



# STEUERREKURSKOMMISSION I DES KANTONS ZÜRICH

1 ST.2009.336  
1 DB.2009.209

## Entscheid

28. September 2010

Mitwirkend:

Vizepräsident Michael Ochsner, Mitglied Anton Tobler, Ersatzmitglied Alexander Widl  
und Sekretärin Nadja Obreschkow

In Sachen

**A,**

vertreten durch Intrust AG,  
Badenerstrasse 15, Postfach 3075, 8021 Zürich,

**Rekurrent/  
Beschwerdeführer,**

gegen

1. **Staat Zürich,**

2. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

vertreten durch das kant. Steueramt,  
Division Konsum,  
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Rekursgegner,  
Beschwerdegegnerin,**

betreffend

**Einschätzung 2006 und Direkte Bundessteuer 2006**

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) ist Eigentümer der B in C. Im Einschätzungsverfahren für die Steuerperiode 2006 stellte der Steuerkommissär bei ihm eine unerklärbare Vermögensvermehrung fest. Auf Auflage vom 21. April 2008 liess der Pflichtige erklären, die B habe ihm und seiner früheren Ehefrau ein Darlehen von Fr. 380'000.- für den Erwerb eines Einfamilienhauses in E gewährt. Die Ehe sei geschieden und das Einfamilienhaus der Ehefrau zugeteilt worden, worauf die B die Forderung abgeschrieben und die Schuld erlassen habe.

Der Steuerkommissär sah darauf eine Aufrechnung des Schuldlasses von Fr. 380'000.- vor mit der Begründung, es handle sich dabei um eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Pflichtigen. Mit Schreiben vom 10. Juni 2008 stellte der Pflichtige den Antrag, auf die Aufrechnung zu verzichten und stattdessen das entsprechende Darlehen bei ihm wieder als Schuld einzusetzen, da der Erlass auf einer unvollständigen Information über die Vorgänge im Zusammenhang mit der Ehescheidung zurückzuführen sei.

Am 7. November 2008 schätzte ihn der Steuerkommissär für die Staats- und Gemeindesteuern 2006 folgendermassen ein:

	<b>Einkommen</b>	<b>Vermögen</b>
	Fr.	Fr.
steuerbar	386'600.-	84'000.-
satzbestimmend	433'900.-	84'000.-.

Mit Hinweis vom gleichen Datum stellte der Steuerkommissär für die direkte Bundessteuer 2006 die Veranlagung mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 387'300.- bzw. satzbestimmenden Einkommen von Fr. 434'600.- in Aussicht. In seinen Entscheiden hielt er an der angekündigten Aufrechnung fest. Die Veranlagungsverfügung/Schlussrechnung direkte Bundessteuer 2006 wurde am 9. Januar 2009 versandt.

B. Hiergegen erhob der Pflichtige am 4. Dezember 2008 bzw. 30. Januar 2009 je Einsprache mit dem Antrag, ihn gemäss Steuererklärung einzuschätzen. Aufgrund

eines langwierigen und komplizierten Scheidungsverfahrens sowie seiner Auslandsabwesenheit habe er den Überblick über seine Verhältnisse zum Teil verloren, weshalb es zu einer falschen Verbuchung im Zusammenhang mit dem Darlehen bei der B gekommen sei. Im Übrigen behalte er sich vor, die Steuerpflicht in der Schweiz zu bestreiten, da sich sein Lebensmittelpunkt seit der Scheidung nicht mehr hier befinde.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen am 11. November 2009 ab.

C. Mit Rekurs bzw. Beschwerde vom 11. Dezember 2009 wiederholte der Pflichtige den Einspracheantrag. Die Vorinstanz sei auf seine Ausführungen in den Einsprachen nicht eingegangen und habe damit das rechtliche Gehör verletzt. Namentlich sei nicht berücksichtigt worden, dass die Bilanz der B falsch sei, da sie vor dem Bekanntwerden des Scheidungsurteils erstellt worden sei. Die dabei getroffenen Annahmen hätten sich später als falsch herausgestellt. Entgegen den ursprünglichen Annahmen habe nämlich er anstelle seiner früheren Frau die Darlehensschuld übernehmen müssen, womit die Abschreibung nicht mehr erforderlich gewesen sei. Die Bilanz sei deshalb nachträglich zu revidieren. Zudem habe der Pflichtige keinen Wohnsitz in der Schweiz. Er sei in D angemeldet, betreibe dort ein Geschäft und sei familiär und geschäftlich häufig in Asien. In der Schweiz halte er sich nur wenige Tage im Jahr auf. Auch darauf sei die Vorinstanz nicht eingegangen. Er habe seit 2002 keine Wohnadresse in der Schweiz.

Mit Verfügung vom 6. Januar 2010 wurde dem Pflichtigen Frist angesetzt, um die Kosten des Verfahrens sicher zu stellen. Die Vorschüsse wurden rechtzeitig geleistet. Das kantonale Steueramt schloss am 10. Februar 2010 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Am 26. Februar 2010 wurde vom Pflichtigen eine Vollmacht eingefordert, welche am 5. März 2010 einging. Am 1. Juli 2010 wurden dem Pflichtigen diverse Fragen in Bezug auf seinen Wohnsitz 2006 gestellt, welche er am 23. Juli 2010 beantworten liess. Das kantonale Steueramt nahm dazu am 23. August 2010 Stellung.

Die Rekurskommission zieht in Erwägung:

1. Der Pflichtige rügt eine Verletzung des rechtlichen Gehörs, da die Vorinstanz auf die Einwendungen in der Einsprache vom 4. Dezember 2008 bzw. 30. Januar 2009 nicht eingegangen sei.

a) Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) leitet sich unter anderem eine Begründungspflicht der Behörden in Bezug auf ihre Entscheide ab. Welche Anforderungen an Inhalt und Umfang der Begründung zu stellen sind, hängt vom konkreten Fall ab. Die Begründung ist jedenfalls so abzufassen, dass der Steuerpflichtige dadurch in die Lage versetzt wird, die Tragweite der Entscheidung zu erkennen und die Überlegungen nachzuvollziehen, welche die Behörde ihrer Entscheidung zugrunde gelegt hat. Auf diese Weise soll der Steuerpflichtige beurteilen können, ob und mit welchen Argumenten er den Entscheid auf dem Rechtsmittelweg weiterziehen will. Schliesslich ermöglicht die vorinstanzliche Begründung der Rechtsmittelbehörde die Überprüfung der angefochtenen Entscheidung. Die Behörde muss sich nicht mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzen und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegen. Sie kann sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2008, § 15 Rz. 42 f.; vgl. auch BGr, 25. März 2010, 2C\_514/2009, E. 3.1, [www.bger.ch](http://www.bger.ch)).

b) Der Pflichtige wirft dem kantonalen Steueramt vor, es sei auf seinen Einwand in der Einsprache nicht eingegangen, dass die Bilanz der B auf Annahmen beruht habe, welche sich in der Folge als falsch erwiesen hätten, und deshalb zu korrigieren sei. Dieser Vorwurf trifft indessen nicht zu, wird doch im Einspracheentscheid die Aktenlage dargelegt und dazu ausgeführt, dass einmal verwirklichte Sachverhalte steuerlich nicht mehr rückgängig gemacht werden könnten. Ferner wird darauf verwiesen, dass der Zeitpunkt der Abschreibung für ihre Beurteilung massgebend sei. Damit ist der Einwand des Pflichtigen behandelt worden und erweisen sich die Erwägungen der Vorinstanz als ausreichend detailliert. Der Pflichtige war jedenfalls ohne Weiteres in der Lage, die vorinstanzlichen Entscheide diesbezüglich gehörig anzufechten.

Weiter rügt er, dass das kantonale Steueramt zu seinem weiteren Einwand, er habe keinen Wohnsitz in der Schweiz mehr, nicht Stellung genommen habe. Indessen

hatte er hierzu in der Einsprache angemerkt, er behalte sich eine Einsprache aus diesem Grund vor. Wenn er sich die Geltendmachung dieses Einwands aber lediglich vorbehält, bedeutet dass nach dem allgemeinen Verständnis, dass er ihn eben gerade nicht erhebt, sondern sich als frei erachtet, ihn zu einem späteren Zeitpunkt vorzubringen. Damit bestand aber für die Vorinstanz auch keine Veranlassung, sich mit dieser Frage auseinander zu setzen.

c) Der aus Art. 29 Abs. 2 BV fliessenden Begründungspflicht der Einspracheentscheide ist damit Genüge getan worden, weshalb sich die Rüge der Gehörsverletzung als nicht stichhaltig erweist.

2. a) aa) Natürliche Personen sind im Recht der direkten Bundessteuer aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz haben (Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990, DBG). Bei persönlicher Zugehörigkeit ist die Steuerpflicht unbeschränkt; sie erstreckt sich aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Ausland (Art. 6 Abs. 1 DBG).

Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung knüpft Art. 3 Abs. 1 DBG an den zivilrechtlichen Wohnsitzbegriff des ZGB an, und zwar obwohl das DBG anders als noch der Beschluss über die direkte Bundessteuer vom 9. Dezember 1940 (BdBSt; in Kraft bis Ende 1994) nicht mehr ausdrücklich auf das ZGB verweist. Damit bleibt – wie nach altem Recht – der einmal begründete Wohnsitz nach Art. 24 Abs. 1 ZGB grundsätzlich bis zum Erwerb eines neuen bestehen. Nicht entscheidend ist deshalb, wann der Steuerpflichtige sich am bisherigen Wohnort abgemeldet oder diesen verlassen hat. Begibt er sich ins Ausland, so hat er die direkte Bundessteuer zu entrichten, bis er nachweisbar im Ausland einen neuen Wohnsitz begründet hat (BGr, 3. Mai 2000 = StR 2000, 514; 16. Mai 2002, 2A.443/2001, www.bger.ch, E. 6.2; je mit Hinweisen). In einem neueren Entscheid hat das Bundesgericht an dieser Rechtsprechung, die von Beraterseite kritisiert wird (vgl. für viele Bauer-Balmelli/Omlin, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 8 N 23 DBG), mit Bezug auf die Abgrenzung der internationalen Steuerhoheit ausdrücklich festgehalten. Zur Begründung hat es darauf hingewiesen, dass jede andere Lösung die Möglichkeit von Missbräuchen mit sich bringe, welche mit den Prinzipien des schweizeri-

schen Steuerrechts unvereinbar seien (BGr, 26. Juli 2004, 2A.475/2003, www.bger.ch, E. 2.2).

Der Wohnsitzbegriff nach Art. 3 Abs. 1 DBG setzt sich aus zwei Bestandteilen zusammen. Zum Einen wird ein tatsächliches Aufhalten vorausgesetzt (objektives Merkmal) und zum Andern muss eine Absicht dauernden Verbleibens bestehen (subjektives Merkmal). Kumulativ müssen die beiden Merkmale vor allem bei der Begründung des steuerrechtlichen Wohnsitzes gegeben sein (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 3 N 8 f. DBG).

Obwohl es sich bei der Absicht des dauernden Verbleibens um ein subjektives Merkmal handelt, ist es trotzdem nur anhand von äusserlich erkennbaren Indizien zu ermitteln: Der Mittelpunkt der Lebensinteressen als Ort, wo sich eine natürliche Person mit der Absicht des dauernden Verbleibens aufhält, bestimmt sich nach der Gesamtheit der objektiven äusseren Umstände (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 3 N 18 DBG). Als Absicht dauernden Verbleibens wird dabei nicht die Absicht vorausgesetzt, an diesem Ort auf Lebzeiten zu verweilen; es genügt, dass die Person dort auf unbestimmte Zeit verweilen will, bis spätere Umstände Änderungen veranlassen. Dauerndes Verbleiben bedeutet somit nicht etwa "für immer", sondern (eher) "nicht vorübergehend" (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 3 N 17 DBG).

bb) Der Pflichtige führt aus, er habe die Schweiz nach der faktischen Trennung von seiner früheren Ehefrau 2002 verlassen und sich nur noch im Zusammenhang mit dem Scheidungsverfahren bzw. geschäftlichen Besuchen in der Schweiz aufgehalten. Der Mittelpunkt seiner Lebensbeziehungen sei in Ostasien.

Da der Pflichtige seinen Wohnsitz in der Vergangenheit unstreitig in der Schweiz (E) hatte, ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung von einem fortbestehenden Wohnsitz auszugehen, solange er nicht einen neuen begründet hat. Der Pflichtige hat indessen trotz Vorhalts in der Rekurs-/Beschwerdeantwort sowie Untersuchung in der Verfügung vom 1. Juli 2010 keine Umstände dargelegt, aus welchen auf die Begründung eines Wohnsitzes im Ausland geschlossen werden könnte. Ein solcher setzt ein tatsächliches Aufhalten mit der Absicht des dauernden Verbleibens voraus, was in erster Linie aus der Gestaltung der konkreten Wohnverhältnisse hervorgeht. Aus den Ausführungen des Pflichtigen in der Eingabe vom 23. Juli 2010 sind diese indessen in keiner Weise ersichtlich; es wird daraus nicht einmal klar, wo genau er



Dabei hat das oberste Gericht für seine Zurückhaltung in diesem Punkt darauf verwiesen, dass die genannte Bestimmung des Steuerharmonisierungsgesetzes die Steuerhoheit der Kantone nicht beschränken dürfe (BGr, 26. Juli 2004, 2A.475/2003, E. 2.2; vgl. auch Peter Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. A., 2005, S. 229).

Hinsichtlich der Abgrenzung der Steuerhoheit gegenüber dem Ausland, d.h. bei Wohnsitzaufgabe im Verhältnis zum Ausland, hat das Bundesgericht dagegen ausdrücklich festgestellt, dass sich insoweit das Problem des Eingriffs in die kantonale Steuerhoheit nicht stelle. In solchen Fällen sei Art. 3 Abs. 1 StHG vielmehr (bzw. sind diesem entsprechende Normen des kantonalen Steuerrechts wie § 3 Abs. 1 StG) ebenso wie Art. 3 Abs. 1 DBG auszulegen. Das bedeutet, dass die unbeschränkte Steuerpflicht im internationalen Verhältnis auch hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern erst mit der Begründung eines neuen Wohnsitzes im Ausland endet (BGr, 26. Juli 2004, 2A.475/2003, E. 2.2; insoweit daher überholt VGr, 21. November 2001 = StE 2002 B 11.1 Nr. 17, E. 2d in fine).

Damit gelten die Erwägungen unter vorstehender Ziffer 2.a auch in Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern, weshalb auch diesbezüglich von einem fortbestehenden Wohnsitz in E auszugehen ist.

3. Der Pflichtige macht geltend, nach dem Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik D zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (nachfolgend DBA) sei er in D ansässig, wo er auch seine Steuern vom Einkommen bezahle. Der Schweiz stehe deshalb kein Recht zur Besteuerung zu. Als Beleg reicht er eine Abrechnung der Steuerbehörden in D für die Steuerperiode 2006 ein.

a) Die Besteuerung von Gewinnausschüttungen aus Gesellschaften ist in Art. 10 DBA geregelt. Dieser sieht für Dividenden die Besteuerungsbefugnis des Ansässigkeitsstaats des Leistungsempfängers vor (Abs. 1); der Staat, in welchem die leistende Gesellschaft ansässig ist, kann indessen eine begrenzte Steuer erheben (Abs. 2). Die Bestimmung bezieht sich auf alle Einkünfte aus Aktien, insbesondere auch auf verdeckte Gewinnausschüttungen (Abs. 5 sowie Locher, S. 380).

Die Besteuerungsbefugnis richtet sich gemäss diesen Bestimmungen nach der Ansässigkeit des Pflichtigen als Empfänger der Leistung. Massgebend hierfür ist Art. 4 DBA: Gemäss Abs. 1 dieser Vorschrift bestimmt sich die Ansässigkeit in erster Linie nach dem internen Steuerrecht des jeweiligen Staates. Diese führt – wie bereits ausgeführt – nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Bejahung der Ansässigkeit des Pflichtigen in der Schweiz. Für den Fall, dass die Steuerbehörden von D von der dortigen Ansässigkeit des Pflichtigen ausgehen, sieht sodann Art. 4 Abs. 2 DBA eine stufenweise Anknüpfungsregelung vor.

b) Der Pflichtige hat indessen nicht dargetan, dass die Steuerbehörden in D ebenfalls von einer dortigen Ansässigkeit des Pflichtigen ausgehen. Aus der eingereichten, nicht datierten Abrechnung geht weder der Namen des Steuersubjekts (besteuerte Person) noch das Steuerobjekt hervor; beide Angaben sind indessen für Steuerveranlagungen unentbehrlich und werden in der Regel genannt. Wohl erscheint oben links in der Abrechnung der Name des Pflichtigen samt Adresse ("c/o B..."); dabei könnte es sich indessen auch bloss um eine Adressangabe handeln. Da der Pflichtige nach eigenem Dafürhalten eine weitere Gesellschaft mit dem Namen B in D unterhält, ist auch möglich, dass sich die Abrechnung auf diese bezieht.

Selbst wenn sich aber die Abrechnung auf den Pflichtigen bezieht, ist nicht dargetan, dass D damit die Besteuerung kraft seiner Ansässigkeit beansprucht. Bei nicht ansässigen Steuerpflichtigen darf das Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit nämlich laut Art. 14 Abs. 1 DBA von den Steuerbehörden am Arbeitsort besteuert werden. Der Pflichtige bezieht einen Lohn von der B in D, welcher demnach dort zu versteuern ist; entsprechend hat der Steuerkommissär dieses unselbstständige Erwerbseinkommen (von Fr. 47'298.-) in der Einschätzung ausgeschieden. Die Abrechnung kann demnach auch die beschränkte Besteuerung des Arbeitseinkommens gemäss Art. 14 Abs. 1 DBA zum Inhalt haben und stellt daher keinen Beweis für die Ansässigkeit des Pflichtigen in D nach dem dortigen Recht dar.

c) Damit liegt für die Steuerbehörden in der Schweiz kein Grund vor, von sich aus auf die Besteuerung des Pflichtigen kraft Ansässigkeit zu verzichten.

4. Streitig ist die Qualifikation der Abschreibung eines Aktionärsdarlehens von Fr. 380'000.- in der Jahresrechnung 2006 der B, welche der Steuerkommissär dem Pflichtigen als verdeckte Gewinnausschüttung aufgerechnet hat.

a) Der Pflichtige wendet sich gegen diese Aufrechnung. Im Einschätzungsverfahren machte er gemäss Schreiben vom 5. Mai 2008 geltend, die B habe ihm und seiner damaligen Ehefrau ein Darlehen von Fr. 380'000.- im Zusammenhang mit dem Erwerb ihres Einfamilienhauses in E gewährt. 2006 sei die Ehe geschieden und das Einfamilienhaus der geschiedenen Ehefrau zugeteilt worden; somit habe die B das Darlehen abgeschrieben und die Schuld erlassen. Die geschiedene Ehefrau habe ihm zudem Fr. 100'000.- ausrichten müssen, wovon er Fr. 90'000.- auf sein Kontokorrent bei der B einbezahlt habe. Mit der Einsprache machte er dagegen geltend, das Darlehen sei irrtümlicherweise nicht mehr deklariert worden; korrekterweise habe dieses weiterhin bestanden, und die Überweisung von Fr. 90'000.- am 8. Dezember 2006 sei eine Rückzahlung gewesen, sodass das Darlehen per 31. Dezember 2006 nur noch Fr. 255'010.60 betragen habe.

Mit dem Rekurs bzw. der Beschwerde führt er erneut aus, die Bilanz 2006 der B sei nicht korrekt, da bei ihrer Erstellung von falschen Annahmen in Bezug auf das Scheidungsurteil ausgegangen worden sei. Ursprünglich sei erwartet worden, dass die Ehefrau mit der Liegenschaft auch die Schuld von Fr. 380'000.- übernehme, und ein als Sicherheit dienender Schuldbrief von Fr. 550'000.- im 2. Rang an diese herausgegeben werden müsse. Damit sei das Darlehen als gefährdet erschienen und die Abschreibung erfolgt. Erst nach Vorliegen des Scheidungsurteils sei erkannt worden, dass der Pflichtige weiterhin Schuldner bleibe, was aber im Jahresabschluss 2006 nicht mehr habe berücksichtigt werden können. Hingegen sei der Abschluss 2007 entsprechend angepasst worden.

b) Nach Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 20 Abs. 1 lit. c StG sind u.a. Einkünfte aus beweglichem Vermögen steuerbar, wie Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse, Kapitalrückzahlungen für Gratisaktien und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art. Zu den letztgenannten Leistungen gehören namentlich auch offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Zuwendungen von Aktiengesellschaften an die Anteilsinhaber oder ihnen nahestehende Dritte, die einem Aussenstehenden nicht oder zumindest nicht in gleichem Masse gewährt würden. Geldwerte Leistungen in letzterem Sinn sind nach der Rechtsprechung immer dann anzunehmen, wenn (a)

die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, (b) der Aktionär bzw. Anteilsinhaber direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahestehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, und (c) der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war (vgl. BGE 119 Ib 116 E. 2 S. 119 f.; 115 Ib 274 E. 9b S. 279; ASA 69, 202 E. 2; 68, 246 E. 3a; je mit weiteren Hinweisen).

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 OR; Markus Reich, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, in: ASA 54, 621 f.). Ob eine Leistung der Gesellschaft an den Inhaber von Beteiligungsrechten gerade wegen dieser Eigenschaft erfolgt ist und einem Dritten nicht erbracht worden wäre, sodass sie als eine für jenen steuerbare Zuwendung gelten muss, bestimmt sich danach, ob die Leistung ungewöhnlich ist und sich mit einem sachgemässen Geschäftsgebaren nicht vereinbaren lässt, also als geschäftsmässig nicht begründet erscheint (BGE 113 Ib 23 E. 2c). Anzustellen ist dazu ein Drittvergleich. Dabei sind in jedem Einzelfall alle konkreten Umstände des zwischen der Gesellschaft und dem Anteilseigner abgeschlossenen Geschäfts zu berücksichtigen und es muss davon ausgehend bestimmt werden, ob das Geschäft in gleicher Weise mit einem der Gesellschaft nicht Verbundenen auch abgeschlossen worden wäre (BGr, 10. November 2000 = StE 2001 B 24.4 Nr. 58 und ASA 66, 554 und 559).

Darlehen an Aktionäre oder diesen nahestehende Personen können in verschiedenen Konstellationen verdeckte Gewinnausschüttungen darstellen. Denkbar ist zunächst, dass bereits die Darlehensgewährung als eine solche zu qualifizieren ist; das ist der Fall, wenn das Darlehen simuliert ist, d.h. der Darlehensgläubiger mit einer Rückzahlung gar nie ernsthaft rechnet und der Darlehensschuldner eine solche gar nie ernsthaft beabsichtigt. Besteht zwar zunächst ein Rückforderungs- bzw. Rückzahlungswille, geht indessen während der Laufzeit des Darlehens aus der Gesamtheit der Umstände hervor, dass dieser ab einem bestimmten Zeitpunkt nicht mehr vorhanden ist (z.B. Darlehen mit dauernder Aufsummierung der Darlehenszinsen), so erfolgt die verdeckte Gewinnausschüttung während der Laufzeit zu jenem Zeitpunkt, ab dem Rückforderungs- bzw. Rückzahlungswille erlöschen. Schliesslich kann eine verdeckte

Gewinnausschüttung auch im Zusammenhang mit dem Erlöschen der Darlehensforderung erfolgen, nämlich dann, wenn die Gesellschaft ohne sachlichen Grund auf die Rückzahlung des Darlehens verzichtet (vgl. zum Ganzen Louis Bochud, Darlehen an Aktionäre, 1991, S. 293 ff.).

Ist das Darlehen von Anfang an simuliert, so wird die Einkunft aus verdeckter Gewinnausschüttung beim Empfänger bereits im Zeitpunkt der Darlehensaufnahme realisiert. Bei einer verdeckten Gewinnausschüttung während der Laufzeit des Darlehens gilt das Einkommen beim Empfänger dann als realisiert, wenn der Rückforderungs- bzw. Rückzahlungswille erlischt, d.h. wenn der Anteilsinhaber den eindeutigen Willen äussert, die Mittel seiner Gesellschaft zu entziehen, bzw. diese Absicht den Steuerbehörden erkennbar wird (BGr, 13. Dezember 2006, ASA 66, 554, E. 5 S. 562). Bei einer verdeckten Gewinnausschüttung im Zusammenhang mit dem Erlöschen der Darlehens(rück)forderung ist das entsprechende Einkommen realisiert, wenn (und soweit) die Gesellschaft auf die Rückzahlung des Darlehens verzichtet bzw. dieses ganz oder teilweise erfolgswirksam ausbucht.

Bei einer verdeckten Gewinnausschüttung handelt es sich um eine steuererhöhende Tatsache, für die nach der allgemeinen Beweislastregel die Steuerbehörde die Beweislast trägt (vgl. VGr, 3. Oktober 1989 = StE 1991 B 24.4 Nr. 27). Spricht für das Vorhandensein einer Tatsache allerdings eine natürliche Vermutung, gilt der Beweis als vorläufig erbracht und wird er endgültig, wenn nicht erfolgreich ein Gegenbeweis angetreten und geführt wird (Daniel Schär, Grundsätze der Beweislastverteilung im Steuerrecht, 1998, S. 253 f. mit Hinweis).

c) Bei den Akten liegen keine Kontoauszüge der B, aus welchen die Abschreibung des Darlehens unmittelbar hervorginge. Indessen ist in der Bilanz der B per 31. Dezember 2005 noch ein Aktivum "Darlehen an nahestehende Person" von Fr. 380'000.- enthalten, in der Bilanz per 31. Dezember 2006 hingegen nicht mehr. Der Schluss auf die Abschreibung wird dadurch untermauert, dass die Erfolgsrechnung 2006 einen Verlust von Fr. 162'522.- aufweist, gegenüber einem Gewinn von Fr. 7'550.- im Vorjahr. Der Pflichtige selbst bestätigt zudem in seiner Sachdarstellung, dass das Darlehen zu Lasten der Erfolgsrechnung ausgebucht worden ist. Davon ist im Folgenden auszugehen. Weiter ist nicht bestritten, dass der Pflichtige ursprünglich Schuldner des Darlehens sowie immer Eigentümer der B war.

Gemäss Angaben des kantonalen Steueramts ist die B am 10. Februar 2008 für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2006 entsprechend der eingereichten Bilanz, d.h. mit dem aus der Abschreibung des Darlehens resultierenden Verlust eingeschätzt worden und ist die Einschätzung in Rechtskraft erwachsen. Ein Nachsteuerverfahren ist nach dem Aktenstand nicht durchgeführt worden; das vorliegende Verfahren kann indessen auch ohne das Ergebnis eines solchen abzuwarten entschieden werden.

aa) Der Pflichtige begründete die Abschreibung ursprünglich damit, dass das Darlehen im Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaft in E gewährt worden und durch einen Schuldbrief auf dieser gesichert gewesen sei. Bei Erstellung des Jahresabschlusses 2006 sei die B davon ausgegangen, dass die frühere Ehefrau nach der Scheidung die Schuld übernehmen werde, und die B einen Schuldbrief auf der Liegenschaft in E, welcher als Sicherheit gedient habe, herausgeben müsse. Die frühere Ehefrau sei aber nicht in der Lage gewesen, die Schuld zurückzubezahlen, weshalb das Darlehen habe abgeschrieben werden müssen. Erst nach Erstellung des Jahresabschlusses habe sich ergeben, dass diese Annahmen falsch gewesen seien. Das Scheidungsurteil habe überraschenderweise die Schuld von Fr. 380'000.- dem Pflichtigen zugewiesen; das Urteil sei ihm erst am 4. Juni 2008 von seinem Rechtsanwalt ausgehändigt worden.

Vorweg ist festzuhalten, dass diese ursprüngliche Begründung für die Abschreibung zu einer Qualifizierung derselben als verdeckte Gewinnausschüttung führt. Nach dem Grundsatz des Drittvergleichs ist massgebend, ob das Geschäft in gleicher Weise mit einem der Gesellschaft nicht Verbundenen auch abgeschlossen worden wäre. Hätte die behauptete Annahme des Pflichtigen und damit der B bezüglich der Schuldübernahme durch die ehemalige Ehefrau und Herausgabe des Schuldbriefs zugetroffen, hätte dies von der B ein Verhalten verlangt, welches von einem unabhängigen Dritten nicht zu erwarten gewesen wäre. Die Schuldübernahme setzt einen entsprechenden Antrag des neuen Schuldners an den Gläubiger und dessen Annahme voraus (Art. 176 OR). Eine Anzeige der Schuldübernahme durch die frühere Ehefrau ist indessen nie erfolgt, da ein Schuldnerwechsel eben gerade nie stattfand. Ein Schuldnerwechsel war demnach bereits obligationenrechtlich unmöglich. Für einen unabhängigen Dritten wäre zudem kein Grund ersichtlich gewesen, einer Schuldübernahme und einem Verzicht auf den Schuldbrief als Sicherheit zuzustimmen und auf diese Weise seine Position grundlos zu verschlechtern. Vielmehr ist offenkundig, dass mit diesem Vorgehen die B ohne Gegenleistung des Pflichtigen dessen privaten Ver-

pflichtungen im Zusammenhang mit der Scheidung erfüllt hätte. Dementsprechend ist aber die Ausbuchung des Darlehens nicht als Abschreibung, sondern Gewinnverwendung auf Anweisung des Pflichtigen als ihres Aktionärs zu werten.

bb) Der Pflichtige hielt mit der Einsprache nicht mehr an dieser Sachdarstellung fest und machte stattdessen geltend, dass für die Abschreibung keine Veranlassung bestanden habe, sondern diese auf einem Irrtum über die Scheidungsfolgen beruht habe, weshalb sie rückgängig zu machen sei. Er begründete den Irrtum damit, dass das Scheidungsurteil erst nach der Erstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sei. Diese Erklärung, welche der Pflichtige auch mit dem Rekurs vorbringt, überzeugt indessen nicht, widerspricht sie doch den Akten. Das Scheidungsurteil wurde am 31. Oktober 2006 gefällt. Darin wurde eine Vereinbarung über die Scheidungsfolgen vom 11. Mai 2006 samt ergänzender Vereinbarung vom 8./11. September 2006 genehmigt. Gemäss Ziff. 5.e dieser Vereinbarung übernimmt der Gesuchsteller, d.h. der Pflichtige, allfällige noch offene Schulden gegenüber der B zur alleinigen Bezahlung. Die Vereinbarung stand zudem unter dem Vorbehalt, dass eine Bank bis 31. Oktober 2006 einer Aufstockung der Hypothek auf der Liegenschaft in E um Fr. 100'000.- zustimmt (Ziff. 9 der Vereinbarung), ferner war eine Ausgleichszahlung der früheren Ehefrau vorgesehen, wovon sie die ersten Fr. 100'000.- bei Rechtskraft des Urteils zu bezahlen hatte (Ziff. 5.c der Vereinbarung). Die Erhöhung der Hypothek ist dann vor Fällung des Urteils auch tatsächlich erfolgt (Dispositiv-Ziffer 2 des Urteils). Es ist absolut unglaubwürdig, dass der Inhalt der eigenen, im Lauf des Jahres 2006 abgeschlossenen Scheidungsvereinbarung dem Pflichtigen im späteren Zeitpunkt der Erstellung des Jahresabschlusses der B für das Geschäftsjahr 2006 nicht bekannt war. Zudem dürfte wohl auch die Erhöhung der Hypothek nicht ohne seine Mitwirkung möglich gewesen sein. Weiter machte er selber geltend, dass er von der Zahlung von Fr. 100'000.-, die seine frühere Ehefrau gestützt auf diese Vereinbarung leisten musste, Ende 2006 Fr. 90'000.- als Kapitaleinlage in die B eingebracht hatte, und reichte er einen entsprechenden Auszug aus seinem Kontokorrentkonto bei der B ein. Überdies ist erneut darauf hinzuweisen, dass die B ja nie eine Anzeige über die Schuldübernahme erhalten hat, sodass nicht erkennbar ist, weshalb sie irrtümlich daraus folgende Buchungen hätte vornehmen sollen. Die Kenntnisse des Pflichtigen sind der B zudem direkt zuzurechnen, war er doch Präsident bzw. Mitglied des Verwaltungsrats mit Einzelzeichnungsberechtigung.

Insgesamt ist deshalb zu schliessen, dass das Darlehen zu einem Zeitpunkt abgeschrieben wurde, als aufgrund der Scheidungskonvention eben gerade bekannt war, dass er dieses alleine zu übernehmen hatte. Daraus folgt, dass die Abschreibung des Darlehens durchaus beabsichtigt war, und dass dafür – mangels Darlegung anderer Gründe – keine andere Erklärung ersichtlich ist als die Absicht, den Pflichtigen durch Erlass der Schuld zu begünstigen.

cc) Wie bereits erwähnt, erfolgt eine verdeckte Gewinnausschüttung dann, wenn der Rückforderungs- bzw. Rückzahlungswille erlischt, d.h. wenn der Anteilsinhaber den eindeutigen Willen äussert, die Mittel seiner Gesellschaft zu entziehen, bzw. diese Absicht den Steuerbehörden erkennbar wird. Bei einer verdeckten Gewinnausschüttung im Zusammenhang mit dem Erlöschen der Darlehens(rück)forderung ist das entsprechende Einkommen realisiert, wenn (und soweit) die Gesellschaft auf die Rückzahlung des Darlehens verzichtet bzw. dieses ganz oder teilweise erfolgswirksam ausbucht. Dies ist im vorliegenden Fall mit der erfolgswirksamen Ausbuchung des Darlehens in der Jahresrechnung 2006 geschehen, weshalb die verdeckte Gewinnausschüttung in diesem Zeitpunkt zugeflossen ist.

dd) Der Pflichtige will die Abschreibung des Darlehens nachträglich ungeschehen machen, da die Voraussetzungen für eine Revision der rechtskräftigen Veranlagung 2006 der B erfüllt seien.

Der Einkommenszufluss ist ein faktischer Vorgang, der damit abgeschlossen ist, dass der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die zugeflossenen Vermögenswerte innehat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 210 N 20 DBG bzw. § 50 N 21 StG). Als faktischer Vorgang sind für die Beurteilung die Verhältnisse im Zeitpunkt der Vornahme der betreffenden Handlungen massgebend. Bei der Erklärung der B über die Abschreibung des Darlehens handelt es sich um einen Vorgang in der Vergangenheit, welcher sich nicht nachträglich mit Wirkung auf die Bemessungsperiode 2006 rückgängig machen lässt. Wenn im Jahresabschluss 2007 der B das Darlehen wieder eingebucht wurde, hilft dies dem Pflichtigen demnach nicht weiter.

Der Pflichtige beruft sich für das Ansinnen einer Revision der Einschätzung 2006 der B darauf, dass der wahre Inhalt des Scheidungsurteils bei Erstellung des Jahresabschlusses nicht bekannt gewesen sei. Wie bereits festgehalten, kann diese Sachdarstellung indessen nicht zutreffen, sondern ist davon auszugehen, dass die

wahre Situation bekannt war und die Begünstigung des Pflichtigen durch Abschreibung des Darlehens durchaus beabsichtigt war. Es fehlt deshalb bereits an einer neuen Tatsache. Eine Revision der Veranlagung 2006 der B ist damit bereits aus diesem Grund nicht zulässig, weshalb auch kein Anlass besteht, von einer Aufrechnung der verdeckten Gewinnausschüttung beim Pflichtigen abzusehen.

5. Gestützt auf diese Erwägungen ist der Rekurs bzw. die Beschwerde abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten dem Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt die Rekurskommission:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen.

[...]