

Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2C_72/2007 /zga

Urteil vom 23. August 2007
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Müller, Ersatzrichter Locher,
Gerichtsschreiber Schaub.

Parteien
Kantonales Steueramt Zürich,
Beschwerdeführer,

gegen

V. und W.X._____,
Beschwerdegegner, vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Martin Steiner,
Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich.

Gegenstand
Direkte Bundessteuer 2000,

Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gegen den Entscheid der
Steuerrekurskommission II
des Kantons Zürich vom 7. Februar 2007.

Sachverhalt:

A.

V.X._____ war einziger Aktionär der X._____ AG, welche sich mit dem Handel mit Pharmazeutika befasste. Diese Gesellschaft gewährte dem Aktionär am 26. April 2000 ein Darlehen von Fr. 250'000.--, womit sich dieser an der Kapitalerhöhung der A._____ AG beteiligte. Im Jahr 2002 wurde diese Beteiligung an die X._____ AG übertragen, und im Juli 2004 wurde die A._____ AG vom Amtes wegen gelöscht.

Am 14. August 2000 gewährte die X._____ AG V.X._____ ein weiteres Darlehen in der Höhe von Fr. 500'000.--. Diese Mittel wurden für den Kauf der Aktien der B._____ AG verwendet. Über diese Gesellschaft wurde am 17. Dezember 2003 der Konkurs eröffnet. Das Verfahren ist soweit ersichtlich noch nicht abgeschlossen.

Ebenfalls am 17. Dezember 2003 wurde über die X._____ AG der Konkurs eröffnet, welcher inzwischen abgeschlossen ist. In diesem Konkursverfahren wurden Gläubigern Ansprüche der Gesellschaft nach Art. 260 SchKG abgetreten, darunter eine Forderung von Fr. 500'000.--.

B.

Am 30. Juli 2004 veranlagte der Steuerkommissär V. und W.X._____ in Abweichung von ihrer Selbstdeklaration für die Staats- und Gemeindesteuern 2000 auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 957'700.-- (Vermögen Fr. 977'000.--). Dabei rechnete er unter anderem verdeckte Gewinnausschüttungen der X._____ AG von insgesamt Fr. 700'000.-- auf (Fr. 500'000.-- für den Kauf der Aktien der B._____ AG und Fr. 250'000.-- für die Liberierung der Aktien der A._____ AG abzüglich Einbringungswert der Beteiligung von Fr. 50'000.--). Daran hielt er auch im Einspracheentscheid vom 29. Oktober 2004 fest.

Auf Rekurs hin nahm die Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich am 13. Dezember 2005 eine reformatio in peius vor, indem sie auch das erste Darlehen in vollem Umfang von Fr. 250'000.-- als simuliert betrachtete. Eine dagegen erhobene Beschwerde hiess das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich am 10. Mai 2006 teilweise gut und wies die Angelegenheit zur weiteren Untersuchung an die Steuerrekurskommission II, weil ihrer Ansicht nach eine Simulation davon abhängt, wie die Bonität des Darlehensnehmers im Zeitpunkt der Darlehensvergabe war.

C.

Am 23. September 2004 veranlagte die Dienstabteilung Bundessteuern des kantonalen Steueramtes Zürich V. und W.X._____ für die direkte Bundessteuer 2000. Dabei wurde - wie in der

Einschätzung für die Staats- und Gemeindesteuer - die verdeckte Gewinnausschüttung von Fr. 700'000.-- (zuzüglich eines nicht anerkannten Schuldzinsenabzuges auf dem simulierten Darlehen von Fr. 10'700.--) einbezogen. Das kantonale Steueramt wies die Einsprache gegen diese Veranlagung am 16. August 2006 ab.

Eine dagegen erhobene Beschwerde hiess die Steuerrekurskommission II am 7. Februar 2007 gut. Sie sah von der Aufrechnung der verdeckten Gewinnausschüttung (inkl. Schuldzinsen) ab und setzte das bei der direkten Bundessteuer steuerbare Einkommen für die Steuerperiode 2000 auf Fr. 249'200.-- fest mit der Begründung, die Beschwerde sei an sich abzuweisen, aber angesichts des verwaltungsgerichtlichen Urteils vom 10. Mai 2006 erscheine es "im Interesse der Vermeidung widersprüchlicher Urteile und damit der Stärkung der Gerichtsinstanzen [...] ausnahmsweise vertretbar, der Argumentation des Verwaltungsgerichts zu folgen".

D.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 16. März 2007 beantragt das kantonale Steueramt Zürich dem Bundesgericht, das Urteil der Steuerrekurskommission II vom 7. Februar 2007 (versandt am 20. Februar 2007) sei aufzuheben und die Eheleute V. und W.X. _____ seien für die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 2000 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 999'200.-- zu veranlagern (Tarif gemäss Art. 214 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]).

V. und W.X. _____ beantragen, die Beschwerde abzuweisen. Die Steuerrekurskommission II verzichtet auf eine Vernehmlassung, während die Eidgenössische Steuerverwaltung Antrag auf Gutheissung der Beschwerde stellt.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Bundesgesetz vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110) ist am 1. Januar 2007 in Kraft getreten (AS 2006 1205 ff., S. 1242). Der angefochtene Entscheid ist nach diesem Zeitpunkt ergangen. Damit richtet sich das vorliegende Verfahren gemäss Art. 132 Abs. 1 BGG nach diesem Gesetz.

1.2 Gegen den kantonale letztinstanzliche Entscheid der Steuerrekurskommission ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig (Art. 82 lit. a in Verbindung mit Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG und Art. 146 DBG). Die Frage der Parallelität der Verfahren für die kantonalen und eidgenössischen Steuern stellt sich hier *ratione temporis* nicht (vgl. BGE 130 II 65 ff.). Das Kantonale Steueramt Zürich ist gestützt auf Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG in Verbindung mit Art. 146 Satz 2 DBG zur Anfechtung des vorinstanzlichen Entscheids legitimiert. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten (vgl. Art. 100 und Art. 42 BGG).

1.3 Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann die Verletzung von Bundesrecht im Sinn von Art. 95 BGG gerügt werden, hier von Vorschriften des DBG bzw. der Bundesverfassung. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG), es sei denn, dieser sei offensichtlich unrichtig oder in Verletzung eines Beschwerdegrunds im Sinn von Art. 95 BGG ermittelt worden (Art. 105 Abs. 2 bzw. Art. 97 Abs. 1 BGG). Das ist vorliegend weder geltend gemacht noch ersichtlich.

2.

2.1 Nach Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG sind als Ertrag aus beweglichem Vermögen steuerbar insbesondere Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art. Zu den geldwerten Vorteilen zählen unter anderen auch die so genannten "verdeckten Gewinnausschüttungen". Es handelt sich dabei um Leistungen der Gesellschaft an den Inhaber von Beteiligungsrechten, denen keine oder keine genügenden Gegenleistungen gegenüberstehen und die einem an der Gesellschaft nicht beteiligten Dritten nicht oder in wesentlich geringerem Umfang erbracht worden wären. Anzustellen ist dazu ein Drittvergleich. Bei diesem Drittvergleich 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 mit der Gesellschaft nicht Verbundenen auch abgeschlossen worden wäre (Urteil 2P.129/2003 vom 13. August 2003, publ. in: StR 60/2006 S. 24, E. 3.1, mit Hinweisen). Als Kriterien, die dafür sprechen, dass ein Dritter das Darlehen nicht gewährt hätte, fallen unter anderen in Betracht: die Höhe der Darlehenssumme im Verhältnis zu den eigenen Mitteln der

Darlehensnehmerin, die Darlehenszinsen werden nicht bezahlt bzw. zum Kapital geschlagen, die Gewährung des Darlehens steht mit dem statutarischen Zweck der darlehensgebenden Gesellschaft in keinerlei Zusammenhang, die fehlende Bonität der Schuldnerin, das Fehlen von Sicherheiten und von Bestimmungen über die Rückzahlung des Darlehens, die tatsächlich fehlende Rückzahlung, das Fehlen eines schriftlichen Darlehensvertrages und ein Klumpenrisiko bei der darlehensgebenden Gesellschaft (Urteile 2P.280/2001 vom 30. April 2002, publ. in: StE 2002 B 24.4 Nr. 67, E. 3.2.1;

2A.79/2002 vom 27. Januar 2003, publ. in: ASA 72 S. 736, E. 2.2; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, Art. 49-101 DBG, Therwil/Basel 2004, Rz. 114 zu Art. 58 DBG, je mit Hinweisen).

2.2 Die Vorinstanz hat hinsichtlich der hier zu beurteilenden Kreditvergabe das Folgende festgestellt:

--:

- Das Eigenkapital der X._____ AG betrug anfangs 2000 höchstens Fr. 260'000.--, womit die gewährten Darlehen rund das Dreifache des Eigenkapitals ausmachten; zudem war die X._____ AG damals eine ertragsschwache Gesellschaft.
- Die X._____ AG verfügte über beträchtliche liquide Mittel, die sie aber auch laufend benötigte; entsprechend konnte für sie nur eine kurzfristige und sichere Kapitalanlage in Frage kommen.
- Die Darlehen wurden dem Beschwerdegegner zum Erwerb von nicht börsengängigen Beteiligungen gewährt, womit diese Gelder mittel- bis langfristig gebunden waren.
- Es wurden keine schriftlichen Darlehensverträge abgeschlossen.
- Für die Darlehen wurden keine Sicherheiten bestellt.
- Der Darlehenszins wurde nicht bezahlt, sondern kapitalisiert.
- Die Darlehen stehen in keinem Zusammenhang mit dem statutarischen Zweck der darlehensgebenden Gesellschaft.
- Die kurzfristige Kreditwürdigkeit des Beschwerdegegners war für die Gewährung eines ungesicherten Kredits durch die X._____ AG nicht ausreichend.

2.3 Mit dem Beschwerdeführer ist davon auszugehen, dass die X._____ AG unter diesen Umständen keinem Dritten Darlehen in diesem Umfang gewährt hätte, selbst wenn dieser Dritte kreditwürdig gewesen wäre. Die Darlehen waren mithin simuliert und als verdeckte Gewinnausschüttung im Sinn von Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG zu qualifizieren. Im Übrigen ist eine Gesamtbewertung sämtlicher konkreter Umstände vorzunehmen, und es darf nicht ein Aspekt zum alles entscheidenden Kriterium erhoben werden, wie es im verwaltungsgerichtlichen Urteil vom 10. Mai 2006 betreffend die Staats- und Gemeindesteuern mit der Bonität des Schuldners geschehen ist.

3.

Weiter zu prüfen sind die Einwände der Beschwerdegegner, die gegen simulierte Darlehen sprechen sollen.

3.1 Zunächst bestreiten die Beschwerdegegner einen Zufluss, weil die Darlehen bei der X._____ AG aktiviert und nie abgeschrieben wurden, im Konkurs der X._____ AG inventarisiert und hernach an fünf Gläubiger im Sinn von Art. 260 SchKG abgetreten wurden.

Dazu ist festzuhalten, dass - unzulässigerweise - vielfach auch Nonvaleurs unter den Aktiven aufgeführt werden. Bezeichnenderweise betrachtete die Gesamtheit der Gläubiger die Geltendmachung dieser "Forderungen" als illusorisch, weshalb sie einer Abtretung im Sinn von Art. 260 SchKG zustimmte. Dabei steht erst noch nicht fest, ob es sich um die ursprüngliche "Darlehensforderung" oder um den Rückerstattungsanspruch nach Art. 678 Abs. 2 OR handelte. Jedenfalls haben die Beschwerdegegner die Beträge von Fr. 250'000.-- bzw. Fr. 500'000.-- vor inzwischen mehr als sieben Jahren bezogen, weshalb keine Rede von einem fehlenden Einkommenszufluss sein kann.

3.2 Weiter halten die Beschwerdegegner dafür, die beiden Darlehensgewährungen seien (auch) im Interesse der X._____ AG gelegen. Das erste der beiden Darlehen über Fr. 250'000.-- habe dazu gedient, neben anderen Investoren Aktien bei der A._____ AG zu zeichnen. Man habe damit die X._____ AG im Gesundheitsmarkt besser abstützen wollen. Auch die zweite Darlehensvergabe über Fr. 500'000.-- zwecks Finanzierung des Kaufs der B._____ AG habe der X._____ AG, welche sich mit dem Handel mit Pharmazeutika befasste, gedient.

Bei einer solchen Betrachtung werden aber die Interessen der Beschwerdegegner und diejenigen der X._____ AG allzu sehr vermengt. Entscheidend ist die Beurteilung vom Standpunkt der jeweiligen steuerpflichtigen Gesellschaft aus (Urteil 2A.263/2003 vom 19. November 2003, publ. in: ASA 74 660, E. 2.3). Dabei blieb der Liquiditätsbedarf der X._____ AG unberücksichtigt. Auch wurden ihr die Aktien der A._____ AG erst übertragen, als sich deren Fiasko bereits abzuzeichnen begann, und die Aktien der B._____ AG verblieben bis zu deren Konkurs im Eigentum der Beschwerdegegner. Wesentlich ist hier, dass die X._____ AG zwei Darlehen gewährte, obwohl solche Kreditgewährungen offensichtlich nicht zu ihrem Gesellschaftszweck gehörten. Die Einwände der Beschwerdegegner vermögen deshalb nicht zu überzeugen.

4.

Damit ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten grundsätzlich begründet. Zu prüfen bleibt die Bemessung der geldwerten Leistung.

Die Steuerrekurskommission hat erwogen, nicht nur Fr. 700'000.--, sondern die vollen Kreditvergaben von zusammen Fr. 750'000.-- seien als verdeckte Gewinnausschüttungen aufzurechnen. Dem ist zuzustimmen. Damit müsste die angefochtene Veranlagung von Fr. 249'200.-- an sich um Fr. 760'700.-- (inkl. Zinsen von Fr. 10'700.--) auf Fr. 1'009'900.-- angehoben werden. Weil aber der Beschwerdeführer nur eine Erhöhung auf Fr. 999'200.-- beantragt, bleibt es bei diesem Betrag (vgl.

Art. 107 Abs. 1 BGG).

5.

5.1 Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist demnach gutzuheissen und das angefochtene Urteil aufzuheben. Das steuerbare Einkommen der Beschwerdegegner für die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 2000 ist auf Fr. 999'200.-- (Tarif gemäss Art. 214 Abs. 2 DBG) festzusetzen.

5.2 Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens den Beschwerdegegnern unter Solidarhaft aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 und 5 in Verbindung mit Art. 65 BGG). Parteienschädigungen sind keine zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG). Die Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich wird über die Kostenverteilung ihres Verfahrens neu zu befinden haben.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wird gutgeheissen und das angefochtene Urteil aufgehoben. Das steuerbare Einkommen der Beschwerdegegner für die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 2000 wird auf Fr. 999'200.-- (Tarif gemäss Art. 214 Abs. 2 DBG) festgesetzt.

2.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 3'500.-- wird den Beschwerdegegnern unter Solidarhaft auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Parteien, der Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 23. August 2007

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung

des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: