

4F 2007-37  
4F 2007-38

## Urteil vom 30. Mai 2008

### STEUERGERICHTSHOF

BESETZUNG

Präsident: Hugo Casanova  
Beisitzer: Berthold Buchs, Michael Hank, Geneviève Jenny,  
Albert Nussbaumer

PARTEIEN

**X., Beschwerdeführerin**, vertreten durch Fürsprecher Hans Feldmann,  
Moosstrasse 2, 3073 Gümligen,

gegen

**KANTONALE STEUERVERWALTUNG**, Rue Joseph-Piller 13, Postfach,  
1701 Freiburg, **Vorinstanz**,

GEGENSTAND

Einkommenssteuer der natürlichen Personen; geldwerte Leistung  
(simuliertes Darlehen)

Beschwerde vom 21. Februar 2007 gegen den Einspracheentscheid vom  
23. Januar 2007; direkte Bundessteuer und Kantonssteuer 2003

## S a c h v e r h a l t

A. Die A. Treuhand AG mit Hauptsitz in Bern und einer Zweigniederlassung in Freiburg erbringt Dienstleistungen in den Bereichen Treuhand, Revisionen, Expertisen, Controlling, Vermögensverwaltung, Gesellschaftsgründungen, Geschäftsführung usw. und sie kann sich darüber hinaus gemäss ihrem statutarischen Zweck auch an anderen Gesellschaften beteiligen. Die Zweigniederlassung in Freiburg befindet sich bei der B. AG, welche grundsätzlich gleiche Gesellschaftszwecke verfolgt, allerdings mit Schwergewicht in den Bereichen ....

Die A. Treuhand war zunächst eine GmbH und wurde im Herbst 2000 in eine AG umgewandelt. X. übernahm bei der Gründung der AG 10 Aktien im Nominalwert von je 1'000 Franken und sie war schon damals sowohl für die A. als auch die B. als Angestellte tätig.

Gemäss Darlehensvertrag vom 8. September 2000 gewährte die A. Treuhand AG X. ein Darlehen in der Höhe von 10'000 Franken, welches von beiden Seiten innerhalb von 6 Monaten kündbar und jährlich zu 3,25 % zu verzinsen war.

Im Übrigen schlossen X. und ihre Mitaktionäre gleichzeitig mit der B. AG folgende

### **"Vereinbarung zwischen**

Käuferin

**B. AG**

und

**X., Y., Z.**

1. Die Verkäufer sind Eigentümer nachstehender Aktien der A. Treuhand AG, Sitz Bern und Fribourg - respektive auch Schuldner nachstehender Darlehen bei der A. Treuhand AG:

	Anzahl Aktien	à	nominell	Total Anteil AK	Darlehen von der A. Treuhand AG
- Y.	45	à	Fr. 1'000	Fr. 45'000	Fr. 45'000
- Z.	45	à	Fr. 1'000	Fr. 45'000	Fr. 45'000
- X.	10	à	Fr. 1'000	Fr. 10'000	Fr. 10'000

Die Aktien werden von B. AG (Tresor des Leiters "Dienste") blankoindossiert in einem verschlossenen Couvert aufbewahrt.

2. Die B. AG verpflichtet sich oben aufgeführte Aktien auf Verlangen, jedoch spätestens beim jeweiligen Austritt der Aktionäre aus den Diensten der B. AG, käuflich zu erwerben. Der Kaufpreis beträgt Fr. 1'000 (CHF eintausend [pari]). Die Käuferin bezahlt den Kaufpreis direkt an die A. Treuhand AG zur Tilgung der Darlehen der Verkäufer.
3. Die Aktionäre verpflichten sich ihrerseits die oben aufgeführten Aktien spätestens beim jeweiligen Austritt aus den Diensten der B. AG zum Nominalwert der B. AG zu verkaufen. Der Kaufpreis soll an die A. Treuhand AG zur Tilgung der oben aufgeführten Darlehen bezahlt werden."

B. Mit Verfügung vom 17. Februar 2005 wurde X. für die Steuerperiode 2003 ordentlich veranlagt, wobei das steuerbare Einkommen auf ... Franken (Direkte Bundessteuer) bzw. ... Franken (Kantonssteuer) festgesetzt wurde.

C. Anfangs 2006 wurde die A. Treuhand AG von der Steuerverwaltung des Kantons Bern für die Gewinn- und Kapitalsteuer der Steuerperiode 2003 veranlagt. Dabei wurde unter dem Titel "simuliertes Darlehen" an X. ein Betrag von 10'000 Franken aufgerechnet. Entsprechende Aufrechnungen wurden auch bezüglich der übrigen Aktionärsdarlehen vorgenommen. Begründet wurde dies mit folgendem Hinweis: *"Stellt das simulierte Darlehen eine zivilrechtlich untersagte Einlagenrückgewähr dar, unterliegen die geldwerten Leistungen in vollem Umfang der Einkommenssteuer. Eine Rückleistung von Kapitalanteilen einer Aktiengesellschaft an den Anteilhaber ist nur bei einer förmlichen Kapitalherabsetzung (Art. 732 OR) oder einer Liquidation (Art. 745 OR) steuerfrei (Bgr. in StE 1997 B 24.4 Nr. 43)."* Diese Veranlagung blieb unangefochten und erwuchs am 15. Mai 2006 in Rechtskraft.

D. Am 5. September 2006 informierte die Steuerverwaltung des Kantons Bern die freiburgischen Steuerbehörden über die Veranlagung der A. Treuhand AG und insbesondere die darin vorgenommene Aufrechnung simulierter Darlehen.

Gestützt auf diese Meldung eröffnete die Veranlagungsbehörde X. am 21. September 2006 eine berichtigte Veranlagungsanzeige für die Steuerperiode 2003. Darin wurde unter Verweis auf den Bericht der Abteilung für juristische Personen der Steuerverwaltung des Kantons Bern ein Betrag von 10'000 Franken aufgerechnet (Rubrik 3.41, "sonstiges Einkommen").

E. Am 16. Oktober 2006 erhob X. gegen diese Veranlagungen Einsprache mit dem Antrag, das als Einkommen aufgerechnete simulierte Darlehen "zu stornieren". Sie machte insbesondere geltend, es handle sich keinesfalls um ein simuliertes Darlehen. Dieses sei im Schuldenverzeichnis ordnungsgemäss deklariert gewesen und es sei jährlich über die Zinsen abgerechnet worden. Sie sei aufgrund ihrer finanziellen Situation auch in der Lage, das Darlehen zurückzubezahlen. Ergänzend legte sie ein Schreiben der A. Treuhand AG vom 29. September 2006 an die Steuerverwaltung des Kantons Bern bei, in dem insbesondere betont wurde, die Darlehen hätten der Finanzierung der Aktien der A. Treuhand AG, also Investitionszwecken gedient. Von "Konsumdarlehen", wie sie steuerlich verpönt seien (und allenfalls als simuliert betrachtet werden könnten), könne keine Rede sein. Ausserdem müssten bei simulierten Darlehen Rückzahlungswille und fähigkeit fehlen, was vorliegend ebenfalls nicht zutreffe. Abschliessend wurde vermerkt, die Parteien seien übereingekommen, die Darlehensbeiträge bis zum 15. Dezember 2006 zurückzubezahlen, um jede Diskussion über die Darlehen definitiv zu vermeiden.

Mit Entscheid vom 23. Januar 2007 wies die Kantonale Steuerverwaltung die Einsprache sowohl bezüglich der Kantonssteuer als auch der direkten Bundessteuer ab. Zur Begründung legte sie ausführlich dar, weshalb es sich im vorliegenden Fall um ein simuliertes Aktionärsdarlehen handle und wie dieses gemäss der einschlägigen Rechtsprechung steuerlich zu behandeln sei.

F. Mit Eingabe vom 21. Februar 2007 reichte X., nunmehr vertreten durch Fürsprecher Hans Feldmann., beim Verwaltungsgericht gegen diesen Einspracheentscheid Beschwerde ein mit dem Antrag, den angefochtenen Entscheid aufzuheben und die vorgenommene Aufrechnung zu streichen (unter Kostenfolge). Auf die erhobenen Rügen und die eingereichten Beweismittel wird, soweit notwendig, im Rahmen der rechtlichen Erwägungen eingegangen.

Der mit Verfügung vom 28. Februar 2007 festgesetzte Kostenvorschuss von 300 Franken wurde fristgemäss einbezahlt.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete auf eine Vernehmlassung.

In ihrer Beschwerdeantwort vom 2. bzw. 5. April 2007 schliesst die Kantonale Steuerverwaltung auf Abweisung. Auf ihre Ausführungen wird ebenfalls, soweit notwendig, im Rahmen der rechtlichen Erwägungen eingegangen.

Am 14. Mai 2007 reichte die Beschwerdeführerin ihre Gegenbemerkungen sowie weitere Unterlagen ein. Die Vorinstanz verzichtete am 25. bzw. 31. Mai 2007 ausdrücklich auf Schlussbemerkungen.

G. Mit Wirkung ab dem 1. Januar 2008 wurde das Verwaltungsgericht als verwaltungsrechtliche Abteilung in das Kantonsgericht integriert (vgl. das Gesetz vom 14. November 2007 über die Organisation des Kantonsgerichts; KGOG; SGF 131.1.1).

## **E r w ä g u n g e n**

### **I. Anwendbares Verfahrensrecht, Vereinigung der Verfahren**

1. a) Gemäss Art. 104 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) regelt das kantonale Recht Organisation und Amtsführung der kantonalen Vollzugsbehörde, soweit das Bundesrecht nichts anderes bestimmt. Insofern sind die Kantone auch in der Bestellung und Organisation der Steuerrekurskommission grundsätzlich frei (vgl. RAINER ZIGERLIG / GUIDO JUD *in* Zweifel / Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Basel 2000, N 3 ff. zu Art. 104 DBG). Dementsprechend bestimmen Art. 4 Abs. 1 und 2 des kantonalen Ausführungsbeschlusses vom 5. Januar 1995 zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (SGF 634.1.11), dass im Beschwerdeverfahren vor dem Kantonsgericht, welches Beschwerdeinstanz im Sinne von Art. 104 Abs. 3 DBG ist, unter Vorbehalt anders lautender Bestimmungen des Bundesrechts (vgl. Art. 140 ff. DBG) sinngemäss die entsprechenden Bestimmungen des kantonalen Rechts gelten. Somit gelangen also die Verfahrensvorschriften des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern (DStG; SGF 631.1) sowie des Gesetzes vom 23. Mai 1991 über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; SGF 150.1) subsidiär zur Anwendung.

b) Art. 42 Abs. 1 lit. b VRG sieht vor, dass Eingaben, die den gleichen Gegenstand betreffen, aus wichtigen Gründen in einem einzigen Verfahren vereinigt werden können.

Im vorliegenden Fall erschien es von Beginn weg (Einreichung der Rechtsmittel) angebracht, die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer (4F 07 37) und den Rekurs betreffend die Kantonssteuer (4F 07 38) im gleichen Verfahren zu vereinigen. Die entsprechenden Veranlagungen bilden nämlich Gegenstand desselben Einspracheentscheides und es wurde vor dem Verwaltungsgericht auch bloss eine einzige Rechtschrift eingereicht. Im Übrigen stehen die Rechtsmittel nicht nur prozessual, sondern auch sachlich in einem engen Zusammenhang, werden doch im Wesentlichen übereinstimmende Rechtsfragen aufgeworfen.

Trotz der Vereinigung der Verfahren sind jedoch im Lichte der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. BGE 130 II 509, Erw. 8.3) die vom Steuergerichtshof zu fällenden Entscheide (direkte Bundessteuer bzw. Kantonssteuer) grundsätzlich in Begründung und Dispositiv klar auseinander zu halten. Im Falle einer allfälligen Anfechtung des Urteils beim Schweizerischen Bundesgericht sind ja auch je spezifischen Begehren, welche der betroffenen Steuer angepasst sind, zu formulieren.

## **II. Verfahrensrechtliche Rügen**

Die Beschwerdeführerin erhebt einleitend diverse - im Einspracheverfahren allerdings noch nicht aufgeworfene - verfahrensrechtliche Rügen, welche vorweg (gemeinsam für das vereinigte Verfahren betreffend die direkte Bundessteuer und die Kantonssteuer) zu prüfen sind.

2. a) Zunächst macht die Beschwerdeführerin geltend, die Berichtigungsveranlagung als solche sei rechtswidrig. Sie sei bereits mit Verfügung vom 17. Februar 2005 definitiv veranlagt worden. Eine rechtskräftige Veranlagung könne jedoch nur bei Schreib- und Rechnungsfehlern und nicht bei "anderweitigen neuen Erkenntnissen" berichtigt werden. Vorliegend werde seitens der Steuerverwaltung bloss eine Neu Beurteilung des stets korrekt deklarierten Darlehens der A. Treuhand AG geltend gemacht. Somit gehe es nicht um einen Schreib- oder Rechnungsfehler, sondern um eine geänderte Rechtsauffassung, was offensichtlich keinen Berichtigungsgrund darstelle.

Entgegen der Annahme der Beschwerdeführerin bedeutet das Wort "berichtigt" auf der Einschätzungsanzeige vom 21. September 2006 nicht, dass eine Berichtigung eines Rechnungsfehlers oder eines Schreibversehens im Sinne von Art. 150 DBG sowie Art. 52 StHG bzw. Art. 191 DStG vorgenommen worden ist. Vielmehr wird damit allgemein dargetan, dass die bereits eröffnete Veranlagung - aus welchen Gründen auch immer - (zu Gunsten oder zu Ungunsten des Steuerpflichtigen) abgeändert wird. Unter den vorliegend gegebenen Umständen vermag eine solche direkte Eröffnung der Nachsteuerveranlagung trotz gewisser Bedenken den formellen Anforderungen gerade noch zu genügen (vgl. das Bundesgerichtsurteil 2P.222/2004 vom 11. Februar 2005, Erw. 6.2).

Im vorliegenden Fall hat die Vorinstanz gestützt auf eine ihr seinerzeit nicht bekannte, also neue Tatsache (vgl. Art. 151 DBG, Art. 53 StHG und Art. 192 DStG) eine Nachbesteuerung (ohne Steuerhinterziehungsverfahren) vorgenommen, wie dies aus den "Bemerkungen" auf der berichtigten Einschätzungsanzeige klar hervorgeht, wobei sich dann die Beschwerdeführerin im Einspracheverfahren dazu äussern konnte. Das ist an sich nicht zu beanstanden, stellt doch die spätere Mitteilung der bernischen Steuerbehörden über ihre Feststellungen im Steuerkapitel der A. Treuhand AG eine solche neue Tatsache dar, welche ein Zurückkommen auf die Veranlagung rechtfertigt. Dies gilt umso mehr, als der streitige simulierte Charakter des Darlehens nicht ohne Weiteres aus der Steuererklärung der Beschwerdeführerin abgeleitet werden konnte, sondern im Rahmen einer näheren Instruktion im Veranlagungsverfahren der Gesellschaft zum Vorschein kam. Das Bundesgericht hat denn auch schon bestätigt, dass die Steuerverwaltung ihre Untersuchungspflicht nicht verletzt, wenn sie den Mehrheitsaktionär für eine bestimmte Steuerperiode definitiv veranlagt, bevor die definitive Veranlagung für die Gesellschaft vorliegt. Ein Nachsteuerungsverfahren zu Lasten des Aktionärs infolge Bezugs geldwerter Leistungen wird dadurch nicht verunmöglicht (Urteil 2A.502/2005 vom 2. Februar 2006, StR 2006, 442; vgl. auch MADELEINE SIMONEK, Unternehmenssteuerrecht, Entwicklungen 2006, Bern 2007, 122 f.). Im Übrigen ist der vorliegende Fall nicht mit jenem vergleichbar, welcher dem von der Be-

schwerdeführerin angerufenen Urteil vom 7. Juli 2006 betreffend interkantonale Steuer- aufteilung (StR 2007, 275) zugrunde lag.

b) Die Beschwerdeführerin erachtet auch den "Querverweis auf ein anderes Ver- fahren" als formell unzulässig. Sie habe Anspruch darauf, dass die angebliche Simulation unabhängig von der Beurteilung der für die AG zuständigen Steuerbehörde geprüft werde. Aufrechnungen auf der Stufe der Gesellschaft seien für die Beteiligten nicht "tel quel verbindlich". Insofern sei auch irrelevant, dass die A. Treuhand AG die Aufrechnung der Darlehen hingenommen habe.

Mit diesem Einwand vermag die Beschwerdeführerin ebenfalls nicht durchzudringen. Es ist ihr zwar einzuräumen, dass die Veranlagung der Gesellschaft mit den rechtskräftig vorgenommenen Aufrechnungen für ihr persönliches Steuerkapitel nicht zwingend verbindlich ist. Mangels entsprechender Bindungswirkung zwischen den Veranlagungen der beiden rechtlich unabhängigen Steuersubjekte steht es der Beschwerdeführerin als Aktionärin der Gesellschaft also grundsätzlich frei, die Aufrechnung in ihrem persönlichen Kapitel doch noch zu bestreiten. Dies ändert jedoch nichts daran, dass die freiburgischen Steuerbehörden an die Mitteilung der bernischen Veranlagungsbehörde über deren Fest- stellungen im Steuerkapitel der Gesellschaft anknüpfen und im Steuerkapitel der Aktionärin auch eine entsprechende Aufrechnung vornehmen durfte, wenn sie zur gleichen Würdigung des Sachverhalts gelangt. Diesbezüglich kann unterstrichen werden, wie ausführlich der angefochtene Einspracheentscheid begründet worden ist, was die eigene Meinungsbildung der freiburgischen Veranlagungsbehörde durchaus bestätigt. Es ist dann eine Frage der materiellrechtlichen Überprüfung, ob diese Aufrechnung im Lichte der anwendbaren Ge- setzesbestimmungen zu bestätigen ist.

### **III. Direkte Bundessteuern (4F 07 37)**

3. a) Gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG sind als Ertrag aus beweglichem Vermögen insbesondere Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art steuerbar. Zu den steuerbaren geldwerten Vorteilen zählen unter anderem auch die in Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG bei der Unternehmensbesteuerung ausdrücklich erwähnten 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 Gesell- schaft nicht beteiligten Dritten nicht oder in wesentlich geringerem Umfang erbracht worden wären. Anzustellen ist dazu ein Drittvergleich. Voraussetzung für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung ist schliesslich, dass sich der Leistungserbringer des Charakters der Leistung bewusst ist (StE 2002 B.24.4 Nr. 67, E. 2.2; StE 2001 B.24.4 Nr. 58, E. 2; ASA 66, 554, E. 3c, S. 559, mit Hinweisen; vgl. auch PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Therwil/Basel 2001, Rz. 121 ff. zu Art. 20; MARKUS REICH, in: Zweifel Martin / Athanas Peter, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG] Art. 1 - 82, Basel/Genf/München 2000, Rz. 46 ff. zu Art. 20).

Ebenfalls als geldwerte Vorteile, die gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG dem Beteiligungs- inhaber als steuerbares Einkommen anzurechnen sind, erweisen sich Zuwendungen der Gesellschaft an einen Dritten, sofern die Zuwendung ihren Grund in erster Linie darin hat, dass dieser dem Beteiligungsinhaber nahesteht. Auch bei dieser Konstellation wird aufgrund eines Drittvergleichs untersucht, ob die Leistung, die der Person, welche dem Beteiligungs- inhaber nahesteht, zugehalten wurde, so nicht erbracht worden wäre, wenn der Leistungs- empfänger dem Anteilsinhaber nicht nahe stehen würde (vgl. StE 2002 B.24.4 Nr. 67,

E. 2.3, mit Hinweisen; ASA 63, 145, E. 4b, S. 152; REICH, a.a.O., Rz. 53). Grundsätzlich ist eine in diesem Sinne ungewöhnliche Leistung steuerrechtlich dem Beteiligungsinhaber unabhängig davon zuzurechnen, ob es sich beim Nahestehenden um eine natürliche oder um eine juristische Person handelt.

Geht es um geldwerte Vorteile bzw. verdeckte Gewinnausschüttungen, so gilt allgemein folgende Beweislastregelung: Vorerst obliegt es den Steuerbehörden darzutun, dass zwischen den gegenseitigen Leistungen (der steuerpflichtigen Gesellschaft bzw. des Empfängers) ein offensichtliches Missverhältnis besteht und eine Leistung der Gesellschaft oder deren Verzicht auf eine Einnahme ganz oder teilweise nicht betrieblich begründet sein kann. Stellt die Steuerbehörde in sachgemässer Würdigung der Verhältnisse ein offensichtliches Missverhältnis der gegenseitigen Leistungen fest, das sich nur durch eine verdeckte Gewinnausschüttung erklären lässt, so hat die steuerpflichtige Gesellschaft bzw. der Begünstigte die begründete Vermutung zu entkräften und die geschäftsmässige Begründetheit der geltend gemachten oder festgestellten Vermögenseinbusse zu beweisen. Die Begünstigungsabsicht darf in der Regel ohne besonderen Nachweis der Steuerbehörde vorausgesetzt werden. Ist dagegen streitig, ob einer Leistung der Gesellschaft überhaupt Verpflichtungen des Empfängers gegenüberstehen, hat die Gesellschaft bzw. der Begünstigte darzutun und nachzuweisen, welche Leistung der Empfänger als Entgelt für die empfangene Leistung erbracht hat bzw. auf welchem Rechtsgrund sie beruht (StE 1989 B 72.13.22 Nr. 14 mit Hinweisen).

b) Geldwerte Vorteile können insbesondere auch aus Darlehen einer Gesellschaft an einen Teilhaber resultieren, wenn die Gesellschaft das betreffende Darlehen nur aus dem Grund oder nur deshalb in einer bestimmten Höhe gewährt, weil der Darlehensnehmer Anteilsinhaber ist. Ob und in welchem Umfang ein Darlehen an einen Beteiligten als geldwerte Leistung erscheint, bestimmt sich auch in dieser Konstellation aufgrund eines Drittvergleichs: Eine geldwerte Leistung liegt vor, wenn und soweit das zu beurteilende Darlehen einem unabhängigen Dritten nicht gewährt worden wäre. Beim Drittvergleich sind in jedem Einzelfall ausgehend von dem zwischen der Gesellschaft und dem Beteiligten abgeschlossenen Vertrag alle konkreten Umstände zu berücksichtigen (StE 2004 B 24.4 Nr. 71 E. 3.3, siehe dazu MARKUS REICH / ROBERT WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahre 2004, IFF Forum für Steuerrecht 2005, 294 ff.; vgl. im Übrigen auch das Bundesgerichtsurteil 2C\_72/2007 vom 23. August 2007 sowie LOUIS BOCHUD, Darlehen an Aktionäre aus wirtschaftlicher, zivil- und steuerrechtlicher Sicht, Bern 1991, 293 ff.; RETO HEUBERGER, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, Bern 2001, 284 ff.).

Als Sonderfall einer geldwerten Leistung ist ein simuliertes Darlehen zu betrachten, mit dem einem Aktionär faktisch (Aktien- bzw. Grund-)Kapital der Aktiengesellschaft zurückbezahlt wird. Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist die Rückleistung von Kapitalanteilen einer Aktiengesellschaft an die Anteilsinhaber nur bei einer förmlichen Kapitalherabsetzung (Art. 732 OR) oder Liquidation (Art. 745 OR) steuerfrei. Für die allfällige Besteuerung ist ohne Belang, ob die Leistung mit dem Zivil- und Strafrecht vereinbar ist (StE 1997 B 24.4 Nr. 43). Bei einer Scheinliberierung mittels eines fingierten Darlehens liegt eine verbotene Einlagenrückgewähr nach Art. 680 Abs. 2 OR vor, wobei die zivilrechtlichen Folgen umstritten sind. Bewirkt ein Darlehen an den Aktionär die Rückgängigmachung der Vollliberierung ("Entliberierung"), so ist es aktienrechtlich selbst dann kritisch, wenn es an sich dem Drittvergleich standhält (vgl. HEUBERGER, 26 f., 32 ff. und 110 ff. sowie die dort erwähnten Autoren). Wie dem auch sei, ist davon auszugehen, dass das allfällige Bestehen eines zivilrechtlichen Rückförderungsanspruchs der Gesellschaft steuerlich nicht beachtet wird. Es gilt das Faktizitätsprinzip, wonach der Steuertatbestand grundsätzlich als

verwirklicht gilt, wenn die rein tatsächlich festzustellenden Vorgänge so zu deuten sind (vgl. HEUBERGER, 248 ff. mit weiteren Hinweisen). Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt auch dann vor, wenn sie nicht aus laufenden oder angesammelten Gewinnen erbracht wird, sondern wenn mit der Vermögensverlagerung in die gesellschaftsrechtliche Sperrquote eingegriffen wird. Wenn eine Leistung der Gesellschaft bloss eine wirtschaftliche oder faktische Kapitalrückzahlung ohne förmliche Kapitalherabsetzung darstellt, ist sie als Ertrag steuerbar. Die Steuerbarkeit geldwerter Leistungen hängt somit nicht davon ab, ob diese aus erwirtschafteten Gewinnen oder aus der Substanz der Gesellschaft entnommen wird. Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung stellt die faktische Rückzahlung des Eigenkapitals durch ein simuliertes oder ein anderes Darlehen trotz des Nennwertprinzips, gemäss dem die Rückzahlung des Aktienkapitals steuerfrei ist, einen Ertrag im Sinne der Einkommenssteuer des Aktionärs dar (StE 1997 B 24.4 Nr. 43; HEUBERGER, 292 f.; BOCHUD, 124 f., 166 FN 216, 304; SRK ZH, StE 1997 B 24.4 Nr. 44).

c) Im vorliegenden Fall geht es entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin nicht um ein "Konsumdarlehen", sondern um den Sonderfall einer verdeckten Gewinnausschüttung durch die faktische Rückzahlung des Eigenkapitals mittels eines simulierten Darlehens. Insofern treten auch die von ihr vorgebrachten Aspekte der Rückzahlungsmöglichkeit (fehlendes Kreditrisiko der Gesellschaft), der regelmässigen tatsächlichen Verzinsung des Darlehens, der früher unter der GmbH anerkannten Darlehen sowie der Höhe der Beteiligung an der AG in den Hintergrund. Indizien für eine verpönte Scheinliberierung sind allgemein insbesondere (BOCHUD, 124 f.):

- Gewährung von Mitteln, die zeitlich eng mit der Entstehung der Darlehensgeberin zusammenhängen;
- weitgehende Übereinstimmung von Grundkapital- und Darlehenshöhe, wobei Beträge bis zum Mindestkapital geradezu typisch sind;
- die finanzielle Situation des Gründungsaktionärs übersteigt seine Möglichkeit, massgeblich an der Firma beteiligt zu sein (kurzfristige, allenfalls unentgeltliche Beschaffung von Fremdmitteln);
- Gründung der Gesellschaft für eine hinter dem Aktionär stehende Person, die auch den Drittkredit zu Gründung gewährt und später die Titel übernehmen soll;
- die von der Gesellschaft erhaltenen Mittel werden zur Tilgung des Drittkredites verwendet.

Im Lichte dieser Indizien drängt sich nach dem aufgedeckten Stand der Erkenntnisse die Annahme einer Einlagenrückgewähr mittels eines fingierten Darlehens geradezu auf. Die Darlehen wurden den drei Aktionären anlässlich der Umwandlung der A. Treuhand GmbH in eine AG gewährt und sie decken sich betragsmässig mit den Anteilen am Gründungskapital. Zudem tauchte im Nachhinein die vorne unter A. wiedergegebene Vereinbarung zwischen den drei Aktionären und Darlehensnehmern einerseits sowie der B. AG andererseits auf, welche deutlich zeigt, dass die Gesellschaftsgründung weitgehend für eine dahinter stehende, mit den Aktionären liierte juristische Person vorgenommen wurde. Dies wird sogar noch durch die - angesichts der zwischen den Beteiligten ohnehin bestehenden Verbindungen allerdings sehr erstaunlichen - eigenen Angaben der Beschwerdeführerin bekräftigt, wonach es bei der Aktienzeichnung darum gegangen sei, "dass die A. AG als Revisionsgesellschaft von Berufsangehörigen gehalten wurde mit Blick auf die Unabhängigkeitsregeln. Die Beschwerdeführerin als dipl. Wirtschaftsprüferin erfüllte diese Voraussetzung." Demzufolge vermag die Beschwerdeführerin mit ihren Rügen nicht durchzudringen.



d) Im Übrigen steht der Zeitpunkt der Besteuerung der geldwerten Leistung nach der Aufdeckung des simulierten Darlehens nicht zur Diskussion, sodass diesbezüglich kein Anlass zu einer näheren Überprüfung besteht.

Unter diesen Umständen erweist sich die Beschwerde als unbegründet.

4. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Verfahrenskosten in Anwendung von Art. 144 Abs. 1 DBG der Beschwerdeführerin aufzuerlegen. Die Höhe der Verfahrenskosten wird durch das kantonale Recht bestimmt (Art. 144 Abs. 5 DBG). Das heisst, dass insbesondere der Tarif vom 17. Dezember 1991 der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz zur Anwendung gelangt (vgl. Art 146 f. VRG).

Im vorliegenden Fall erscheint es - insbesondere auch unter Berücksichtigung des Streitwertes - angemessen, die Gerichtsgebühr auf 100 Franken festzusetzen.

#### **IV. Kantonssteuer (4F 07 38)**

5. Auch gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. c DStG (vgl. auch Art. 7 Abs. 1 StHG) sind die Erträge aus beweglichem Vermögen steuerbar, namentlich Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art. Steuerbar sind demnach ebenfalls nicht nur die ordentlichen und ausserordentlichen Ausschüttungen (Dividenden), sondern der objektive Wert jeglicher geldwerten (d.h. in Geld messbaren) Leistungen, die der Aktionär kraft seiner Beteiligung an der Gesellschaft unter irgendeinem Titel erhält. Erhält ein Aktionär von seiner Aktiengesellschaft eine geldwerte Leistung, die einem aussenstehenden Dritten nicht erbracht worden wäre, so ist diese also sowohl bei der Gesellschaft als auch bei ihm steuerbar.

Die vorne in Erwägung 3 dargelegten Ausführungen lassen sich ohne Weiteres auch auf das kantonale Recht übertragen, sodass der Rekurs betreffend die Kantonssteuer gleich zu behandeln ist.

6. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Verfahrenskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 131 Abs. 1 VRG). Dabei gelangt der Tarif vom 17. Dezember 1991 der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz zur Anwendung (vgl. Art 146 f. VRG).

Im vorliegenden Fall erscheint es - insbesondere auch unter Berücksichtigung des Streitwertes - angemessen, die Gerichtsgebühr auf 200 Franken festzusetzen.

### **D e r H o f e r k e n n t :**

#### **Direkte Bundessteuer (4F 07 37)**

I. Die Beschwerde wird abgewiesen.

Der Einspracheentscheid wird bestätigt.

II. Die Kosten (Gebühr: 100 Franken) werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Diese Gerichtsgebühr wird mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

#### **Kantonssteuer (4F 07 38)**

III. Der Rekurs wird abgewiesen.

Der Einspracheentscheid wird bestätigt.

IV. Die Kosten (Gebühr: 200 Franken) werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Diese Gerichtsgebühr wird mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

Der vorliegende Entscheid kann sowohl bezüglich der veranlagten direkten Bundessteuer als auch der Kantonssteuer gemäss Art. 146 DBG bzw. 73 StHG und 82 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) **innert 30 Tagen** seit Eröffnung mit einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht angefochten werden, wobei die Begehren und Begründungen je der betroffenen Steuer anzupassen sind.

Gegen die Festsetzung der Höhe der Verfahrenskosten ist innert 30 Tagen die Einsprache an die Behörde, die entschieden hat, zulässig, sofern nur dieser Teil des Entscheides angefochten wird (Art. 148 VRG).

402.83; 403.38