

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00102 vom 15. Dezember 2021

ZH Verwaltungsgericht, 2021-12-15, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2021.00102

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00102 du 15 décembre 2021

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00102 del 15 dicembre 2021

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2017 | Staats- und Gemeindesteuern 2017, Direkte Bundessteuer 2017 [Der Pflichtige anerkennt vor Verwaltungsgericht, dass es sich bei dem von einer AG an ihn gewährte Darlehen um ein simuliertes Aktionärsdarlehen handelt. Er vertritt die Auffassung, die steuerliche Erfassung hätte nicht erst im Jahr 2017, sondern in einer früheren Steuerperiode vorgenommen werden müssen.] Kognition des Verwaltungsgerichts (E. 1). Novenverbot (E. 2). Definition der geldwerten Vorteile sowie das Vorliegen von geldwerten Leistungen bei Darlehen (E. 3.1 und 3.2). Kriterien zur Bejahung eines simulierten Darlehens (E. 3.3). Indem der Pflichtige in seinen Steuererklärungen bis und mit 2016 jeweils eine Darlehensschuld ausgewiesen sowie die von der D AG vereinnahmten Zinsen einkommensmindernd zum Abzug gebracht hat, brachte er klar zum Ausdruck, dass die Darlehensschuld noch immer besteht und damit von einem Rückzahlungswillen ausgegangen werden kann. Insoweit sind bis und mit der Steuerperiode 2016 keine geldwerten Leistungen geflossen (E. 3.4.1). Der Pflichtige vermochte nicht zu beweisen, dass er das Darlehen schon bei der Auszahlung als private Vorsorge betrachtet und damit seinen Lebensunterhalt finanziert hat. Abweisung der Beschwerden.

Erwägungen

E. 2

Im Beschwerdeverfahren gilt grundsätzlich ein 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 mehr nachgereicht werden. Nicht vom Novenverbot erfasst sind neue Tatsachenbehauptungen, die erst durch die angefochtene Anordnung notwendig geworden sind (vgl. § 52 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]; BGr, 25.8.2015, 2C_817/2014, E. 5.2); eine solche Konstellation kann namentlich dann vorliegen, wenn das Steuerrekursgericht die angefochtenen Einspracheentscheide zwar bestätigte, jedoch neu begründete oder auf neue Gesichtspunkte abstützte, die in der ursprünglichen Anordnung nicht zum Ausdruck gekommen waren (vgl. Marco Donatsch, in: Alain Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 3. Aufl. 2014, § 52 N 22). Diesfalls kann also auch die Einbringung unechter Noven zulässig sein.

E. 3.1

Gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 20 Abs. 1 lit. c StG sind als Ertrag aus beweglichem Vermögen insbesondere Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art steuerbar. Geldwerte Vorteile aus Beteiligungen charakterisieren sich dadurch, dass 1) die leistende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft für ihre Leistung keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, 2) der Beteiligungsinhaber der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft direkt oder indirekt einen Vorteil erlangt, 3) die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft diesen Vorteil einem Dritten unter gleichen Bedingungen (Drittvergleich) nicht zugestanden hätte und 4) der Charakter dieser Leistung für die Organe der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft erkennbar war (BGE 144 II 427 E. 6.1; 140 II 88 E. 4.1; 138 II 57 E. 2.2). Stets vorauszusetzen ist dabei, dass die Zuwendung ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis hatte (BGr, 18.5.2020, 2C_1028/2019, E. 2.2; 26.2.2019, 2C_449/2017, E. 2.3 = StE 2019 B 24.4 Nr. 90).

E. 3.2

Gewährt eine Kapitalgesellschaft ihrem alleinigen Gesellschafter ein Darlehen, liegt darin insoweit eine geldwerte Leistung an den Gesellschafter, als von einem üblichen und marktgerechten Geschäftsgebaren abgewichen wird (BGE 138 II 57 E. 3.1). Die geldwerte Leistung in diesen Konstellationen besteht im Verzicht des Darlehensgebers auf eine angemessene, dem Risiko entsprechende Gegenleistung des Darlehensnehmers, mithin also regelmässig in der Differenz zwischen dem effektiv bezahlten Zins und dem Zins, der zwischen voneinander unabhängigen Dritten bezahlt worden wäre (BGE 140 II 88 E. 5; 138 II 57 E. 6.2). In Bezug auf die Kapitalschuld liegt keine unentgeltliche Zuwendung vor, solange der Gesellschafter das von seiner Gesellschaft ausgerichtete Darlehen – wie eine aussenstehende Drittperson – zurückerstatten muss. Anders verhält es sich, wenn mit der Rückzahlung des Darlehens nicht zu rechnen ist, weil dies nach dem Willen der Parteien nicht gewollt oder die Rückerstattung der erbrachten Leistung nicht beabsichtigt ist (BGE 138 II 57 E. 5; BGr, 16.9.2019, 2C_347/2019, E. 4.1.4). In diesem Fall liegt (auch) im hingegebenen Kapital, dessen Rückzahlung die Parteien nicht beabsichtigen, eine geldwerte Leistung vor (BGr, 2.3.2021, 2C_872/2020, E. 3.3). Der Rückzahlungswillen kann von Beginn weg fehlen oder erst nachträglich entfallen, wenn sich Gesellschafter oder Gesellschaft ausdrücklich oder konkludent über einen Schulderrlass bzw. Forderungsverzicht einigen. Gesprochen wird in diesem Zusammenhang von "ursprünglicher" und "nachträglicher Simulation" (vgl. BGE 138 II 57 E. 5.2, mit Hinweisen; BGr, 12.2.2016, 2C_252/2014, E. 4.1; 20.12.2012, 2C_843/2012, E. 3.3 = StR 68/2013 S. 227).

E. 3.3

Der Rückzahlungswille von Gesellschaft und Gesellschafter ist als innere Tatsache keinem direkten Beweis zugänglich; ob ein Darlehen steuerlich nur (noch) simuliert wird, lässt sich deshalb oftmals nur aufgrund von Indizien entscheiden (BGE 138 II 57 E. 7.1). Eine Simulation ist dabei nur dann anzunehmen, wenn dafür klare Indizien sprechen (BGE 138 II 57 E. 5.2.2; VGr, 11.3.2020, SB.2019.00115 / SB 2019.00116, E. 3.1.3). Das Bundesgericht hat eine Anzahl von Kriterien entwickelt, die in diesem Zusammenhang zurate gezogen werden können: Gewährt eine Gesellschaft ihrem Anteilsinhaber ein Darlehen, obschon sich dieser in äusserst angespannten finanziellen Verhältnissen befindet und nicht in der Lage ist, aus eigener Kraft seinen aus dem Darlehen resultierenden Verpflichtungen (Zins- und Amortisationszahlungen) auf Dauer nachzukommen, ist dies ein deutliches Indiz für

eine (ursprüngliche) Simulation (BGE 138 II 57 E. 5.1.3). Von einer ursprünglichen Simulation ist ferner regelmässig auszugehen, wenn der Empfänger die zugeflossenen Mittel zu einem grossen Teil für die Bestreitung seines privaten Lebensaufwandes verwendet oder er damit seine privaten Schulden umschichtet (BGE 138 II 57 E. 5.1.2). Starke Indizien sind auch die buchmässige Behandlung des Darlehens bei der Gesellschaft und die Art und Weise, wie der Anteilsinhaber das Darlehen in seiner Steuererklärung deklariert (BGE 138 II 57 E. 5.1.1). Schwächere Anhaltspunkte für eine ursprüngliche Simulation liegen vor, wenn die Parteien keinen schriftlichen Darlehensvertrag geschlossen haben, wenn die Darlehenshingabe vom Gesellschaftszweck nicht erfasst ist, wenn das Darlehen im Vergleich zu den übrigen Gesellschaftsaktiven eine ausserordentliche Höhe erreicht oder das Eigenkapital übersteigt (Klumpenrisiko) oder wenn die Gesellschaft die verliehenen Mittel selbst erst andernorts beschaffen musste (vgl. zum Ganzen BGE 138 II 57 E. 5.1; zum Klumpenrisiko VGr, 11.3.2020, SB.2019.00115 / SB.2019.00116, E. 4.5.3 [bestätigt durch BGr, 6.8.2020, 2C_295/2020, E. 4.2.1 und 4.2.2]). Eine erst in einem späteren Zeitpunkt als der Darlehensgewährung realisierte geldwerte Leistung liegt namentlich dann vor, wenn die Kreditgeberin im Nachhinein, um den Darlehensnehmer zu sanieren, eine vollständige Abschreibung ihrer Forderung hinnimmt (BGE 138 II 57 E. 5.2.3, mit Hinweisen). Auch eine erst nachträglich verschlechterte finanzielle Lage des Darlehensnehmers kann ein Indiz dafür bilden, dass die Parteien die Rückzahlung des Darlehens nicht länger beabsichtigen, insbesondere wenn die Verschlechterung der finanziellen Lage des Darlehensnehmers mit Erhöhungen des Darlehens einhergeht (vgl. BGr, 2.3.2021, 2C_872/2020, E. 3.5).

E. 3.4

Anders als noch im vorinstanzlichen Verfahren anerkennt der Beschwerdeführer vorliegend, dass das von der D AG gewährte Darlehen simuliert sei; den diesbezüglich zutreffenden Erwägungen der Vorinstanz, welche die oben (vgl. E. 3.3 hiavor) wiedergegebene bundesgerichtliche Rechtsprechung zutreffend zur Anwendung bringen, ist nichts beizufügen. Zu prüfen ist hingegen der Einwand des Pflichtigen, dass ein Rückzahlungswille gar nie bestanden habe, weshalb die fraglichen Mittel der D AG faktisch schon bei Vergabe bzw. Erhöhung des Darlehens entzogen worden seien. Gestützt auf dieses Argument fordert der Pflichtige, dass die Aufrechnungen in den Jahren 2005 (Fr. ...), 2006 (Fr. ...), 2007 (Fr. ...) bzw. 2008 (Fr. ...) vorgenommen werden müssten.

E. 3.4.1

Im Grundsatz ist dem Pflichtigen zuzugestehen, dass ein Beteiligungsertrag bei ursprünglich simulierten Darlehen bereits mit der Darlehenshingabe zufliesst (vgl. auch die zutreffenden Hinweise in E. 2c des angefochtenen Entscheids). Allerdings hat der Pflichtige – kongruent mit den Bilanzen der D AG – in seinen Steuererklärungen bis und mit 2016 eine Darlehensschuld ausgewiesen; ferner hat er die von der D AG auf dem Darlehen vereinnahmten Zinsen einkommensmindernd zum Abzug gebracht (a.a.O.). Damit hat er klar zum Ausdruck gebracht, dass die Darlehensschuld noch immer bestehe und von einem Rückzahlungswillen auszugehen sei; diesen Standpunkt hat er sogar noch im Einspracheverfahren vor dem kantonalen Steueramt und anfänglich im Rekurs- bzw. Beschwerdeverfahren vor dem Steuerrekursgericht verfochten. Wenn der Pflichtige sich von diesen Festlegungen nun distanziert und stattdessen einen Rechtsstandpunkt einnimmt, nach welchem die Besteuerung der Beteiligungserträge zufolge Verjährung (teilweise) ausgeschlossen wäre (Art. 120 Abs. 4 DBG; § 130 Abs. 4 StG), verhält er sich

widersprüchlich. Ein solches Verhalten verdient mit Blick auf den auch die Steuerpflichtigen bindenden Grundsatz von Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3 BV; vgl. BGE 97 I 125 E. 3; BGr, 3.6.2019, 2C_442/2018, E. 3.2.3; 1.7.2009, 2C_475/2008, E. 3.3) keinen Rechtsschutz (Art. 2 Abs. 2 ZGB; BGr, 2.3.2021, 2C_872/2020, E. 3.8.1 und 3.8.2; 23.12.2008, 2C_461/2008, E. 3.2 = StR 64/2009 S. 308). Der Pflichtige ist darauf zu behaften, dass gemäss seinen Steuererklärungen jedenfalls bis und mit der Steuerperiode 2016 keine geldwerten Leistungen geflossen sind.

E. 3.4.2

Der Argumentation des Pflichtigen kann im Übrigen auch aus prozessualen Gründen kein Erfolg beschieden sein.

E. 3.4.2.1

In der Eingabe an das Verwaltungsgericht führt der Pflichtige aus, ihm lägen erst "zum heutigen Zeitpunkt sämtliche [mit Blick auf die Bestimmung des Zeitpunkts des Mittelzuflusses relevanten] Unterlagen vor", weshalb gestützt auf die massgebenden Dokumente der Sachverhalt richtigzustellen sei. Um nachzuweisen, dass das Darlehen schon ursprünglich simuliert gewesen und der Mittelzufluss zu einem früheren Zeitpunkt erfolgt sei, reicht der Pflichtige die Jahresrechnungen der D AG per 31.12.2005, 31.12.2006, 31.12.2007, 31.12.2008, 31.12.2009, 31.12.2010, 31.12.2011, 31.12.2012, 31.12.2013, 31.12.2014, 31.12.2015, 31.12.2016, seine eigenen Steuererklärungen 2012 und 2013, Steuerauszüge der G-Bank 2012 und 2013, seine Scheidungskonvention aus dem Jahr 2014 sowie verschiedene Dokumente im Zusammenhang mit einer bis 2016 in seinem Eigentum stehenden Liegenschaft in H zu den Akten.

E. 3.4.2.2

Bei allen vorerwähnten (vgl. E. 3.4.2.1 hiervor) Dokumenten handelt es sich um unechte Noven, die angesichts der vor Verwaltungsgericht geltenden Novenschanke vor Steuerrekursgericht hätten beigebracht werden müssen (vgl. E. 2 hiervor). Es bestehen keine Gründe dafür, die Beweismittel vorliegend ausnahmsweise zuzulassen; namentlich hat die Vorinstanz keine Motivsubstitution vorgenommen. Dass die betreffenden Beweismittel nun von Relevanz sein sollen, hängt vielmehr damit zusammen, dass der Pflichtige mit dem Wechsel seines Rechtsvertreters während des vorinstanzlichen Verfahrens seine Prozessstrategie geändert hat und mittlerweile nicht mehr argumentiert, dass kein simuliertes Darlehen vorliege, sondern vielmehr geltend macht, der Mittelzufluss sei nicht in der streitbetroffenen Steuerperiode erfolgt. Ein solcher Strategiewechsel vermag die Novenschanke vor Verwaltungsgericht nicht zu relativieren, zumal sich der Pflichtige die Handlungen auch seines früheren Rechtsvertreters zurechnen lassen muss. Soweit der Pflichtige die Einreichung der vorerwähnten Akten erst im verwaltungsgerichtlichen Verfahren im Übrigen damit begründet, dass er im Oktober 2020 einen Hirninfarkt erlitten habe und bis heute an dessen Folgen leide, geht aus dem in diesem Zusammenhang eingereichten Arztzeugnis nicht hervor, dass er während des Verfahrens vor Steuerrekursgericht nicht in der Lage gewesen wäre, die betreffenden Dokumente zusammenzustellen und einzureichen.

E. 3.4.2.3

Nach den Akten, die der Vorinstanz vorlagen, blieb unbewiesen, dass der Pflichtige das Darlehen schon bei der Auszahlung als private Vorsorge betrachtet und damit seinen Lebensunterhalt finanziert habe; ebenso im Dunkeln blieb der Zeitpunkt der

Darlehensgewährung sowie die Entwicklung der Darlehenshöhe und die Verwendung des Darlehens. Unbestritten war sodann, dass das kantonale Steueramt aufgrund des Sitzes der D AG im Kanton F erst aufgrund der Meldung der Steuerverwaltung des Kantons F Kenntnis von einer allfälligen Darlehenssimulation erhalten hatte (vgl. E. 3c/ff und 3f des angefochtenen Entscheids). Es ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz auf Grundlage dieses Sachverhalts die Aufrechnung des simulierten Darlehens in der Steuerperiode 2017 bestätigte.

E. 3.5

Aufgrund der vorstehenden Ausführungen erweisen sich die Beschwerden in doppelter Hinsicht als unbegründet; sie sind abzuweisen.

E. 4

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Eine Parteientschädigung steht ihm aufgrund seines Unterliegens nicht zu (§ 17 Abs. 2 VRG in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG bzw. 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).

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