

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2011.76
1 ST.2011.112

Entscheid

12. Juli 2011

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichterinnen Rhea Schircks Denzler und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

A,

vertreten durch Gähwiler Ruckstuhl Treuhand AG,
Eleonorenstrasse 2, 8032 Zürich,

**Beschwerdeführer/
Rekurrent,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

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

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

betreffend

Direkte Bundessteuer 2007 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2007

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) ist Alleinaktionär der B ag, C. Diese Gesellschaft wurde am 22./23. April 2009 hinsichtlich der Geschäftsjahre 2006 und 2007 einer steueramtlichen Buchprüfung unterzogen. Der Revisor stellte dabei fest, dass die Gesellschaft je ein Darlehen dem Pflichtigen und der D GmbH, E, gewährt hatte. Während er das Darlehen an den Pflichtigen akzeptierte, qualifizierte er das Darlehen an die D GmbH als simuliertes Rechtsgeschäft. Dementsprechend schlug er vor, die auf diesem Darlehen im Geschäftsjahr 2007 vorgenommene Rückstellung von Fr. 240'000.- beim steuerbaren Reingewinn 2007 der B ag aufzurechnen. Gleichzeitig veranlasste er eine Meldung in das Steuerdossier des Pflichtigen, weil dieser (Minderheits-)Aktionär der F AG, ebenfalls in E, war und letztere Gesellschaft per 1. Januar 2008 den Betrieb der D GmbH übernommen hatte.

Mit Entscheid vom 1. November 2010 schätzte der Steuerkommissär den Pflichtigen für die Steuerperiode 2007 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 388'600.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 64'000.- ein. Beim steuerbaren Einkommen rechnete er dabei neben zwei weiteren Positionen Fr. 240'000.- als verdeckte Gewinnausschüttung bzw. als "simuliertes Aktionärsdarlehen gegenüber der D GmbH" auf. Mit Hinweis gleichen Datums stellte er die entsprechende Veranlagung der direkten Bundessteuer 2007 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 389'300.- in Aussicht (formell eröffnet mit Steuerrechnung vom 15. November 2010).

B. Hiergegen erhob der Pflichtige am 24. November 2010 Einsprache mit dem sinngemässen Antrag, von sämtlichen Aufrechnungen, insbesondere von derjenigen von Fr. 240'000.- bezüglich des Darlehens an die D GmbH abzusehen. Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen am 7. April 2011 ab.

C. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 6. Mai 2011 liess der Pflichtige die Einspracheanträge hinsichtlich des Darlehens erneuern. Die übrigen Aufrechnungen blieben unbestritten. Das kantonale Steueramt schloss am 31. Mai 2011 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Nach Art. 20 Abs. 1 lit. c des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) und § 20 Abs. 1 lit. c des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (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.

Die verdeckte Gewinnausschüttung kann nicht nur in einem Wertzufluss an den Aktionär oder eine ihm nahestehende Person liegen, sondern auch in der Verhinderung eines entsprechenden Wertabflusses. Eine derartige Vorteilszuwendung wird insbesondere angenommen, wenn eine Gesellschaft den genannten Personen ohne betrieblichen Grund ein Darlehen gewährt im Bewusstsein, auf eine Rückzahlung allenfalls verzichten zu müssen (StE 1990 B 24.4 Nr. 25 mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Unter solchen Umständen erscheint das hingegebene Darlehen als simuliertes, ungültiges Rechtsgeschäft (Art. 18 Abs. 1 OR).

b) aa) Als Empfänger von verdeckten Gewinnausschüttungen kommen vorab die Anteilseigner der ausschüttenden Gesellschaft in Betracht. Dabei spielt es grundsätzlich keine Rolle, ob diese die Gesellschaft beherrschen oder nur über eine Minderheitsbeteiligung verfügen. Empfängt jedoch nur ein Minderheitsaktionär eine Leistung, deren geschäftsmässige Begründetheit zu prüfen ist, erscheint eine verdeckte Gewinnausschüttung eher als fraglich. Denn eine Ausschüttung kann regelmässig nur der beherrschende Aktionär oder ein Minderheitsaktionär gemeinsam mit andern Aktionären, die zusammen eine Mehrheit der Anteilseigner bilden, veranlassen. Fliesst eine Leistung nur einem Minderheitsbeteiligten zu, muss daher zusätzlich die Beherrschungsmöglichkeit der bzw. des Begünstigten gegenüber der leistenden Gesellschaft geprüft werden. Sowohl die herrschende Lehre als auch das Bundesgericht vertreten die Meinung, dass zusätzlich zur Gesellschafterstellung eine massgebliche Beherrschung des Gesellschafters auf das Unternehmen vorliegen muss, damit der Tatbestand einer verdeckten Gewinnausschüttung erfüllt ist (Brülisauer/Poltera, in: Kommen-

tar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 58 N 109 DBG mit Hinweis u.a. auf Markus Reich, Die Realisation stiller Reserven im Bilanzsteuerrecht, 1983, S. 113; Reimann/Zuppinger/Schärrer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Band, 1969, § 45 N 73; BGr, 28. Oktober 1977 = ASA 48, 64 ff. und 4. November 1987 = StE 1988 B 72.13.22 Nr. 10; a.M. Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, Art. 58 N 107 mit Verweis auf Entscheid des Bundesgerichts vom 30. April 2002 [StR 2002, 558], gemäss welchem die Tatsache, dass der Empfänger blosser Minderheitsaktionär war, die geschäftsmässige Begründetheit der Leistung nicht zu rechtfertigen vermochte).

Die massgebliche Beherrschung ist dabei von der massgeblichen Beteiligung zu unterscheiden. Das Bundesgericht hat entschieden, dass auch Minderheitsbeteiligte oder gar Nichtgesellschafter mit Organstellung einen entscheidenden Einfluss auf das Unternehmen haben können, wenn besondere Umstände vorliegen (vgl. ASA 24, 330 ff., wo das oberste Gericht feststellte, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung auch dann gegeben sein kann, wenn der Leistungsempfänger nicht Allein- oder Mehrheitsaktionär ist [im konkreten Fall besass er 40% des Aktienkapitals], aber in der Gesellschaft eine beherrschende Stellung einnimmt). Solche Situationen liegen vor, wenn sich Minderheitsaktionäre, z.B. durch Abschluss eines Aktionärbindungsvertrags, zusammenschliessen (vgl. ASA 24, 331) und dadurch einen massgeblichen Einfluss auf die Aktiengesellschaft ausüben können (vgl. ASA 19, 297 ff.), oder wenn der Minderheitsaktionär eine Schlüsselstellung im Verwaltungsrat einnimmt (Brülisauer/Poltera, Art. 58 N 110 f., auch zum Folgenden).

Das Bundesgericht spricht ebenfalls von einer massgebenden Beherrschung, wenn die leistende Gesellschaft mittelbar durch eine zwischengeschaltete Gesellschaft beherrscht wird. Das heisst, der Leistungsempfänger beherrscht die leistende Gesellschaft indirekt über die unmittelbar gehaltene Muttergesellschaft, und wird steuerlich so betrachtet, als ob er die leistende Tochtergesellschaft selbst beherrschen würde. Das Tatbestandsmerkmal der Gesellschaftereigenschaft wird somit durch das Kriterium der massgeblichen Beherrschung ergänzt, wobei diese Beherrschung mehr qualitativer als quantitativer Natur ist. Die kapitalmässige Beherrschung allein ist gemäss Bundesgericht grundsätzlich unerheblich, stellt aber immerhin ein gewichtiges Indiz dar, dass das Gesellschaftsverhältnis das Motiv einer verdeckten Gewinnausschüttung ist.

bb) Empfänger von verdeckten Gewinnausschüttungen sind aber auch nahestehende Dritte. Als solche gelten natürliche oder juristische Personen, die zum beherrschenden Gesellschafter wirtschaftliche oder persönliche enge Verbindungen besitzen. Dabei begründet der Umstand, dass der Dritte eine aussergewöhnliche Leistung empfängt, allein noch keine derartige Verbindung zum Gesellschafter. Vielmehr ist eine zusätzliche, objektiv feststellbare Beziehung zu diesem wie Freundschaft, Verwandtschaft, geschäftliche Beziehung etc. erforderlich (Brülisauer/Poltera, Art. 58 N 120 ff., welche sich mit der abweichenden Auffassung des Bundesgerichts im Recht der direkten Bundessteuer auseinandersetzen und diese verwerfen).

Fliesst der geldwerte Vorteil einer verdeckten Gewinnausschüttung dem nahestehenden Dritten zu, erfolgt die Besteuerung dieses Vorteils gleichwohl beim (beherrschenden) Aktionär, da nur er kraft seines Beherrschungsverhältnisses die Ausschüttung der Gesellschaft herbeiführen kann. Es kommt die so genannte Dreieckstheorie zur Anwendung, bei der von einem Fluss der verdeckten Gewinnausschüttung von der Gesellschaft über den beherrschenden Aktionär zum nahestehenden Dritten ausgegangen wird (VGr, 3. Oktober 1989 = StE 1991 B 24.4 Nr. 27 sowie Kuhn/Brühlisauer in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 24 N 85 ff. StHG). Der nahestehende Dritte kann mangels Anteilseignerschaft keinen Beteiligungsertrag erzielen, sodass der Zufluss bei ihm (als natürliche Person) nur der Schenkungssteuer unterliegt bzw. – im Fall, dass es sich bei der Empfängerin um eine Schwestergesellschaft der leistenden Gesellschaft handelt – als steuerfreie Kapitaleinlage gilt.

c) Das Zufließen von Vermögensertrag im Sinn von Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 20 Abs. 1 lit. c StG ist eine steuerbegründende Tatsache, welche die Steuerbehörden nachzuweisen haben (RB 1990 Nr. 36 = StE 1990 B 92.51 Nr. 3). Demgegenüber trägt der Steuerpflichtige die Beweislast für die steuermindernden bzw. -aufhebenden Tatsachen (RB 1987 Nr. 35).

Die Steuerbehörden sind bei der Ermittlung der steuerbegründenden Tatsachen aus allgemein bekannten Gründen in hohem Mass auf die Mitwirkung des Steuerpflichtigen angewiesen. Diese Feststellung gilt insbesondere für die im Massenverwaltungsverfahren durchgeführte Festsetzung der direkten Steuern von Einkommen bzw. Ertrag und Vermögen bzw. Kapital. Es ist daher folgerichtig, an die rechtsgenü-

gende Darlegung derartiger Tatsachen durch die Behörden keine allzu hohen Anforderungen zu stellen (RB 1990 Nr. 36 = StE 1990 B 92.51 Nr. 3).

2. Der Pflichtige ist Alleinaktionär der B ag und liess sich von dieser Gesellschaft im Jahr 2006 ein Darlehen aus einem Kontokorrentverhältnis ausrichten (Revisionsbericht). Revisor und Steuerkommissär erachten das Darlehen (einstweilen) nicht als simuliert, da ein schriftlicher Darlehensvertrag mit angemessener Verzinsung und einem verbindlichen Rückzahlungsplan existiert (Revisionsbericht). Das Steuerrekursgericht sieht keinen Anlass, eine andere Beurteilung dieses Darlehensverhältnisses vorzunehmen. Mithin drängt sich in diesem Zusammenhang beim Pflichtigen keine Aufrechnung einer geldwerten Leistung auf. Es wird Aufgabe des Revisors sein, die Entwicklung des Darlehens im Auge zu behalten.

3. a) Die B ag gewährte daneben auch der D GmbH ein Darlehen. Dieses Darlehen belief sich per 31. Dezember 2006 auf Fr. 840'350.- und wurde im vorliegend streitbetroffenen Geschäftsjahr 2007 um Fr. 480'000.- auf Fr. 1'320'350.- erhöht. Die Darlehensgeberin (B ag) bildete darauf Rückstellungen per Ende 2006 von Fr. 840'349.- und im Geschäftsjahr 2007 von weiteren Fr. 240'000.-, was einen Nettobuchwert des Darlehens per Ende 2007 von Fr. 240'001.- ergab. Revisor und Steuerkommissär erachteten dieses Darlehen als simuliert, weil ein schriftlicher Darlehensvertrag, eine Verzinsung sowie Sicherheiten fehlten und laufende Erhöhungen gewährt wurden. Sie rechneten in der Folge dem steuerbaren Ertrag 2007 der B ag unter dem Titel "Veränderung der als Gewinn versteuerten stillen Reserven" im Umfang der auf dem Darlehen 2007 gebildeten Rückstellung von Fr. 240'000.- hinzu.

Um denselben Betrag von Fr. 240'000.- erhöhten sie jedoch auch das steuerbare Einkommen 2007 des Pflichtigen, allerdings ohne diese Aufrechnung näher zu begründen. Im Einspracheentscheid führte das kantonale Steueramt diesbezüglich nur aus, der Pflichtige habe im Umfang der von der B ag auf dem Darlehen gebildeten Rückstellung von Fr. 240'000.- eine geldwerte Leistung empfangen, weil das Darlehen insofern nicht werthaltig sei.

Mit der Beschwerde/dem Rekurs hält der Pflichtige entgegen, das Darlehen sei von der B ag nicht ihm, sondern der D GmbH gewährt worden. An letzterer Gesell-

schaft sei er im Jahr 2007 nicht beteiligt gewesen und habe dort auch nicht irgendeine Funktion ausgeübt. Es habe ihm im Zusammenhang mit diesem Darlehen daher auch keine verdeckte Gewinnausschüttung zufließen können. Das Darlehen sei zudem nicht simuliert, da es von der B ag gewährt worden sei, um von der D GmbH künftig Beratungsumsätze zu generieren.

Das kantonale Steueramt äussert sich zu diesen Einwendungen des Pflichtigen in der Beschwerde-/Rekursantwort nicht, sondern verweist lediglich auf die Einspracheentscheide.

b) Das streitige Darlehen wurde von der B ag der D GmbH und nicht dem Pflichtigen gewährt. Demnach kann dem Pflichtigen als Beherrscher der B ag im Zusammenhang mit dieser Darlehensgewährung nur dann ein geldwerter Vorteil zugeflossen sein, wenn dies in Anwendung der erwähnten Dreieckstheorie möglich wäre. Dies setzte voraus, dass der Pflichtige die D GmbH ebenfalls – massgeblich im Sinn der erwähnten bundesgerichtlichen Rechtsprechung, d.h. qualitativ – beherrschte, weil der geldwerte Vorteil nur kraft dieser Eigenschaft ihm und nicht der D GmbH als Darlehensschuldnerin zugerechnet werden könnte.

Gemäss den Feststellungen des Revisors waren einzige Gesellschafter der D GmbH im Jahr 2007 G und H. Der Pflichtige war damit in diesem Jahr, in welchem das streitige Darlehen um Fr. 480'000.- erhöht wurde und ihm von den Vorinstanzen ein damit verbundener geldwerter Vorteil zugerechnet wird, nicht Anteilseigner dieser Gesellschaft. Die genannten zwei Personen amtierten auch als einzige Geschäftsführer der D GmbH (Handelsregisterauszug), sodass der Pflichtige bei der darlehensempfangenden Gesellschaft auch insofern nicht engagiert war. Mithin handelte es sich bei der D GmbH im Jahr 2007 nicht um eine nahestehende Person des Pflichtigen bzw. nicht um eine Schwestergesellschaft der vom Pflichtigen beherrschten B ag. Als Folge davon kann dem Pflichtigen bei der Darlehensgewährung bzw. –erhöhung der B ag an die D GmbH im Jahr 2007 auch kein geldwerter Vorteil zugeflossen sein, weil die Dreieckstheorie nicht zur Anwendung gelangt.

c) Der Pflichtige ist indessen seit ihrer Gründung am ... (Minderheits-)Aktionär der F AG. Dabei handelt es sich um eine von der D GmbH verschiedene Gesellschaft.

Die F AG übernahm rückwirkend per 1. Januar 2008 den Betrieb der D GmbH. Dabei ging auch das streitbetroffene (Passiv-)Darlehen der D GmbH mit der B ag als Gläubigerin auf die F AG über. Weil der Pflichtige an der F AG beteiligt war, wurde die nun als Darlehensschuldnerin geltende F AG insofern zur Schwestergesellschaft der B ag. Allerdings war der Pflichtige bei der F AG nur Minderheitsaktionär im Umfang von 36%. Trotz der damit auf den Pflichtigen als gemeinsamen Aktionär der beiden Gesellschaften (B ag und F AG) nun anwendbaren Dreieckstheorie kann diesem jedoch wiederum keine geldwerte Leistung im Zusammenhang mit der fraglichen Darlehenserhöhung aufgerechnet werden. Denn die Darlehenserhöhung und eine damit allenfalls einhergehende verdeckte Gewinnausschüttung erfolgte eben schon im Geschäftsjahr 2007, als Darlehensschuldnerin noch die D GmbH und der Pflichtige an dieser Gesellschaft nicht beteiligt war.

Anders zu entscheiden wäre höchstens dann, wenn der Pflichtige bei der D GmbH im Geschäftsjahr 2007 zumindest eine massgebliche Funktion ausgeübt hätte und so die Darlehenserhöhung in diesem Jahr sowie den anschliessenden Übergang des Darlehens auf die von ihm mitbeherrschte F AG hätte veranlassen können. Dies liesse den Pflichtigen nämlich im Licht der erwähnten bundesgerichtlichen Praxis im Jahr 2007 zwar weiterhin als Nichtgesellschafter, jedoch als solcher mit (massgeblicher) Organstellung der D GmbH und damit als (indirekter) Empfänger des fraglichen geldwerten Vorteils bei der Darlehenserhöhung an die D GmbH erscheinen, was die Aufrechnung dieses Vorteils bei ihm zu rechtfertigten vermöchte. Indessen sind Anhaltspunkte für eine solche Einflussnahme des Pflichtigen bei der D GmbH im Jahr 2007 aus den Akten nicht ersichtlich und werden vom kantonalen Steueramt auch gar nicht geltend gemacht. Es ist nicht Sache des Steuerrekursgerichts, die Angelegenheit in dieser Hinsicht zu untersuchen, äussert sich das kantonale Steueramt in der Beschwerde-/Rekursantwort doch mit keinem Wort zu den Vorbringen des Pflichtigen in der Beschwerde bzw. im Rekurs und damit auch nicht zur genannten Problematik.

d) Damit fehlt es schon hinsichtlich der Person der Darlehensschuldnerin an der sachverhaltlichen Grundlage, um beim Pflichtigen im Zusammenhang mit der Darlehenserhöhung der B ag an die D GmbH im Jahr 2007 einen geldwerten Vorteil aufzurechnen. In der Folge erübrigt es sich zu prüfen, ob ein solcher Vorteil überhaupt gegeben ist, d.h. ob ein simuliertes Darlehen vorliegt.

4. Diese Erwägungen führen zur Gutheissung der Rechtsmittel. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten der Beschwerdegegnerin/dem Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG, § 151 Abs. 1 StG). Dem Pflichtigen ist hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern keine Parteientschädigung zuzusprechen, da er keine verlangt hat (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1954/8. Juni 1997). Bezüglich der direkten Bundessteuer steht ihm von Amtes wegen eine (angemessene) Parteientschädigung zu (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Der Beschwerdeführer wird für die Steuerperiode 2007 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 149'300.- veranlagt (Tarif gemäss Art. 214 Abs. 1 DBG; Alleinstehendentarif).
2. Der Rekurs wird gutgeheissen. Der Rekurrent wird für die Steuerperiode 2007 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 148'600.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 64'000.- eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 1 bzw. § 47 Abs. 1 StG; Grundtarif).

[...]