschaft D" auf der HABEN-Seite des (Aktiv-)Darlehenskontos. d) Da der Pflichtige wohl in diesem Zusammenhang per 31. Dezember 2015 gegenüber der Vorperiode eine Vermögenszunahme – allerdings um rund Fr. 355'000.- – deklariert hatte, versuchte das kantonale Steueramt im Einschätzungsverfahren mittels Auflagen vom 19. Februar 2018 und 4. April 2018 zu klären, was es mit dem Kauf der Liegenschaft in D auf sich trug und insbesondere, mit welchen Mitteln der Erwerb (vom Pflichtigen) finanziert wurde. Der Pflichtige liess daraufhin unter anderem den erwähnten öffentlich beurkundeten Kaufvertrag vom ... 2013 zwischen der H AG und der C AG betreffend Verkauf der Liegenschaften Nr. ..., Nr. ... und Nr. ... in D zum Preis von Fr. 155'000.- einreichen. Am ... 2014 liessen die H AG und die C AG sodann noch einen Nachtrag zu diesem Kaufvertrag beurkunden, worin vereinbart wurde, dass der von der C AG geschuldete Kaufpreis in der Höhe von Fr. 155'000.- durch die Abtretung einer Forderung der C AG gegenüber der J AG an die H AG getilgt werden sollte. Ursprünglich sei diese Forderung per 22. Oktober 2013 vom Pflichtigen schriftlich an die C AG abgetreten worden. Bereits vor dieser geltend gemachten Forderungsabtretung, nämlich per ... 2013, war jedoch die J AG im Handelsregister gelöscht worden. Wieso sich also die angebliche Schuld des Pflichtigen hätte reduziert haben sollen, erschliesst sich aufgrund des Gesagten demnach nicht ohne Weiteres, schon gar nicht im Umfang von rund Fr. 356'000.-, wie dies aufgrund der eigenen Deklarationen geltend gemacht wird (Schuld per 31.12.2014: Fr. 356'091.-; Schuld per 31.12.2015: Fr. 0.-). Diese Deklaration steht im Übrigen im Widerspruch zu den im vorliegenden Verfahren vom Pflichtigen selber

eingereichten Unterlagen der C AG, wonach die Schuld per 31.12.2014 Fr. 198'892.45 und per 31.12.2015 Fr. 230'579.45 betrug und somit gemäss Akten im Gegenteil einen Zuwachs erfuhr. 2 DB.2018.155 2 ST.2018.185

- 9 - e) Ein Hinweis auf den strittigen Betrag von Fr. 155'000.- findet sich im eben- falls eingereichten Kaufrechtsvertrag vom 30. September 2010. Dieser wurde zwischen der J AG und der H AG abgeschlossen und räumte der Letztgenannten ein Kaufsrecht an der Liegenschaft Nr. ... ("Restaurant L") in der Gemeinde K ein. Ob das Kaufsrecht ausgeübt wurde, ist nicht ersichtlich. Jedenfalls sollte der Kaufpreis Fr. 400'000.- be- tragen und im Umfang von Fr. 155'000.- durch Verrechnung untergehen, dies "im Zu- sammenhang mit Grundstückkauf über die Liegenschaft Nr. ... Grundbuch M", ...strasse 3. Offenbar spielten demnach drei verschiedene Liegenschaften in diesem Kontext eine Rolle, nämlich jene, welche Gegenstand des Kaufvertrags vom 29. Au- gust 2013 war (Liegenschaft 1, D), jene, welche Gegenstand des Kaufrechtsvertrags vom 30. September 2010 war (Liegenschaft 2, Restaurant L, K) sowie jene, welche darin zusätzlich erwähnt wird (Liegenschaft 3, Verrechnung, M). Aufgrund der Akten ist sodann davon auszugehen, dass die H AG einst ge- genüber der J AG eine Forderung von Fr. 155'000.- aus dem Grundstückgeschäft be- treffend Liegenschaft 3. Nur so ergibt jedenfalls die Formulierung im Kaufrechtsvertrag betreffend Liegenschaft 2 Sinn (ausseramtliche Verrechnung der Kaufrechtsberechtig- ten H AG mit einer Forderung von ihr gegenüber der Kaufrechtsgeberin im Umfang von Fr. 155'000.- aus dem Verkauf der Liegenschaft 3). N, wohl Grundbuchbeamter im Kanton St. Gallen, kommt in der Notiz vom 12. August 2014 allerdings zum Schluss, dass im Gegenteil die H AG die Schuldnerin der Fr. 155'000.- gegenüber der J AG ge- wesen sei. Dieselbe Auffassung vertritt grundsätzlich das kantonale Steueramt, aller- dings lediglich in "abgeleiteter Weise" unter Hinweise auf die entsprechende Notiz. Wie erwähnt findet diese Auffassung in den Akten aber keine Stütze. Ob die (angebliche) Forderung des Pflichtigen gegenüber der J AG überhaupt jemals bestand, ob sie allenfalls mit den obenerwähnten Umständen zu tun hatte oder ob es sich von vornherein um eine Forderung nicht des Pflichtigen persönlich, sondern einer seiner Gesellschaften handelte, lässt sich den Akten nicht zweifelsfrei entneh- men. Erwiesen ist jedoch wie erwähnt, dass die J AG, deren Alleininhaber der Pflichti- ge war, per ... 2013 im Handelsregister gelöscht wurde. Die geltend gemachte und im Nachgang zum Kaufvertrag beurkundete "Forderungsabtretung" vom ... 2013 vom Pflichtigen an die C AG hätte daher einen Nonvaleur betroffen. Sie fand sodann bereits lange vor der Einbuchung des Kaufpreises bei der C AG per 13. Oktober 2014 statt, 2 DB.2018.155 2 ST.2018.185

- 10 - weshalb die Forderungsabtretung ungeachtet des soeben Ausgeführten von vornhe- rein keinen Einfluss auf die hier streitbetroffenen Steuerperioden 2014 und 2015 haben konnte. Schliesslich spricht auch die fehlende Deklaration dieser Forderung in den Steuererklärungen des Pflichtigen gegen deren Bestand. Weitere Abklärungen hierzu erübrigen sich daher. 3. a) Aufgrund des Gesagten erfolgte – in Übereinstimmung mit dem kantona- len Steueramt – die Reduktion der Darlehensschuld des Pflichtigen bei der C AG per 13. Oktober 2014 um Fr. 155'000.- demnach zu Unrecht. Mithin verzichtete die C AG in diesem Zeitpunkt offensichtlich im Umfang von Fr. 155'000.- auf die Rückzahlung der Darlehensschuld, wobei dieses Vorgehen dem Drittvergleich nicht standhält. Dass die C AG einem unabhängigen Dritten dessen Darlehensschuld um Fr. 155'000.- reduziert hätte aufgrund der (behaupteten) Abtretung einer Forderung, deren Bestand einerseits nicht nachgewiesen werden konnte und welche überdies mangels Existenz des Schuldners im

Zeitpunkt der Verbuchung schon gar nicht mehr gegeben war, kann nicht ernsthaft bejaht werden. Mithin handelt es sich bei dieser Verbuchung um eine ungerechtfertigte Vorteilszuwendung durch die C AG an den Pflichtigen, welche ihren Grund im Beteiligungsverhältnis hat. Dies führt dazu, dass der Betrag von Fr. 155'000.- beim Pflichtigen als geldwerte Leistung pro 2014 aufzurechnen ist. b) Auch hinsichtlich der restlichen "Darlehensschuld" ist dem kantonalen Steueramt zuzustimmen, dass diese dem Drittvergleich nicht standhält, da keine geschäftsmässige Begründetheit ersichtlich ist und ein Darlehensvertrag fehlt, keine Rückzahlungsvereinbarung getroffen wurde, der Pflichtige nebst den Aktien der C AG lediglich Vermögenswerte (Landwirtschaftsland) in der Höhe von Fr. 5'000.- ausweist, die Aktiven der C AG zu über 90% aus dem Darlehen an den Alleinaktionär bzw. Pflichtigen bestehen und überdies keine Sicherheiten für das Darlehen hingegeben wurden (die Schuldbriefe im Umfang von Fr. 400'000.- stellen wie erwähnt bereits die Sacheinlage im Rahmen der Kapitalerhöhung dar und können nicht zusätzlich als Darlehenssicherung betrachtet werden). Damit sind aber die Voraussetzungen für die Annahme eines simulierten Darlehens erfüllt. Was den Zeitpunkt der Aufrechnung pro 2014 betrifft, so ist dieser nicht zu beanstanden, nachdem spätestens seit der verbuchten (ohne Grund erfolgten) Reduzierung der Darlehensschuld im Umfang von Fr. 155'000.- per 13. Oktober 2014 ersichtlich war, dass eine Rückzahlung durch den Pflichtigen nicht mehr erwartet wurde. 2 DB.2018.155 2 ST.2018.185

- 11 - c) Der Vollständigkeit halber ist sodann anzufügen, dass sich bereits die Buchung vom 22. November 2004 nicht nachvollziehen lässt, welche unter dem Titel "Sacheinlagevertrag Schuldbriefe" Fr. 400'000.- im Konto A / Darlehen vorgenommen wurde. Der Pflichtige begründet dies damit, dass mit dem Einbringen der Schuldbriefe seine Darlehensschuld entstanden sei. Allerdings war es so, dass die Schuldbriefe von G zu Liberierungszwecken als Sacheinlage in die Gesellschaft eingebracht wurden und mithin den Gegenwert für die ausgegebenen Aktien darstellten (richtigerweise hätten sie wohl unter dem Konto Wertschriften bilanziert werden müssen). Die Kapitalerhöhung mittels Hingabe der Schuldbriefe hatte im Übrigen bereits per 24. September 2004 stattgefunden, weshalb der Bezug zum Datum der Einbuchung am 22. November 2004 auch nicht nachvollziehbar ist. 4. Diese Erwägungen führen zur Abweisung von Beschwerde und Rekurs. Die Kosten des vorliegenden Verfahrens sind dem Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; § 151 Abs. 1 StG) und die Zusprechung einer Parteientschädigung entfällt (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 sowie § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1997).

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