

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2010.00059 vom 27. Oktober 2010**

ZH Verwaltungsgericht, 2010-10-27, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2010.00059](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2010.00059)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2010.00059 du 27 octobre 2010

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2010.00059 del 27 ottobre 2010

## **Regeste**

Direkte Bundessteuer 2002 (3. Rechtsgang) | Darlehen zwischen Schwestergesellschaften  
Gestützt auf die von der Rekurskommission I auf Anordnung des Verwaltungsgerichts (vgl. SB.2008.00094 sowie SB.2007.00074) durchgeführten Untersuchung ergibt sich, dass die Beteiligten - d.h. der pflichtige Ehemann als Aktionär, Verwaltungsrat und Geschäftsführer der beiden Gesellschaften - von Beginn weg damit rechneten und in Kauf nahmen, dass eine Rückzahlung des Darlehens unterbleiben würde. Das Darlehen erweist sich somit als simuliert. Auch unter dem Gesichtswinkel des Drittvergleichs ist festzustellen, dass ein Dritter unter den gegebenen Verhältnissen, insbesondere angesichts der fehlenden Bonität, kein - auch verzinsliches - Darlehen gewährt hätte. Damit ist der gesamte Darlehensbetrag als verdeckte Gewinnausschüttung zu würdigen. Abweisung.

## **Erwägungen**

### **E. 14**

Mai 2008 (SB.2007.00074) vorgenommene rechtliche und tatsächliche Würdigung, wonach die Darlehensgewährung an die G AG nicht im geschäftlichen Interesse der D AG, sondern einzig im Interesse des gemeinsamen beherrschenden Aktionärs der beiden Gesellschaften gewesen sei, weshalb die D AG dem pflichtigen Ehemann verdeckt Vorteile zugewendet und damit Gewinn ausgeschüttet habe, gebunden ist. Im Folgenden werden daher die massgeblichen Erwägungen des verwaltungsgerichtlichen Rückweisungsentscheids vom 14. Mai 2008 unverändert im Wortlaut wiedergegeben. 2. 2.1 Nach Art 20 Abs. 1 lit. c DBG sind die Erträge aus beweglichem Vermögen steuerbar, insbesondere Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art. Zu den letztgenannten Leistungen gehören insbesondere die verdeckten Gewinnausschüttungen im Sinn von Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG. Darunter sind von der Gesellschaft an ihre Aktionäre oder diesen nahestehende 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). 2.2 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). 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). 2.3 Das Zufliessen von Vermögensertrag im Sinn von Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG ist eine steuerbegründende Tatsache, welche die Steuerbehörden nachzuweisen haben (vgl. RB 1990 Nr. 36 = StE 1990 B 92.51 Nr. 3). Demgegenüber trägt der Steuerpflichtige die Beweislast für die steuermindernden bzw. ■ aufhebenden Tatsachen (BGer 15.5.2000, ASA 70 [2001/02] 575 E. 2b/cc; 22.2.1993, ASA 62 [1993/94] 720 E. 5b; BGE 121 II 257 E. 4c/aa). 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 (vgl. 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 (BGr, 8. Februar 1991, ASA 60 [1991/92], 408 mit Hinweisen; vgl. RB 1984 Nr. 28 = StE 1984 B 11.1 Nr. 2). Dieser setzt eine spätestens

vor Rekurskommission in der Beschwerdeschrift zu liefernde substantiierte Sachdarstellung voraus (vgl. 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: Zweifel/Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, 2. A., Basel 2008, Art. 130 DBG N. 24).

2.4 2.4.1 Die D AG gewährte im Jahr 2002 ihrer Schwestergesellschaft G AG ein Darlehen von Fr. ..., zu dessen Finanzierung sie mit Vertrag vom 23. Oktober 2002 bei der Bank I 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 G 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. ..., 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 sind, 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 G AG sind überdies keine Sicherheiten geleistet worden; daran ändert nichts, dass der pflichtige Ehemann für das Darlehen der Bank I 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 G AG, zur Bewertung des Anlagevermögens dieser Gesellschaft, zur Frage, ob deren Aktienkapital aus dem Darlehen der Bank I 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. 2.4.2 Das Verwaltungsgericht hat in seinem Rückweisungsentscheid vom 14. Mai 2008 erwogen, die Rekurskommission I sei zwar davon ausgegangen, dass ein simuliertes Darlehen vorliege, doch werde nicht festgestellt und begründet, dass und weshalb die Beteiligten von Anfang an eine Rückzahlung des Darlehens ausgeschlossen hätten. Eine verdeckte Gewinnausschüttung könne nämlich auch vorliegen, ohne dass die Darlehenshingabe simuliert gewesen sei. So könne 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 erschöpfe sich der Vorteil regelmässig in der Differenz zum marktüblichen Zins. Somit sei der Umfang der verdeckten Gewinnausschüttung nicht hinreichend abgeklärt worden. Diesen Mangel hat die Rekurskommission I nunmehr behoben. Sie hat in einer in Befolgung der Anweisung des Verwaltungsgerichts durchgeführten Untersuchung festgestellt, dass die Beteiligten von Anfang ausgeschlossen hätten, dass die G AG das Darlehen ihrer Schwestergesellschaft D AG von Fr. ... zurückzahlen werde. Der von den Pflichtigen eingereichte Darlehensvertrag vom

#### **E. 17**

Oktober 2002 bestätigt diese Feststellung. Denn darin wird bloss erwähnt, dass die neu gegründete G AG, die "im Besitze" der Pflichtigen sei, ein zinsloses Darlehen von Fr. ... erhalte, das spätestens am 31. Dezember 2005 zurückzuzahlen sei. Der Vertrag wurde einzig vom pflichtigen Ehemann sowohl namens der Darlehensgeberin, der D AG, als auch namens der Darlehensempfängerin unterzeichnet. Weder wurden eine im Geschäftsverkehr übliche Verzinsung noch Sicherheiten verlangt. Dem im Vertrag vereinbarten Termin zur Rückzahlung des Darlehens, welcher im Übrigen nicht eingehalten wurde, und der in späteren Jahren erfolgten Rückzahlung kommt unter diesen Umständen keine ausschlaggebende Bedeutung zu. Die G AG ist im Zeitpunkt der Darlehensgewährung offenkundig überschuldet gewesen. Denn das "intakte Eigenkapital" von Fr. ..., auf das sich die Pflichtigen berufen, war lediglich darauf zurückzuführen, dass das Anlagevermögen mit den mobilen Sachanlagen, das die Gesellschaft von der H AG für Fr. ... erworben hatte und deren Inventarwert im Kaufvertrag mit Fr. ... angegeben war, mit über Fr. ... stark überbewertet war, wie die Vorinstanz überzeugend dargelegt hat. Infolgedessen muss angesichts dessen, dass die D AG der G AG trotz der ihr bekannten fehlende Bonität dieser Gesellschaft ohne Sicherheiten und Zinsen zu verlangen, ein Darlehen in Höhe von Fr. ... gewährt hatte, das sie mit einem zu 6.25 % verzinslichen und durch eine Bürgschaftsverpflichtung des pflichtigen Ehemannes gesicherten Kredit der Bank I von Fr. ... finanziert hatte und das noch im selben Jahr auf Fr. ... erhöht wurde, angenommen werden, dass von vornherein damit gerechnet und in Kauf genommen wurde, dass eine Rückzahlung unterbleiben würde. Dieses Verhalten wäre unter Dritten ausgeschlossen gewesen und kann nur mit dem Interesse des beiden Gesellschaften gemeinsamen Aktionariats erklärt werden, die neu gegründete G AG mit Kapital auszustatten. Das zeigt sich auch darin, dass der pflichtige Ehemann für das erwähnte Bankdarlehen im Umfang von Fr. ... persönlich eine Bürgschaft gestellt hatte. Von einem "vertretbaren unternehmerischen Entscheid" der darlehensgebenden Schwestergesellschaft kann nicht die Rede sein. Dass es bei der Beurteilung der Bonitätsfrage auch auf die Bonität der Darlehensgeberin ankäme, wie die Pflichtigen meinen, trifft nicht zu. Massgebend ist nur,

ob ein Dritter unter den gegebenen Verhältnissen der G AG trotz deren fehlenden Bonität einen zinslosen und ungesicherten Kredit in der Höhe von rund einer halben Million Franken gewährt hätte. Deshalb ist es auch nicht massgebend, dass der pflichtige Ehemann als Aktionär, Verwaltungsrat und Geschäftsführer der beiden Gesellschaften die "Chancen einer erfolgreichen Geschäftstätigkeit" der G AG als gut beurteilte. Denn hätte er das nicht getan, hätte er wohl auch die Kreditvergabe durch die D AG nicht veranlasst. Die Pflichtigen sehen offenbar eine Art Sicherheit für das streitbetroffene Darlehen darin, dass die D AG im Fall der Zahlungsunfähigkeit der G AG ihrer Auffassung nach die Rückzahlung des bei der Bank aufgenommenen Darlehens hätten verweigern und sich im Übrigen durch Verrechnung mit dem Aktionärsdarlehen der Pflichtigen schadlos halten können. Dem kann nicht gefolgt werden. Die Weigerung, das Bankdarlehen zurückzuzahlen, hätte die Betreibung der D AG und die Beanspruchung der Solidarbürgschaft des pflichtigen Ehemannes nach sich gezogen. Inwiefern diesfalls auch eine Verrechnung mit dem Aktionärsdarlehen der Pflichtigen möglich gewesen wäre, ist nicht ersichtlich. Gestützt auf die von der Rekurskommission I auf Anordnung des Verwaltungsgerichts durchgeführte Untersuchung ergibt sich aufgrund der vorstehenden Erwägungen, dass die Beteiligten – d.h. letztlich der pflichtige Ehemann als Aktionär, Verwaltungsrat und Geschäftsführer der beiden Gesellschaften – von Beginn weg damit rechneten und in Kauf nahmen, dass eine Rückzahlung des Darlehens D AG an die G AG unterbleiben würde. Das Darlehen erweist sich somit als simuliert. Auch unter dem Gesichtswinkel des Drittvergleichs ist festzustellen, dass ein Dritter unter den gegebenen Verhältnissen, insbesondere angesichts der fehlenden Bonität, kein – auch verzinsliches – Darlehen gewährt hätte. Damit ist der gesamte Darlehensbetrag von Fr. ... – nicht nur eine angemessene Verzinsung des Darlehens – als verdeckte Gewinnausschüttung an den pflichtigen Ehemann zu würdigen. Das führt zur Abweisung der Beschwerde. 3. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (Art. 144 Abs.1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und fällt eine Parteientschädigung ausser Betracht (Art. 144 Abs. 4 DBG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1–3 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren). Demgemäss entscheidet die Kammer:

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