

# **ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2023.25 vom 20. April 2016**

ZH Steuerrekursgericht, 2016-04-20, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_steuerekursgericht\\_DB.2023.25](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2023.25)

FR: ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2023.25 du 20 avril 2016

IT: ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2023.25 del 20 aprile 2016

## **Regeste**

Verdeckte Gewinnausschüttung (simuliertes Darlehen) Der Pflichtige hatte eine Schuld bei einer von ihm gehaltenen GmbH, bei welcher in den Vorjahren seitens kantonalem Steueramt unter gewissen, schriftlich mitgeteilten und von den Pflichtigen akzeptierten Bedingungen auf eine Aufrechnung verzichtet wurde. Der Pflichtige verletzte diese Konditionen in der Folge mit dem Ergebnis, dass das kantonale Steueramt die Forderung letztlich als simuliertes Darlehen aufrechnete. Das kantonale Steueramt begründete sein Vorgehen einzig mit der Verletzung dieser Vereinbarung, ohne das Vorliegen der relevanten Voraussetzungen für die Annahme eines simulierten Darlehens im Aufrechnungszeitpunkt zu prüfen. Dieses Vorgehen ist nicht zuletzt deshalb fragwürdig, weil der Pflichtige seine Anteile an der GmbH im Jahr 2021 an einen Dritten veräusserte und der Kaufpreis durch die Käuferin fast vollständig mittels Übernahme der Schuld des Pflichtigen gegenüber der GmbH getilgt wurde. Unbehelflich ist auch das (subsidiäre) Anrufen einer indirekten Teilliquidation, könnte solche doch frühestens im Verkaufszeitpunkt angenommen werden. Auch dazu haben zudem keine Abklärungen stattgefunden. Teilweise Gutheissung und Rückweisung zur Vornahme der Sachverhaltsabklärungen.

## **Erwägungen**

### **E. 1**

A,

### **E. 2**

Im Rahmen des Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahrens für die Steuerperiode 2018 machte der zuständige Steuerkommissär geltend, dass die Rückzahlungsvereinbarung nicht (mehr) eingehalten worden sei. Mit Auflage vom 8. August 2022 wurden deshalb zwecks Überprüfung des Rückzahlungswillens verschiedene Angaben und Belege verlangt (die Auflage wurde am 2. August 2022 mutmasslich zunächst an einen nicht mehr zuständigen Vertreter der Pflichtigen gerichtet). Nachdem die Auflage unbeantwortet blieb, erliess das kantonale Steueramt am 19. Oktober 2022 die Veranlagungsverfügung bzw. den Einschätzungsentscheid. Das Darlehen der Gesellschaft wurde nun als simuliert beurteilt und in Höhe des im Schuldenverzeichnis deklarierten Betrags von Fr. 510'646.- als verdeckte Gewinnausschüttung aufgerechnet. 1 DB.2023.25 1 ST.2023.31

- 3 - B. Die Pflichtigen erhoben am 17. November 2022 Einsprache mit dem sinngemässen Antrag, von der Aufrechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung abzusehen. Mit Entscheid vom 20. Dezember 2022 wies das kantonale Steueramt die Einsprache ab. C. Mit Eingabe vom 23. Januar 2023 liessen die Pflichtigen Beschwerde und Rekurs erheben

mit dem Antrag, der Einspracheentscheid vom 20. Dezember 2022 sei aufzuheben und auf eine Aufrechnung der Fr. 510'646.- sei zu verzichten. Eventualiter wurde beantragt, die Aufrechnung erst im Jahr 2021 vorzunehmen. Subeventualiter sei die Aufrechnung über mehrere Jahre zu verteilen oder aber die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Mit Beschwerde- bzw. Rekursantwort vom 24. Februar 2023 [recte: 21. Februar 2023] schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Pflichtigen erstatteten mit Eingabe vom 24. März 2023 Replik, wobei zusätzlich auch Ziff. 4 der Anträge präzisiert wurde. Mit Duplik vom 17. Mai 2023 [recte: 16. März 2023] verzichtete das kantonale Steueramt mit Verweis auf den Einspracheentscheid sowie die Beschwerde- bzw. Rekursantwort auf eine weitere inhaltliche Stellungnahme. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich nicht vernehmen. Auf die Parteivorbringen wird, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. a) Nach Art. 20 Abs. 1 lit. c des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) und § 20 Abs. 1 lit. c des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) sind u.a. Einkünfte aus beweglichem Vermögen steuerbar, wie Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse, Kapitalrückzahlungen für Gratisaktien und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art. Zu den letztgenannten Leistungen gehören namentlich auch offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Zuwendungen von Gesellschaften an die Anteilhaber oder ihnen nahestehende Dritte, die 1 DB.2023.25 1 ST.2023.31

- 4 - einem Aussenstehenden nicht oder zumindest nicht in gleichem Masse gewährt würden (BGr, 15. November 2022, 2C\_716/2022, E. 6.1). Solche geldwerten Leistungen sind nach der Rechtsprechung immer dann anzunehmen, wenn (a) die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, (b) der Aktionär bzw. Anteilhaber direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahestehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, und (c) der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war (vgl. BGE 144 II 427 E. 6.1; BGE 119 Ib 116 E. 2; BGE 115 Ib 274 E. 9b; ASA 69, 202 E. 2; je mit weiteren Hinweisen). Der Grund solcher Vorteilszuwendungen liegt nicht in der Geschäftstätigkeit der Gesellschaft, sondern im Beteiligungsverhältnis. Mit der Ausrichtung von geldwerten Vorteilen kommt die Gesellschaft nicht geschäftlichen Verpflichtungen nach, sondern verwendet Gewinn im Interesse ihrer Gesellschafter (Markus Reich, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, ASA 54, 621 f.). Ob eine Leistung der Gesellschaft an den Inhaber von Beteiligungsrechten gerade wegen dieser Eigenschaft erfolgt ist und einem Dritten nicht erbracht worden wäre, bestimmt sich danach, ob die Leistung ungewöhnlich ist und sich mit einem sachgemässen Geschäftsgebaren nicht vereinbaren lässt, also als geschäftsmässig nicht begründet erscheint (BGE 140 II 88 E. 4.1; BGE 138 II 57 E. 2.2; BGE 113 Ib 23 E. 2c). Anzustellen ist dazu ein Drittvergleich. Dabei sind in jedem Einzelfall alle konkreten Umstände des zwischen der Gesellschaft und dem Anteilseigner abgeschlossenen Geschäfts zu berücksichtigen und es muss davon ausgehend bestimmt werden, ob das Geschäft in gleicher Weise mit einer der Gesellschaft nicht verbundenen Person auch abgeschlossen worden wäre (BGr, 10. November 2000 = StE 2001 B 24.4 Nr. 58 und ASA 66, 554 und 559). b) Eine verdeckte Gewinnausschüttung wird insbesondere angenommen, wenn eine Gesellschaft einer nahestehenden Person ohne betrieblichen Grund ein Darlehen gewährt, im Bewusstsein, auf eine Rückzahlung allenfalls dereinst verzichten zu müssen. Unter solchen Umständen erscheint das hingegebene Darlehen als

simuliertes, un- gültiges Rechtsgeschäft (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG,

#### **E. 4**

Auch die weiteren Einwände des kantonalen Steueramts vermögen an der Beurteilung im Ergebnis nichts zu ändern: 1 DB.2023.25 1 ST.2023.31

- 13 - a) Unbehelflich ist zunächst der Einwand, wonach das Darlehen seit der Bücherrevision im Jahr 2015 als simuliert betrachtet worden sei, den Pflichtigen aber die Möglichkeit gegeben werden sollte, das Gegenteil zu beweisen. Mit dieser Aussage wird bestätigt, dass es hinsichtlich der Frage der Simulation Zweifel gegeben haben musste. Andernfalls hätte das kantonale Steueramt schon damals zur Tat schreiten und eine Aufrechnung vornehmen müssen. Diese Ausgangslage entbindet das kantonale Steueramt in jedem Fall nicht von einer Abklärung des relevanten Sachverhalts im Zeitpunkt der beabsichtigten Aufrechnung. b) Nicht gefolgt werden kann auch der Auffassung, wonach die Pflichtigen die Bonität der G als Käuferin der Gesellschaft und Übernehmerin der Schuld des Pflichtigen hätten nachweisen müssen. Das kantonale Steueramt hat weder behauptet noch glaubhaft dargelegt, dass bei der G von einer nahestehenden Person auszugehen oder deren Bonität nicht gewährleistet wäre. Dieser Aspekt wäre ausserdem erst im Rahmen der Schuldübernahme im Jahr 2021, nicht in der Steuerperiode 2018, relevant. Aber auch aus dem Umstand der Sitzverlegung der Gesellschaft nach dem Verkauf in den Kanton I sowie der c/o Adresse der G kann nichts zur Werthaltigkeit bzw. für die Frage der Tilgung der streitbetroffenen Schuld abgeleitet werden.

#### **E. 5**

a) Stellt das Steuerrekursgericht einen Verfahrensmangel des kantonalen Steueramts fest, sorgt es grundsätzlich selbst für dessen Behebung und legt sodann im Rahmen seiner umfassenden Kognition (Art. 140 Abs. 3 DBG bzw. § 147 Abs. 3 StG) die Steuerfaktoren aufgrund eigener Erhebungen fest (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 143 N 26 f. DBG und § 149 N 29 f. StG, auch zum Folgenden). Nur ausnahmsweise weist es zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs die Sache zur Neuurteilung an das kantonale Steueramt zurück, namentlich, wenn der vorinstanzliche Entscheid an einem schwerwiegenden Verfahrensmangel leidet. Ein Fehler, der ebenso gut vom Steuerrekursgericht wie von der Vorinstanz behoben werden kann, führt dagegen regelmässig nicht zu einer Rückweisung (RB 1983 Nr. 56). Insbesondere ist eine Rückweisung dann nicht geboten, wenn sie bloss zu einem formalistischen Leerlauf führen würde. b) Die von der Vorinstanz unterlassene Sachverhaltsabklärung im Zusammenhang mit der zentralen Frage, ob das streitbetroffene Darlehen als nachträglich simuliert zu betrachten ist, verunmöglicht vorliegend eine unmittelbare abschliessende 1 DB.2023.25 1 ST.2023.31

- 14 - Beurteilung durch das Steuerrekursgericht und stellt einen bedeutsamen Verfahrensmangel dar. Zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs ist die Sache daher zur Neuurteilung an das kantonale Steueramt zurückzuweisen (§ 149 Abs. 3 StG; VGr, 22. März 2000, SB.2000.00002, E. 2b; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 143 N 27 ff. DBG und § 149 N 30 StG). Dieses wird im zweiten Rechtsgang die Pflichtigen mittels verfahrensleitender Verfügung (Auflage) anzuhalten haben, die erforderliche Sachdarstellung und Beweismittel beizubringen, welche es zur Erstellung und Beurteilung des Sachverhalts benötigt (wobei der Neuentscheid selbstredend die vorstehenden Erwä-

gungen zu berücksichtigen hat). Dabei wird das kantonale Steueramt insbesondere zu klären haben, ob und in welcher Höhe im Jahr 2018 ausserhalb einer Dividendenzahlung und Verrechnung – wie von den Pflichtigen behauptet – eine Amortisation erfolgt ist. Ein weiteres Indiz dürfte die Bilanzstruktur der Gesellschaft per 31. Dezember 2018 darstellen und hier insbesondere, ob das Darlehen als Klumpenrisiko einzustufen war. Den Pflichtigen wird es diesbezüglich obliegen, den belegmässigen Nachweis der geleisteten Rückzahlung zu erbringen und insbesondere darzulegen, dass im behaupteten Umfang nicht bloss ein Schuldenerlass erfolgt ist. Die Pflichtigen werden ausserdem ein Interesse daran haben aufzeigen zu können, dass die G im Kaufzeitpunkt eine genügende Bonität für die Schuldübernahme aufwies bzw. die Schuld zwischenzeitlich allenfalls sogar zurückbezahlt wurde. Sollte das kantonale Steueramt per 31. Dezember 2018 einen Rückzahlungswillen der Pflichtigen bejahen, bliebe die Prüfung einer allfälligen Simulation wie auch einer möglichen indirekten Teilliquidation im Verkaufszeitpunkt vorbehalten. c) Diese Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung der Rechtsmittel. Der Einspracheentscheid vom 20. Dezember 2022 ist damit aufzuheben und die Sache ist im Sinn der Erwägungen an das kantonale Steueramt in das Veranlagungs- bzw. in das Einschätzungsverfahren zurückzuweisen.

#### **E. 6**

Eine Rückweisung an die Vorinstanz mit offenem Prozessausgang gilt in Bezug auf die Kosten- und Entschädigungsregelung als Obsiegen der rechtsmittelführenden Partei – und zwar unabhängig davon, welche Anträge diese gestellt hat (BGr, 28. April 2014, 2C\_845/2013, E. 3.2 und 3.3; VGr, 20. April 2016, SB.2015.00073, E. 6). Die Gerichtskosten sind daher dem Beschwerde-/Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). 1 DB.2023.25 1 ST.2023.31

- 15 -

#### **E. 7**

Soweit eine Partei den vorliegenden Entscheid einzig mit Bezug auf die Rückweisung mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht anfechten will, ist darauf hinzuweisen, dass dies nur möglich ist, soweit der Entscheid einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (§ 19a Abs. 2 VRG i.V.m. Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 [BGG]).

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