

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00090 vom 30. April 2002

ZH Verwaltungsgericht, 2002-04-30, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2013.00090

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00090 du 30 avril 2002

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00090 del 30 aprile 2002

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2007 | Gewährung geldwerter Vorteile durch vollständige Wertberichtigung eines nicht zu Drittbedingungen gewährten Darlehens. [Die vom Pflichtigen als Alleinaktionär beherrschte Gesellschaft gewährte einer ebenfalls vom Pflichtigen beherrschten Gesellschaft ein weitgehend ungesichertes Darlehen, welches rückwirkend noch auf Ende des Jahres der Darlehensgewährung vollständig abgeschrieben wurde.] Kognition des Verwaltungsgericht und Novenrecht (E. 1). Ein Darlehen zwischen zwei vom gleichen Beteiligungsinhaber beherrschten Schwestergesellschaften stellt nach der Dreieckstheorie eine geldwerte Leistung an den beherrschenden Beteiligungsinhaber dar, wenn es geschäftsmässig nicht begründet ist und nur aufgrund der Beteiligungsverhältnisse überhaupt oder zu den konkreten Bedingungen gewährt wird und damit einem Drittvergleich ("dealing at arms length") nicht standhält (E. 2.1). Das vorliegend gewährte Darlehen zwischen zwei vom Pflichtigen beherrschten Gesellschaften hält aufgrund der Darlehenshöhe, der mangelhaften Kreditsicherung und der Geschäftsfremdheit für die darlehensgebende Gesellschaft einem solchen Drittvergleich nicht stand und ist dem Pflichtigen als geldwerter Vorteil aufzurechnen (E. 2.2 f.). Es kann offen bleiben, ob das Darlehen dabei bereits bei Darlehensgewährung simuliert gewesen ist, da zumindest die noch auf die selbe Steuerperiode erfolgte vollständige Wertberichtigung des Darlehens - ohne weitere, ernsthafte Eintreibungsbemühungen - im ausschliesslichen (Sanierungs-)Interesse der vom Pflichtigen beherrschten Darlehensnehmerin erfolgte (E. 3). Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen (E. 4). Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2013.00090 Urteil der 2. Kammer vom 22. Januar 2014 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Leana Isler, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiber Felix Blocher. In Sachen A, vertreten durch RA B, Beschwerdeführer, gegen Staat Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2007, hat sich ergeben: I. Zwecks Betreibung eines Gastronomie- und Unterhaltungsbetriebs namens C in J gründete A – mit Statutendatum vom 13. Juli 2007 (recte: 13. Juni 2007) und Handelsregistereintrag im Juli 2007 – zusammen mit einem Geschäftspartner, D, die E AG in J (ab Februar 2011 F AG, H). Zur Finanzierung der Mietereinbauten des geplanten Clubs schloss die E AG am 14. September 2007 einen Kreditvertrag über Fr. ... mit der von A als Alleinaktionär beherrschten G AG mit Sitz in H (ab März 2009 I AG, in J; ab November 2010 K AG, in L), worauf letztere am 12. Oktober und am 21. Dezember 2007 Teilzahlungen von je Fr. ... an die E AG leistete. Zur Aufrechterhaltung des ordentlichen

Betriebs der E AG gewährte die G AG zwischen dem 23. Januar und dem 11. Juni 2008 weitere Kredite über total Fr. ... (exkl. Zinsen). Das im Jahr 2007 geleistete Darlehen von Fr. ... wurde sodann auf Verlangen der Revisionsstelle der G AG im Jahresabschluss 2007 in voller Höhe wertberichtigt und auf Fr. ... abgeschrieben. Die im Jahr 2008 gewährten Kredite und aufgelaufenen Zinsen von total Fr. ... wurden per Ende 2008 ebenfalls wertberichtigt und abgeschrieben. Der erst im November 2007 eröffnete Clubbetrieb des Clubs C wurde bereits im September 2010 wieder beendet. Mit Verfügung vom 19. Mai 2011 und Wirkung per 23. Mai 2011 wurde über die K AG (vormalige G AG) der Konkurs eröffnet und diese nach durchgeführtem Konkursverfahren im November 2012 von Amtes wegen aus dem Handelsregister gelöscht. Anlässlich einer am 27. Januar 2011 durchgeführten steueramtlichen Revision und gemäss dem hierzu am 13. Juli 2011 erstatteten Revisionsbericht kam der Revisor zum Schluss, dass das 2007 gewährte Darlehen von Fr. ... der G AG an die E AG einem Drittvergleich nicht standhalte und simuliert gewesen sei, weshalb die darauf vorgenommene Wertberichtigung nicht akzeptiert werden könne. Gestützt auf diesen Revisionsbericht wurde A am 25. Juli 2011 für die Steuerperiode 2007 mit einem Einkommen von Fr. ... (satzbestimmend Fr. ...) und einem Vermögen von Fr. ... (satzbestimmend Fr. ...) eingeschätzt, wobei ihm beim Einkommen der Umfang des im Jahr 2007 gewährten Darlehens als verdeckte Gewinnausschüttung bzw. geldwerter Vorteil angerechnet wurde. Eine hiergegen erhobene Einsprache des Pflichtigen, worin Verzicht auf die Anrechnung beantragt wurde, wies das kantonale Steueramt am 16. Januar 2013 ab. II. Das Steuerrekursgericht wies mit Entscheid vom 27. Mai 2013 den hiergegen erhobenen Rekurs des Pflichtigen ab. III. Mit Beschwerde vom 22. Juli 2013 liess der Pflichtige dem Verwaltungsgericht beantragen, es sei von der Hinzurechnung einer geldwerten Leistung der G AG an den Pflichtigen im Betrag von Fr. ... für das Jahr 2007 abzusehen und dessen steuerbares Einkommen für die Staats- und Gemeindesteuer 2007 mit Fr. ... (satzbestimmend Fr. ...) festzusetzen. Eventuell sei die Angelegenheit zur Ermittlung des Ausmasses einer geldwerten Leistung und des Steuerjahres, in dem eine solche Leistung zugeflossen sei, an das kantonale Steueramt Zürich, eventuell an die Vorinstanz, zurückzuweisen. Ausserdem verlangte er die Zusprechung einer Parteientschädigung. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde. Mit Eingabe vom 6. September 2013 reichte der Pflichtige sodann weitere Beweismittel ein, aus welchen die Werthaltigkeit des erwähnten Darlehens und die Zahlungsbereitschaft der Darlehensnehmerin hervorgehen sollte, insbesondere eine Vergleichsvereinbarung vom 20. August 2013 über die Abtretung der in Frage stehende Darlehensforderung an die F AG (vormalige E AG). Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können nach § 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. 1.2 Im Beschwerdeverfahren gilt das Novenverbot. Für das Verwaltungsgericht ist somit die gleiche Aktenlage massgebend wie für das Rekursgericht. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im Rekursverfahren behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden. 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; vgl. auch BGE 131 II 548). Die vom Pflichtigen am 6. September 2013 nachgereichten Beweismittel behandeln Vorgänge, welche sich erst nach Abschluss des Rekursverfahrens ereignet haben, weshalb sie – soweit relevant – als echte Noven im Beschwerdeverfahren zu berücksichtigen sind. 1.3 Streitgegenstand ist die im Rechtsmittelbegehren enthaltene Rechtsfolgebehauptung im Rahmen des Umfangs der angefochtenen Verfügung. Prozessthema kann nur sein, was auch Gegenstand der vorinstanzlichen Verfügung war beziehungsweise nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen. Auf Begehren, über welche die Vorinstanz weder entschieden hat noch hätte entscheiden sollen, ist nicht einzutreten, und für eine Rückweisung besteht kein Raum (RB 1963 Nr. 19, RB 1983 Nr. 5; vgl. Alfred Kölz/Jürg Bosshart/Martin Röhl, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 2. A., Zürich 1999, Vorbem. zu §§ 19–28 N. 86, § 52 N. 3).

E. 2.1

Gemäss § 20 Abs. 1 lit. c Satz 1 StG sind als Ertrag aus beweglichem Vermögen, insbesondere Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse, Kapitalrückzahlungen für Gratisaktien und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art, steuerbar. Zu den letztgenannten Leistungen gehören insbesondere die verdeckten Gewinnausschüttungen im Sinn von § 64 Abs. 1 Ziff. 2 lit. e StG, d. h. die von der Gesellschaft an ihre Aktionäre oder diesen nahe stehende Personen bewusst zugewendeten geldwerten Vorteile, denen keine oder keine genügenden Gegenleistungen des Anteilsinhabers gegenübersteht und die einem an der Gesellschaft nicht beteiligten Dritten nicht oder nur in wesentlich geringerem Umfang erbracht worden wären (BGE 138 II 57 E. 2.2; VGr, 14. Mai 2008, SB.2007.00073, E. 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] S. 621 f.; VGr, 14. Mai 2008, SB.2007.00073, E. 2.2.1). Hierzu ist im Rahmen eines Drittvergleichs (sogenanntes Prinzip des "dealing at arm's length") und unter Berücksichtigung aller konkreten Umstände des abgeschlossenen Geschäfts festzustellen, ob die zu beurteilende Leistung im Vergleich zu üblichem und marktgerechtem Geschäftsgebaren als derart ungewöhnlich einzustufen ist, dass sie (so) nicht erbracht worden wäre, wenn der Leistungsempfänger der Gesellschaft oder dem Anteilsinhaber nicht nahe stehen würde (vgl. u. a. BGE 138 II 57 E. 2.2 ff. mit weiteren Hinweisen). In Lehre und Praxis wird zudem gefordert, dass der Vorteil bewusst zugewendet wird, wobei jedoch mehrheitlich bereits die Erkennbarkeit respektive Offensichtlichkeit des Leistungsmissverhältnisses als ausreichend erachtet wird (Reto Heuberger, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, Berner Beiträge zum Steuer- und Wirtschaftsrecht, Heft 15, Bern 2001, S. 222 ff. mit weiteren Hinweisen). Ein Darlehen zwischen zwei vom gleichen Beteiligungsinhaber beherrschten Schwesterngesellschaften stellt demnach eine geldwerte Leistung dar, wenn es geschäftsmässig nicht begründet ist und nur aufgrund der Beteiligungsverhältnisse überhaupt oder zu den konkreten Bedingungen gewährt wird und damit einem Drittvergleich nicht standhält (vgl. BGE 138 II 57 E. 3.1; V Gr, 14. Mai 2008, SB.2007.00073, E. 2.2, je mit weiteren Hinweisen). Eine

geldwerte Leistung ist insbesondere anzunehmen, wenn das gewährte Darlehen durch den Gesellschaftszweck nicht abgedeckt oder im Rahmen der gesamten Bilanzstruktur ungewöhnlich ist, weiter bei fehlender Bonität des Schuldners oder dann, wenn keine Sicherheiten und keine Rückzahlungsverpflichtungen bestehen, die Darlehenszinsen nicht bezahlt, sondern dem Darlehenskonto laufend belastet werden und schriftliche Vereinbarungen fehlen (vgl. BGE 138 II 57 E. 3.1 mit weiteren Hinweisen). Die direkt an einen nahestehenden Dritten geflossenen und nicht geschäftsmässig begründeten geldwerten Vorteile sind sodann im Anwendungsbereich der sogenannten Dreieckstheorie vom beherrschenden Anteilsinhaber selbst als Vermögensertrag zu versteuern, sofern diese nicht geschäftsmässig begründet und keine anderen Gründe als das Nahestehen zum Anteilsinhaber für die Vorteilszuwendung massgebend waren (BGE 138 II 57 E. 4.2; BGr, 30. April 2002, 2P.280/2001, E. 2.3; vgl. auch BGr, 22. Oktober 1992, ASA 63 [1994/1995] S. 145 ff. E. 4; Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 20 N. 146 ff.)

E. 2.2

Der Pflichtige war zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung Alleinaktionär der G AG und damit zweifellos deren (allein) beherrschender Anteilsinhaber. Darlehensempfängerin war die von ihm zu diesem Zeitpunkt als 49,8 prozentiger Teilhaber ebenfalls massgeblich beherrschte E AG. Sofern das gewährte Darlehen somit allein aufgrund der Beteiligungsverhältnisse des Pflichtigen gewährt wurde und weder geschäftsmässig begründet noch zu Drittbedingungen abgeschlossen worden ist, sind die hieraus resultierenden geldwerten Vorteile, welche zwischen den beiden vom Pflichtigen beherrschten Gesellschaften geflossen sind, von diesem selbst zu versteuern.

E. 2.3

Der Pflichtige macht hiergegen geltend, dass die Darlehensgewährung einen Liquiditätsüberschuss der G AG hätte beseitigen sollen und im Rahmen von deren gesamten Bilanzstruktur nicht ungewöhnlich erscheine, zumal der ausgezahlte Darlehensbetrag lediglich 17,65 % von deren Bilanzsumme per 31. Dezember 2006 ausgemacht habe.

E. 2.3.1

Im Rahmen der Bilanzstruktur und aus Sicht des Drittvergleichs ungewöhnlich erscheinen vorab Darlehen, welche im Verhältnis zum (Netto-)Vermögen der Darlehensgeberin ausserordentlich hoch sind oder gar deren vorhandenes Eigenkapital übersteigen und dann ein sogenanntes Klumpenrisiko verursachen (vgl. BGE 138 II 57 E. 5.1.3). In Lehre und Praxis wird darüber hinaus auch auf das Verhältnis der Darlehenssumme zur Bilanzsumme oder den Gesamtaktiven abgestellt (so Heuberger, S. 287 und BGr, 25. November 1983, ASA 53 [1984/1985] S. 54 ff., E. 5a).

E. 2.3.2

Die G AG verfügte am 31. Dezember 2006 über liquide Mittel in Höhe von Fr. ... und weitere Aktiven in Höhe von Fr. Diesen Aktiven von insgesamt Fr. ... stand auf der Passivseite Fr. ... Fremdkapital gegenüber, darunter ein Darlehen des Pflichtigen ("Kontokorrent Aktionär") in Höhe von Fr. Die Darlehenssumme übersteigt damit das Nettovermögen respektive Eigenkapital der Darlehensgeberin per Ende 2006 von lediglich Fr. ... und erscheint bereits deshalb ungewöhnlich hoch. Bereits Ende 2007 und damit kurz nach Auszahlung der zweiten Kredittranche war die G AG infolge der (2008 rückwirkend per 31. Dezember 2007 erfolgten) Abschreibung der gesamten an die E AG gewährten

Darlehenssumme überschuldet.

E. 2.3.3

Der Anteil des Darlehens an der gesamten Bilanzsumme ist hingegen bei den vorliegenden Verhältnissen keine aussagekräftige Grösse, ist die Bilanzsumme der G AG doch gerade auch durch den hohen Kontokorrentkredit des Pflichtigen massgeblich aufgebläht worden. Letzterem kam wirtschaftlich und steuerrechtlich allenfalls die Bedeutung von (verdecktem) Eigenkapital zu, soweit ein solcher Kredit von der G AG aus eigener Kraft und unter sonst gleichen Verhältnissen bei einem unabhängigen Dritten nicht hätte erhältlich gemacht werden können (vgl. BGE 106 Ib 320 sowie § 80 StG, ferner auch Art. 65 DBG und das dazugehörige Kreisschreiben Nr. 6, "Verdecktes Eigenkapital [Art. 65 und 75 DBG] bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften" der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 6. Juni 1997). Ausserhalb dieser wirtschaftlichen respektive steuerrechtlichen Betrachtung handelt es sich jedoch auch bei dem durch den Pflichtigen gewährten Kontokorrentkredit um Fremdkapital, welches nicht Teil des gesetzlichen Haftungssubstrats bildet. Die Darlehensvergabe erscheint deshalb auch unter Berücksichtigung des hohen Anteils des Alleinaktionärs am gesamten Fremdkapital weiterhin ungewöhnlich. Von einem Liquiditätsüberschuss der G AG, welche die Darlehensvergabe hätte als geschäftsmässig begründet erklären können, kann somit keine Rede sein.

E. 2.4

Gemäss einem weder datierten noch unterzeichneten "Rahmen-Kreditvertrag" zwischen der G AG und der E AG waren bei einem maximalen Kreditbetrag von Fr. ... mit unbestimmter Laufzeit und dreimonatiger Kündigungsfrist jeweils jährliche Zinszahlungen von lediglich 1,5 % per 31. Dezember vorgesehen. Nach dem schriftlich abgeschlossenen Kreditvertrag zwischen der G AG und der E AG vom 14. September 2007 sollte das Darlehen zu 8 % p.a. verzinst, gemäss dem im Mai 2006 erstellten Businessplan amortisiert und innert 3 ½ Jahre nach Eröffnung des Clubbetriebs vollumfänglich zurückbezahlt werden. Gemäss erwähntem Businessplan hätten erste Amortisations- und Zinszahlungen sodann noch im Jahr 2007 erfolgen müssen, was angesichts der erst im November 2007 erfolgten Eröffnung des Clubs C nicht realistisch erscheint. Insofern erstaunt es nicht, dass im Geschäftsjahr 2007 keine entsprechenden Zahlungen durch die E AG erfolgten, obwohl solche sowohl im Businessplan 2006 – ohne genauere Nennung von Terminen – als auch im "Rahmen-Kreditvertrag" – per 31. Dezember – bereits für das erste Geschäftsjahr 2007 vorgesehen waren. Die Verzögerung der Darlehensamortisation war jedoch zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kreditvertrags – und erst recht zum Zeitpunkt der Zahlung der beiden Kredittranchen von jeweils Fr. ... – absehbar. Es erstaunt deshalb, dass die geschäftserfahrene Kreditgeberin die Amortisations- und Zinstermine weder an den voraussichtlichen Eröffnungszeitpunkt des Clubs C anpasste noch genauer terminierte, sondern im letztendlich abgeschlossenen Kreditvertrag allein auf die bereits zu diesem Zeitpunkt offenkundig unrealistischen Ziele des Businessplans verwies.

E. 2.5

Mangels bedeutender Aktiven diente im Wesentlichen das Aktienkapital der E AG (Fr. ...), die Werthaltigkeit der Mietereinbauten und ein Vormietrecht der E AG für weitere sich im Gebäude befindliche Räumlichkeiten und Betriebe als Sicherheit für den gewährten Fr. ...-Kredit. Die geringe Eigenkapitaldecke der E AG, die nicht eigenständig

verwertbaren Mietereinbauten und das eingeräumte Vormietrecht stellen jedoch keine adäquate und branchenübliche Kreditsicherheit dar. Die G AG war damit – gleich einem Teilhaber, aber ohne entsprechende Beteiligung am Geschäftsergebnis – auf Gedeih und Verderben dem Geschäftserfolg der von ihr wesentlich mitfinanzierten E AG ausgeliefert. Unbeteiligte Dritte wären unter solch ungewissen Vorzeichen nie bereit gewesen, ein weitgehend ungesichertes Darlehen in dieser Höhe und zu diesen Konditionen zu gewähren. Dass sich mit D und der diesem nahestehende M AG (Vermieterin) auch weitere Geschäftspartner zur Gewährung eines ungesicherten Kredits in Höhe von Fr. ... bzw. Mitfinanzierung der Mietereinbauten in Höhe von Fr. ... verpflichtet haben, ist für den vorzunehmenden Drittvergleich nicht wesentlich: Zum einen wird durch das Einschliessen weiteren Fremdkapitals das Haftungssubstrat der kreditnehmenden Gesellschaft nicht erhöht. Zum anderen war D nicht unbeteiligter Kreditgeber wie die G AG, sondern – gleich wie der Pflichtige – am Geschäftsergebnis der E AG partizipierender Teilhaber. Sowohl der Pflichtige als auch dessen Geschäftspartner hatten damit eine ganz andere Interessenslage zur Eingehung geschäftlicher Wagnisse als die G AG.

E. 2.6

Der Pflichtige gibt weiter vor, grosse Teile seines Privatvermögens dem Risiko des Gelingens des Projekts C ausgesetzt und verloren zu haben und damit einen möglichen Kapitalgewinn des Projekts weder privatisiert noch einen Verlust sozialisiert bzw. der G AG angehängt zu haben.

E. 2.6.1

Die Frage eines geldwerten Vorteils bemisst sich nach der sogenannten objektbezogenen Betrachtungsweise und damit streng aus der Perspektive der Gesellschaft danach, ob diese entreichert ist, weil ihr durch die von ihr eingeräumten Vergünstigungen ein Einnahmeausfall oder Mehraufwand erwächst. Hingegen ist nicht ausschlaggebend, ob und inwiefern auch dem Aktionär ein in Geld umsetzbarer wirtschaftlicher Vorteil zufließt und dieser somit bereichert ist (Markus Reich, Steuerrecht, 2. A., Zürich etc. 2012, § 13 N. 115 ff.; ders. in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Teil I/Band 2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. A., Basel 2008, Art. 20 DBG N. 30 und 50). Ob der die kreditgebende Gesellschaft beherrschende Anteilseigner zusätzlich privates Vermögen investiert und verliert, ist somit unerheblich (vgl. BGr, 30. April 2002, 2P.280/2001, E. 3.2.1).

E. 2.6.2

Damit ist im Rahmen des Drittvergleichs unerheblich, ob der Pflichtige auch Teile seines Privatvermögens in das Projekt C investiert und verloren hat. Entscheidend ist allein, dass die G AG als rechtlich selbständige, aber vom Pflichtigen beherrschte juristische Person durch das geschäftsunübliche und nicht zu Drittbedingungen gewährte Darlehen an die dem Pflichtigen als Teilhaber nahestehende E AG einen Einnahmeausfall erlitten hat. Ebenso unerheblich ist, ob dem Pflichtigen auch andere Finanzierungsmöglichkeiten – namentlich die direkte Darlehenshingabe aus seinem Privatvermögen – offen gestanden wären, da er sich die einmal gewählte Finanzierung über die rechtlich selbständige G AG entgegenhalten muss und sich diesbezüglich nicht auf eine rein wirtschaftliche Betrachtungsweise berufen darf. Dies gilt erst recht, wenn man bedenkt, dass die gewählte Finanzierung über die G AG durchaus auch geldwerte Vorteile für den Pflichtigen mit sich brachte: So musste er den der E AG gewährten Kredit von Fr. ... weder seinem Privatvermögen noch seinem

Kontokorrentguthaben bei der G AG belasten, womit er sich zumindest bis zu seinem zur Verhinderung einer Überschuldungsanzeige erklärten Rangrücktritt gegenüber den anderen Gläubigern der G AG einen geldwerten Vorteil verschafft hat.

E. 2.7

Der Pflichtige gibt weiter vor, dass die Darlehensgewährung durch die G AG kein ungewöhnlicher Geschäftsvorgang gewesen sei, nachdem diese bereits seit 1998 im Gebiet N in J in der Gastronomie tätig und die Geschäftstätigkeit durch deren Statuten abgedeckt gewesen sei, wenngleich eine entsprechende Erweiterung des Gesellschaftszwecks erst im Jahr 2008 im Handelsregister eingetragen worden sei.

E. 2.7.1

Der Zweck einer Aktiengesellschaft wird durch deren Statuten definiert. Zweckänderungen bedürfen aber nicht nur einer statutarischen Grundlage im Sinn von Art. 626 Ziff. 2 OR, sondern müssen gemäss Art. 647 OR darüber hinaus auch öffentlich beurkundet und im Handelsregister eingetragen werden, um auch im Aussenverhältnis Wirkung zu entfalten (vgl. Franz Schenker in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Rolf Watter [Hrsg.], Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 4. A., Basel 2012, Art. 647 OR N. 9; vgl. auch Art. 718a OR).

E. 2.7.2

Bei Abschluss des Kreditvertrages sah der aus dem Handelsregister ersichtliche Gesellschaftszweck der G AG unbestrittenermassen keine Kreditfinanzierung in Form des gewährten Darlehens an den Club C vor, womit das Darlehen weder zum Vertragsabschluss- noch zum Hingabezeitpunkt durch den im Handelsregister festgehaltenen Gesellschaftszweck gedeckt war. Selbst die nachfolgend im Handelsregister eingetragenen Gesellschaftszwecke vertragen sich mit der vorgenommenen Finanzierung nur bedingt, bezweckte die Gesellschaft doch weiterhin vornehmlich "das Anbieten und Erbringen von Dienstleistungen aller Art im Kino-, Unterhaltungs- und Medienbereich", während die Finanzierung eines Nachtclubs in der Art des Clubs C höchstens mittelbar vom Gesellschaftszweck mitumfasst scheint. Dies insbesondere auch, wenn man den im Handelsregister eingetragenen Geschäftszweck der E AG betrachtet, welcher vorerst das Betreiben von Gastronomiebetrieben und erst ab 2010 auch ähnliche Dienstleistungen wie die G AG im Kino-, Unterhaltungs- und Medienbereich umfasste. Das Geschäft entsprach weiter auch nicht der bisherigen Geschäftstätigkeit der G AG, umfasste deren frühere Tätigkeit – soweit ersichtlich – ansonsten nicht die Finanzierung von fremdgeführten Gastronomiebetrieben als Darlehensgeberin. Ihre Bilanzen per 31. Dezember 2006 und 2007 wiesen sodann auch keine vergleichbaren Darlehenspositionen aus. Die Darlehensgewährung erscheint somit weder durch den im Handelsregister registrierten Gesellschaftszweck noch durch die tatsächliche bisherige Tätigkeit der G AG gedeckt. Aus all diesen Gründen und in Ergänzung der zutreffenden vorinstanzlichen Ausführungen ist festzustellen, dass der infrage stehende und per 31. Dezember 2007 abbeschriebene Kredit der G AG in Höhe von Fr. ... an die E AG zu den gewährten Bedingungen einem Drittvergleich nicht standhält und dem Pflichtigen grundsätzlich als geldwerter Vorteil gemäss § 20 Abs. 1 lit. c StG anzurechnen ist. Die Frage eines bereits bei Darlehensgewährung simulierten Darlehens stellt sich bei dieser Konstellation nicht. Zudem finden sich – wie die Vorinstanz zutreffend anführt – keine Hinweise darauf, dass in jenem Zeitpunkt mit einer Rückzahlung des Darlehens nicht zu rechnen war bzw. eine

solche nicht gewollt oder nicht beabsichtigt war (BGr, 30. Januar 2012, 2C_961/2010, E. 5).

E. 3

Damit sind der Umfang und der Zuflusszeitpunkt der geldwerten Leistung zu prüfen. Beschwerdegegner und Vorinstanz gehen davon aus, dass diesbezüglich auf Umfang und Zeitpunkt der Wertberichtigung des Darlehens von Fr. ... in der Rechnung der G AG abzustellen sei. Im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren lässt der Pflichtige ausführen, Zuflusszeitpunkt und Ausmass einer allfälligen geldwerten Leistung an den Pflichtigen sei ungenügend untersucht: Das Aktienkapital der E AG sei am Bilanzstichtag noch erhalten gewesen, erst auf Intervention der Revisionsstelle der G AG sei es angesichts der (negativen) Entwicklung im Jahr 2008 bis zur Bilanzerrichtung zur Wertberichtigung auf dem Darlehen gekommen. Zudem sei der Pflichtige an der E AG im Zeitpunkt der Darlehensgewährung nur zu 50 % beteiligt gewesen.

E. 3.1

Zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung war der Pflichtige tatsächlich bloss zu knapp 50 % an der E AG beteiligt. Indessen ist nach der anwendbaren objektbezogenen Betrachtungsweise der geldwerte Vorteil aus der Sicht der darlehensgebenden G AG zu bestimmen (vgl. vorstehend E. 2.6.1), welche dem Pflichtigen zu 100 % gehörte. Zudem hat der Pflichtige mit Kaufvertrag vom 15. April 2008 und Zusatzvereinbarung von 13. Mai 2008 die Aktien seines Geschäftspartners D zum Nominalwert von Fr. ... erworben. Damit war er im Zeitpunkt der rückwirkend vorgenommenen Wertberichtigungen bereits alleiniger Anteilsinhaber der E AG.

E. 3.2

Obschon die E AG offensichtlich bald in wirtschaftliche Schwierigkeiten geriet, liess die G AG die erste Zinszahlung per 31. Dezember 2007 wie auch die folgenden Zinszahlungen stehen und setzte auch keine Amortisationen durch, obwohl solche grundsätzlich im Darlehensvertrag unter Verweis auf den Businessplan vorgesehen waren. Gemäss Darstellung des Pflichtigen erachtete die Revisionsstelle der G AG eine vollständige Wertberichtigung des der E AG gewährten Darlehens rückwirkend per 31. Dezember 2007 als notwendig. Die G AG führte diese Wertberichtigung auch durch, war in der Folge überschuldet und konnte die Benachrichtigung des Richters nur deswegen vermeiden, weil der Pflichtige als Aktionär der G AG im Umfang eines Darlehens von rund Fr. ... einen Rangrücktritt erklärte. Werthaltig wurde das Darlehen in der Folge faktisch bis heute nicht mehr, auch wenn der Pflichtige Rekapitalisierungspläne für die E AG behaupten lässt. Werden zudem – wie die bundesgerichtliche Rechtsprechung dies verlangt (BGr, 30. April 2002, 2P.280/2001, E. 3.2.1) – die vorstehend geschilderten Umstände der Darlehensgewährung bei der weiteren Entwicklung mitberücksichtigt, so erfolgte die Wertberichtigung des Darlehens in der G AG einzig im Interesse der dem Pflichtigen gehörenden Darlehensschuldnerin, konnten doch in der Folge jegliche Massnahmen zur Durchsetzung der Darlehensforderung oder zur weiteren Sicherung derselben unterbleiben. Ernsthafte Eintreibungsbemühungen gegenüber der E AG sind sodann auch bis zum Konkurs der G AG unterblieben. Während dieses Vorgehen für die nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten geführte G AG keinen Sinn machte, lag ein derartiges Vorgehen jedoch im Interesse des Pflichtigen, der damit das Weiterbestehen der E AG ermöglichte. Damit sind sämtliche Voraussetzungen dafür gegeben, die wertberichtigte Forderung auf den Zeitpunkt

der Wertberichtigung in der Jahresrechnung der G AG in vollem Umfang beim Pflichtigen gemäss § 20 Abs. 1 lit. c Satz 1 StG aufzurechnen. Da damit zumindest die vollständige Wertberichtigung des Darlehens ohne weitere, ernsthafte Eintreibungsbemühungen im ausschliesslichen Interesse der vom Pflichtigen beherrschten E AG erfolgte, kann offenbleiben, in welchem Umfang die Darlehensforderung allenfalls am 31. Dezember 2007 entgegen ihrer buchhalterischen Behandlung in der G AG noch werthaltig war. Die geldwerte Leistung an den Pflichtigen erfolgte beim gewählten Vorgehen unabhängig hiervon zum Zeitpunkt der Wertberichtigung des Aktivpostens in der Bilanz und im vollen Ausmass der tatsächlich vorgenommenen Wertberichtigung (BGr, 30. April 2002, 2P.280/2001, E. 3.2.1 f.). Damit ist die Beschwerde abzuweisen.

E. 4

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und fällt eine Parteientschädigung ausser Betracht (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

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