

## Abgrenzung Lohn - Dividende (unter Einbezug verdeckter Kapitaleinlagen) Theorie und Praxis

## Inhalt

- Grundproblematik
- Betrachtung aus Sicht der Sozialversicherungen (Beispiele) aufgrund des aktuellen Informationsstandes und vorbehältlich zukünftiger, allenfalls gegenteiliger Weisungen und Qualifikationen durch AHV/BSV;
- Betrachtung aus Sicht des Steuerrechts (Beispiele)
- Spezialfälle
- Steuerumgehung - verdeckte Kapitaleinlagen

## Grundproblematik

- Privilegierte Dividendenbesteuerung per 1.1.2009 (UStR II) sofern Beteiligungsquote von mindestens 10%:  
Bund: 60% (PV) / Kanton Luzern 50% (PV/GV)
- Optimierungsmöglichkeiten im Verhältnis Lohn zu Dividende
  - ➔ Steueroptimierung insbesondere, wenn Gesellschaft in einem Tiefsteuerkanton und Anteilsinhaber in einem Hochsteuerkanton bzw. generell bei tiefen Steuersätzen im Bereich JP und hoher Steuerbelastung bei NP
  - ➔ Einsparungen primär im Sozialversicherungsbereich:
    - auf Vermögenserträgen keine Sozialabgaben
    - Lohn voll AHV-pflichtig (Rentenbildung bis 84'240)
- Hoher Lohnbezug = positiver Effekt auf Vorsorgelösungen (u.a. Erhöhung BVG-Einkaufspotential)

## Sozialversicherungsrechtliche Grundsätze

- Gemäss BGE 134 V 297 und BGE 122 V 178:
  - Beitragspflichtig ist nur das Erwerbseinkommen, welches im Arbeitsverhältnis begründet ist
  - Beitragsfrei ist der Vermögensertrag (u.a. Gewinnausschüttungen, welche im gesellschaftsrechtlichen Verhältnis begründet sind)
  - Umqualifikation von Dividenden in Lohn nur bei offensichtlichem Missverhältnis (bestätigt in BGE 9C\_669/2011; Urteil vom 25.10.2012) → immer Einzelfallbetrachtung
  
- Wegleitung über den massgebenden Lohn (WML 2011, 1-7):
  - Beurteilung Missverhältnis von Arbeitsleistung und Dividende
  - Angemessenheit der Dividende bis zu 10% auf dem Steuerwert der massgebenden Beteiligung
  - Aufrechnung bis zum branchenüblichen Gehalt

### Betrachtungsweise Sozialversicherungen

- Unproblematische Verhältnisse (d.h. keine Umqualifikation):
  - Dividende darf 10% des Steuerwertes übersteigen, sofern mindestens ein branchenübliches Gehalt bezahlt wird
  - Sofern die Dividende weniger als 10% des Steuerwertes beträgt, darf das Gehalt unter der Branchenüblichkeit liegen
- keine Unterscheidung zwischen ordentlichen und ausserordentlichen Dividenden
- bei Missverhältnissen erfolgt höchstens im Ausmass des fehlenden branchenüblichen Gehalts eine Umqualifikation (bzw. nur im Ausmass des Dividendenbetrages > 10% Steuerwert)

### Wichtige Erkenntnis:

- ➔ ein hoher Steuerwert führt zu einer höheren, unproblematischen Dividende, womit das branchenübliche Gehalt unterschritten werden darf



### Beispiel (aus Sicht der Sozialversicherungen)

(Annahme: 100% Arbeitspensum)

- Steuerwert gemäss Bewertung DS-Steuern 1'500'000
  - Unproblematische Dividende von 10% 150'000
  - Effektive Ausschüttung 140'000
  - Effektives Gehalt 30'000
  - Branchenübliches Gehalt 130'000
- ➔ <http://www.lohnrechner.bfs.admin.ch>
- keine Umqualifikation von Dividende in Lohn, weil die Dividende den Rahmen der Angemessenheit nicht sprengt

### Beispiel (aus Sicht der Sozialversicherungen)

(Annahme: 100% Arbeitspensum)

- Steuerwert gemäss Bewertung DS-Steuern 1'500'000
- Unproblematische Dividende von 10% **150'000**
- Effektive Ausschüttung **200'000**
- Effektives Gehalt 30'000
- Branchenübliches Gehalt 130'000  
 → <http://www.lohnrechner.bfs.admin.ch>
  
- Umqualifikation von Dividende in Lohn **50'000**  
 maximal im Ausmass der übersetzten Dividende

### Beispiel (aus Sicht der Sozialversicherungen)

(Annahme: 100% Arbeitspensum)

- Steuerwert gemäss Bewertung DS-Steuern 1'500'000
- Unproblematische Dividende von 10% **150'000**
- Effektive Ausschüttung **300'000**
- Effektives Gehalt 30'000
- Branchenübliches Gehalt 130'000  
 → <http://www.lohnrechner.bfs.admin.ch>
  
- Umqualifikation von Dividende in Lohn **100'000**  
 maximal bis zum branchenüblichen Gehalt  
 (weil eine unangemessen hohe Dividenden vorliegt)



## Steuerrechtliche Betrachtungsweise

- Die obigen Beispiele sind steuerrechtlich i.d.R. unbedenklich
  - ➔ Ein Lohnverzicht fällt unter die (gemilderte) wirtschaftliche Doppelbelastung (DB):
    - höheres Gewinnsubstrat bei der Gesellschaft
    - bei Ausschüttung des Gewinnsubstrates wird Vermögensertrag beim Anteilsinhaber besteuert
  - ➔ Durch den Lohnverzicht in Verbindung mit einer höheren Dividende resultiert im Normalfall keine wesentliche Steuerersparnis (unter Beachtung aller Aspekte)
- Motiv der Teilbesteuerung: rechtsformunabhängig Besteuerung
- Missbrauchsfälle werden im Rahmen des Steuerumgehungstatbestandes beurteilt (vgl. Folien 22 ff):
  - ➔ ein Leistungsverzicht eines Anteilsinhabers kann in den problematischen Bereich der verdeckten Kapitaleinlagen fallen, welche steuerlich offengelegt bzw. korrigiert werden können (Verzicht auf Lohn, Miete, Baurechts- und Darlehenszinsen etc.)

### Asymmetrische Dividendenzahlung

#### Beispiel

- Aktionär Huber: 90% Beteiligungsquote
- Aktionär Meier: 10% Beteiligungsquote
- Gehalt Huber + Meier je 80'000 effektiv bezahlt  
branchenüblich je 120'000
- angemessene Dividenden 40'000 für 100% gem. WML
- bezahlte Dividende gesamt 100'000 für 100% Quote  
**je hälftig an Huber + Meier 50'000 (asymmetrisch)**

Huber + Meier arbeiten leistungsmässig identisch, womit sie den erwirtschafteten Gewinn nicht im Rahmen der Beteiligungsquote, sondern im Rahmen ihres Arbeitseinsatzes aufteilen möchten.

Steuerrechtliche / AHV-rechtliche Qualifikation ?

### Auszug Vst.-Formular Nr. 103 betr. asymmetrischen Dividenden

Bitte unterzeichnete **JAHRESRECHNUNG** beifügen

Tel. 041 2285120 Ref. 123456

Steuerabrechnung für das Geschäftsjahr, beginnend am \_\_\_\_\_, endend am

Datum der Generalversammlung, welche die Jahresrechnung genehmigt hat:  (unbedingt ausfüllen)

Fälligkeit der Dividende: (Datum, ab welchem die Auszahlung der Dividende geltend gemacht werden kann)  (unbedingt ausfüllen)

Erfolgte die Dividende im Verhältnis zum Gesellschaftskapital? (Siehe Ziffer 4 der Erläuterungen) Ja  Nein

Kapital anlässlich der Generalversammlung

Art der Titel Stamm-/ Prioraktien, Partizipationsscheine, Genussscheine	Total Nennwert oder Anzahl der Titel (für jene ohne Nennwert) Fr. + Rp. / Titel	Total liberiert Fr.	Dividende in Prozent (Ziffer 5)	Brutto-Dividende auf liberiertem Kapital Total (Ziffer 6) Fr. (ohne Rappen)	Code ESTV
Stammaktien Inhaber Vollliberiert				100'000	1110

4. Ist die Dividende **nicht im Verhältnis** zum Gesellschaftskapital erfolgt, so ist unbedingt eine **Liste mit Namen, Adresse und Anteilsbetrag** der Begünstigten beizulegen oder die Begünstigten sind unten aufzuführen.

- ➔ **Asymmetrische Dividendenzahlungen werden verrechnungssteuerrechtlich akzeptiert**
- ➔ **im CH-Steuerrecht keine entsprechenden Weisungen bekannt**
- ➔ **im Ausland akzeptiert, wenn gesellschaftsrechtlich, wirtschaftlich + somit aussersteuerlich begründet**

### Steuerliche Qualifikation (Asymmetrische Dividende)

#### Beispiel

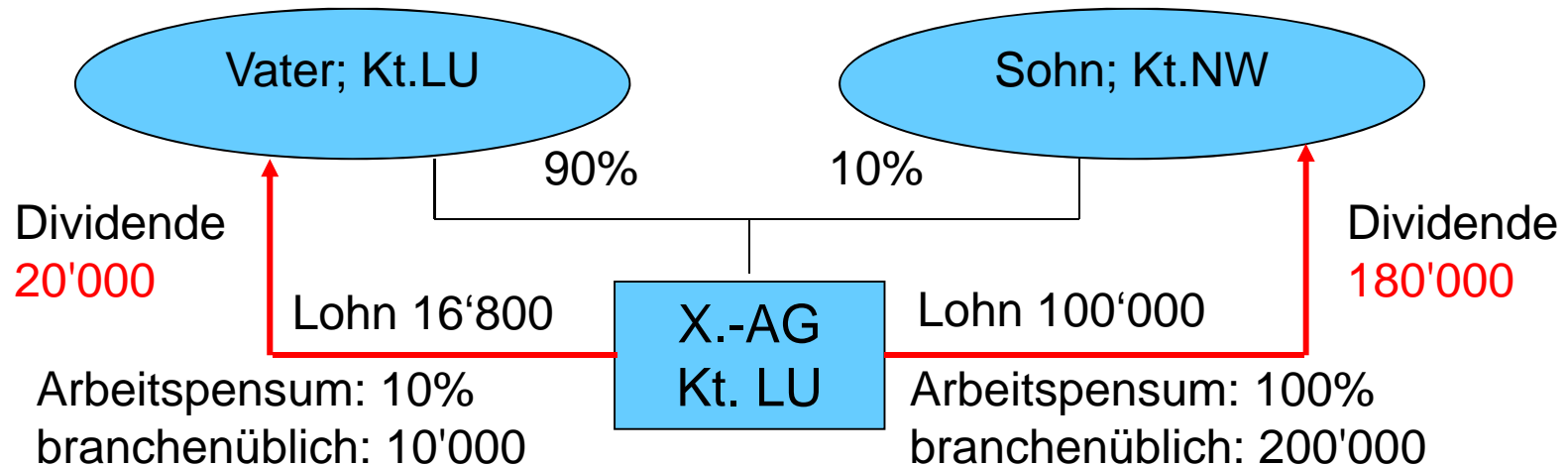
- Aktionär Huber: 90% Beteiligungsquote
- Aktionär Meier: 10% Beteiligungsquote
- Gehalt Huber + Meier je 80'000 effektiv  
branchenüblich je 120'000
- angemessene Dividenden 40'000 für 100% gem. WML
- bezahlte Dividende gesamt 100'000 für 100% Quote  
**je hälftig an Huber + Meier 50'000 (asymmetrisch)**

➔ Obwohl die Gewinnverteilung arbeitsrechtlich motiviert ist, sehen wir vorliegend die einschlägigen Kriterien einer Steuerumgehung nicht als erfüllt, womit auf Steuerkorrekturen verzichtet wird.

## Sicht Sozialversicherungen (Asymmetrische Dividende)

→ Kundenanlass vom 7. November 2013  
der Ausgleichskasse Luzern

### Sachverhalt und steuerrechtliche Qualifikation



Interkantonale Verhältnisse und asymmetrische Ausschüttungen:

- bei symmetrischer Dividende würde diese für den Kt. LU um 160'000 höher ausfallen, wobei davon nur 50% steuerbar sind
- zufolge Lohnverzicht Sohn resultiert bei X.-AG ein höherer, ordentlich-steuerbarer Gewinn von 100'000 zugunsten Kt. LU

vorliegend keine Steuerkorrektur; keine wesentliche Steuerersparnis;  
mögliche Doppelbesteuerungskonflikte, wenn: NW → wirtschaftliche Betrachtung = Lohnbestandteil Sohn; LU → formelle Betrachtung = Dividendeneinkommen für Vater

## Steuerrechtliche Qualifikation (Fortsetzung vorangehende Folie)

- Die X.-AG wird vermutungsweise eine AHV-Nachzahlung von gut 10% auf der möglicherweise AHV-rechtlichen Lohnqualifikation von 100'000 zu leisten haben.
  - ➔ steuerrechtlich handelt es sich dabei nicht um einen geschäftsmässig begründeten Aufwand, weil steuerrechtlich eine anerkannte Dividendenzahlung vorliegt (eigenständige steuerrechtliche Qualifikation)
  - ➔ steuerrechtlich steht das beteiligungsrechtliche Verhältnis im Vordergrund, womit diese AHV-Nachzahlung sich beim Sohn als geldwerte Leistung qualifiziert (Vermögensertrag im Kt. NW) (aus einer steuerlich anerkannte Dividendenzahlung kann kein Sozialversicherungsaufwand resultieren)

## Sachverhaltsänderung und Beurteilung

Grundsachverhalt gemäss vorangehender Folien

Der Sohn bezieht den branchenüblichen Lohn von 200'000 und zusätzlich eine asymmetrische Dividende von 180'000, während der Vater im Kt. LU weiterhin nur 20'000 Dividende bezieht.

- ➔ Kt. LU: formale Betrachtung und symmetrische Zurechnung beim Vater von 160'000 als Dividende? Liegt Zahlung im Beteiligungsrechtlichen Verhältnis - Steuerumgehung; absonderliche Rechtsgestaltung ?
- ➔ Kt. NW: wirtschaftliche Betrachtung? Motiv für die übersetzte (asymmetrische) Dividende z.G. Sohn liegt weiterhin im arbeits- und nicht zwingend im beteiligungsrechtlichen Verhältnis; Kt. NW könnte somit die Dividende in einen Lohnbestandteil umqualifizieren; dasselbe dann im Kt. LU als reduzierter Gewinn bei der X.-AG
- ➔ AHV-rechtliche Qualifikation?

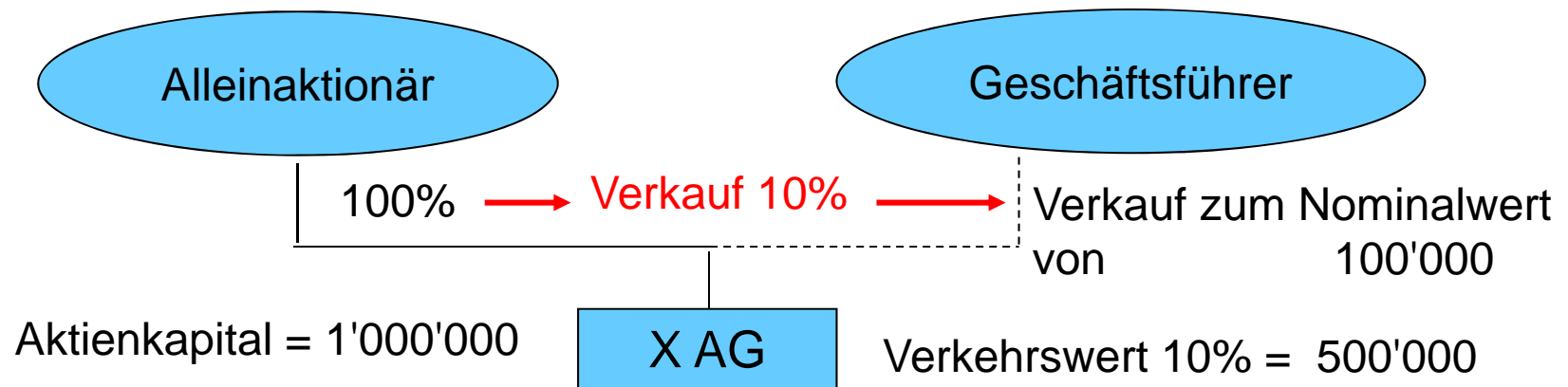


## Steuerrechtliches Fazit zur Sachverhaltsänderung

i.d.R. erfolgen auch bei unterschiedlichen Steuerhoheiten keine entsprechenden Korrekturen zufolge Umqualifikationen;

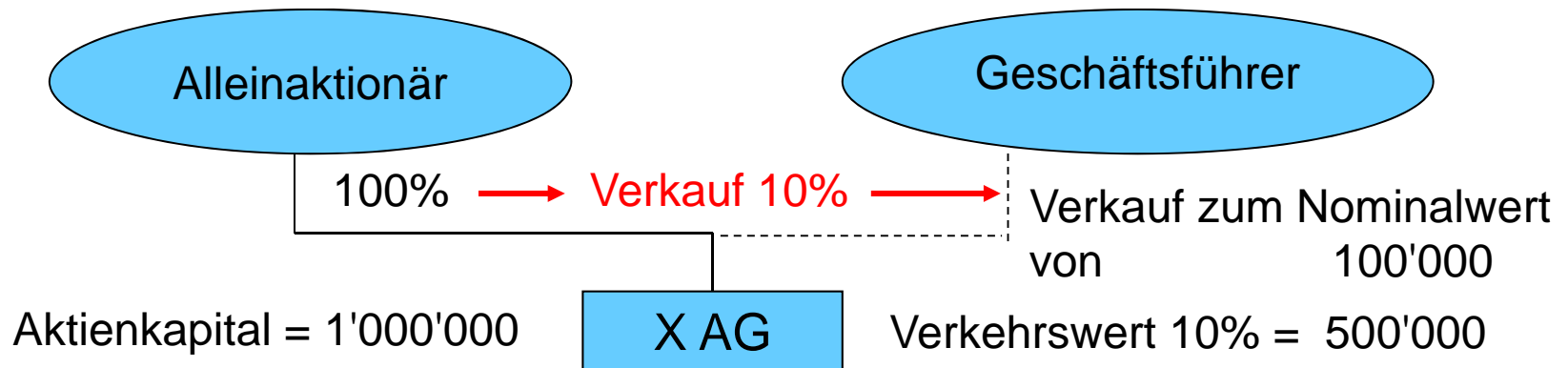
- pragmatisches Vorgehen der Steuerbehörden
- die wirtschaftliche Doppelbelastung ist gewährleistet
- interkantonale Konflikte
- Steuerumgehung: Konzentration auf klare Missbräuche

### Problemfall: Kapitalgewinn - versus Erwerbseinkommen Verkauf zum Minderpreis unter natürlichen Personen (PV)



- ➔ Wie ist dieser unterpreisliche Beteiligungsverkauf steuerrechtlich zu qualifizieren ?
- Unterpreislicher Verkauf beim Alleinaktionär unproblematisch, da ohnehin im steuerfreien Privatbereich (Art. 16 Abs. 3 DB)
- Beim Geschäftsführer ➔ Begünstigung: 400'000 (Unterpreis)  
Worin liegt der Grund bzw. das Motiv der Begünstigung?

### Verkauf zum Minderpreis unter natürlichen Personen (PV)



- ➔ Wenn persönliche Gründe im Vordergrund = einkommenssteuerfreie Schenkung beim Gesch.-Führer (wenn völlig gegenleistungsloser Minderpreis zugestanden wird)
- ➔ Wenn in der Arbeitsleistung des Gesch.-Führers begründet, dann steuerbares Erwerbseinkommen beim Gesch.-Führer:
  - Grundsatz von Art. 17 DBG; Art. 24 StG (unselbst.-Erwerbstät.)
  - keine Voraussetzung, dass die Leistung direkt vom Arbeitgeber erbracht wird und diese steuerlich abzugsfähig ist; u.a. StE 2008 B 22.1 Nr. 5 sowie LGVE 1996 II Nr. 18

## **Verkauf zum Minderpreis unter natürlichen Personen (PV)**

Fortsetzung vorangehende Folie

- Ab 1.1.2013 können auf den vorliegenden Fall für die Bemessung des geldwerten Vorteils die Bestimmungen für die Mitarbeiterbeteiligungen angewandt werden (vgl. KS Nr. 37 EStV v. 22.7.2013, Ziff. 2.3 u. 3.3); maximal möglicher Einschlag bei Sperrfrist von 10 Jahren:  $44.161\% \times 500'000 = \text{reduzierter Verkehrswert } 279'200$

## **Andere Möglichkeit zur Ausgestaltung als Mitarbeiterbeteiligung:**

- Verkauf der 10% zum Verkehrswert von 500'000 an Gesellschaft (eigene Aktien für Mitarbeiterbeteiligungen bis zu 20% möglich)
- anschliessend unterpreislicher Verkauf mit Sperrfristbelegung an den Geschäftsführer (z.B. zum maximal möglichen Minderpreis von 279'200 bei einer Sperrfrist von 10 Jahren)
- Differenz Kauf-/reduzierter Verkaufspreis von 220'800 (je nach Sperrfristdauer) stellt bei der X.-AG Geschäftsaufwand dar
- Einschlag von 220'800 ist beim Gesch.-Führer steuerfrei (bei einer Sperrfrist von 10 Jahren)
- Mitarbeiterbeteiligungsplan erforderlich

## **Verkauf zum Minderpreis (Mitarbeiterbeteiligungen)**

### **Sicht der Sozialversicherungen**

Für die Berechnung des massgebenden AHV-Lohnes bei typischen Mitarbeiterbeteiligungen (Gesellschaft als Arbeitgeberin und Herausgeberin der Beteiligungsrechte) sind ebenfalls die Bestimmungen des KS Nr. 37 der EStV vom 22.7.2013 wegleitend (u.a. betr. Einschlag bzw. Abdiskontierung)

In Bezug auf die Vorteilszuwendung unter natürlichen Personen (vgl. Grundsachverhalt gem. Folie 22) ist die Frage aus sozialversicherungsrechtlicher Sicht noch offen

## Steuerungsumgehungsproblematik bei Leistungsverzicht (verdeckte Kapitaleinlagen)

- Leistungsverzicht des Aktionärs zugunsten der Gesellschaft:
  - Verzicht auf ordentliche Mietzinsen
  - Verzicht auf Baurechtszinsen
  - Verzicht auf ordentliche Darlehenszinsen
  - Verzicht auf branchenüblichen Lohn
  - Verzicht auf angemessenen Verkaufspreis (z.B. Gst.-Verkauf)
 vorliegend handelt es sich um Vorteilszuwendungen **zugunsten** der Gesellschaft und somit um verdeckte Kapitaleinlagen
  
- ➔ Durch verdeckte Kapitaleinlagen wird die Gesellschaft bereichert und die Vorteilszuwendung i.d.R. der wirtschaftlichen Doppelbelastung unterstellt
- ➔ Beim Gesellschafter fehlt steuerbares Einkommen, was im Normalfall steuerlich akzeptiert wird, sofern die wirtschaftliche Doppelbelastung (DB) erhalten bleibt

## Steuerungsumgehungsproblematik - verdeckte Kapitaleinlagen (Grundbeispiel mit einmaliger Vorteilszuwendung)

- Grundsachverhalt :  
 Der Aktionär überträgt ein privates Grundstück an seine eigene Gesellschaft zum Anlagewert von 500'000 (Verkehrswert des Grundstücks: 800'000). Anschliessend verkauft die Gesellschaft das Grundstück an eine Drittperson zum Preis von 800'000. Die Gesellschaft verfügt über ein intaktes Eigenkapital und weist Gewinne aus (keine verrechenbaren Verluste vorhanden).
- Unproblematischer Vorgang:
  - die kantonale Grundstückgewinnsteuer wird nicht erhoben, da kein Wertzuwachsgeinn bei der Übertragung realisiert wird
  - Wertzuwachsgeinn wird unter die wirtschaftliche DB gestellt: steuerbarer Verkaufsgewinn bei AG / bei Ausschüttung als Dividende = Vermögensertrag beim Aktionär (Teilbesteuerung)
  - gesetzlich verankert: § 17 Abs. 3 GGStG

## Steuerungsumgehungsproblematik - verdeckte Kapitaleinlagen (Grundbeispiel mit einmaliger Vorteilszuwendung)

- Sachverhaltsänderung 1:  
Der Aktionär überträgt ein privates Grundstück an seine eigene Gesellschaft zum Anlagewert von 500'000 (Verkehrswert 800'000). Anschliessend verkauft die Gesellschaft das Grundstück an eine Drittperson zum Preis von 800'000 = Reingewinn Gesell. 300'000 Die Gesellschaft verfügt über verrechenbare Verluste von 300'000
- Steuerungsumgehungsstatbestand:
  - Die wirtschaftliche DB fällt ins Leere: Verkaufsgewinn wird mit Verlusten in der AG verrechnet und es wird kein Ausschüttungs-substrat geschaffen (wesentliche Steuerersparnis);
  - Der Wertzuwachs-gewinn von 300'000 wird beim Aktionär der GGSt unterstellt (privater Sanierungsverlust - keine Verrechnung mit anderweitigem Einkommen);
  - Steuerneutrale Kapitaleinlage bei Gesellschaft, d.h. kein Gewinn aus Gst.-Verkauf (verdeckte Kapitaleinlage wird offengelegt)



## Steuerungsumgehungsproblematik - verdeckte Kapitaleinlagen (Grundbeispiel mit einmaliger Vorteilszuwendung)

- Sachverhaltsänderung 2:

Der Aktionär überträgt ein privates Grundstück an seine eigene Gesellschaft zum Anlagewert von 500'000 (Verkehrswert des Grundstücks: 800'000).

Anschliessend verkauft die Gesellschaft das Grundstück an eine Drittperson zum Preis von 800'000. Die Gesellschaft verfügt über keine steuerlichen Verlustvorträge; jedoch besteht eine Unterbilanz von 300'000 (das Aktienkapital ist in diesem Ausmass nicht mehr gedeckt)

## Steuerungsumgehungsproblematik - verdeckte Kapitaleinlagen (Grundbeispiel mit einmaliger Vorteilszuwendung)

- Qualifikation Sachverhaltsänderung 2:
  - Die wirtschaftlich DB fällt nur teilweise ins Leere: es wird aber kein Ausschüttungssubstrat geschaffen, weil der Bilanzverlust mit dem Grundstücksgewinn aufgefüllt wird
  - Es resultiert eine tiefere Gewinnsteuerbelastung bei der AG anstelle der höheren GGSt beim Aktionär und der Steueraufwand ist bei der AG abzugsfähig; dies stellt jedoch nicht das primäre Problem dar
  - Der private Wertzuwachsgewinn von 300'000 wird vom Aktionär als Sanierungszuschuss verwendet
  - Der Wertzuwachsgewinn wandert vom Grundstück als Mehrwert auf die private Beteiligung (welche zufolge Einlage saniert ist)
  - Kapitaleinlage wird steuerlich offen gelegt (wie SV-Änderung 1):  
 bei AG = steuerneutrale Kapitaleinlage, d.h. kein Verkaufsgewinn und Reduktion des steuerbaren Reingewinns um 300'  
 bei NP = Abrechnung des Wertzuwachsgewinns mit der GGSt

## Steuerungsumgehungsproblematik - verdeckte Kapitaleinlagen (Beispiel mit laufender Vorteilszuwendung)

### Zinsverzicht Muttergesellschaft gegenüber Tochtergesellschaft

Die Muttergesellschaft verzichtet über Jahre hinweg auf die Verzinsung eines Aktivdarlehens gegenüber ihrer Tochter. Beim späteren Verkauf der Beteiligung stellt sich die Frage bezüglich Beteiligungsabzug für den Kapitalgewinn.

- verdeckte Kapitaleinlage durch Gewinnverzicht
  - die Gestehungskosten (GK) werden im Rahmen des Zinsverzichts erhöht, obwohl der Zinsverzicht/GK-Erhöhung steuerlich nicht jährlich korrigiert wurde (auch nicht bei der Tochtergesell.)
  - Der beteiligungsabzugswürdige Kapitalgewinn wird im Zeitpunkt des Verkaufs um den in den Vorjahren ausgeübten Zinsverzicht reduziert; d.h. der Kapitalgewinn wird faktisch nachträglich in einen steuerbaren Zinsanteil umqualifiziert (mittels Reduktion des Beteiligungsabzuges)
- ➔ StE 2012 B 72.22 Nr. 16 (Verwaltungsgericht SZ vom 27.10.2011)

## Steuerungsumgehungsproblematik - verdeckte Kapitaleinlagen

Überlegungen zu Steuerkorrekturen bei natürlichen Personen als Anteilsinhaber im Zusammenhang mit dem Verzicht auf Miet-/Darlehens-/Baurechtszins-/Lohn:

- Diese Leistungsverzichte zugunsten der Gesellschaft erfolgen in der Regel bei schlechtem Geschäftsgang; was gleichzeitig eine steuerliche Problematik darstellen kann;
- Was spricht gegen Steuerkorrekturen:
  - Wenn der Leistungsverzicht bzw. die verdeckte Kapitaleinlage steuerlich akzeptiert und nicht korrigiert wird, erhöht sich der steuerlich verrechenbare Verlust der Gesellschaft nicht, womit die Gesellschaft schneller wieder einen steuerbaren Gewinn erreichen wird;
  - Zwischenzeitliche Reduktionen schaffen die Möglichkeit, in Zukunft wieder erhöhte Lohn-/Dividendenzahlungen zu leisten
  - Verwaltungsaufwand bei Korrekturen (u.a. Abstimmung unter kommunalen und kantonalen Veranlagungsbehörden)

## Steuerungsumgehungsproblematik - verdeckte Kapitaleinlagen

Überlegungen zu Steuerkorrekturen im Zusammenhang mit Verzicht auf Miet-/Darlehens-/Baurechtszins-/Lohn (bei NP):

- Was spricht für Steuerkorrekturen:
  - Der Leistungsverzicht und somit das fehlende steuerbare Einkommen beim Aktionär erhöht den Beteiligungswert der Gesellschaft. Dadurch kann später allenfalls ein höherer steuerfreier privater Kapitalgewinn resultieren (anstelle von steuerbarem Einkommen im Ausmass der verdeckten Kapitaleinlage)
  - unterschiedliche Steuersätze und Grundsätze für die Ermittlung der Steuerfaktoren bei Aktionär und Gesellschaft
  - Verschiebung des Steuersubstrates unter den Steuerhoheiten

## Steuerungsumgehungsproblematik - verdeckte Kapitaleinlagen

Grundsätze bezüglich Steuerkorrekturen bei Leistungsverzicht:

- Der Leistungsverzicht bzw. die verdeckte Kapitaleinlage kann in Missbrauchsfällen steuerlich korrigiert und damit offen gelegt werden (Einkommenserhöhung beim Aktionär / Gewinnminderung bei der Gesellschaft);
  - Beschränkung auf krasse Missbrauchsfälle und wenn keine Besteuerungsansprüche (Einwände) anderer Kantone bestehen
  - Bei schlechtem Geschäftsgang wird auch eine reduzierte zwischenzeitliche Leistungsverrechnung akzeptiert:
    - wenn keine primären beteiligungs- / steuerrechtlichen Motive im Vordergrund stehen;
    - reduzierte Leistungsverrechnungen im Rahmen eines Drittvergleichs; dieser kann bei Verlustsituationen zwischenzeitlich breit ausgelegt werden
- ➔ Steuerbehörden suchen nicht primär steuerbares Einkommen beim Gesellschafter, solange die Gesellschaft mit Verlusten kämpft