

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00055 vom 23. Oktober 2019

ZH Verwaltungsgericht, 2019-10-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2019.00055

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00055 du 23 octobre 2019

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00055 del 23 ottobre 2019

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2011 | Voraussetzungen für die Neutralisation einer geldwerten Leistung. Miteinbezug von Ehegatten in das Verfahren; Verfahrensvereinigung; Kognition; Novenrecht (E. 1). Strittig ist, ob eine an den Pflichtigen abgetretene Provision als geldwerte Leistung aufzurechnen ist oder durch eine gleichzeitige Belastung von dessen Kontokorrent neutralisiert wurde. Mangels Nettozufluss liegt bei einer korrespondierenden und bereits zum Zuflusszeitpunkt bestehenden liquiden Rückerstattungsverpflichtung grundsätzlich keine geldwerte Leistung vor, was namentlich bei einem unter Drittbedingungen gewährten Darlehen der Fall ist. Eine geldwerte Leistung ist jedoch anzunehmen, wenn die Zahlung durch den Gesellschaftszweck nicht abgedeckt oder im Rahmen der gesamten Bilanzstruktur ungewöhnlich ist, weiter wenn es an der Schuldnerbonität, Sicherheitsleistungen oder Rückzahlungsverpflichtungen mangelt, Darlehenszinsen nicht bezahlt oder dem Darlehenskonto laufend belastet werden und schriftliche Vereinbarungen fehlen (E. 2.3). Aufgrund der konkreten Umstände lässt sich die Provisionsabtretung nur aus den Beteiligungsverhältnissen erklären und ist davon auszugehen, dass eine Rückzahlung der abgetretenen Provisionssumme zum Zuflusszeitpunkt nicht beabsichtigt war bzw. dieser keine einem Drittvergleich standhaltende Gegenleistung gegenüberstand (E. 2.5). Ausgangsgemässe Regelung der Kosten und Entschädigungsfolgen (E. 3). Abweisung der (vereinigten) Beschwerden.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2019.00055 SB.2019.00056 Urteil der 2. Kammer vom 23. Oktober 2019
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Ersatzrichter Marco Greter, Gerichtsschreiber Felix Blocher. In Sachen 1. A, 2. B, Beschwerdeführende, gegen 1. Staat Zürich, 2. Schweizerische Eidgenossenschaft, beide vertreten durch das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Recht, Beschwerdegegnerschaft, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2011 Direkte Bundessteuer 2011, hat sich ergeben: I. Die Eheleute A und B (nachfolgend: die Pflichtigen) wurden mit Einschätzungsentscheid vom 4. November 2016 für die Staats- und Gemeindesteuern 2011 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... eingeschätzt, wobei Fr. ... als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert und entsprechend als Ertrag aus qualifizierter Beteiligungen aufgerechnet wurde. Zugleich wurde das steuerbare Vermögen aufgrund von Bewertungskorrekturen um Fr. ... erhöht und auf insgesamt Fr. ... eingeschätzt. Gleichentags wurde das steuerbare und satzbestimmende Einkommen der Pflichtigen für die direkte Bundessteuer 2011 auf Fr. ... veranlagt. Die hiergegen erhobenen Einsprachen hiess das kantonale Steueramt am 14. Juli 2017 in einem vorliegend nicht mehr

strittigen Punkt teilweise gut, soweit es auf diese eintrat. Entsprechend setzte es das steuerbare Einkommen bei der direkten Bundessteuer 2011 neu auf Fr. ... und bei der Staats- und Gemeindesteuern 2011 neu auf Fr. ... fest, davon Fr. ... als Ertrag aus qualifizierten Beteiligungen. Das steuerbare Vermögen schätzte es unverändert auf Fr. ... ein. II. Die gegen die nicht korrigierten Aufrechnungen erhobenen Rechtsmittel hiess das Steuerrekursgericht am 14. Mai 2019 insoweit gut, als dass es die steuerbaren Einkommen neu auf Fr. ... (direkte Bundessteuer 2011) bzw. Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern 2011, davon Fr. ... als Ertrag aus qualifizierten Beteiligungen) festsetzte. Das steuerbare Vermögen schätzte es unverändert auf Fr. ... ein. Vom Steuerrekursgericht nicht korrigiert wurde unter anderem die Aufrechnung eines von der C AG an den Pflichtigen abgetretenen Provisionsanspruchs in Höhe von Fr. ... als geldwerte Leistung. III. Mit Beschwerden vom 25. Juni 2019 (Datum Poststempel) beantragte der Pflichtige dem Verwaltungsgericht, es sei die Aufrechnung der erwähnten Provision der C AG als geldwerte Leistung im Umfang von Fr. ... aufzuheben. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete und sich das Gemeindesteueramt und die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) nicht vernehmen liessen, beantragte das kantonale Steueramt die Abweisung der Beschwerden. Die Kammer erwägt:

1. 1.1 Die vorliegend zu beurteilende Beschwerdeschrift ist lediglich vom Pflichtigen, nicht aber von dessen Ehefrau unterzeichnet. Ehegatten, die (am Ende der im Streit stehenden Steuerperiode) in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, werden gemeinsam eingeschätzt bzw. veranlagt, weshalb sie auch die ihnen zukommenden Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten zwingend gemeinsam ausüben müssen (§ 123 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG] bzw. Art. 113 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG], vgl. auch RB 1998 Nr. 132 für den Fall, in welchem ein Ehegatte ausdrücklich Abstand von den vom Ehegatten eingelegten Rechtsmitteln nimmt). Dabei genügt es bei Rechtsmitteln und anderen Eingaben, wenn nur ein Ehegatte innert Frist handelt (§ 123 Abs. 3 StG bzw. Art. 113 Abs. 3 DBG). In diesem Sinn und den diesbezüglich unangefochten gebliebenen vorinstanzlichen Erwägungen hat der inzwischen getrennt von seiner Ehefrau lebende Pflichtige durch seine Rechtsmitteleingabe auch seine Ehefrau am Verfahren beteiligt und verpflichtet. Wie schon vor Vorinstanz wurden entsprechend auch beide Ehegatten als Partei in das Beschwerdeverfahren miteinbezogen (vgl. VGr, 10. November 2017, SB.2017.00096, E. 1.1).
- 1.2 Die Beschwerden bezüglich Staats- und Gemeindesteuern 2011 (SB.2019.00055) und direkter Bundessteuer 2011 (SB.2019.00056) betreffen dieselben Pflichtigen sowie dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sie – wie schon vor Vorinstanz – zu vereinigen sind.
- 1.3 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend die Staats- und Gemeindesteuern können laut § 153 Abs. 3 StG alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Für die Beschwerde an das Verwaltungsgericht als weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 DBG die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG über das Beschwerdeverfahren vor der kantonalen Rekurskommission "sinngemäss", was nach der Rechtsprechung dahingehend auszulegen ist, dass die Überprüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts gleich wie bei den Staats- und Gemeindesteuern auf die Rechtskontrolle beschränkt ist (BGE 131 II 548 E. 2.5; RB 1999 Nr. 147).
- 1.4 Im Beschwerdeverfahren gilt das Novenverbot. Für das Verwaltungsgericht ist somit die gleiche Aktenlage massgebend wie für das Steuerrekursgericht. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im vorinstanzlichen

Verfahren 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 beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen (vgl. BGE 131 II 548 E. 2). Der Pflichtige hat bereits vor Steuerrekursgericht einen Kontoauszug der C AG eingereicht, aus welchem die erwähnte Belastung seines Kontokorrents hervorgeht. Es kann damit offenbleiben, inwiefern die übrigen Buchhaltungsunterlagen der C AG novenrechtlich noch zugunsten der Pflichtigen berücksichtigt werden können.

E. 2.1

Hintergrund der vor Verwaltungsgericht noch strittigen Aufrechnung ist eine im Zusammenhang mit dem Kauf der Beteiligung "D AG" von der E AG an die C AG zugesprochene Provision in Höhe von Fr. ..., welche wiederum an den Pflichtigen als Geschäftsführer der C AG abgetreten wurde. Zugleich minderte sich die Schuld des Pflichtigen gegenüber der E AG um genau diesen Betrag.

E. 2.2

Der Pflichtige bestreitet vor Verwaltungsgericht diesen Sachverhalt nicht, verneint aber den Zufluss steuerbaren Einkommens, "da die fraglichen Fr. ... aus der vorgebliehen 'Provisionsabtretung' bei der C AG" ihm (bzw. seinem Kontokorrent bei der C AG) belastet worden seien. Der Pflichtige reichte hierzu als Beschwerdebeilage Kontoauszüge der C AG ein, gemäss welchen am 30. Juni 2011 die erwähnte Provision der E AG an den Pflichtigen abgetreten und zugleich dessen Kontokorrent belastet wurde.

E. 2.3

Gemäss § 20 Abs. 1 lit. c StG bzw. Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG 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 bzw. Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG, 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; BGE 140 II 88 E. 4.1 = Pra 103 [2014] Nr. 77; BGE 138 II 57 E. 2.2). 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). Mangels Nettozuflusses liegt bei einer korrespondierenden und bereits zum Zuflusszeitpunkt bestehenden liquiden Rückerstattungsverpflichtung grundsätzlich keine geldwerte Leistung vor, was namentlich bei einem unter Drittbedingungen gewährten Darlehen der Fall ist (vgl. BGr, 23. Mai 2016, 2C_357/2014, E. 8.1 sowie Markus Reich, Steuerrecht, 2. A., Zürich etc. 2012, § 10 N. 28a f.; Reich, ASA 80 S. 114 ff., mit kritischen Anmerkungen; 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 jedoch anzunehmen, wenn das gewährte Darlehen (oder eine sonstige Zahlung) 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).

E. 2.4

Der Beschwerdeführer stand als Verwaltungsratsmitglied, Verwaltungsratspräsident oder Geschäftsführer unbestrittenermassen in einem besonderen Näheverhältnis zu sämtlichen direkt oder indirekt involvierten Unternehmungen. Vor Verwaltungsgericht ist allein strittig, ob die an den Pflichtigen abgetretene Provision im Umfang von Fr. ... als geldwerte Leistung aufzurechnen ist oder der entsprechende Zufluss durch eine vom Pflichtigen behauptete Gegenleistung neutralisiert wurde. Letzteres wäre der Fall, wenn der Abtretung der Provision an den Pflichtigen bereits zum Zuflusszeitpunkt ein korrespondierender Vermögensabfluss gegenübergestanden wäre, insbesondere in Form einer liquiden Rückerstattungsverpflichtung, mit deren Durchsetzung unmittelbar zu rechnen war.

E. 2.5

Hiervon kann aufgrund der Umstände nicht ausgegangen werden: Der Pflichtige legte vor Verwaltungsgericht die Gründe für die Abtretung der Provision und die damit korrespondierende Belastung seines Kontokorrents nicht näher dar. Denkbar wäre insbesondere eine Darlehensgewährung durch die C AG. Unabhängig vom konkreten Rechtsgrund für die Abtretung ist aufgrund der konkreten Umstände jedoch davon auszugehen, dass eine Rückzahlung der abgetretenen Provisionssumme zum Zuflusszeitpunkt nicht beabsichtigt war: Die C AG wies in ihrem Jahresabschluss 2011 Passiven in Höhe von Fr. ... aus, davon Fr. ... kurzfristige Finanzverbindlichkeiten. Ihre Aktiven in Höhe von Fr. ... bestanden per Ende 2011 hauptsächlich aus Forderungen gegenüber dem Kontokorrent des Pflichtigen in Höhe von Fr. Den Pflichtigen wiederum standen gemäss Steuerdeklaration Ende 2011 lediglich rund Fr. ... liquide Mittel zur Verfügung, denen (ohne die gegenüber dem erwähnten Kontokorrentkonto verbuchten Forderung der C AG in Höhe von Fr. ...) deklarierte Schulden von rund Fr. ... gegenüberstanden. In einer solchen wirtschaftlichen Situation lässt sich die Abtretung der Provision an den Pflichtigen nur aus den Beteiligungsverhältnissen erklären, während die verbuchte Belastung des Kontokorrents des Pflichtigen offenkundig keine liquide Rückerstattungsverpflichtung zu begründen vermochte, fehlte dem Pflichtigen doch hierzu bereits die erforderliche Liquidität. Unter Drittbedingungen hätte eine derartige "verrechnungsweise" Abtretung des Provisionsanspruchs niemals stattgefunden, zumal vom Pflichtigen weder Sicherheiten noch Schuldzinsen geleistet wurden. Sodann hätte sowohl

die Abtretung der Provision als auch die Rückzahlungsverpflichtung des Pflichtigen der Schriftform bedürft (vgl. Art. 165 Abs. 1 und Art. 718b des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR] sowie die diesbezüglichen Erwägungen der Vorinstanz). Der Verzicht auf diese Formvorschriften indiziert ebenfalls, dass eine tatsächliche Rückzahlung durch den Pflichtigen von den Beteiligten nicht beabsichtigt war, zumal mit einer Durchsetzung der Rückzahlungsverpflichtung gegen den Willen des Pflichtigen aufgrund von dessen beherrschenden Stellung bei der C AG nicht zu rechnen war. Überdies deklarierten die Pflichtigen auch im Schuldenverzeichnis ihrer Steuerdeklaration 2011 keinerlei Schulden gegenüber der C AG. Dies alles deutet klar darauf hin, dass der Abtretung der Provisionsforderung durch die C AG keine einem Drittvergleich standhaltende Gegenleistung gegenüberstand. Im Sinn der vorinstanzlichen Erwägungen ist somit eine (gleichwertige) Gegenleistung, welche die geschäftsmässige Begründetheit der Provisionsabtretung belegen würde, durch den hierfür beweisbelasteten Pflichtigen weiterhin nicht nachgewiesen. Im Übrigen kann auf die nach wie vor zutreffenden vorinstanzlichen Erwägungen verwiesen werden. Damit sind die (vereinigten) Beschwerden vollumfänglich abzuweisen.

E. 3

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Pflichtigen aufzuerlegen, wobei auch die Ehegattin des Pflichtigen als unterliegende Partei kostenpflichtig wird und solidarisch mithaftet (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG und Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG; vgl. auch E. 1.1 vorstehend). Sodann steht den Pflichtigen ausgangsgemäss auch keine Umtriebsentschädigung zu, zumal eine solche ohnehin nicht beantragt wurde (§ 17 Abs. 2 VRG in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG sowie Art. 64 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

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