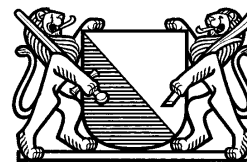


Steuerrekursgericht des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2023.25

1 ST.2023.31

Entscheid

31. Oktober 2023

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Michael Ochsner, Steuerrichterin Christina Hefti, Steuerrichter
Marc Gerber und Gerichtsschreiber Marius Obertüfer

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch C AG,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

Kanton Zürich,

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

**Beschwerde-/
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2018 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2018

hat sich ergeben:

A. 1. A (nachfolgend der Pflichtige, zusammen mit B nachfolgend die Pflichtigen) war im Jahr 2018 zu 75% an der D GmbH beteiligt (nachfolgend die Gesellschaft). Die Gesellschaft firmierte bis ... 2016 unter dem Namen E GmbH und war von da an bis Ende 2020 in F domiziliert. Sie bezweckt gemäss Handelsregistereintrag den Betrieb eines Restaurants und eines Lieferservice (Kurier).

Anlässlich einer Bücherrevision bei der Gesellschaft im Jahr 2015 wurde festgestellt, dass der Pflichtige per ... 2012 eine Schuld in Höhe von rund Fr. 474'000.- gegenüber der Gesellschaft hatte, bezüglich welcher bisher ein Rückzahlungswille gefehlt habe. Unter dem Vorbehalt, dass künftig gewisse Bedingungen eingehalten würden, wurde jedoch vorderhand von der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung und einer entsprechenden Aufrechnung abgesehen. Die konkreten Bedingungen wurden vom kantonalen Steueramt mit Schreiben vom 12. Mai 2015 festgehalten und dieses im Sinn einer Einverständniserklärung am 2. Juni 2015 von den Pflichtigen unterzeichnet (nachfolgend die Rückzahlungsvereinbarung).

Vom ... 2020 an war der Pflichtige alleiniger Inhaber der Gesellschaft. Am ... 2021 veräusserte er seine Anteile dann zum Preis von Fr. 515'000.- an die G SA (nachfolgend G), wobei der Kaufpreis durch die G im Umfang von Fr. 510'000.- durch eine Übernahme der Schuld des Pflichtigen gegenüber der Gesellschaft getilgt wurde.

2. Im Rahmen des Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahrens für die Steuerperiode 2018 machte der zuständige Steuerkommissär geltend, dass die Rückzahlungsvereinbarung nicht (mehr) eingehalten worden sei. Mit Auflage vom 8. August 2022 wurden deshalb zwecks Überprüfung des Rückzahlungswillens verschiedene Angaben und Belege verlangt (die Auflage wurde am 2. August 2022 mutmasslich zunächst an einen nicht mehr zuständigen Vertreter der Pflichtigen gerichtet).

Nachdem die Auflage unbeantwortet blieb, erliess das kantonale Steueramt am 19. Oktober 2022 die Veranlagungsverfügung bzw. den Einschätzungsentscheid. Das Darlehen der Gesellschaft wurde nun als simuliert beurteilt und in Höhe des im Schuldenverzeichnis deklarierten Betrags von Fr. 510'646.- als verdeckte Gewinnausschüttung aufgerechnet.

B. Die Pflichtigen erhoben am 17. November 2022 Einsprache mit dem sinngemässen Antrag, von der Aufrechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung abzusehen. Mit Entscheid vom 20. Dezember 2022 wies das kantonale Steueramt die Einsprache ab.

C. Mit Eingabe vom 23. Januar 2023 liessen die Pflichtigen Beschwerde und Rekurs erheben mit dem Antrag, der Einspracheentscheid vom 20. Dezember 2022 sei aufzuheben und auf eine Aufrechnung der Fr. 510'646.- sei zu verzichten. Eventualiter wurde beantragt, die Aufrechnung erst im Jahr 2021 vorzunehmen. Subeventualiter sei die Aufrechnung über mehrere Jahre zu verteilen oder aber die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Mit Beschwerde- bzw. Rekursantwort vom 24. Februar 2023 [recte: 21. Februar 2023] schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Pflichtigen erstatteten mit Eingabe vom 24. März 2023 Replik, wobei zusätzlich auch Ziff. 4 der Anträge präzisiert wurde. Mit Duplik vom 17. Mai 2023 [recte: 16. März 2023] verzichtete das kantonale Steueramt mit Verweis auf den Einspracheentscheid sowie die Beschwerde- bzw. Rekursantwort auf eine weitere inhaltliche Stellungnahme. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich nicht vernehmen.

Auf die Parteivorbringen wird, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

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 Gesellschaften an die Anteilsinhaber oder ihnen nahestehende Dritte, die

einem Aussenstehenden nicht oder zumindest nicht in gleichem Masse gewährt würden (BGr, 15. November 2022, 2C_716/2022, E. 6.1).

Solche geldwerten Leistungen 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 144 II 427 E. 6.1; BGE 119 Ib 116 E. 2; BGE 115 Ib 274 E. 9b; ASA 69, 202 E. 2; 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 Gesellschafter (Markus Reich, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, 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, bestimmt sich danach, ob die Leistung ungewöhnlich ist und sich mit einem sachgemässen Geschäftsgebaren nicht vereinbaren lässt, also als geschäftsmässig nicht begründet erscheint (BGE 140 II 88 E. 4.1; BGE 138 II 57 E. 2.2; 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 einer der Gesellschaft nicht verbundenen Person auch abgeschlossen worden wäre (BGr, 10. November 2000 = StE 2001 B 24.4 Nr. 58 und ASA 66, 554 und 559).

b) Eine verdeckte Gewinnausschüttung wird insbesondere angenommen, wenn eine Gesellschaft einer nahestehenden Person ohne betrieblichen Grund ein Darlehen gewährt, im Bewusstsein, auf eine Rückzahlung allenfalls dereinst verzichten zu müssen. Unter solchen Umständen erscheint das hingeebene Darlehen als simuliertes, ungültiges Rechtsgeschäft (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. A., 2023, Art. 20 N 163 ff. DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 20 N 174 ff. StG). Als Kriterien für eine Simulation

fallen u.a. in Betracht: die Höhe der Darlehenssumme im Verhältnis zu den eigenen Mitteln des Darlehensnehmers, die Nichtbezahlung der Darlehenszinsen bzw. deren Zuschlag zum Kapital, der fehlende Zusammenhang zwischen der Gewährung des Darlehens und dem statutarischen Zweck der darlehensgebenden Gesellschaft, die Verwendung des Darlehens für private Lebenshaltungskosten, die fehlende Bonität des Schuldners, das Fehlen von Sicherheiten und von Bestimmungen über die Rückzahlung des Darlehens, die tatsächlich fehlende Rückzahlung, die laufende Erhöhung der Schuldsomme, fehlende Dividendenzahlungen bzw. Gewinnausschüttungen, das Fehlen eines schriftlichen Darlehensvertrags und ein Klumpenrisiko bei der darlehensgebenden Gesellschaft (BGE 138 II 57 E. 3.2; vgl. BGr, 30. April 2002 = StE 2002 B 24.4 Nr. 67, E. 3.2.1 und 27. Januar 2003 = ASA 72, 736, E. 2.2; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2 A., 2022, Art. 58 N 111 ff. DBG).

Alle vorgenannten Elemente stellen freilich bloss Teile der erforderlichen Gesamtbetrachtung des Einzelfalls dar und es darf mithin nicht ein Aspekt zum alles entscheidenden Kriterium erhoben werden (BGr, 23. August 2007, 2C_72/2007). Diese Gesamtbetrachtung hat grundsätzlich im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bzw. der Hingabe des Darlehensbetrags zu erfolgen; spätere Entwicklungen können nur insoweit berücksichtigt werden, als sie zu diesem Zeitpunkt bereits bekannt oder zumindest absehbar waren (BGr, 3. Februar 1995 = ASA 64, 641 und 646).

Gelegentlich werden die genannten und zur Beurteilung von Darlehen an Aktionäre im Allgemeinen entwickelten Kriterien (E. 1a) ohne Weiteres auch bei der Frage zur Anwendung gebracht, ob ein solches Darlehen simuliert ist (BGE 138 II 57 E. 5.1, auch zum Folgenden). Diese Frage ist jedoch enger als das allgemeine Problem der Aktionärsdarlehen. Somit genügt es nicht darzulegen, dass das betreffende Darlehen zwischen einander nicht nahestehenden Dritten nicht oder aber nur unter anderen Bedingungen gewährt worden wäre. Vielmehr muss darüber hinaus aufgezeigt werden, dass aufgrund des besonderen Verhältnisses unter Nahestehenden mit der Rückzahlung des Darlehens nicht (mehr) ernstlich gerechnet werden kann.

c) Liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, ist die steuerliche Gewinnkorrektur bei der leistenden Gesellschaft in jenem Zeitpunkt vorzunehmen, in welchem sich der Vorgang in ihren Büchern auf den Erfolg der Gesellschaft auswirkt (RB 1976 Nr. 47). Das gilt auch dann, wenn sich ein Darlehenskontrakt im Ergebnis von Anfang an als simuliert erweist. Hierbei hat die gebotene ertragssteuerliche Aufrechnung bei der

leistenden Gesellschaft erst im Moment der Verbuchung einer Wertberichtigung bzw. Abschreibung auf dem Guthaben zu erfolgen (StE 1989 B 24.4 Nr. 17, mit Hinweisen; StRK I, 7. November 1991, I 28/1991). Beim Gesellschafter wird demgegenüber die verdeckte Gewinnausschüttung grundsätzlich im Zeitpunkt erfasst, in welchem er mit der Ablieferung des Erhaltenen nicht mehr rechnen muss (RB 1981 Nr. 50). Dies gilt auch für Darlehen der Gesellschaft an ihren Anteilseigner oder diesem nahestehende Personen. Bei von Anbeginn an simulierten Darlehen fliesst die verdeckte Gewinnausschüttung dementsprechend bereits bei der Darlehenshingabe zu (StRK I, 27. August 1992 = StE 1993 B 24.4 Nr. 32; ASA 53, 54 und 64 f.). Wird das Darlehen erst im Lauf der Zeit uneinbringlich, weil sich die finanzielle Lage des nahestehenden Schuldners erst allmählich verschlechtert, ist das Darlehen beim Borger im Zeitpunkt und in dem Umfang als verdeckte Gewinnausschüttung aufzurechnen, in welchem sich die Uneinbringlichkeit objektiv verwirklicht hat (vgl. BGE 138 II 57 E. 5.2.2; StRK I, 4. Mai 1995, I 87/1994, 17. April 1997, I 65/1996 sowie VGr, 28. August 1996, SB.95.00043).

d) Die zivilrechtliche Rechtsfolge, dass das simulierte Rechtsgeschäft als ungültig, das verdeckte Rechtsgeschäft hingegen (unter Vorbehalt der Einhaltung allfälliger Formerfordernisse) als verbindlich zu würdigen ist, gilt auch für das Steuerrecht (RB 2002 Nr. 92). Ein simuliertes Darlehen stellt somit einerseits beim empfangenden Gesellschafter eine steuerrechtlich aufzurechnende geldwerte Leistung (Beteiligungsertrag) dar und andererseits wird bei der Vermögenssteuer die Schuld beim Gesellschafter nicht mehr zum Abzug zugelassen.

e) Macht die Steuerbehörde geltend, ein Darlehen sei simuliert, hat sie aufgrund ihrer Untersuchungen den steuerbegründenden Tatbestand der Simulation aufzuzeigen, mithin darzutun, dass eine Leistung der Gesellschaft ganz oder teilweise nicht geschäftsmässig begründet sein kann (vgl. StE 1990 B 24.4 Nr. 25). Dabei dürfen die Anforderungen an den Nachweis der Steuerbehörde naturgemäss nicht allzu hoch angesetzt werden. Es genügt vielmehr, dass sie den behaupteten Sachverhalt glaubhaft macht bzw. dass sich dieser in sachgemässer Würdigung der Verhältnisse als sehr wahrscheinlich erweist. In diesem Fall obliegt es alsdann der Gesellschaft bzw. dem begünstigten Anteilsinhaber, die Vermutung zu entkräften und den Gegenbeweis für die geschäftsmässige Begründetheit der streitigen Leistung zu erbringen. Die Begünstigungsabsicht des Leistungserbringers darf bei alledem in der Regel ohne besonderen Nachweis der Steuerbehörden vorausgesetzt werden.

2. Streitig ist vorliegend, ob die Schuld des Pflichtigen gegenüber der Gesellschaft per 31. Dezember 2018 Bestand hatte und insbesondere weiterhin ein Rückzahlungswille bestand, oder ob sie als nachträglich simuliert einzustufen und beim Einkommen der Pflichtigen aufzurechnen war.

a) aa) Das kantonale Steueramt vertritt den Standpunkt, dass der Rückzahlungswille bzw. das Einhalten der Rückzahlungsvereinbarung nicht mehr vorhanden gewesen seien. Aufgrund der Aktenlage müsse davon ausgegangen werden, dass im Jahr 2018 mehrere Punkte der Rückzahlungsvereinbarung nicht mehr eingehalten worden seien. Namentlich sei im Jahr 2018 keine Dividende ausgeschüttet worden. Damit sei auch keine Verrechnung der Dividende mit dem Darlehen und entsprechend auch keine Amortisation desselben erfolgt. Mit Blick auf die Steuerperiode 2019 müsse sodann davon ausgegangen werden, dass der Darlehenssaldo weiter ansteige, was einen weiteren Verstoß gegen die Rückzahlungsvereinbarung darstelle. Der im Einspracheverfahren eingereichte Verkaufsvertrag erhärte schliesslich die Vermutung, dass der Rückzahlungswille definitiv nicht mehr gegeben sei bzw. dass tatsächlich keine Rückzahlung mehr erfolgen würde. Zwar werde die Darlehensschuld gegenüber der Gesellschaft formell (indirekt) zurückbezahlt, indem diese von der Käuferin durch Verrechnung mit dem Kaufpreis übernommen werde. Ein solches Vorgehen sei allerdings als indirekte Teilliquidation zu qualifizieren, was im Ergebnis zu denselben Steuerfolgen führen würde.

bb) Die Pflichtigen vertreten demgegenüber die Auffassung, dass nicht von einem marktgerechten Geschäftsgebaren abgewichen worden sei (auch zum Folgenden). Der Pflichtige sei immer gewillt gewesen, das Darlehen zu verzinsen, zu amortisieren und zurückzuzahlen, selbst wenn die Rückzahlungsvereinbarung nicht vollumfänglich eingehalten worden und die Situation für ihn schwieriger geworden sei. Den Kontokorrentauszügen der Jahre 2018 und 2019 könne dazu entnommen werden, dass im betreffenden Zeitraum Amortisationen von rund Fr. 140'000.- geleistet worden seien. Ein Ansteigen des Darlehensaldos führe entgegen der Auffassung des kantonalen Steueramts nicht zwingend zum Nachweis eines fehlenden Rückzahlungswillens. Die Bonität des Pflichtigen sei sodann in Ordnung. Der Pflichtige verfüge über Grundeigentum mit einem erheblichen Verkehrswert sowie weitere Guthaben. Diese stünden in einem vernünftigen Verhältnis zum Darlehen. Selbst im Zusammenhang mit dem Verkauf der Gesellschaft könne deshalb nicht von einem fehlenden Rückzahlungswillen ausgegangen werden. Vielmehr sei die Bonität der Käuferschaft im Zeitpunkt des Vertragsschlusses einwandfrei gewesen.

Sollte wider Erwarten von einer Simulation ausgegangen werden, könnte eine solche aus Sicht des Pflichtigen frühestens im Zeitpunkt der Entscheidung des Steuerkommissärs im Jahr 2022 angenommen werden. Die Annahme eines simulierten Darlehens sei allerdings auch bereits deshalb ausgeschlossen, weil die Steuerbehörden das Darlehensverhältnis im Grundsatz als nachgewiesen akzeptiert hätten.

Der Verkauf der Gesellschaft habe sodann keine negativen Folgen für den Fiskus. Vielmehr bestehe das Darlehen nach wie vor und stehe einer angemessenen Amortisation nichts im Weg. Die Schuldübernahme führe insbesondere nicht automatisch dazu, dass keine Darlehensrückzahlungen mehr erfolgen würden. Vielmehr sei die Schuld des Pflichtigen von einem bonitätsmässig einwandfreien neuen Schuldner übernommen und der Pflichtige von dessen Schuldpflicht befreit worden. Eine indirekte Teilliquidation liege aber nicht vor.

b) aa) Im Zusammenhang mit der Rückzahlungsvereinbarung ist vorab festzustellen, dass sich das kantonale Steueramt nicht zu deren rechtlicher Einordnung äussert und diese auch nicht ganz eindeutig ist (allgemein zu den verschiedenen Verständigungsinstrumenten im Steuerverfahren vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Einführung zu Art. 122 ff. N 49 ff. DBG). Infolge grosser Ähnlichkeit ist sie wie ein Steuervorbescheid zu behandeln, mit welchem das kantonale Steueramt den Pflichtigen dessen Beurteilung des Sachverhalts unterbereitet hat und mit welchem den Pflichtigen aufgezeigt wurde, unter welchen konkreten Bedingungen auf eine Aufrechnung des Darlehensbetrages vorderhand verzichtet würde. Einem solchen Vorbescheid kommt zwar kein Verfügungscharakter zu, er kann die Veranlagungsbehörde aber in ihrer rechtlichen Beurteilung eines Sachverhalts binden. Die Beurteilung der Rechtsverbindlichkeit abgaberechtlicher "Rulings" unterscheidet sich grundsätzlich in nichts von jener anderer individuell-konkreter verwaltungsrechtlicher Zusicherungen, weshalb die Bestimmungen des allgemeinen Vertrauensschutzes greifen (BGE 146 I 105 E. 5.1.1), gemäss welchem staatliche Organe aber auch Private zum Handeln nach Treu und Glauben verpflichtet sind (Art. 9 BV und Art. 5 Abs. 3 BV). Die zum allgemeinen Verwaltungsrecht entwickelte Praxis erfährt aber insofern eine Einschränkung, als das abgaberechtliche Legalitätsprinzip (Art. 127 Abs. 1 BV) dem allgemeinen Vertrauensschutz (Art. 9 und Art. 5 Abs. 3 BV) vorgeht. Das Vertrauensschutzprinzip greift demnach rechtssprechungsgemäss im Abgaberecht nur "de façon limitée" (BGE 142 II 182 E. 2.2.2).

Die Tatsache, dass die Rückzahlungsvereinbarung in der Folge nicht eingehalten wurde und das kantonale Steueramt zu einer entsprechenden Aufrechnung schritt, bedeutet nach dem Gesagten nicht, dass die Pflichtigen auf ihrer Einverständniserklärung zu behaften wären und die Beurteilung als simuliertes Darlehen bzw. verdeckte Gewinnausschüttung ohne Weiteres übernommen werden müsste. Diese Prüfung ist vielmehr Gegenstand des vorliegenden Verfahrens.

bb) Soweit die Pflichtigen sodann vertreten, dass die Annahme eines simulierten Darlehens ausgeschlossen sei, weil die Steuerbehörden das Darlehensverhältnis im Grundsatz als nachgewiesen akzeptiert hätten, zielt dieses Argument ins Leere. Der Rückzahlungswille kann ohne Weiteres erst nachträglich entfallen und das Darlehen damit erst nachträglich als simuliert gelten (ausführlich BGE 138 II 57).

c) aa) Im Rahmen der bei der Gesellschaft im Jahr 2015 durchgeführten Bücherrevision wurde per ... 2012 eine Schuld des Pflichtigen von rund Fr. 474'000.- festgestellt. Gemäss Deklaration der Pflichtigen in deren privaten Steuererklärung belief sich der Saldo dieser Schuld per 31. Dezember 2018 auf Fr. 510'646.-. Damit wurde unstreitig eine zentrale Bedingung gemäss Rückzahlungsvereinbarung verletzt. Im Jahr 2018 wurde ausserdem keine Dividende ausgeschüttet, was ebenfalls eine Verletzung der Rückzahlungsvereinbarung darstellt. Alleine daraus kann nun allerdings entgegen der Auffassung des kantonalen Steueramts nicht ohne Weiteres auf einen fehlenden Rückzahlungswillen des Pflichtigen bzw. ein nachträglich simuliertes Darlehen geschlossen werden. Diese Beurteilung hat wie gezeigt im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zu erfolgen, wobei sämtliche relevanten Kriterien zu berücksichtigen sind. Die Schlussfolgerung des kantonalen Steueramts greift auch darum unzweifelhaft zu kurz, weil die Rückzahlungsvereinbarung bis vor 2018 offenbar eingehalten wurde.

bb) Zuzustimmen ist dem kantonalen Steueramt insoweit, als die von den Pflichtigen behauptete Amortisation des Darlehens in den Jahren 2018 und 2019 anhand der von ihnen eingereichten Belege nicht verifiziert werden kann. Im Gegenteil entspricht der Darlehenssaldo per 31. Dezember 2018 demjenigen bei Abschluss des Kaufvertrags vom ... 2021, was gegen eine Amortisation spricht. Zudem fehlen einerseits aussagekräftige Buchungstexte, andererseits werfen die Kontobelege auch Fragen auf. Ganz allgemein ist unklar, weshalb für die beiden Jahre verschiedene Konti eingereicht wurden ("... Darlehen Nahestehende Personen ..." für 2018 und "... ... Nahestehende Personen" für 2019). Des Weiteren finden sich Buchungen, die so nicht in diesen Konti zu

erwarten wären ("Lohn H" im Konto ...). Schliesslich können auch die "Umbuchungen" nur beschränkt nachvollzogen werden, da das Gegenkonto i.d.R. nicht bekannt ist und wo dieses bekannt ist (z.B. Konto ... bei der Umbuchung im Konto ...) der Betrag nicht nachvollziehbar ist.

Dessen ungeachtet hätten für die Annahme eines (nachträglich) simulierten Darlehens weitere Indizien vorliegen müssen. Das scheint hier prima Vista nicht zuzutreffen. Insbesondere scheint der Verkauf der Gesellschaft im Jahr 2021 an die G im Widerspruch mit der Beurteilung des kantonalen Steueramts zu stehen: Der Pflichtige veräusserte diesbezüglich seine Anteile an der Gesellschaft mutmasslich an einen unabhängigen Dritten. Dass von einer nahestehenden Person auszugehen wäre, ist zumindest weder aktenkundig noch wurde solches durch das kantonale Steueramt behauptet und auch aus dem Handelsregister ergeben sich für eine solche Annahme – bspw. durch personelle Verflechtungen – keine Hinweise. Die G war in diesem Zusammenhang bereit, den Kaufpreis für die Gesellschaft weitestgehend durch Übernahme der Schuld des Pflichtigen gegenüber der Gesellschaft zu tilgen, womit der Pflichtige von seiner Schuld entsprechend befreit wurde. Ob die Einwilligung der Gesellschaft zur Schuldübernahme durch die G dem Drittvergleich entsprach (Bonität), ist nicht in diesem Verfahren zu prüfen. Die G wird diese Schuld vollständig zurückzahlen müssen, zumal eine Abschreibung dieser Forderung durch die Gesellschaft steuerlich kaum akzeptiert werden dürfte. Damit könnten Bestand und Umfang der Schuld in Höhe von Fr. 510'000.- bestätigt worden sein. Die Annahme eines (nachträglich) simulierten Darlehens schiene diesfalls ausgeschlossen, sind doch auch solche nachträglichen Ereignisse in die Beurteilung einzubeziehen.

cc) Im Ergebnis ist festzustellen, dass ein fehlender Rückzahlungswille des Pflichtigen nicht alleine mit der Verletzung der Rückzahlungsvereinbarung begründet werden kann. Dies vor dem Hintergrund, dass Amortisationen sowohl für das Jahr 2018 als auch 2019 behauptet wurden und auch der Verkauf der Gesellschaftsanteile an die G bzw. die dabei erfolgte Schuldübernahme eher gegen die Annahme eines (nachträglich) simulierten Darlehens sprechen. Ganz allgemein wäre eine Auseinandersetzung mit den Jahresrechnungen der Gesellschaft angezeigt gewesen, nicht zuletzt um bspw. das Vorliegen eines Klumpenrisikos zu prüfen. Der Beizug und die Würdigung der Jahresabschlüsse der Gesellschaft sind für diese Beurteilung unabdingbar.

Fraglich bleibt immerhin, ob die Pflichtigen sich anrechnen lassen müssen, die Auflage vom 8. August 2022 nicht beantwortet und damit ihre Mitwirkungspflicht verletzt zu haben. Diesbezüglich gilt, dass die Steuerbehörde gemäss Art. 130 Abs. 2 Satz 1 DBG bzw. § 139 Abs. 2 Satz 1 StG die Einschätzung bzw. die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vornimmt, wenn eine steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder wenn die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können. Diese Bestimmungen setzen einen Untersuchungsnotstand voraus, der im Regelfall dadurch verursacht wird, dass die steuerpflichtige Person trotz formgültiger Mahnung ihren Mitwirkungspflichten mit Bezug auf die Ermittlung der für die Veranlagung bzw. Einschätzung massgeblichen Tatsachen nicht oder nur unvollständig nachgekommen ist.

Vorliegend unterliess das kantonale Steueramt es, die Erfüllung der Auflage vom 8. August 2022 zu mahnen. Eine Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen scheidet daher bereits aus diesem Grund aus. Hinzu kommt, dass der Grundsachverhalt, d.h. die steuerauslösende Tatsache selbst (das Steuerobjekt), im Allgemeinen ohnehin nicht geschätzt werden darf. Erst wenn feststeht, dass bestimmte Einkünfte bzw. Abzüge vorhanden sind, von denen bloss die Höhe unbekannt ist, darf geschätzt werden (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 130 N 63 DBG und § 139 N 83 StG). Dasselbe muss auch hinsichtlich der Fragestellung gelten, ob von einem fehlenden Rückzahlungswillen auszugehen ist. Damit war es den Pflichtigen unbenommen, die Annahme eines simulierten Darlehens im Einsprache- bzw. im vorliegenden Rechtsmittelverfahren substantiiert zu bestreiten.

3. Soweit das kantonale Steueramt hilfsweise auch vom Vorliegen einer indirekten Teilliquidation ausgeht, gilt Folgendes:

a) Als Ertrag aus beweglichem Vermögen (Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 20 Abs. 1 lit. c StG) gilt auch der Erlös aus dem Verkauf einer Beteiligung von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft aus dem Privatvermögen in das Geschäftsvermögen einer anderen natürlichen oder einer juristischen Person, soweit innert fünf Jahren nach dem Verkauf, unter Mitwirkung des Verkäufers, nicht betriebsnotwendige Substanz ausgeschüttet wird, die im Zeitpunkt des Verkaufs bereits vorhanden und handelsrechtlich ausschüttungsfähig war (indirekte Teilliquidation; Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG bzw. § 20a Abs. 1 lit. a StG).

Mitwirkung liegt vor, wenn der Verkäufer weiss oder wissen muss, dass der Gesellschaft zwecks Finanzierung des Kaufpreises Mittel entnommen und nicht wieder zugeführt werden (Art. 20a Abs. 2 DBG bzw. § 20a Abs. 2 StG).

Der steuerrechtliche Einkommenszufluss erfolgt im Zeitpunkt des Verkaufs, nicht etwa im Zeitpunkt der Substanzentnahme. Ist der Verkäufer im Entnahmezeitpunkt bereits für die Steuerperiode des Verkaufs rechtskräftig veranlagt, ist die Besteuerung im Nachsteuerverfahren vorzunehmen. Der genaue Zeitpunkt des Verkaufs bestimmt sich nach den allgemeinen Regeln über den Einkommenszufluss (Forderungserwerb als massgebender Zeitpunkt, sofern nicht eine besondere Unsicherheit hinsichtlich der Erfüllung besteht; VGr, 3. Mai 2023, SB.2022.00058, E. 3.2). Stichtag für die Frage der Betriebsnotwendigkeit (bzw. der handelsrechtlichen Ausschüttbarkeit) ist der massgebende Verkaufszeitpunkt (vgl. zum Ganzen Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 20a N 10 und N 36 DBG, und § 20a N 8 und 34 StG).

b) Indem der Pflichtige seine Schuld gegenüber der Gesellschaft bzw. deren Forderung ihm gegenüber mitveräussert hat, hat er potentiell den Tatbestand einer indirekten Teilliquidation erfüllt. Zu beachten ist allerdings, dass dies eine Substanzentnahme durch die Käuferin innerhalb einer Frist von 5 Jahren voraussetzt und dass eine Besteuerung frühestens im Verkaufszeitpunkt, d.h. in der Steuerperiode 2021, greifen würde. Ob die Voraussetzungen einer indirekten Teilliquidation (vorbehältlich Substanzentnahme) vorliegend überhaupt erfüllt werden könnten, wurde durch das kantonale Steueramt noch nicht untersucht, da sich diese Frage noch gar nicht stellt.

c) Im Ergebnis kann eine Aufrechnung der Schuld des Pflichtigen per 31. Dezember 2018 gegenüber der Gesellschaft nicht unter Berufung auf das mögliche Vorliegen einer indirekten Teilliquidation gerechtfertigt werden. Ob die diesbezüglichen Voraussetzungen vorliegend erfüllt sind, wäre erst im Rahmen der Veranlagung 2021 – und zwar insbesondere auch hinsichtlich des mutmasslich mitübertragenen Gewinnvortrags – zu prüfen.

4. Auch die weiteren Einwände des kantonalen Steueramts vermögen an der Beurteilung im Ergebnis nichts zu ändern:

a) Unbehelflich ist zunächst der Einwand, wonach das Darlehen seit der Bücherrevision im Jahr 2015 als simuliert betrachtet worden sei, den Pflichtigen aber die Möglichkeit gegeben werden sollte, das Gegenteil zu beweisen. Mit dieser Aussage wird bestätigt, dass es hinsichtlich der Frage der Simulation Zweifel gegeben haben musste. Andernfalls hätte das kantonale Steueramt schon damals zur Tat schreiten und eine Aufrechnung vornehmen müssen. Diese Ausgangslage entbindet das kantonale Steueramt in jedem Fall nicht von einer Abklärung des relevanten Sachverhalts im Zeitpunkt der beabsichtigten Aufrechnung.

b) Nicht gefolgt werden kann auch der Auffassung, wonach die Pflichtigen die Bonität der G als Käuferin der Gesellschaft und Übernehmerin der Schuld des Pflichtigen hätten nachweisen müssen. Das kantonale Steueramt hat weder behauptet noch glaubhaft dargelegt, dass bei der G von einer nahestehenden Person auszugehen oder deren Bonität nicht gewährleistet wäre. Dieser Aspekt wäre ausserdem erst im Rahmen der Schuldübernahme im Jahr 2021, nicht in der Steuerperiode 2018, relevant. Aber auch aus dem Umstand der Sitzverlegung der Gesellschaft nach dem Verkauf in den Kanton I sowie der c/o Adresse der G kann nichts zur Werthaltigkeit bzw. für die Frage der Tilgung der streitbetroffenen Schuld abgeleitet werden.

5. a) Stellt das Steuerrekursgericht einen Verfahrensmangel des kantonalen Steueramts fest, sorgt es grundsätzlich selbst für dessen Behebung und legt sodann im Rahmen seiner umfassenden Kognition (Art. 140 Abs. 3 DBG bzw. § 147 Abs. 3 StG) die Steuerfaktoren aufgrund eigener Erhebungen fest (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 143 N 26 f. DBG und § 149 N 29 f. StG, auch zum Folgenden). Nur ausnahmsweise weist es zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs die Sache zur Neuurteilung an das kantonale Steueramt zurück, namentlich, wenn der vorinstanzliche Entscheid an einem schwerwiegenden Verfahrensmangel leidet. Ein Fehler, der ebenso gut vom Steuerrekursgericht wie von der Vorinstanz behoben werden kann, führt dagegen regelmässig nicht zu einer Rückweisung (RB 1983 Nr. 56). Insbesondere ist eine Rückweisung dann nicht geboten, wenn sie bloss zu einem formalistischen Leerlauf führen würde.

b) Die von der Vorinstanz unterlassene Sachverhaltsabklärung im Zusammenhang mit der zentralen Frage, ob das streitbetroffene Darlehen als nachträglich simuliert zu betrachten ist, verunmöglicht vorliegend eine unmittelbare abschliessende

Beurteilung durch das Steuerrekursgericht und stellt einen bedeutsamen Verfahrensmangel dar. Zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs ist die Sache daher zur Neubeurteilung an das kantonale Steueramt zurückzuweisen (§ 149 Abs. 3 StG; VGr, 22. März 2000, SB.2000.00002, E. 2b; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 143 N 27 ff. DBG und § 149 N 30 StG). Dieses wird im zweiten Rechtsgang die Pflichtigen mittels verfahrensleitender Verfügung (Auflage) anzuhalten haben, die erforderliche Sachdarstellung und Beweismittel beizubringen, welche es zur Erstellung und Beurteilung des Sachverhalts benötigt (wobei der Neuentscheid selbstredend die vorstehenden Erwägungen zu berücksichtigen hat). Dabei wird das kantonale Steueramt insbesondere zu klären haben, ob und in welcher Höhe im Jahr 2018 ausserhalb einer Dividendenzahlung und Verrechnung – wie von den Pflichtigen behauptet – eine Amortisation erfolgt ist. Ein weiteres Indiz dürfte die Bilanzstruktur der Gesellschaft per 31. Dezember 2018 darstellen und hier insbesondere, ob das Darlehen als Klumpenrisiko einzustufen war. Den Pflichtigen wird es diesbezüglich obliegen, den belegmässigen Nachweis der geleisteten Rückzahlung zu erbringen und insbesondere darzulegen, dass im behaupteten Umfang nicht bloss ein Schuldenerlass erfolgt ist. Die Pflichtigen werden ausserdem ein Interesse daran haben aufzeigen zu können, dass die G im Kaufzeitpunkt eine genügende Bonität für die Schuldübernahme aufwies bzw. die Schuld zwischenzeitlich allenfalls sogar zurückbezahlt wurde. Sollte das kantonale Steueramt per 31. Dezember 2018 einen Rückzahlungswillen der Pflichtigen bejahen, bliebe die Prüfung einer allfälligen Simulation wie auch einer möglichen indirekten Teilliquidation im Verkaufszeitpunkt vorbehalten.

c) Diese Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung der Rechtsmittel. Der Einspracheentscheid vom 20. Dezember 2022 ist damit aufzuheben und die Sache ist im Sinn der Erwägungen an das kantonale Steueramt in das Veranlagungs- bzw. in das Einschätzungsverfahren zurückzuweisen.

6. Eine Rückweisung an die Vorinstanz mit offenem Prozessausgang gilt in Bezug auf die Kosten- und Entschädigungsregelung als Obsiegen der rechtsmittelführenden Partei – und zwar unabhängig davon, welche Anträge diese gestellt hat (BGr, 28. April 2014, 2C_845/2013, E. 3.2 und 3.3; VGr, 20. April 2016, SB.2015.00073, E. 6). Die Gerichtskosten sind daher dem Beschwerde-/Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG).

7. Soweit eine Partei den vorliegenden Entscheid einzig mit Bezug auf die Rückweisung mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht anfechten will, ist darauf hinzuweisen, dass dies nur möglich ist, soweit der Entscheid einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (§ 19a Abs. 2 VRG i.V.m. Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 [BGG]).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 20. Dezember 2022 wird aufgehoben und die Sache im Sinn der Erwägungen an das kantonale Steueramt ins Veranlagungsverfahren zurückgewiesen.
2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 20. Dezember 2022 wird aufgehoben und die Sache im Sinn der Erwägungen an das kantonale Steueramt ins Einschätzungsverfahren zurückgewiesen.

[...]