

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00055 vom 31. Januar 2018**

ZH Verwaltungsgericht, 2018-01-31, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2017.00055](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2017.00055)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00055 du 31 janvier 2018

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00055 del 31 gennaio 2018

## **Regeste**

Staats- und Gemeindesteuern 2011 und 2012 | Verdeckte Gewinnausschüttungen in Form von Barauszahlungen? [Der Pflichtige war wirtschaftlicher Eigentümer einer Inkassogesellschaft, welche mit zwei karibischen Gesellschaften Inkassoverträge abschloss. Die Inkassogesellschaft zahlte höhere Barbeträge (Fr. 862'000.- bzw. Fr. 564'000.-) aus, welche in der Schweiz im Namen der karibischen Gesellschaften von zwei Privatpersonen entgegengenommen wurden.] Gemäss Art. 20 Abs. 1 DBG bzw. § 20 Abs. 1 StG sind Erträge aus beweglichem Vermögen steuerbar, insbesondere geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art (lit. c), wozu auch die verdeckten Gewinnausschüttungen zählen. Grundsätzlich liegt für die Auszahlungen gestützt auf die abgeschlossenen Inkassoverträge ein Rechtsgrund vor, sofern die Auszahlungen "at arm's length" erfolgten. Ob die Auszahlungen geschäftsmässig begründet waren, ist von der Vorinstanz in einem weiteren Rechtsgang zu prüfen. Ferner darf davon ausgegangen werden, dass der wirtschaftliche Berechtigte und Alleineigentümer der karibischen Gesellschaften, welcher die Barauszahlungen überwiegend quittierte, gestützt auf eine Duldungsvollmacht zur Entgegennahme der Gelder berechtigt war. Was allerdings danach mit dem Geld geschah bzw. ob die Beträge je auf den Geschäftskonten der karibischen Gesellschaften ankamen, bleibt vollständig im Dunkeln. Bei Zahlungen ins Ausland trifft die Steuerpflichtigen jedoch eine erhöhte Beweispflicht, welche nachzuweisen haben, dass die Gelder tatsächlich auf die Geschäftskosten der karibischen Gesellschaften einbezahlt wurden. Andernfalls wäre zu prüfen, ob es sich bei den Empfängern der Barauszahlungen um nahestehende Personen handelt, welche in den Genuss geldwerter Leistungen gekommen sind. Teilweise Gutheissung der vereinigten Beschwerden und Rückweisung an die Vorinstanz.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Abteilung SB.2017.00055 SB.2017.00056 Urteil der 2. Kammer vom 31. Januar 2018  
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Leana Isler, Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Gerichtsschreiberin Jsabelle Mayer. In Sachen 1. A, 2. B, beide vertreten durch RA C, gegen 1. Staat Zürich, 2. Schweizerische Eidgenossenschaft beide vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegnerschaft, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2011 und 2012, Direkte Bundessteuer 2011 und 2012, hat sich ergeben: I. A. A war in den Steuerperioden 2011 und 2012 wirtschaftlicher Eigentümer der D GmbH (heute: D GmbH in Liquidation), welche insbesondere das Debitorenmanagement sowie das Inkasso bezweckte. Bis 2006 war die D GmbH unter der Firma K-GmbH bekannt, deren Gesellschaftszweck u.a. in der Beratung und Vermittlung von Erwachsenenbildung bestand. Auf dem karibischen Inselstaat

St. Vincent und die Grenadinen wurde am 31. Oktober 2005 die E Corp., am 15. Juli 2010 die F Inc. gegründet; als deren Vertreter amtete H in L (Fürstentum Liechtenstein). Mit diesen Unternehmen schloss die D GmbH am 2. April 2009 bzw. am 1. Oktober 2010 separate Verträge betreffend das Debitorenmanagement im Zusammenhang mit den – in der Schweiz vermittelten – Kaufverträgen von Weiterbildungspaketen ab. Als Entgelt wurde entweder eine aufwandabhängige bzw. eine mindestens 10 % aller Geldeingänge betragende Vergütung (für das Debitorenmanagement) oder 10 % der von den Schuldnern bezahlten Beträge (für das Inkasso) vereinbart. B. Gestützt auf das Ergebnis einer steueramtlichen Buchprüfung vom 8./9. Juli 2014 nahm das kantonale Steueramt in der Steuereinschätzung bzw. -veranlagung der D GmbH u. a. Aufrechnungen im Umfang von Fr. 862'000.- (2011) bzw. Fr. 564'000.- (2012) vor, welche es als verdeckte Gewinnausschüttungen qualifizierte. Die hiergegen ergriffenen Einsprachen blieben erfolglos (Einspracheentscheide vom 16. Oktober 2015). Die von der D GmbH eingeleiteten Rechtsmittelverfahren beim Steuerrekursgericht wurden nach der Konkursöffnung über die D GmbH sistiert und sind somit nach wie vor rechtshängig. C. A und B (nachfolgend: die Pflichtigen) wurden am 17. Mai 2016 für die Steuerperioden 2011 und 2012 eingeschätzt bzw. veranlagt. Dabei setzte das kantonale Steueramt die Steuerfaktoren wie folgt fest: Staats- und Gemeindesteuern 2011: Steuerbares Einkommen: Fr. ..., hiervon Fr. ... Ertrag aus qualifizierten Beteiligungen Steuerbares Vermögen: Fr. ... Direkte Bundessteuer 2011: Steuerbares Einkommen: Fr. ... Staats- und Gemeindesteuern 2012: Steuerbares Einkommen: Fr. ..., hiervon Fr. ... Ertrag aus qualifizierten Beteiligungen Steuerbares Vermögen: Fr. ... Direkte Bundessteuer 2012: Steuerbares Einkommen: Fr. ... Dabei rechnete das kantonale Steueramt die bei der D GmbH aufgerechneten Beträge – Fr. 862'000.- in der Steuerperiode 2011, Fr. ... in der Steuerperiode 2012 – spiegelbildlich bei den Pflichtigen auf. Die dagegen erhobenen Einsprachen wies das kantonale Steueramt am 19. Juli 2016 ab. II. Die gegen die Einspracheentscheide erhobenen Rechtsmittel wies das Steuerrekursgericht mit Entscheid vom 28. März 2017 ab. III. Mit Beschwerden vom 4. Mai 2017 liessen A und B dem Verwaltungsgericht beantragen, das steuerbare Einkommen für die Staats- und Gemeindesteuern 2011 sei um Fr. 862'000.- zu reduzieren und auf Fr. ... herabzusetzen, das steuerbare Vermögen sei neu auf Fr. ... festzusetzen; das steuerbare Einkommen für die direkte Bundessteuer 2011 sei um Fr. ... auf Fr. ... zu reduzieren. Für die Steuerperiode 2012 verlangten sie die Reduktion des steuerbaren Einkommens auf Fr. ... (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern). Ferner sei das steuerbare Vermögen bei den Staats- und Gemeindesteuern 2012 auf Fr. ... herabzusetzen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Das Verwaltungsgericht hat formlos die Einschätzungs- und Rekursakten der D GmbH beigezogen. Mit Präsidialverfügung vom 3. Januar 2018 wurde den Parteien Gelegenheit zur freiwilligen Stellungnahme hierzu geboten. Das Steuerrekursgericht verzichtete auf Vernehmlassung. Das kantonale Steueramt beantragte eine Abweisung der Beschwerden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich zur Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. Die Beschwerden bezüglich Staats- und Gemeindesteuern 2011 und 2012 (SB.2017.00055) und direkter Bundessteuer 2011 und 2012 (SB.2017.00056) betreffen dieselben Pflichtigen und dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sie zu vereinigen sind.

## **E. 2.1**

Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend Staats- und Gemeindesteuern 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. In Bundessteuersachen ist die Kognition des Verwaltungsgerichts identisch: Soll die erstinstanzliche Beschwerde die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde auf alle Mängel des Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens hin ermöglichen (Art. 140 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG]), muss sich die Aufgabe der zweitinstanzlichen Beschwerde, die die Überprüfung der Entscheidung eines Gerichts und nicht diejenige einer Verwaltungsbehörde zum Gegenstand hat, sinnvollerweise auf die Rechtskontrolle beschränken (BGE 131 II 548 E. 2.5; RB 1999 Nr. 147).

### **E. 2.2**

Im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht gilt für die Staats- und Gemeindesteuern wie bei der direkten Bundessteuer das Novenverbot (BGE 131 II 548 E. 2.2.2). Für das Verwaltungsgericht ist somit die gleiche Aktenlage massgebend wie für das Steuerrekursgericht. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im Verfahren vor Steuerrekursgericht 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 und § 160 StG bzw. Art. 147 und Art. 151 DBG) 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. 3.1**

Die Beschwerdeschrift muss einen Antrag und eine Begründung enthalten (§ 147 Abs. 4 Satz 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG; Art. 140 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). In der Begründung ist darzulegen, inwiefern der angefochtene Entscheid an einem Rechtsmangel leidet. Folglich muss sich die Beschwerde zwingend mit den massgeblichen Erwägungen des angefochtenen Entscheids auseinandersetzen (vgl. VGr, 22. Juni 2015, SB.2015.00062 und SB.2015.00063, E. 3.2.1). Begnügt sich der Rechtsvertreter damit, die Rekurschrift – abgesehen von unwesentlichen Änderungen – als Beschwerdeschrift einzureichen, ist eine rechtsgenügende Auseinandersetzung mit dem angefochtenen Entscheid von vornherein nicht möglich (vgl. BGE 134 II 244).

### **E. 3.2**

Die Beschwerdeeingabe der Pflichtigen unter dem Titel "Begründung in materieller Hinsicht" (S. 3–12) entspricht praktisch wörtlich der Rekurseingabe vom 17. August 2016. Die folgenden Seiten (S. 13 und 14) wiederholen ebenfalls in weiten Teilen das bereits vor Steuerrekursgericht Ausgeführte. Erst ab S. 14 (in fine) der 16-seitigen Beschwerdeschrift befassen sich die Beschwerdeführenden materiell mit dem vorinstanzlichen Entscheid. Soweit die Beschwerdeführenden das vor Vorinstanz Gesagte wiederholen, ist auf die von

einem Rechtsanwalt verfasste Beschwerde nicht einzutreten (vgl. VGr, 19. April 2017, VB.2017.00138, E. 2.4).

#### **E. 4.1**

Gemäss Art. 20 Abs. 1 DBG bzw. § 20 Abs. 1 StG sind Erträge aus beweglichem Vermögen steuerbar, insbesondere Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art (lit. c Satz 1). Zu den letztgenannten Leistungen gehören insbesondere die verdeckten Gewinnausschüttungen im Sinn von Art. 58 Abs. 1 lit. b (5. Lemma) DBG bzw. § 64 Abs. 1 Ziff. 2 lit. e StG, d. h. die von der Gesellschaft an ihre Aktionäre oder diesen nahestehenden Personen bewusst zugewendeten geldwerten Vorteile, denen keine oder keine genügenden Gegenleistungen des Anteilsinhabers gegenüberstehen und die einem an der Gesellschaft nicht beteiligten Dritten nicht oder nur in wesentlich geringerem Umfang erbracht worden wären und deren Charakter für die Organe der Gesellschaft erkennbar war (BGr, 6. August 2015, 2C\_16/2015, E. 2.3.1 = StE 2015 A 21.12 Nr. 16; BGE 140 II 88 E. 4.1 = Pra 103 [2014] Nr. 77; BGE 138 II 57 E. 2.2; VGr, 23. Juli 2014, SB.2013.00157 und SB.2013.00158, E. 3.1 [nicht auf [www.vgr.zh.ch](http://www.vgr.zh.ch) veröffentlicht]). 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 [OR]; Markus Reich, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, ASA 54 [1985/86] S. 609, 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 nahestehen würde (vgl. u. a. BGE 138 II 57 E. 2.2 ff. mit weiteren Hinweisen).

#### **E. 4.2**

Als Empfänger einer geldwerten Leistung kommt neben dem Beteiligungsinhaber auch eine ihm nahestehende Person infrage. Als dem Beteiligungsinhaber nahestehend erachtet die Praxis eine natürliche oder juristische Person, die zum beherrschenden Beteiligungsinhaber enge wirtschaftliche oder persönliche, beispielsweise verwandtschaftliche Beziehungen unterhält. Nahestehend im steuerrechtlichen Sinn sind darüber hinaus Personen, denen der Beteiligungsinhaber gestattet, seine Gesellschaft wie eine eigene zu benutzen (BGr, 6. August 2015, 2C\_16/2015, E. 2.3.2; BGE 138 II 545 E. 3.4; Reto Heuberger, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, Bern 2001, S. 211 ff.). Fliesst ein nicht geschäftsmässig begründeter geldwerter Vorteil direkt an eine dem Beteiligungsinhaber nahestehende Person, so ist dieser nach der sogenannten Dreieckstheorie vom beherrschenden Anteilsinhaber selbst als Vermögensertrag zu versteuern (BGr, 6. August 2015, 2C\_16/2015, E. 2.4.1; BGE 138 II 57 E. 4.2). Wird die Beteiligung im Privatvermögen einer natürlichen Person gehalten, so greift in jedem Fall die reine Dreieckstheorie (BGr, 30. Januar 2017, 2C\_177/2016 und 2C\_178/2016, E. 5.2.1; 6. August 2015, 2C\_16/2015, E. 2.4.2; VGr, 1. September 2010, SR.2010.00006 und SR.2010.00007, E. 3.1 [nicht auf [www.vgr.zh.ch](http://www.vgr.zh.ch) veröffentlicht]; StE 2009 B 24.4 Nr. 78). Die unentgeltliche Zuwendung des Aktionärs an die nahestehende

Person unterliegt anschliessend noch der Schenkungssteuer (Markus Reich/Markus Weidmann in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., Basel 2017, Art. 20 DBG N. 53; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 20 N. 146).

#### **E. 4.3**

Das Zufließen von Vermögensertrag im Sinn von § 20 Abs. 1 lit. c Satz 1 StG und Art. 20 Abs. 1 lit. c Satz 1 DBG ist eine steuerbegründende Tatsache, welche die Steuerbehörden nachzuweisen haben. Demgegenüber trägt der Steuerpflichtige die Beweislast für die steuermindernden bzw. -aufhebenden Tatsachen (vgl. BGE 140 II 248 E. 3.5). Besonders strenge Beweiserfordernisse sind zu beachten, wenn es um internationale Geschäfts- und Rechtsbeziehungen geht, weil sich die Verhältnisse des ausländischen Leistungsempfängers der Kontrolle durch die inländischen Steuerbehörden entziehen. Bei Zahlungen ins Ausland ist somit nicht nur der Empfänger zu nennen, sondern es sind die gesamten Umstände darzulegen, die im konkreten Fall zu deren Ausrichtung geführt haben. Es sind die Verträge der jeweiligen Grundgeschäfte vorzuweisen sowie allfällige schriftliche Provisionsvereinbarungen, ferner die lückenlos dokumentierte Korrespondenz mit den Zahlungsempfängern und den allenfalls involvierten Banken. Die geschäftsmässige Begründetheit muss auch in einem solchen Fall derart nachgewiesen werden, dass sich die Steuerbehörde vergewissern kann, dass geschäftliche Gründe und nicht die engen persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen für die geldwerte Leistung ausschlaggebend waren (BGr, 31. Juli 2013, 2C\_797/2012 und 2C\_798/2012, E. 2.2.2).

#### **E. 4.4**

Das Steuerrekursgericht erwog, dass die aufgerechneten Beträge im Umfang von Fr. 862'000.- (2011) bzw. Fr. 564'000.- (2012) allesamt Barauszahlungen von Guthaben der E Corp. sowie der F Inc. betreffen. Wirtschaftlicher Eigentümer der beiden Gesellschaften auf St. Vincent und den Grenadinen sei G. Vertreter der Gesellschaften sei H gewesen. Der Erhalt der Barauszahlungen, welche sich auf runde Summen zwischen Fr. ... und Fr. ... belaufen hätten, sei meistens von H quittiert worden. Was nach den Barauszahlungen mit dem Geld geschehen sei, bleibe jedoch vollständig im Dunkeln. Insbesondere würden Belege über die Einzahlung der Beträge auf Konten der E Corp. bzw. F Inc. durch H in Liechtenstein, fehlen; der Nachweis, dass die Gelder die Schweiz jemals verlassen hätten, sei nicht erbracht. Die Behauptungen, dass die Bank I AG und andere Banken die Zusammenarbeit mit den Gesellschaften aus Reputationsgründen beendet oder dies angedroht hätten, sei unglaubwürdig. Erweise sich das Inkassoverhältnis mit den beiden Offshore-Gesellschaften als nur vorgetäuscht, bleibe der wahre Hintergrund der Auszahlungen im Dunkeln. Die wahren Empfänger der Zahlungen blieben unbekannt. Als Empfänger sei zwar G als Inhaber der beiden Offshore-Gesellschaften zu vermuten, indessen würden jegliche Beweise fehlen, dass dies tatsächlich so gewesen sei. Anzunehmen sei, dass die Beträge in den Kreis der für die Weiterbildungsveranstaltungen verantwortlichen Akteure geflossen seien. Bei diesen habe es sich um ein eingespieltes Team gehandelt, welches mit derselben Geschäftsidee in wechselndem äusseren Auftritt langjährig zusammengearbeitet habe. Diese Personen seien als dem Pflichtigen nahestehend zu betrachten. Mit den Barzahlungen habe die D GmbH geldwerte Leistungen an nahestehende Personen erbracht, welche dem Pflichtigen im Sinn der Dreieckstheorie zuzurechnen seien.

#### **E. 4.5**

Die Pflichtigen machen geltend, die Beträge seien von der D GmbH in Erfüllung der Inkassoverträge ausbezahlt worden. Für den Beleg, dass die Bank I AG die Bankbeziehungen gekündigt hat, reichen sie vor Verwaltungsgericht erstmals ein – an die E Corp. gerichtetes – Kündigungsschreiben der Bank I AG, datierend vom 16. März 2011, ein. Da die Vorinstanz die im Rekurs- bzw. Beschwerdeverfahren eingereichte, von H verfasste Bestätigung der Kündigung des Bankkontos der Gesellschaften bei der Bank I AG vom 26. Oktober 2015 als unzureichend würdigte, waren die Pflichtigen durch den angefochtenen Entscheid veranlasst, erstmals das Kündigungsschreiben der Bank I AG vom 16. März 2011 einzureichen. Demzufolge fällt der Beleg nicht unter das Novenverbot (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 153 N. 46). Aus den Akten der D GmbH ergibt sich ferner, dass die im März 2011 bar ausbezahlten Beträge zugunsten der E Corp. bzw. der F Inc. bei der Bank I AG namens der D GmbH wieder einbezahlt wurden. Nach Kündigung der Bankbeziehung durch die Bank I AG fanden nur noch Barauszahlungen statt. Entgegen der falschen Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz wurden die Beträge nie an H ausbezahlt, sondern – mit wenigen Ausnahmen (Auszahlung an J am 14. April 2011 zugunsten der F Inc. bzw. am 11. April 2011, 13. April 2011 und 30. September 2011 zugunsten der E Corp. [siehe Verfahrensakten D GmbH]) – an G, den wirtschaftlich Berechtigten der Übersee-Gesellschaften.

#### **E. 4.6**

Fraglich ist, ob für die Auszahlungen an G ein Rechtsgrund gegeben war. Laut der "Vertraglichen Vereinbarung" zwischen der E Corp. und der D GmbH vom 2. April 2009 besorgte die D GmbH das Inkasso der Forderungen aus den Verkäufen des von der E Corp. vertriebenen Weiterbildungspakets. Laut "Vertraglicher Vereinbarung" zwischen der F Inc. und der D GmbH vom 1. Oktober 2010 besorgte die D GmbH auch für die F Inc. das gesamte Debitorenmanagement im Zusammenhang mit dem Vertrieb von Weiterbildungspaketen. Gemäss gleichlautender Vertragsbestimmung (Ziff. 3.1) in beiden Verträgen wurde für das Debitorenmanagement (Rechnungserstellung, Versand und internes Mahnwesen) eine Vergütung von mindestens 10 % aller Geldeingänge vereinbart. Für das Inkasso (Ziff. 3.2 der gleichlautenden Verträge) standen der D GmbH von allen nach dem Übergabezeitpunkt eingehenden oder eingezogenen Geldern 10 % der von den Schuldern bezahlten Beträge zu. Die beiden Verträge decken sich mit dem Gesellschaftszweck der D GmbH (Debitorenmanagement und Inkasso). Demzufolge liegt ein Inkassoauftrag (vgl. Art. 394 ff. OR) vor und besteht somit grundsätzlich ein Rechtsgrund. Liegt ein Rechtsgrund vor und findet der Aufwand eine Grundlage in der geschäftlichen Aktivität und besteht somit ein sachlicher Zusammenhang zwischen Aufwendung und Geschäftsbetrieb, darf grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass die gestützt auf dieses Rechtsgeschäft getätigten Auszahlungen – unter dem Vorbehalt, dass die Leistung "at arm's length" erfolgte – geschäftsmässig begründet sind. Ob dies der Fall ist und ob die Auszahlungen in dieser Höhe (Fr. 862'000.- bzw. Fr. 564'000.-) gerechtfertigt waren, wurde von den Vorinstanzen nicht näher überprüft. Gründe, weshalb das Inkassoverhältnis als lediglich vorgeschoben betrachtet werden müsste, wurden nicht genannt. Die Prüfung der geschäftsmässigen Begründetheit ist anhand einer Gegenüberstellung des Ertrags der D GmbH aus Debitorenmanagement und Inkasso (Fr. ... [2011] bzw. Fr. ... [2012]) und den Barauszahlungen vorzunehmen. Gemäss Revisionsbericht vom 10. März 2015 fakturierte die D GmbH ihre Bemühungen für

Debitorenmanagement, Inkasso und Wahrnehmung von Gerichtsterminen lediglich zwei Kunden, der F Inc. sowie der E Corp. Die in den Erfolgsrechnungen 2011 und 2012 aufgeführten Inkasso- und Debitorenmanagementenerträge stammen somit einzig von diesen Auftraggebern. Mit wenigen Ausnahmen wurden die ausbezahlten Bargelddbeträge jeweils von G im Namen der F Inc. bzw. der E Corp. quittiert (2011: 27x G, 3x J [E Corp.] bzw. 14x G, 1x J [F Inc.]; 2012: 36x G, 4x J [E Corp.] bzw. 35x G, 2x J [F Inc.]; siehe Verfahrensakten D GmbH).

#### **E. 4.7**

Selbst bei geschäftsmässiger Begründetheit der Auszahlungen bleibt fraglich, ob die D GmbH sich durch Leistung an G rechtswirksam gegenüber ihren Gläubigern befreien konnte. Liegt eine Inkassovollmacht vor, so ist der Schuldner berechtigt bzw. – auf Wunsch des Gläubigers – auch verpflichtet, an den Vertreter des Gläubigers zu leisten. Vertreter des Gläubigers ist, wer über die Empfangszuständigkeit zu seinen Händen verfügt, also Leistungen für ihn entgegennehmen darf (Rolf H. Weber, Berner Kommentar, Obligationenrecht, Die Erfüllung der Obligation, Art. 68–96 OR, Bd. VI, 1. Abteilung, 4. Teilbd., 2. A., Bern 2004, Art. 68 N. 93 und 97). Eine Inkassovollmacht ist formfrei gültig (vgl. ZR 95/1996 S. 80). Die E Corp. beauftragte G am 3. Oktober 2008 mit der Unterfertigung von Kauf- und Vermittlungsverträgen, Abonnementsverträgen und Ratenzahlungsvereinbarungen. Eine explizite Berechtigung, Gelder für die E Corp. entgegenzunehmen, geht daraus nicht hervor. Gleiches gilt für die F Inc.: Diesbezüglich liegt nur die an J erteilte Vertretungsvollmacht vom 31. August 2010 in den Akten. Gemäss Bestätigung vom 26. Oktober 2015 von H, dem Handlungsbevollmächtigten der E Corp. und der F Inc., handelt es sich bei G um den alleinigen wirtschaftlichen Eigentümer dieser beiden Gesellschaften. Dass G alleiniger und ausschliesslicher Eigentümer und wirtschaftlicher Berechtigter an den beiden Offshore-Gesellschaften sei, bestätigt auch J in seiner Eidesstattlichen Erklärung vom 3. Juni 2016. Unter diesen Umständen durfte die D GmbH trotz Fehlens einer ausdrücklichen Vollmachtserteilung an G zumindest von einer Duldungsvollmacht (siehe dazu BGE 120 II 197) der Offshore-Gesellschaften ausgehen, zumal dieser im Namen und ohne Intervention dieser Gesellschaften zahlreiche Barauszahlungen in beträchtlicher Höhe quittierte. Was allerdings danach mit dem Geld geschah bzw. ob die Beträge je auf den Geschäftskonten der E Corp. und der F Inc. ankamen, bleibt – wie das Steuerrekursgericht zutreffend feststellte – vollständig im Dunkeln. Bei Zahlungen ins Ausland trifft die Steuerpflichtigen jedoch eine erhöhte Beweisspflicht: Es ist nicht nur der Empfänger zu nennen, sondern es sind die gesamten Umstände darzulegen, die im konkreten Fall zu deren Ausrichtung geführt haben. Die Korrespondenz mit den Zahlungsempfängern und den allenfalls involvierten Banken ist lückenlos zu dokumentieren. Die geschäftsmässige Begründetheit muss derart nachgewiesen werden, dass sich die Steuerbehörde vergewissern kann, dass geschäftliche Gründe und nicht die engen persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen für die geldwerte Leistung ausschlaggebend waren (siehe E. 4.3). Während die Vorinstanz in einem weiteren Rechtsgang zu untersuchen haben wird, ob die Auszahlungen geschäftsmässig begründet waren, obliegt den Pflichtigen bejahendenfalls der Nachweis, dass die Gelder tatsächlich auf den Geschäftskonten der E Corp. und der F Inc. eintrafen. Andernfalls wäre zu prüfen, ob es sich bei G um eine nahestehende Person handelt, welche in den Genuss geldwerter Leistungen gekommen ist. Dasselbe gilt in Bezug auf J, welcher ebenfalls Barauszahlungen entgegennahm und quittierte. Dies führt zur teilweisen Gutheissung der Beschwerden, soweit darauf einzutreten ist. Die Sache wird zur weiteren

Untersuchung und zum Neuentscheid im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

#### **E. 5**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Beschwerdegegner Nr. 1 bzw. der Beschwerdegegnerin Nr. 2 aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG; Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG), da eine Rückweisung mit offenem Ausgang als Obsiegen der Beschwerdeführenden gilt (BGr, 28. April 2014, 2C\_845/2013, E. 3). Den obsiegenden Beschwerdeführenden steht eine angemessene Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG; Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

#### **E. 6**

Nach der Regelung in Art. 90 ff. des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG) sind letztinstanzliche kantonale Rückweisungsentscheide, die der unteren Instanz einen Entscheidungsspielraum belassen, grundsätzlich als Zwischenentscheide im Sinn von Art. 93 BGG zu qualifizieren (BGE 134 II 124 E. 1.3). Zwischenentscheide sind vor Bundesgericht nur direkt anfechtbar, wenn sie einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken können (lit. a) oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (lit. b). Verbleibt der unteren Instanz, an welche die Sache zurückgewiesen wird, kein Entscheidungsspielraum mehr und dient die Rückweisung nur noch der (rechnerischen) Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten, werden Rückweisungsentscheide nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung als Endentscheide behandelt (BGE 134 II 124 E. 1.3).

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