

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2007.00073 vom 14. Mai 2008

ZH Verwaltungsgericht, 2008-05-14, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2007.00073

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2007.00073 du 14 mai 2008

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2007.00073 del 14 maggio 2008

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2002 | AG gewährte ihrer neu gegründeten Schwestergesellschaft Darlehen, zu dessen Finanzierung sie einen verzinslichen Bankkredit aufnehmen musste, ohne dass jedoch mit Schwesterges. ein schriftlicher Darlehensvertrag abgeschlossen wurde, Sicherheiten bestellt und (für 2002 und 2003) Zinsen bezahlt wurden. Darlehen lag einzig im Interesse des beherrschenden Aktionärs beider Gesellschaften (= Bf), weshalb eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt. Unklar ist jedoch der Umfang der verdeckten Gewinnausschüttung. Rückweisung.

Erwägungen

E. 2

B, beide vertreten durch RA C, Beschwerdeführende, gegen Staat Zürich, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2002, hat sich ergeben: I. A, Alleinaktionär der D AG, die in R eine Sportanlage betreibt, übernahm eine weitere, bereits bestehende solche Anlage in S. Zu diesem Zweck gründete er per 3. Oktober 2002 die E AG mit einem Aktienkapital von Fr. ..., welche von der F AG zum Preis von Fr. ... Betriebsinventar, Firmennamen und Goodwill erwarb und dieser fortan Miete für die Benützung der Betriebsflächen entrichtete. Zur Finanzierung des Betriebs gewährte die D AG der neu gegründeten Gesellschaft ein Darlehen von insgesamt Fr. ..., wobei sie ihrerseits bei der G Bank einen Kredit von Fr. ... aufnahm. Mit Einschätzungs- und Einspracheentscheid vom 5. Juli 2005 bzw. 20. September 2006 veranlagte das kantonale Steueramt die Eheleute A und B für die Staats- und Gemeindesteuern 2002 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... ein. Es stellte sich auf den Standpunkt, die D AG habe durch die Gewährung des Darlehens von Fr. ... ihrem Alleinaktionär in diesem Umfang verdeckt Gewinn ausgeschüttet, weil zwischen den beiden Gesellschaften weder ein schriftlicher Darlehensvertrag abgeschlossen worden sei noch die Darlehensempfängerin Zinsen bezahlt und Sicherheiten bestellt habe. Das Darlehen sei in Wirklichkeit simuliert gewesen. Ausserdem liess das Steueramt Schuldzinsen in Höhe von Fr. ... nicht zum Abzug zu. II. Die Steuerrekurskommission I hiess den hiergegen gerichteten Rekurs der Pflichtigen am 6. Juni 2007 teilweise gut und schätzte diese mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... ein. Sie liess den Schuldzinsenabzug von Fr. ... zu, bestätigte aber die Aufrechnung des Darlehens von Fr. ... als verdeckte Gewinnausschüttung der D AG an den Ehemann. III. Die Pflichtigen liessen mit Beschwerde vom 18. Juli 2007, ergänzt am 19. und 25. Juli 2007, dem Verwaltungsgericht beantragen, sie seien für die Staats- und Gemeindesteuern 2002 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ..., eventualiter von Fr. ... und subeventualiter von Fr. ... einzuschätzen. Ausserdem beanstandeten sie die

vorinstanzliche Verweigerung einer Parteientschädigung und verlangten eine solche Entschädigung für das Verfahren vor Verwaltungsgericht. Das kantonale Steueramt und die Steuerrekurskommission I schlossen auf Abweisung der Beschwerde. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. 1.1 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Das Verwaltungsgericht hat sich infolgedessen auf die reine Rechtskontrolle zu beschränken; dazu gehört auch die Prüfung, ob die Vorinstanzen den rechtserheblichen Sachverhalt gesetzmässig festgestellt haben. Dem Gericht ist es daher verwehrt, das von der Rekurskommission in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen der Rekursinstanz zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts erstreckt sich lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d.h. auf Ermessensüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch (RB 1999 Nr. 147). Ihr Ermessen überschreitet die Behörde, wenn sie den Rahmen des ihr gesetzlich zustehenden Ermessens verlässt, indem sie nach Ermessen entscheidet, obwohl ihr das Gesetz kein solches einräumt. Ein Ermessensmissbrauch liegt vor, wenn die Behörde das Ermessen zwar im gesetzlich vorgegebenen Rahmen ausübt, dieses aber unter sachfremden Gesichtspunkten oder in Missachtung allgemeiner Rechtsprinzipien betätigt; das ist insbesondere der Fall, wenn die Ermessensbetätigung als unhaltbar, als willkürlich und rechtsungleich erscheint (RB 1999 Nr. 147). 1.2 Im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht gilt das Novenverbot. Für das Verwaltungsgericht ist somit die gleiche Aktenlage massgebend wie für die Rekurskommission. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im Rekursverfahren behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden (RB 1999 Nrn. 149 und 150, bestätigt in BGE 131 II 548). Vom Novenverbot ausgenommen sind dagegen echte Noven, namentlich neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder Nachsteuergrund (§ 155 bzw. § 160 StG) beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen. Neue, erstmals vor Verwaltungsgericht gestellte Rechtsbegehren sind schliesslich allgemein zulässig, sofern sie sich nicht auf Tatsachen und Beweismittel stützen, welche unter das Novenverbot fallen (RB 1999 Nr. 149).

E. 2.1

Nach § 20 Abs. 1 lit. c StG sind unter anderem Erträge aus beweglichem Vermögen steuerbar, wie Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse, Kapitalrückzahlungen für Gratisaktien und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art. Zu den letztgenannten Leistungen gehören insbesondere die verdeckten Gewinnausschüttungen im Sinn von § 64 Abs. 1 Ziff. 2 lit. e StG. Darunter sind von der Gesellschaft an ihre Aktionäre oder diesen nahe stehende Personen bewusst zugewendete geldwerte Vorteile zu verstehen, die unbeteiligten Dritten nicht eingeräumt würden bzw. worden wären (vgl. statt vieler RB 2006 Nr. 82 sowie RB 1982 Nr. 72, mit Hinweisen).

E. 2.2.1

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 Aktionäre (Art. 660 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR]; Markus Reich, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, ASA 54 [1985/86] 621 f.). Die Einräumung geldwerter Leistungen kann nicht nur in Form gegenständlicher Vermögenszuwendungen erfolgen; vielmehr bildet jede Leistung der Gesellschaft ohne entsprechende Gegenleistung, die nicht im geschäftlichen Interesse, sondern in jenem der Aktionäre gewährt wird, eine Gewinnausschüttung (Reich, 635 und 639, auch zum Folgenden).

E. 2.2.2

Die als Gewinnausschüttungen oder ■ vorwegnahmen zugewendeten geldwerten Vorteile bilden bei den Aktionären, jedenfalls wenn sie die Beteiligungsrechte – wie vorliegend – in ihrem Privatvermögen halten, steuerbaren Vermögensertrag. Trotz des in Art. 678 OR statuierten Rückforderungsanspruchs gelten geldwerte Leistungen als im umschriebenen Zeitpunkt zugeflossen, wenn mangels Durchsetzungswille der Gesellschaft mit der Rückforderung nicht ernstlich zu rechnen ist und die Gesellschaft den Rückforderungsanspruch auch nicht bilanziert (Markus Reich in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. A., Basel 2008, Art. 20 DBG N. 48; Markus Weidmann, Einkommensbegriff und Realisation, Zürich 1996, S. 178 f.). Allerdings kann sich auf die Rückzahlungspflicht nicht berufen, wer mit einer Erfüllung dieser Pflicht ernstlich gar nicht zu rechnen braucht. Den Einkommenszufluss hindern kann einzig eine Rückforderung, deren Durchsetzung unmittelbar bevorsteht (vgl. RB 1998 Nr. 148 mit Hinweisen; Markus Reich in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. A., Basel etc. 2002, Art. 7 StHG N. 33). Bei der Beurteilung, ob es an einem Rückzahlungswillen fehlt, ist zwar in erster Linie die finanzielle Situation des Aktionärs im Zeitpunkt der Kreditgewährung massgebend: Hätte ein unabhängiger Dritter dem Aktionär zu diesem Zeitpunkt kein Darlehen gewährt oder zumindest dafür Sicherheiten verlangt, ist in der Darlehensgewährung eine verdeckte Gewinnausschüttung zu sehen (RB 1982 Nr. 72). Doch schliesst der Umstand, dass die Darlehenshingabe an den Aktionär einem Drittvergleich standhält, nicht aus, dass dessen Rückzahlungswille aus verschiedenen Gründen zu einem späteren Zeitpunkt dahinfallen kann, z.B. weil sich die Bonität des Aktionärs nachträglich verschlechtert. Weil der Rückzahlungswille ein innerer, subjektiver Vorgang ist, kann auch auf dessen Fehlen nur indirekt aufgrund äusserlich erkennbarer, objektiver Umstände geschlossen werden. Dieser Sachlage trägt die bundesgerichtliche Rechtsprechung Rechnung. Danach stellt der Verzicht auf die Rückerstattung eines Darlehens eine geldwerte Leistung dar, welche in dem Zeitpunkt realisiert wird, in dem der Wille des Aktionärs, der Gesellschaft die Mittel zu entziehen, erkennbar wird (BGr, 10. November 2000, StE 2001 B 24.4 Nr. 58; BGr, 13. Dezember 1996, StE 1997 B 24.4 Nr. 43 = ASA 66, 554 E. 5d).

E. 2.3

Das Zufließen von Vermögensertrag im Sinn von § 20 Abs. 1 lit. c StG ist eine steuerbegründende Tatsache, welche die Steuerbehörden nachzuweisen haben (RB 1990 Nr. 36 = StE 1990 B 92.51 Nr. 3). Demgegenüber trägt der Steuerpflichtige die Beweislast für die steuermindernden bzw. ■ aufhebenden Tatsachen (RB 1987 Nr. 35). Die Steuerbehörden sind bei der Ermittlung der steuerbegründenden Tatsachen aus allgemein bekannten Gründen in hohem Mass auf die Mitwirkung des Steuerpflichtigen angewiesen.

Diese Feststellung gilt insbesondere für die im Massenverwaltungsverfahren durchgeführte Festsetzung der direkten Steuern von Einkommen bzw. Ertrag und Vermögen bzw. Kapital. Es ist daher folgerichtig, an die rechtsgenügende Darlegung derartiger Tatsachen durch die Behörden keine hohen Anforderungen zu stellen (RB 1990 Nr. 36 = StE 1990 B 92.51 Nr. 3). Ist der von der Behörde angenommene Sachverhalt aufgrund bestimmter Anhaltspunkte sehr wahrscheinlich, rechtfertigt es sich, dem Steuerpflichtigen für die behauptete gegenteilige Tatsache den Gegenbeweis zu überbinden (RB 1984 Nr. 28 = StE 1984 B 11.1 Nr. 2; BGr, 8. Februar 1991, ASA 60 [1991/92], 408 mit Hinweisen). Dieser setzt eine spätestens in der Rekurschrift zu liefernde substantiierte Sachdarstellung voraus (RB 1987 Nr. 35). Im Übrigen haben sich die Behörden bei der Sachverhaltsfeststellung vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung leiten zu lassen. Sie dürfen und müssen aufgrund ihrer frei gebildeten Überzeugung ohne Bindung an formale Beweisregeln darüber befinden, ob eine Tatsache als verwirklicht oder nicht verwirklicht zu betrachten ist. Diese Überzeugung bildet sich unter Berücksichtigung aller durch die Untersuchung und Beweiserhebung zutage getretenen Umstände aufgrund der Erfahrung. Sie braucht nicht in einer absoluten Gewissheit zu bestehen, die jede andere Möglichkeit ausschliesst. Es genügt, wenn sie von der Lebenserfahrung und Vernunft getragen und auf sachliche Gründe abgestützt ist (vgl. Martin Zweifel in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, 2. A., Basel etc. 2002, Art. 46 StHG N. 22).

E. 2.4.1

Die D AG gewährte im Jahr 2002 ihrer Schwestergesellschaft E AG ein Darlehen von Fr. ..., zu dessen Finanzierung sie mit Vertrag vom 23. Oktober 2002 bei der G Bank einen zu 6.25 % verzinslichen und durch eine Bürgschaftsverpflichtung des Pflichtigen (im Umfang von Fr. ...) gesicherten Kredit von Fr. ... aufgenommen hatte. Dabei wurde zwischen den beiden Gesellschaften kein schriftlicher Darlehensvertrag abgeschlossen, aus dem Höhe der Verzinsung und Modalitäten der Rückzahlung hervorgegangen wären, keine Sicherheiten für das Darlehen bestellt und (jedenfalls in den Jahren 2002 und 2003) keine Zinsen verbucht oder entrichtet. Die Rekurskommission I hat angesichts dieser Umstände zu Recht festgestellt, dass ein unbeteiligter Dritter ohne schriftliche Vereinbarung der Verzinsung und der Rückzahlungsmodalitäten sowie ohne Sicherheitsleistung ein Darlehen in dieser Höhe nicht gewährt hätte, erst recht nicht, wenn der Dritte das Darlehen seinerseits mittels eines Bankkredits hätte finanzieren müssen. Sie hat daraus den richtigen Schluss gezogen, die Darlehensgewährung an die E AG sei nicht im geschäftlichen Interesse der D AG, sondern einzig im Interesse des gemeinsamen beherrschenden Aktionärs der beiden Gesellschaften gewesen, weshalb die D AG dem pflichtigen Ehemann verdeckt Vorteile zugewendet und damit Gewinn ausgeschüttet habe. Es kann daher auch auf die insoweit zutreffenden einlässlichen vorinstanzlichen Erwägungen verwiesen werden (vgl. § 161 des Gerichtsverfassungsgesetzes vom 13. Juni 1976). Die Rügen der Pflichtigen sind unbegründet: Die Schriftform des Darlehensvertrags ist zwar obligationenrechtlich nicht zwingend, indessen im Geschäftsverkehr unter unbeteiligten Dritten, zumal in Höhe von rund Fr. ... Mio., üblich. Dass die Verzinsung obligationenrechtlich zu vermuten ist, ändert nichts daran, dass sich darüber in den Akten keine – unter unbeteiligten Dritten aber selbstverständliche – Vereinbarung findet. Von einer regelmässigen Verbuchung von Zinsen, deren vertraglich festgesetzte Höhe und Fälligkeiten übrigens nicht einmal belegt ist, kann bei erstmaliger Verbuchung im Jahr 2004 nicht die Rede sein. Die Behauptung der Pflichtigen, die Gegenleistung für die Darlehenshingabe habe in der verzinslichen

Schuldverpflichtung bestanden, ist daher haltlos. Für die Darlehensschuld der E AG sind überdies keine Sicherheiten geleistet worden; daran ändert nichts, dass der pflichtige Ehemann für das Darlehen der G Bank an die D AG im Umfang von Fr. ... eine Bürgschaft gestellt hat. Die übrigen Beanstandungen – zum hohen Verhältnis zwischen dem Darlehen und dem Eigenkapital der E AG, zur Bewertung des Anlagevermögens dieser Gesellschaft, zur Frage, ob deren Aktienkapital aus dem Darlehen der G Bank gezeichnet worden sei, und zur Behauptung, der Pflichtige sei selber kein finanzielles Risiko eingegangen – beschlagen Gesichtspunkte, die für die Würdigung, die streitbetroffene Darlehenshingabe halte einem Drittvergleich nicht stand und bewirke einen geldwerten Vorteil an den Pflichtigen, nicht wesentlich sind und daran nichts ändern. Es ist darauf nicht weiter einzugehen. Im Übrigen verletzen die vorstehend getroffenen tatsächlichen Feststellungen hinsichtlich des Vorliegens einer verdeckten Gewinnausschüttung die Beweislastregeln nicht; sie beruhen vielmehr auf einer zutreffenden Beweiswürdigung.

E. 2.4.2

Die Rekurskommission I hat festgestellt, das Vorgehen bei der Gewährung des streitbetroffenen Darlehens lasse "auf eine Darlehenssimulation bzw. auf eine verdeckte Gewinnausschüttung" schliessen. Diese Feststellung ist unklar, da eine verdeckte Gewinnausschüttung auch vorliegen kann, ohne dass die Darlehenshingabe simuliert gewesen ist. So kann der verdeckte Vorteil darin bestehen, dass ein Darlehen sonst von einem Dritten nicht erhältlich oder zu schlechteren Konditionen zu erhalten gewesen wäre. Im letzteren Fall erschöpft sich der Vorteil regelmässig in der Differenz zum marktüblichen Zins. Anders verhält es sich, wenn das Darlehen in der Weise simuliert ist, dass die Beteiligten von Anfang an eine Rückzahlung des Darlehens ausgeschlossen haben. Alsdann wäre die gesamte Darlehenssumme als verdeckte Gewinnausschüttung zu würdigen, was die Vorinstanzen getan haben. In den Erwägungen des kantonalen Steueramts und der Rekurskommission wird zwar erwähnt, dass ein simuliertes Darlehen vorliege, doch wird nicht festgestellt und begründet, dass und weshalb die Beteiligten von Anfang an eine Rückzahlung des Darlehens ausgeschlossen hätten. Somit ist der Umfang der verdeckten Gewinnausschüttung nicht hinreichend abgeklärt worden. Diesen Mangel hat die Rekurskommission I im zweiten Rechtsgang zu beheben, wobei darauf hinzuweisen ist, dass die Steuerbehörde die Beweislast für die umschriebene Darlehenssimulation trägt. Das führt zur teilweisen Gutheissung der Beschwerde.

E. 3

Bei dem letztlich unentschiedenen Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten den Parteien je zur Hälfte aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und steht den Beschwerdeführenden keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG). Demgemäss entscheidet die Kammer :

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