

Juristische Personen

Grundsätze und Praxisbeispiele zu ausgewählten Veranlagungsthemen

Josef Habermacher

Themenübersicht

- Erwerbseinkommen versus steuerfreier Kapitalgewinn
- Erwerbseinkommen versus steuerfreie Schenkung
- Geldwerte Leistungen an den Anteilsinhaber und ihm nahestehende Personen
- Simulierte Darlehensgewährungen

Inhaltverzeichnis

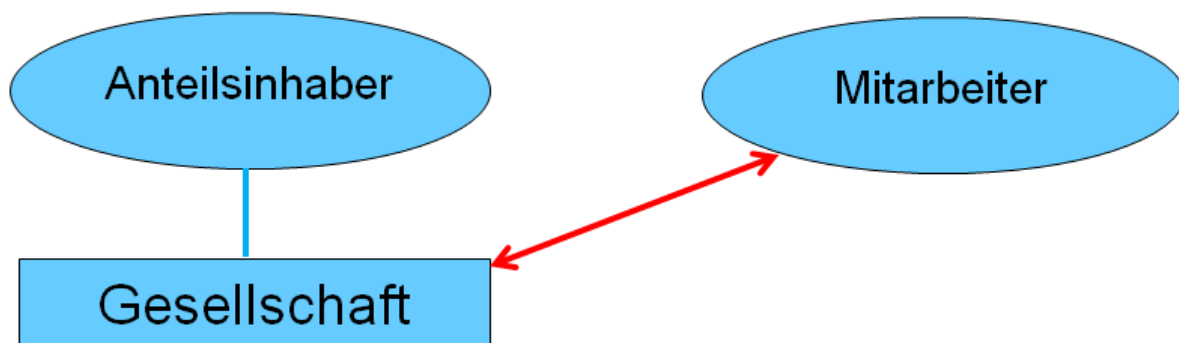
1.	Ziele	3
2.	Erwerbseinkommen versus steuerfreier Kapitalgewinn	3
2.1	Grundproblematik.....	3
2.2	Beteiligungsverkauf durch Mitarbeiter	4
2.3	Beteiligungsverkauf durch Aktionär mit Earn-Out-Klausel	5
3.	Erwerbseinkommen versus steuerfreie Schenkung	7
3.1	Beteiligungsverkauf zum Minderpreis unter natürl. Personen (PV)	7
3.2	Weitere Gerichtsentscheide	8
3.3	Reduktion Erwerbstätigkeit mit erbrechtlicher Vorteilszuwendung	9
4.	Geldwerte Leistungen.....	9
4.1	Vorbemerkungen.....	9
4.2	Systematik und Merkmale der geldwerten Leistung	10
4.3	Nachsteuerverfahren und Verrechnungssteuer (Meldungen)	11
4.4	Zwei Luxusfahrzeuge (BGE 2C_697/2014 vom 1.5.2015; Kt. AR).....	12
4.5	Privat genutztes Ferienhaus in der Gesellschaft (BGE vom 29.11.2002 2P.153/2002 u. 2A.358/2002 LU-Fall)	17
4.6	Motoryacht einer Immobilienhandel-AG (Einsprachefall)	18
4.7	Überhöhte Pauschalspesen (Steuerhinterziehung) (BGE vom 7.8.2014; StE 2014 B 101.2 Nr. 27)	19
4.8	Nicht verbuchter Privatanteil (Steuerbetrug) (BGE vom 4.7.2013; StE 2013 B 102.1 Nr. 9; Kt. SO)	21
4.9	Beweislastverteilung (BGE vom 31.7.2013; StE 2013 B 72.14.2 Nr. 41)	23
5.	Simulierte Darlehensgewährung	24
5.1	Merkmale einer simulierten Darlehensgewährung	24
5.2	Vorgehen in der Veranlagungspraxis bei JP/NP	26
5.3	Steuerfolgen bei einer simulierten Darlehensgewährung.....	26
5.4	Darlehensgewährung unter Schwestergesellschaften (BGE 2C_1023/2013 vom 8.7.2014)	27
5.5	Darlehensgewährung unter Schwestergesellschaften (BGE 2C_843/2012 vom 20.12.2012)	29
5.6	Kein simuliertes Darlehen unter Schwestergesellschaften (BGE 2C_961/2010 vom 30.1.2012)	30
5.7	Einlagerückgewähr durch Darlehensbegründung (BGE vom 7.8.2009 StE B 24.4. Nr. 79)	31
6.	Fazit	32

1. Ziele

- Sensibilisierung in Bezug auf die steuerrechtlichen Probleme in diesen Themenbereichen
- Aufzeigen der teilweise schwerwiegenden steuerrechtlichen Folgen und Sanktionen auf den verschiedenen Besteuerungsebenen von Gesellschaft, Gesellschafter und Arbeitnehmer
- Verminderung zukünftiger Diskussionen im Veranlagungs- bzw. Rechtsmittelverfahren angesichts der vorliegenden Rechtsprechung bei relativ klaren Tatbeständen
- Erhöhung der Kompromissbereitschaft und des gegenseitigen Verständnisses, um sachgerechte Lösungen bereits im Rahmen des Veranlagungsverfahrens zu erreichen

2. Erwerbseinkommen versus steuerfreier Kapitalgewinn

2.1 Grundproblematik

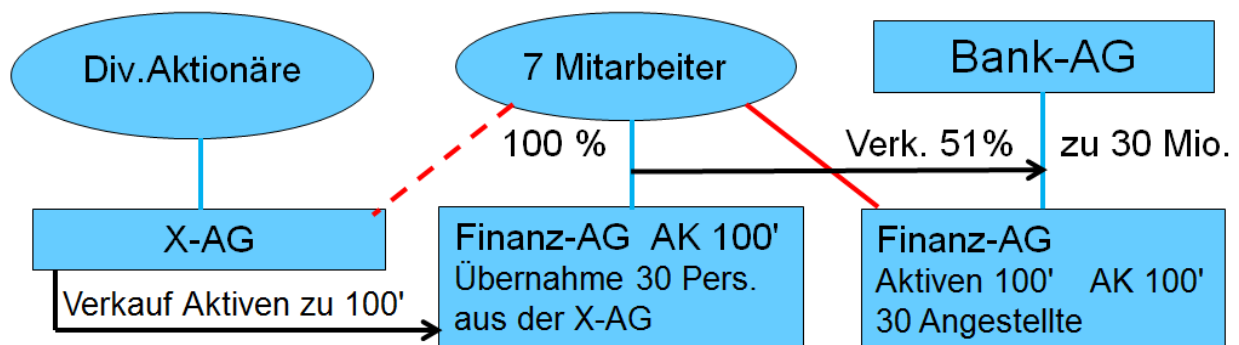


- Erwerbseinkommen (Naturallohn):
Mitarbeiter erhält einen Vermögensgegenstand oder eine Dienstleistung zu einem (zu) tiefen Vorzugspreis (vgl. Wegleitung Lohnausweis RZ Nr. 62)
- Erwerbseinkommen anstelle steuerfreier Kapitalgewinn:
Mitarbeiter überträgt einen Vermögensgegenstand zu einem übersetzten Preis an die Gesellschaft
- Die steuerliche Korrektur erfolgt beim Mitarbeiter; die Vermögensentnahme bzw. - Einbringung ist in der Regel bei der Gesellschaft/Arbeitgeber steuerneutral (steuerrechtliche Qualifikation als Personalaufwand)

2.2 Beteiligungsverkauf durch Mitarbeiter

Sachverhalt:

Gekürzte Darstellung nach StE 2015; B 22.2 Nr. 32



- 7 Mitarbeiter bisher bei X-AG angestellt; diese gründen per 28.9.2005 die Finanz AG aus eigenen privaten Mitteln mit CHF 100'000 (100%)
- Anstellungsverhältnis neu bei der Finanz-AG; Übernahme der 30 Angestellten und der laufenden Geschäfte per 1.12.2005 durch die Finanz-AG
- Austrittsvereinbarung X-AG mit den 7 Mitarbeitern: das gesamte Finanzteam ist an die Bank-AG zu übertragen
- Verkauf 51%-Quote per 3.1.2006 an die Bank-AG zu CHF 30 Mio., zahlbar bei Vertragsabschluss 8 Mio., Rest über 2007-2009 mit Bedingungen
- Bedingungen für die Rest-Auszahlungen 2007-2009:
 - wenn Arbeitsverhältnisse mit den 7 MA im Auszahlungszeitpunkt noch bestehen;
 - zusätzlich für die restliche Teilauszahlung 2009, wenn kumulierter Umsatz 2006 bis 2008 mindestens 25 Mio. beträgt
- Verkaufspreis von 30 Mio. entspricht in etwa dem Verkehrswert; bei einem Substanzwert = Aktienkapital von CHF 100'000
- Entscheid Steuerrekursgericht und Verwaltungsgericht ZH; Abweisung der Beschwerde aufgrund eines Gutachtens:
 - die Mitarbeiter haben steuerbares Erwerbseinkommen für 2006 im Betrag von CHF 8 Mio. aus dem Arbeitsverhältnis realisiert
 - Aufpreiszahlung steht massgeblich im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis
 - Qualifikation als Abgangsentschädigung und Antrittsgeld

Begründungen Bundesgericht:

- Generalklausel Art. 16 Abs. 1 DBG und nicht abschliessender Positivkatalog nach Art. 17 ff DBG: steuerbar sind alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte; Vorbehalt bleibt der Kapitalgewinn nach Art. 16 Abs. 3 DBG aus der Veräusserung von Privatvermögen
- Abgrenzungsdefinition von steuerfreien Kapitalgewinnen zur selbständigen Erwerbstätigkeit kann auch bei unselbständigem Erwerbseinkommen herangezogen werden

- steuerfreier Kapitalgewinn nur im Rahmen der schlichten Vermögensverwaltung oder in Ausnützung einer sich zufällig bietenden Gelegenheit erzielt, ohne dass eine besondere auf Erwerb ausgerichtete Tätigkeit vorliegt
- der erzielte Goodwill von rund CHF 30 Mio. wurde in den Jahren der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der X-AG aufgebaut
- Käufergesellschaft hat die Kaufpreiszahlung mit der Weiterarbeit der Mitarbeiter bei der Finanz-AG verknüpft, womit sich der Verkaufspreis u.a. als Gegenleistung für die zukünftige Tätigkeit qualifiziert
- enger zeitlicher Zusammenhang mit der unselbständigen Erwerbstätigkeit; der Kaufvertrag weist eine erhebliche arbeitsvertragliche Komponente auf
- Vorgehen hat nichts mehr mit der privaten Vermögensverwaltung oder der blossen Wahrnehmung einer sich bietenden günstigen Gelegenheit zu tun
- das Einkommen aus Erwerbstätigkeit ist weit zu interpretieren
- der steuerfreie Kapitalgewinn stellt nach dem Besteuerungsgrundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eine systemwidrige Ausnahme dar (Veranlagungsökonomie) und ist gemäss BGer-Praxis restriktiv zu handhaben
- obwohl kein übersetzter Kaufpreis für den Beteiligungserwerb bezahlt worden ist, kann daraus nicht abgeleitet werden, es handle sich nicht um Erwerbseinkommen
- die Verknüpfung von Kaufpreis mit dem Fortbestand der Arbeitsverhältnisse ist für einen Kaufvertrag atypisch und legt nahe, dass damit nicht die Eigentumsübertragung an den Aktien, sondern primär die zukünftig zu leistende Arbeit der Veräusserer zu entschädigen war (inkl. die Motivation des gesamthaft übernommenen Teams von 30 Personen)
- die erste Teilzahlung kann als Antrittsgeld und die Folgenden können als Treueprämien qualifiziert werden
- Qualifikation als Erwerbseinkommen nach Art. 17 DBG und somit ist der Steuerumgehungsstatbestand nicht zu prüfen

2.3 Beteiligungsverkauf durch Aktionär mit Earn-Out-Klausel

Sachverhalt:

Xaver Meier veräussert Ende 2012 die in seinem Privatvermögen gehaltenen Aktien der Meier AG (100 %; nominell TCHF 100) zum Basispreis von TCHF 2'000 an die unabhängige Pharma AG (buchmässiges Eigenkapital der Meier AG TCHF 1'000, jedoch ist keine nichtbetriebsnotwendige Substanz vorhanden).

In den Jahren 2013 und 2014 werden vertragliche Earn-Out-Zahlungen von je TCHF 300 durch die Pharma AG an Xaver Meier geleistet. Diese Zahlungen stützen sich auf anerkannte wirtschaftliche Erfolgskennzahlen, welche im 2013/14 erreicht worden sind.

In den Jahren 2013/2014 wurde Xaver Meier von der Pharma AG für die Einführung des neuen Bereichsleiters und zwecks Kundenbetreuung weiter beschäftigt. Aufgrund seines nun reduzierten Verantwortungsbereichs wurde sein Lohn von bisher TCHF 300 auf TCHF 120 reduziert (Pensionierung ab 2015).

Per 1.1.2013 wurde die Meier AG durch die Pharma AG absorbiert. Die Earn-Out-Zahlungen 2013/2014 wurden bei der Pharma AG gewinnmindernd verbucht.

Steuerliche Qualifikation:

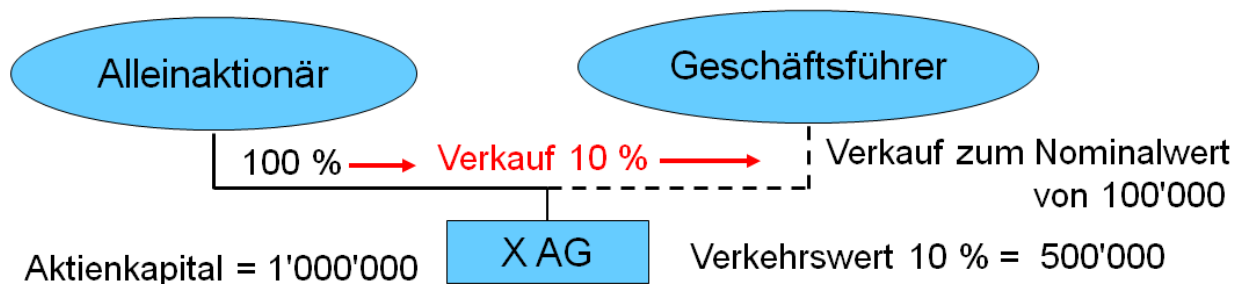
- es liegt eine sachgemässe Rechtsgestaltung vor:
 - Earn-Out-Klauseln sollen den unternehmerischen Risiken und Chancen Rechnung tragen (unsichere Zukunftserwartung)
 - Sofern der Veräusserer seine geschäftsführenden Funktionen im bisherigen Rahmen fortführt, ist grundsätzlich das bisherige Gehalt (inkl. Erfolgsbeteiligung) weiterhin zu entschädigen
 - Vorliegend lässt sich eine Reduktion aufgrund der reduzierten Verantwortung und Weiterbeschäftigung bis zur bevorstehenden Pensionierung rechtfertigen
- Somit qualifiziert sich der gesamte Verkaufserlös von TCHF 2'600 als steuerfreier Kapitalgewinn gemäss Art. 16 Abs. 3 DBG
- Trotz Fusion unmittelbar nach Beteiligungserwerb kann vorliegend eine indirekte Teilliquidation ausgeschlossen werden, da keine nichtbetriebsnotwendige Substanz vorhanden ist
- Sofern nichtbetriebsnotwendige Substanz und handelsrechtlich ausschüttungsfähige Reserven vorliegen, hätte eine Fusion innert 5 Jahren nach Beteiligungserwerb die teilweise Umqualifikation des Verkaufsgewinn in einen steuerbaren Vermögensertrag zur Folge gehabt (Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG)
- Earn-Out-Zahlungen an den Veräusserer dürfen nur im Rahmen der zukünftigen Gewinne geleistet werden, andernfalls sind die Tatbestände der indirekten Teilliquidation zu prüfen
- Bei der übernehmenden Pharma AG hat die Absorption der Meier AG per 1.1.2013 einen unechten Fusionsverlust von TCHF 1'000 zur Folge (Beteiligungsbuchwert 2'000 abz. Eigenkapital 1'000); dieser kann steuerlich nicht geltend gemacht werden; Art. 61 Abs. 4 DBG
- Im Rahmen dieser Qualifikation sind die Earn-Out-Zahlungen von total TCHF 600 bei der Pharma AG ebenfalls steuerneutral zu behandeln und gewinnsteuerlich aufzurechnen; es handelt sich dabei um Erwerbskosten der Beteiligung, woraus nun ein unechter Fusionsverlust resultiert

3. Erwerbseinkommen versus steuerfreie Schenkung

3.1 Beteiligungsverkauf zum Minderpreis unter natürl. Personen (PV)

Sachverhalt:

in Anlehnung an StE 2008; B 22.1 Nr. 5



Wie ist dieser unterpreisliche Beteiligungsverkauf steuerrechtlich zu qualifizieren?

- Der unterpreisliche Verkauf beim Alleinaktionär ist unproblematisch, da sich dieser ohnehin im steuerfreien Privatbereich bewegt (Art. 16 Abs. 3 DBG)
- Beim Geschäftsführer resultiert eine Begünstigung im Rahmen des Unterpreises von 400'000 (Verkehrswert 500'000 abzüglich Verkaufspreis von 100'000)

Resultieren daraus einkommensteuerliche Folgen beim Geschäftsführer ?

Steuerliche Qualifikation:

- Eine freiwillige Zuwendung im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis (z.B. als Anerkennung) ist nicht unentgeltlich, womit beim Geschäftsführer steuerbares Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit gemäss Art. 17 DBG vorliegt (gilt u.a. bei Trinkgelder / Dienstjubiläum)
- keine Voraussetzung, dass die Leistung nicht direkt vom Arbeitgeber erbracht wird und diese steuerlich nicht abzugsfähig ist
- Wenn persönliche Gründe im Vordergrund stehen (Freundschaft oder Abhängigkeit) und der begünstigte Steuerpflichtige die Gabe als "unverdient" betrachten darf, liegt eine einkommenssteuerfreie Schenkung beim Geschäftsführer vor
- Vorliegend wollte der Alleinaktionär die Loyalität und das weitere Engagement des Geschäftsführers sichern (auch im Hinblick auf einen allfälligen Unternehmensverkauf);
- Obwohl damit auch persönliche Interessen des Alleinaktionärs betroffen sind, hat der Geschäftsführer vorliegend Erwerbseinkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit im Betrag von CHF 400'000 realisiert

Ergänzung betreffend Mitarbeiterbeteiligung ab 1.1.2013

Ab 1.1.2013 können auf den vorliegenden Fall die Bestimmungen für Mitarbeiterbeteiligungen angewandt werden (vgl. KS Nr. 37 EStV v. 22.7.2013, Ziff. 2.3 und 3.3). Somit könnte beispielsweise bei einer Sperrfrist von 10 Jahren der maximal mögliche Einschlag von 44.161 % auf dem Verkehrswert von 500'000 zugestanden werden. Demnach würde ein massgebender Verkehrswert von 279'200 resultieren. Diesem reduzierten Verkehrswertes würde der Übernahmepreis von 100'000 gegenüber gestellt, womit schliesslich die Differenz von 179'200 als Erwerbseinkommen zu qualifizieren wäre.

Weitere Möglichkeit im Rahmen der Mitarbeiterbeteiligung für den vorliegenden Fall:

- Verkauf der 10 % zum Verkehrswert von 500'000 vom Alleinaktionär an die Gesellschaft (eigene Aktien für Mitarbeiterbeteiligungen bis zu 20 % möglich)
- anschliessend unterpreislicher Verkauf mit Sperrfristbelegung durch die Gesellschaft an den Geschäftsführer (z.B. zum maximal möglichen Minderpreis von 279'200 bei einer Sperrfrist von 10 Jahren)
- Die Differenz von 220'800 (Kaufpreis 500'000 abzüglich reduzierter Verkaufspreis 279'200) stellt nun bei der X.-AG Geschäftsaufwand dar
- Der Einschlag von 220'800 ist vorliegend beim Geschäftsführer steuerfrei (bei einer Sperrfrist von 10 Jahren)
- in diesem Zusammenhang ist ein Mitarbeiterbeteiligungsplan erforderlich

3.2 Weitere Gerichtsentscheide

LGVE 1996 II Nr. 18

Ein Geschäftsführer erhält vom Mehrheitsaktionär einen Check in der Höhe von 200'000, bevor er die Unternehmung verlässt. Diese freiwillige Leistung wurde vom Verwaltungsgericht Luzern beim Geschäftsführer als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit qualifiziert.

StE 1989 ZH; B 21.3 Nr. 2

Eine Stiftung hat einem Mitarbeiter einer XY-AG einen Preis bzw. eine Ehrengabe von CHF.....zugesprochen. Obwohl die Stiftung statutarisch die Möglichkeit hatte, Leistungen ausserhalb der XY-AG auszurichten, hat das Verwaltungsgericht Zürich erkannt, dass für die vorliegende Preisverleihung das zugrundeliegende Arbeitsverhältnis in einem wesentlichen Ausmass mitbestimmend war. Somit wurde die Leistung ebenfalls als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit qualifiziert.

3.3 Reduktion Erwerbstätigkeit mit erbrechtlicher Vorteilszuwendung

Sachverhalt:

Karin Meier führt im Rahmen ihrer selbständigen Erwerbstätigkeit ein Nähatelier, woraus ein jährliches Einkommen von rund CHF 60'000 resultiert. Per 1.1.2011 entscheidet sie sich, einerseits ihre selbständige Erwerbstätigkeit zu reduzieren (neues Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit: 40'000 p.a.) und andererseits ihre demenz-erkrankte Mutter zu pflegen.

Nach dem Tod der Mutter Ende 2014 erfolgt die Teilung der mütterlichen Erbschaft (ohne Testament) unter den beiden Geschwistern Karin und Judith Meier. Während Karin Meier einen Betrag von 300'000 erhält, ist Judith Meier mit 200'000 zufrieden. Der Mehrbetrag von 100'000 an Karin soll die von ihr gegenüber der Mutter erbrachte Pflege- und Betreuungsleistung abgelden.

Steuerliche Qualifikation:

Diese Begünstigung wird nicht zur Hauptsache im Zusammenhang mit einem Arbeitsverhältnis qualifiziert. Im Vordergrund stehen die verwandtschaftlichen Beziehungen und das Abhängigkeitsverhältnis (Verwandtenunterstützung). Freiwilligkeit und Unentgeltlichkeit stimmen hier tendenziell überein.

4. Geldwerte Leistungen

4.1 Vorbemerkungen

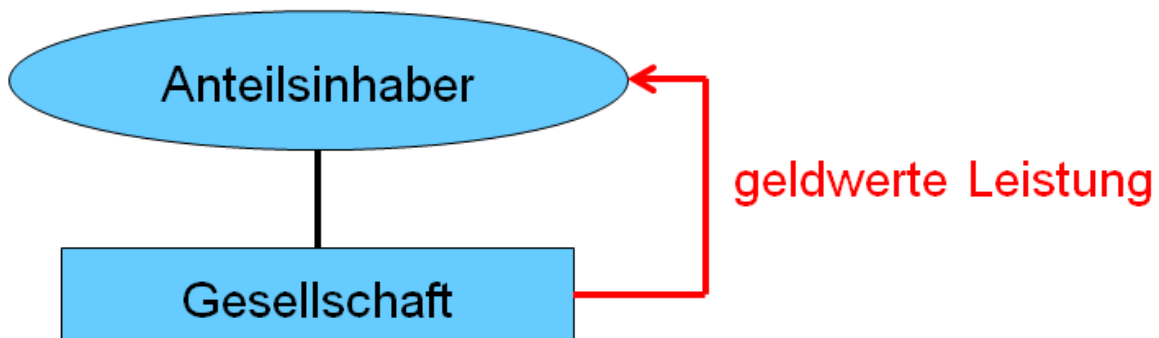
Für diesen Themenbereich wurde anlässlich des Steuerseminars vom 16.9.2010 ein ausführliches und umfassendes Skript erstellt:

"Steuerliche Korrekturen von geldwerten Leistungen im Rahmen der Direktbegünstigungstheorie sowie Dreiecks- und modifizierten Dreieckstheorie"

Darin werden exemplarische Fallbeispiele dargelegt und die entsprechenden Steuerkorrekturen systematisch aufgezeigt. Diese Ausführungen stimmen weiterhin. Im Bereich der Verrechnungssteuerrückforderungen und der damit verbundenen ordnungsgemässen Deklaration wurden in der Zwischenzeit mit KS Nr. 40 der EStV vom 11.3.2014 strengere Bestimmungen erlassen (die im damaligen Skript unter Ziffer 5.1.4. dargelegte Praxis stimmt somit nur noch bedingt).

Die nachfolgend ausgewählten Fälle werden als Ergänzung zum vorliegenden Skript betrachtet und sollen die entsprechende Sensibilisierung in diesem Bereich weiterhin hochhalten.

4.2 Systematik und Merkmale der geldwerten Leistung



Erscheinungsformen:

- verdeckte Gewinnausschüttung zulasten eines Aufwandkontos und zugunsten des Anteilsinhabers
- Gewinnvorwegnahme direkt durch den Anteilsinhaber
- überpreisliche Vermögensübertragung durch den Anteilsinhaber an die Gesellschaft
- unterpreisliche Vermögensübertragung aus der Gesellschaft an den Anteilsinhaber

Steuerliche Korrekturen grundsätzlich:

- Gewinnaufrechnung bei der Gesellschaft
- In der Regel Aufrechnung beim Anteilsinhaber als Vermögensertrag oder Umqualifikation im Einkommensbereich (z.B. Lohn in Vermögensertrag; Liegenschaftsertrag in Beteiligungsertrag etc.)

Merkmale der geldwerten Leistung:

- Leistung ohne entsprechende Gegenleistung
- Leistung an einen Anteilsinhaber oder diesem nahestehende Person; eine geldwerte Leistung kann sich steuerlich nur beim Anteilsinhaber auswirken
- gegebenenfalls ist die Dreieckstheorie anzuwenden, wenn die Vorteilszuwendung unter Schwestergesellschaften oder an eine dem Anteilsinhaber nahestehende Person erfolgt (auch in diesem Fall erfolgt die steuerliche Aufrechnung beim Anteilsinhaber, der anschliessend eine Kapitaleinlage in die Schwestergesellschaft bzw. eine Schenkung an die ihm nahestehende Person erbringt)
- Erkennbarkeit für die Organe in Bezug auf das Missverhältnisses von Leistung und Gegenleistung
- Die Qualifikation als geldwerte Leistung ist nicht an eine Steuerumgehung gebunden

Beweislastverteilung:

Die begründete Vermutung auf Seiten der Veranlagungsbehörde bezüglich einer geldwerten Leistung bewirkt eine Beweislastumkehr, d.h. die Gesellschaft bzw. der Anteilshaber hat die begründete Vermutung zu entkräften.

4.3 Nachsteuerverfahren und Verrechnungssteuer (Meldungen)**Nachsteuerverfahren (Meldung der geldwerten Leistung):**

Die geldwerte Leistung ist durch die Abteilung juristische Personen an die Veranlagungsbehörde des jeweiligen Beteiligungsinhabers zu melden.

Anschliessend erfolgt die steuerliche Nacherfassung durch diese Veranlagungsbehörde:

- Erfassung als Vermögensertrag (Teilbesteuerung) beim Beteiligungsinhaber in der entsprechenden, noch offenen Steuerperiode;
- wenn die massgebende Steuerperiode bereits rechtskräftig veranlagt ist:
 - bis 30'000 in der nächsten offenen Steuerperiode (Luzerner Steuerbuch § 175)
 - über 30'000 im ordentlichen Nachsteuerverfahren in der betroffenen (rechtskräftigen) Steuerperiode

Strafsteuer und Zuschläge:

- Im Normalfall (z.B. bei Ermessenfragen) wird nicht von einer Steuerhinterziehung ausgegangen, sowohl bei Gesellschaft als auch Gesellschafter
- Im Ausnahmefall
 - bei krassen Missverhältnissen oder Falschdarlegungen/Verschleierungen
 - bei eindeutigem Privataufwand in der Geschäftsbuchhaltung oder privater Gewinnvorwegnahme:
 - ➔ bei offener Steuerperiode: mit 1/3 Zuschlag (Gesellschaft/Gesellschafter)
 - ➔ wenn bereits rechtskräftig veranlagt:
 - bis 30'000 mit 1/3 Zuschlag in der nächsten offenen Steuerperiode
 - über 30'000: im ordentlichen Nachsteuerverfahren in der betroffenen (rechtskräftigen) Steuerperiode mit Erhebung einer Strafsteuer

Verrechnungssteuermeldungen:

- Wenn die ordnungsgemässe Nacherfassung der geldwerten Leistung beim Beteiligungsinhaber vorgenommen werden kann (kein Ausländer) und der Tatbestand nicht in den Bereich einer Steuerhinterziehung fällt und es sich um relativ geringe

Beträge handelt (kein krasses Missverhältnis vorliegt) wird praxisgemäss auf eine Meldung an die EStV verzichtet (vgl. erwähntes Skript Steuerseminar 2010 Reg. 5 Ziff. 5.1.4).

- Im Bereich der Gewinn- und Einkommenssteuern gehen die involvierten Personen aber mit einer krassen und vorsätzlichen Überschreitung des Ermessensspielraumes das Risiko der versuchten oder vollendeten Steuerhinterziehung ein (u.a. ASA 63 S. 145 betr. Verbuchung von Lebenshaltungskosten über die Gesellschaft; diesbezüglich besteht kein Ermessensspielraum).
- KS Nr. 40 vom 11.3.2014 der EStV stipuliert eine verschärfte Meldepflicht und schränkt gleichzeitig den Rückforderungsanspruch ein. Die entsprechende Umsetzungspraxis ist noch nicht gefestigt und wird in den Kantonen teilweise unterschiedlich gehandhabt. Der Kanton Luzern meldet tendenziell zurückhaltend, weil die Verrechnungssteuer primär eine Sicherungsfunktion zu erfüllen hat und nicht eine zusätzliche Steuerbelastung darstellen soll. Wenn die ordnungsgemäss Besteuerung bei der Gesellschaft und beim Beteiligungsinhaber durchgesetzt werden kann, entfällt das Motiv einer Steuersicherung (vgl. 1. Punkt oben).

4.4 Zwei Luxusfahrzeuge (BGE 2C_697/2014 vom 1.5.2015; Kt. AR)

Vorbemerkung:

Das BGER hat festgestellt, dass bei der vorliegenden Immobilienhandels-AG nur ein Geschäftsfahrzeug zulässig und der Abschreibungsbetrag auf dem Kaufpreis von über 100'000 (Luxusanteil) steuerlich als geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand (geldwerte Leistung) bei der Gesellschaft aufzurechnen sei.

Offen blieben die Fragen, wie die beiden Fahrzeuge zukünftig in der Gesellschaft steuerlich zu behandeln sind und inwiefern sie in ihrer geschäftsmässigen bzw. nicht geschäftsmässigen Funktion auf Stufe der Gesellschaft bzw. des Gesellschafters zukünftig geldwerte Leistungen darstellen. Ebenso die Frage, nach der steuerlichen Gewinnermittlung im Falle eines zukünftigen Fahrzeugverkaufs durch die Gesellschaft.

Diese Fragen werden nachfolgend erörtert - in der Hoffnung, dass daraus Lösungsmöglichkeiten für andere, ähnlich gelagerte Fälle abgeleitet werden können.

Abschliessend kann erwähnt werden, dass die LU-Veranlagungspraxis auch Luxusfahrzeuge als geschäftsmässige begründet anerkennt, sofern diese in einem gewissen Konnex zur Geschäftstätigkeit stehen und diese nicht hauptsächlich aus persönlichen Gründen gehalten werden (z.B. Coiffeur mit einem Porsche Carrera von CHF 180'000). In Bezug auf den nachfolgenden Fall wird die LU-Veranlagungspraxis somit den Privatanteil Porsche auf dem vollen Anschaffungspreis von 143'000 mit 9.6 % berechnen und diesen auf 13'720 festlegen. Somit gehen wir davon aus, dass der Porsche mit der aktiven Geschäftstätigkeit der Immobilienhandels-AG in einem starken Konnex steht und die volle Abschreibung als geschäftsmässig anerkannt werden kann. In der nachfolgenden erweiterten Falllösung werden wir uns jedoch auf die Ergebnisse des BGE stützen.

Sachverhalt und Veranlagungsergebnis:

Die Immobilienhandels-AG, mit dem einzigen Aktionär und Geschäftsführer A.A., kaufte am:

- 15.9.2010	einen Porsche für	143'000
- 05.1.2010	einen BMW X6 50i für	137'000

Beide Fahrzeuge werden vom Aktionär/Geschäftsführer A.A. genutzt

Die Immobilienhandels-AG verbuchte im 2010 folgende Abschreibungen:

- Porsche 40 % à 143'000 =	57'200
- BMW 40 % à 137'000 =	<u>54'800</u>
total Abschreibung pro 2010	112'000

In der Steuerveranlagung der Gesellschaften wurden die folgenden Abschreibungen toleriert:

- Porsche: geschäftsmässig begründete Abschreibungen 40% à 100'000	40'000
- BMW: keine Abschreibungen	<u>0</u>
steuerliche Gewinnaufrechnung	72'000
zuzüglich 9.6 % Privatanteil à 100'000 (Porsche)	9'600

für den BMW wurde in der Buchhaltung kein Unterhalt verbucht.

Auf dem Kaufpreis Porsche von über 100'000 (Luxusanteil) wurde somit keine Abschreibung zugestanden. Auf dem Zweitauto BMW wurde die Abschreibung gänzlich verwehrt, weil dieses ausschliesslich privat genutzt wurde.

Antrag / Begründungen Beschwerdeführer:

Porsche: volle Abschreibungen 40 % à 143'000	- 57'200
aufzurechnender Privatanteil 9.6 % à 143'000	+13'730

BMW: für die geschäftliche Nutzung des Privatautos (Winterauto) wird eine Pauschalentschädigung von 9.6 % à 137'000 = 13'150 beantragt; anstelle der verbuchten (und aufgerechneten) Abschreibung von 54'800 d.h. Nettoaufrechnung für BMW nur:	+41'650
---	---------

Eventualiter: volle Abschreibung des BMW von 54'800, unter Aufrechnung eines Privatanteils von 13'150

Übrige Einwände des Beschwerdeführers:

- die Beweislast für die Gewinnkorrekturen liegt bei der Steuerverwaltung
- Seit Einführung des neuen Lohnausweises 2007 ist die Problematik des Luxusanteils für Geschäftsfahrzeuge abgeschafft worden (Hinweis auf MWST-Info 08)

Entscheid und Begründungen Bundesgericht (übereinstimmend mit Vorinstanz):

- Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG; der steuerbare Reingewinn setzt sich zusammen aus den "ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden", wie insbesondere.....
- BGer wiederholt in diesem Zusammenhang die klassischen Qualifikationsmerkmale der geldwerten Leistungen
- Geschäftsmässig begründete Kosten liegen vor, wenn sie aus unternehmungswirtschaftlicher Sicht vertretbar erscheinen, d.h. mit dem erzielten Erwerb in einem unmittelbaren und direkten (organischen) Zusammenhang stehen
- nicht dazu zählen: Aufwendungen, welche die Gesellschaft einzig für den privaten Lebensaufwand des Aktionärs erbringt; diese dürfen nicht unter dem Vorwand von Geschäftsspesen als Geschäftsaufwand verbucht werden
- Beweislast für steuermindernde Faktoren (u.a. erfolgswirksam verbuchte Aufwandsposten) liegt beim Steuerpflichtigen
- Beschwerdeführer benötigt vorliegend nur 1 Geschäftsfahrzeug
- Bereits im vorinstanzlichen Verfahren war nicht mehr umstritten, dass es sich beim BMW um ein Privatfahrzeug handelt und damit die entsprechenden Abschreibungen aufzurechnen sind
- BMW ist als Geschäftsfahrzeug verbucht und kann nun nicht als Privatfahrzeug qualifiziert werden mit pauschaler Kostenverrechnung für eine allfällige geschäftliche Nutzung (Antrag als Winterfahrzeug)
- Abschreibungen Porsche: mit dem neuen Lohnausweis wurde die Möglichkeit der Ausscheidung eines Luxusanteils für Geschäftsfahrzeuge nicht abgeschafft (wird in verschiedenen Kantonen noch angewandt)
- die vorgebrachten Argumente (Auto als wichtiger Imagerträger, Sicherheit, grosse Distanzen) vermögen die Anschaffung eines Fahrzeuges von über 100'000 geschäftsmässige nicht zu begründen (die MWST-Regeln sind bezüglich der direkten Steuern nicht entscheidend)
- Aufwendungen für die Befriedigung privater Bedürfnisse, wozu auch Auslagen für standesgemässes Auftreten gehören, fehlt der erforderliche enge Konnex zum Unternehmensezweck
- Dies gilt auch, wenn solche Aufwendungen unter Umständen der Erwerbstätigkeit förderlich sind (mit Hinweis auf DBG-Kommentare)

Steuerliche Konsequenzen auf Stufe Aktionär:

im Anschluss an die vorgängig erwähnten Korrekturen

Diese Problematik war nicht mehr Gegenstand der vorliegenden Beschwerde.

- Die im 2010 geschäftsmässig nicht begründeten Abschreibungen von total 72'000 (Porsche 17'200 + BMW 54'800) qualifizieren sich beim Aktionär als geldwerte Leistung und sind als steuerbarer Vermögensertrag aufzurechnen (Teilbesteuerung: 60 % DBG). Der Grund für die vorliegende Vorteilszuwendung liegt im beteiligungsrechtlichen Verhältnis begründet
- Dasselbe gilt für den Privatanteil von 9'600 (im Zusammenhang mit dem BMW sind keine Kosten verbucht worden, womit kein Privatanteil aufzurechnen war)

- Nacherfassung beim Aktionär im Rahmen eines Nachsteuerverfahrens aufgrund einer neuen Tatsache (vgl. dazu Ziff. 5.4; BGE 2C_1023/2013 vom 8.7.2014)
- Im Raum steht vorliegend die Frage der Steuerhinterziehung, was eine Strafsteuer nach sich ziehen würde. Wenn (wie vorliegend geschehen) kein Privatanteil für die private Benutzung der Geschäftsautos verbucht worden sind, qualifizieren sich diese Vorteilszuwendungen als Steuerhinterziehung; die Ermessensfrage stellt sich lediglich in Bezug auf die Höhe des entsprechenden Privatanteils. Dasselbe gilt auch für den BMW, sofern dieser tatsächlich und ausschliesslich für private Zwecke zur Verfügung steht (wie dies vorliegend im vorinstanzlichen Verfahren bereits festgestellt worden ist). Vergleiche dazu auch die nachfolgenden Fälle bezüglich Steuerhinterziehung und Steuerbetrug unter Ziff. 4.7 und 4.8.
- Aufgrund dieser Ausgangslage und im Lichte des erwähnten KS Nr. 40 der EStV müsste vorliegend auch eine Meldung an die EStV / Vst. über die vorliegenden geldwerten Leistungen erfolgen

Im Weiteren stellen sich die folgenden Fragen:

1. - Wie ist der Betrag von 43'000 (über der Anschaffung von 100'000) betreffend den Porsche steuerlich zu qualifizieren?
 - Wie ist der Betrag von 137'000 betreffend den BMW steuerlich zu qualifizieren?
 - Handelt es sich bei diesen Beträgen teilweise oder vollumfänglich um Nonvaleurs (Minusreserve im Kapital?) und stellen somit diese Beträge allenfalls vorab eine geldwerte Leistung dar (43'000 + 137'000)?
 - muss diesbezüglich eine Steuerbilanz geführt werden?
2. Welche betraglichen Steuerkorrekturen ergeben sich in den Folgeperioden bei der Gesellschaft und beim Aktionär, wenn:
 - der Porsche im 2. Jahr (2011) mit 40 % des Restwertes handelsrechtlich abgeschrieben wird?
 - der Porsche anschliessend im 2012 zu 70'000 veräussert wird?
 - der BMW im 2011 für 110'000 an einen Dritten veräussert wird, nachdem dieser im 2010 mit 54'800 handelsrechtlich abgeschrieben und dieser Betrag steuerlich aufgerechnet worden ist?
 - der BMW im Folgejahr 2011 zum Buchwert von 82'200 (statt Verkehrswert von 110'000) an den Aktionär verkauft oder gegen Darlehen ausgebucht wird?

Kurzantworten zu den obigen Fragestellungen:

1. - Bei den vorliegenden Beträgen (43'000 / 137'000) handelt es sich für die Gesellschaft nicht um Nonvaleurs. Obwohl diese Abschreibungen für die steuerliche Gewinnermittlung korrigiert werden, repräsentieren diese Vermögenswerte (z.B.

BMW 137'000) für die Gesellschaft einen echten Sachwert per Erwerbsdatum und fortfolgend (es handelt sich um Geschäftsvermögen der Gesellschaft, woraus jedoch kein oder nur teilweise ein geschäftsmässig begründeter Aufwand resultiert).

- Im Umfang der nicht abschreibungswürdigen Werte von total 180'000 liegt vorderhand noch keine geldwerte Leistung vor, weil die Gesellschaft noch nicht entreichert und der Aktionär noch nicht bereichert ist. Die geldwerte Leistung entsteht erst mit der Abschreibung (Wertverminderung des Sachwertes), welche im notwendigen Rahmen auch von Amtes wegen erzwungen werden kann (wenn diese handelsrechtlich nicht verbucht wird).
- Diese Betrachtungsweise dürfte auf Vermögenswerte zutreffen, welche konkret auf die Gesellschaft lauten (Eintrag Motorfahrzeugkontrolle, Schiffsregister, Grundbuch) und von ihr ordnungsgemäss erworben wurden. Bei einem von der Gesellschaft erworbenen und bilanzierten Zobel-Pelzmantel im Betrag von 70'000 (kein Kleidergeschäft), dürfte es sich aus Gesellschaftssicht um einen Nonvaleur handeln, womit der gesamte Betrag als ausgeschüttet zu betrachten wäre (geldwerte Leistung; Argumentation ähnlich der simulierten Darlehensgewährung).
- Für den vorliegenden Fall ist somit keine Steuerbilanz, jedoch eine Schattenrechnung für die steuerlich zulässigen Abschreibungen jeweils für Porsche und BMW zu führen.

2. Steuerliche Schattenrechnung für den Porsche 2010-2012 (sinngemäss auch für den BMW):

	Handelsbilanz	Schattenrechnung	Steuerliche Korrektur	
Erwerb	143'000	100'000	43'000	
Abschr. 2010	-57'200	-40'000	-17'200	geldw.Leist.
Abschr. 2011	-34'400	-24'000	-10'400	geldw.Leist.
Wert 31.12.2011	51'400	36'000	15'400	
Verkauf 2012 zu: Anteil à Kaufpreis =	70'000 48.951%	48'950 48.951 %	21'050	
Verkaufsgewinn	18'600	12'950	5'650	Gewinnred.
steuerliche Gewinnreduktion im 2012			- 5'650	

Im Vergleich zur Handelsbilanz reduziert sich der steuerbare Gewinn im Verkaufsjahr 2012 um den Betrag von 5'650.

Verkauf BMW im 2011 für 110'000 an eine Drittperson:

Der BMW stellt auch steuerrechtlich einen Vermögenswert der Gesellschaft dar und zwar im Buchwert von 82'200 (nach Abschreibung von 54'800). Mit dem Verkauf wird somit ein handelsrechtlicher Buchgewinn von 27'800 resultieren. Für die steuerliche Gewinnermittlung wird dieser Gewinn eliminiert. Wie bereits die vorgenommenen Abschreibungen und allfällige Betriebskosten soll sich nun auch ein Kapitalgewinn steuerneutral verhalten.

Die Gesellschaft ist nun aber nur um 27'000 entreichert (Kaufpreis von 137'000 abzügl. Verkaufspreis 110'000) und nicht wie im 2010 mit 54'800 festgestellt (volle Abschreibung 2010). Der steuerneutrale Buchgewinn von 27'800 pro 2011 gehört aber dennoch, wie der entsprechende Vermögenswert, in die Gesellschaft und kann nun nicht etwa dem Aktionär zugeschrieben bzw. zugehalten werden.

Dies gilt auch in Bezug auf die für das Jahr 2010 gemeldete geldwerte Leistung von 54'800. Im 2011 wurde ein Vermögenswert der Gesellschaft verkauft, was nun die für das Jahr 2010 festgestellte geldwerte Leistung nicht mehr zu beeinflussen vermag (separate Tatbestände in unterschiedlichen Steuerperioden). Auch zufolge des Periodizitätsprinzips ist eine Korrektur der quasi zu hohen geldwerten Leistung 2010 beim Aktionär im Folgejahr nicht möglich.

Eine steuerliche Berücksichtigung des Verkaufs für die Festsetzung der geldwerten Leistung 2010 (Verrechnung) ist dann vorstellbar, wenn bei Veranlagung der SP 2010 der Verkauf im 2011 bereits bekannt war, sodass die Entreichung der Gesellschaft mit netto 27'000 definitiv feststand (54'800 - 27'800).

Anschlussfrage Verkauf/Ausbuchung BMW:

Der BMW wird im 2011 zum Buchwert von 82'200 (statt Verkehrswert 110'000) an den Aktionär verkauft bzw. über sein Darlehen ausgebucht, nachdem die obige steuerliche Qualifikation bekannt geworden ist → Buchung: Aktionärsdarlehen / Fahrzeuge

Wenn diese Ausbuchung unmittelbar nach Kenntnis der steuerlichen Qualifikation des BMW vorgenommen wird, könnte diese steuerneutrale Ausbuchung toleriert werden. Diese pragmatische Betrachtungsweise dürfte vorliegend sachgerecht sein, weil die steuerliche Qualifikation nun auch bilanzrechtlich umgehend nachvollzogen wird. Dadurch resultiert weder eine steuerliche Über- noch Unterbelastung.

4.5 Privat genutztes Ferienhaus in der Gesellschaft (BGE vom 29.11.2002 2P.153/2002 u. 2A.358/2002 LU-Fall)

Sachverhalt:

Das durch die Möbelhandels-AG erworbene Ferienhaus (Kaufpreis CHF 2 Mio.) steht dem Aktionär zur ausschliesslich privaten Nutzung zur Verfügung. In der Geschäftsbuchhaltung wurden folgende Zahlen betreffend dieser Liegenschaft verbucht:

Mietzinszahlung durch Aktionär (Drittvergleich i. O.)	+ 40'000
Abschreibung	- 30'000
anteilige Schulzinsen und Unterhalt	<u>-130'000</u>
Aufwandüberschuss der Liegenschaftsrechnung	-120'000

Welche steuerrechtlichen Korrekturen ergeben sich daraus; in Anlehnung u.a. an die Beurteilung des vorangehenden Falles?

Steuerliche Korrekturen:

- Der Aufwandüberschuss qualifiziert sich als geldwerte Leistung, welche bei Gesellschaft und Aktionär steuerlich aufzurechnen ist
- keine versteuerte Liegenschaftsabschreibung in der Gesellschaft; auch diese Wertminderung stellt eine geldwerte Leistung dar (Entreicherung der Gesellschaft)
- keine Verrechnungssteuermeldung, soweit die einkommenssteuerliche Erfassung beim Aktionär gewährleistet ist (Auslegungs- und Bewertungsfrage)
- Bei einem späteren Verkauf der Liegenschaft durch die Gesellschaft:
 - ein Verkaufsgewinn im Rahmen der wiedereingebrachten Abschreibungen wird bei der Gesellschaft steuerlich freigestellt
 - Wertzuwachsgeinn wird bei der Gesellschaft steuerlich erfasst, da es sich um einen Vermögenswert der Gesellschaft handelt, woraus sich nun ein Gewinn aus einer Kapitalanlage ergibt
 - der gesamte Verkaufserlös fällt an die Gesellschaft und kann nicht dem Aktionär gutgeschrieben werden
 - eine rückwirkende Korrektur der geldwerten Leistungen wird nicht zugestanden

4.6 Motoryacht einer Immobilienhandel-AG (Einsprachefall)

Sachverhalt:

Die vorliegende Gesellschaft weist verschiedene Geschäftsaktivitäten im Bereich des Immobilienhandels und der -Vermittlung auf. Der Personalaufwand besteht aus dem Lohn von 150'000 für das Aktionärsehepaar.

Im Jahr 2012 wurde eine Motoryacht zum Preis von 160'000 erworben und unter den mobilen Sachanlagen bilanziert. In diesem Zusammenhang wurden der Erfolgsrechnung 2012 die folgenden Aufwendungen belastet:

Abschreibungen 2012	30'000
Bootsunterhalt (gerundete Zahlen)	<u>22'000</u>
Verbuchter Boots Aufwand	52'000
Verbuchter Privataufwand (9.6% v. 160'000)	<u>- 15'360</u>
Bootsaufwand 2012	36'640

Während die Bootsabschreibungen unter dem Sammelkonto "Abschreibungen mobile Sachanlagen" verbucht worden sind, ist der Nettobootsaufwand im Werbeaufwand mit 6'640 (Unterhalt 22'000 abzüglich Privatanteil 15'360) enthalten.

Im Rahmen des Einspracheverfahrens konnten rund 12 geschäftliche Fahrten glaubhaft dargelegt werden.

Steuerliche Korrekturen (Einspracheerledigung):

Anlehnung an BGE vom 27.5.2011 2C_895/2010 (Firmenflugzeug)

Verbuchter Bootsaufwand 2012 (inkl. Abschreibung)	52'000
Verbuchter Privataufwand (9.6% von 160'000)	- 15'360
Bootsaufwand netto 2012	36'640

Ermessensweise wurden für die vorgebrachten ca. 12 Fahrten als geschäftsmässige begründet:	- 12'000
anerkannt und der Restbetrag als geldwerte Leistung bei der Gesellschaft und beim Aktionär aufgerechnet:	24'640

Mit dem Betrag von 12'000 hätte eine vergleichbare Yacht gechartert werden können.

Eine Meldung an die EStV / Vst.-Abt. unterblieb vorliegend, weil ein sachgemässer Privatanteil verbucht worden war und die restliche Aufrechnung sich auf eine Bewertungsfrage beschränkte (keine Steuerhinterziehung). Im Übrigen war die einkommensrechtliche Nacherfassung beim Aktionär möglich.

4.7 Überhöhte Pauschalspesen (Steuerhinterziehung) (BGE vom 7.8.2014; StE 2014 B 101.2 Nr. 27)

Sachverhalt:

Die C-GmbH mit Sitz im Kt. FR ist im Personalvermittlungsbereich tätig. Der Geschäftsführer A. mit Wohnsitz im Kt. BE verfügt über die Kompetenz der Einzelunterschrift, ist jedoch nicht Gesellschafter der C-GmbH. Diese Gesellschaft weist für das 1. Geschäftsjahr 1.7.2001-31.12.2002 (18 Monate) die folgenden Zahlen aus:

Bruttolohn an A (steuerlich als Aufwand akzeptiert)	180'000
effektive Spesen an A (steuerlich als Aufwand akzeptiert)	68'700
Pauschalspesen an A bezahlt	83'000
steuerlich akzeptierte Pauschalspesen	- 4'500
Aufrechnung Pauschalspesen (geldwerte Leistung)	78'500
Aufrechnung Privatanteil Autokosten	2'500
Aufrechnung private Steuern A	40'000
Total Aufrechnung in der GmbH (von ihr anerkannt)	121'000
als geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand	

Der Geschäftsführer A hat die geldwerten Leistungen in der SP 2001 bzw. 2002 nicht deklariert (vermutungsweise waren die Pauschalspesen auch auf dem Lohnausweis nicht aufgeführt). Er weist dann in seiner Steuererklärung 2003 erstmals eine Schuld gegenüber der C-GmbH von 121'000 aus.

Veranlagung Geschäftsführer A durch den Wohnsitzkanton BE:

Einkommensaufrechnung bei A im Nachsteuerverfahren
in den entsprechenden Steuerperioden 2001 bzw. 2002 total 121'000

Der Tatbestand wurde bei A als vollendete Steuerhinterziehung qualifiziert, mit Festsetzung einer Steuerbusse von 50 % der Nachsteuer.

Erwägungen und Bestätigung durch BGer :
(betrifft nur die Beurteilung beim Geschäftsführer)

- die geldwerten Vorteile von 121'000 wurden als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit gemäss Art. 17 Abs. 1 DBG qualifiziert
- Diverse Ausführungen zu Pauschalspesen und Kleinausgaben von 50
- ausserreglementarische Pauschalspesen stellen steuerbare Nebenleistungen dar, soweit sie die effektiven Kosten übersteigen
- Einkommensrealisierung im Jahr der Arbeitsleistung 2001/02
- GmbH hat per 31.12.2002 keinen Rückforderungsanspruch bilanziert; eine Rückzahlung wurde auch per 31.12.2003 nicht vorgenommen
- es wurden keine Belege zur Begründetheit der Pauschalspesen eingereicht
- es ist nicht ersichtlich, weshalb noch namhafte Auslagen angefallen sein sollen, welche nicht bereits effektiv abgerechnet worden sind
- im Strafsteuerverfahren besteht zwar keine Mitwirkungspflicht, womit die Höhe eines hinterzogenen Einkommens zu schätzen ist, wenn der Steuerpflichtige die Klärungen nicht liefert, die sich aufdrängen; d.h. die Beweislast liegt somit weiterhin beim Steuerpflichtigen
- Fahrlässig handelt, wer die Folgen seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedenkt
- A als Organ der GmbH hätte sich bezüglich dieser Leistung und der damit verbundenen steuerlichen Konsequenzen bewusst sein müssen
- Verbuchung der privaten Steuern in der GmbH durch den Treuhänder vermag das fahrlässige Verhalten nicht auszuräumen
- die Fehlleistung seiner Vertretung muss sich die steuerpflichtige Person selbst zu-rechnen lassen
- mit der hälftigen Festsetzung der Steuerbusse in Bezug auf die hinterzogene Steuer wurde keine überharte Sanktion ausgesprochen

Bemerkungen zur vorliegenden Steuerqualifikation:

Die KStV FR hat die Aufwendung bei der GmbH als geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen qualifiziert und somit beim Gewinn aufgerechnet; diese Aufrechnungen hat die Gesellschaft anerkannt und mussten nicht mehr gerichtlich überprüft werden. Die KStV BE hat die geldwerte Leistung als Erwerbseinkommen und somit aufgrund des arbeitsrechtlichen Verhältnisses qualifiziert, d.h. voll Aufrechnung im Einkommen und nicht reduziert im Rahmen der Teilbesteuerung als Beteiligungsertrag.

Die Qualifikation beim Geschäftsführer als Erwerbseinkommen ist korrekt, weil eine geldwerte Leistung aus einer Beteiligung nur bei einem Beteiligungsinhaber vorliegen könnte (A war Geschäftsführer und nicht Beteiligungsinhaber). Eine solche Qualifikation löst auf Seiten der Gesellschaft auch keine Verrechnungssteuerpflicht aus.

Man könnte sich nun aber fragen, ob diese geldwerte Vorteilszuwendung auch bei der Gesellschaft als Lohn hätte qualifiziert und somit bei der GmbH steuerlich als geschäftsmässig begründeter Aufwand hätte anerkannt werden müssen.

Diese Frage ist mit folgender Begründung zu verneinen:

Die vorliegenden Aufrechnungen sind bei der GmbH als "geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte" zu qualifizieren (vgl. Art. 58 Abs. 1 lit. b, letzte Linea DBG), d.h. es liegt eine Leistung ohne Rechtspflicht vor (bei dieser Norm handelt es sich u.a. um eine gesetzliche Abdeckung, wenn der Nachweis der nahestehenden Eigenschaft nicht erbracht werden kann). Wenn also geschäftsmässig offensichtlich unbegründete Leistungen an nichtbeteiligte Personen erbracht werden, denen kein Kostencharakter zukommt, kann gestützt auf diese Norm auf Stufe der Gesellschaft eine steuerliche Zurechnung vorgenommen werden.

In diesem Fall kann anschliessend auf Stufe der begünstigten Person (vorliegend Geschäftsführer) die Leistungserbringung von Seiten der Gesellschaft steuerlich eigenständig beurteilt und in der Regel als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit im Sinne von Art. 17 ff DBG aufgerechnet werden. In einem solchen Fall kommt somit nicht die Dreieckstheorie zur Anwendung, womit auch keine steuerliche Zurechnung beim Beteiligungsinhaber vorgenommen wird (Direktzurechnung bei der begünstigten Person).

4.8 Nicht verbuchter Privatanteil (Steuerbetrug) (BGE vom 4.7.2013; StE 2013 B 102.1 Nr. 9; Kt. SO)

Sachverhalt:

- A ist Verwaltungsrat und Geschäftsführer seiner X-Treuhand AG
- Ein geleaster VW Sharan qualifizierte sich grundsätzlich als Geschäftsfahrzeug, welches von A. und seiner Ehefrau auch privat genutzt wurde
- ein Privatanteil wurde in der X-Treuhand AG nicht verbucht, womit die Veranlagungsbehörde den Tatbestand des Steuerbetruges als erfüllt betrachtete (beschuldigt war A. als Verwaltungsrat und Geschäftsführer)
- Das Obergericht sah diesen Tatbestand nicht als erfüllt, weil es sich beim VW Sharan grundsätzlich um ein Geschäftsfahrzeug handelte (andere noch zusätzlich festgestellte Tatbestände wurden demgegenüber als Steuerbetrug anerkannt)
- der Staatsanwalt erhob Beschwerde beim Bundesgericht gegen diesen Freispruch vom Vorwurf des Steuerbetrugs
- Die Beschwerde hat das BGer gutgeheissen und somit die Qualifikation des Steuerbetrugs anerkannt

Erwägungen Obergericht (Steuerbetrug nicht erfüllt):

- Das Fahrzeug wurde privat und geschäftlich genutzt
- In welchem Umfang die Nutzung erfolgte, sei Ermessenssache
- Bei dieser Ausgangslage sei eine inhaltlich unwahre Buchhaltung und Erfolgsrechnung zu verneinen

Erwägungen Bundesgericht (Steuerbetrug erfüllt):

- Steuerbetrug bedingt vorsätzliches Handeln (inkl. Eventualvorsatz)
- Steuerbetrug wird bereits mit Einreichung einer unwahren Urkunde beim Steueramt in der Absicht der Steuerhinterziehung vollendet
- Erfolgsrechnung ist inhaltlich unwahr, wenn Einnahmen nicht verbucht, offensichtlich private Aufwendungen als Geschäftsaufwand ausgewiesen oder Lohnzahlungen auf einem sachfremden Aufwandkonto verbucht werden (mit Hinweis auf diverse BGE)
- gewisse Grenzfälle sind diskutabel in Bezug auf teilweise noch geschäftsmässig bedingten "Privataufwand"; diese sollen nicht zu einer Verurteilung wegen Steuerbetrugs führen
- Hinweis auf BGer-Urteil 6B_453/2011 vom 20.12.2011 betr. Geburtstagsfeier, bei welcher es sich auch um einen privaten Anlass handelte und bei der die Berücksichtigung eines Privatanteils gänzlich fehlte; womit der Steuerbetrug erfüllt war, auch wenn der Anlass eine geschäftliche Komponente enthielt
- Die Verbuchung eines Privatanteils ist auch notwendig, wenn der Beteiligungsinhaber über ein eigenes Privatfahrzeug verfügt und den Geschäftswagen nur ausnahmsweise als Zweitfahrzeug privat verwendet
- Auch bei teilweiser privater Nutzung ist buchhalterisch zwingend ein Privatanteil auszuscheiden (keine Ermessenssache)
- Das handelsrechtliche Ermessen greift erst, wenn es um die Festsetzung der Höhe des Privatanteils geht
- Unterbleibt die Verbuchung eines Privatanteils, werden Privatausgaben zu Unrecht als geschäftsbedingt dargestellt und die Erfolgsrechnung ist unwahr
- Steuerbetrug ist im Vergleich zur Hinterziehung ein qualifiziertes Delikt, womit nur Taten einer gewissen Schwere zu ahnden sind
- Vorliegend wurde die private Nutzung des Fahrzeuges als erheblich qualifiziert
- Ehepaar A hatte zwar 2 eigene private Fahrzeuge, jedoch handelte es sich dabei um Veteranenfahrzeuge
- der ausgesprochen familienfreundliche VW Sharan hat vorliegend zur Hauptsache der Ehefrau gedient

Kurzbemerkung zum vorliegenden Fall:

Vermutungsweise dürfte in Bezug auf diesen VW Sharan mit einem Kaufpreis im Rahmen von 35'000 - 45'000 letztlich ein relativ geringer Privatanteil aufgerechnet worden sein (9.6 % vom Kaufpreis ca. 4'000). Hätte die Gesellschaft diesen Betrag korrekt verbucht, hätten zumindest diese letzten aufwendigen gerichtlichen Auseinandersetzungen vor Bundesgericht eingespart werden können.

Im vorliegenden Fall hatte bereits vorgängig das Amtsgericht eine geschäftsmässige nicht begründete Lohnzahlung zugunsten der Ehefrau von A als Steuerbetrug qualifiziert (nicht im Geschäft mitgearbeitet).

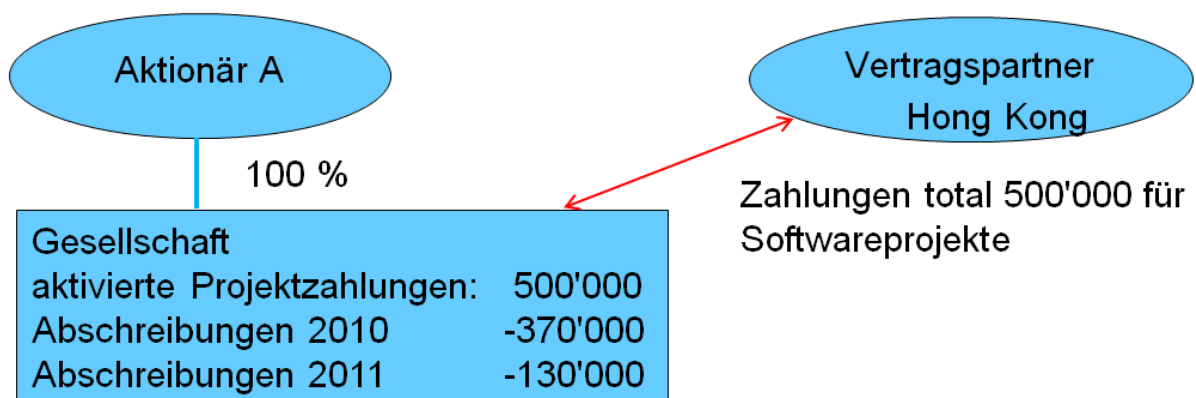
Anschliessend hat das Obergericht auch die für eine Vietnamreise verbuchten Kosten als Steuerbetrug qualifiziert, womit sich das BGer in Bezug auf Lohnzahlung Ehefrau und Vietnamreise nicht mehr äussern musste; vor BGer war lediglich noch die Steuerbetrugsqualifikation des fehlenden Privatanteils betreffend VW Sharan umstritten.

Mit diesen Verfahren war die Problematik auf Stufe Gesellschaft erledigt. Anschliessend dürften diese Tatbestände auch auf Stufe des Gesellschafters steuerlich als geldwerte Leistungen aufgerechnet und weiter verfolgt worden sein (Steuerhinterziehung).

In Anbetracht des erwähnten KS Nr. 40 der EStV müsste die Verrechnungssteuer zudem auf Stufe der Gesellschaft erhoben werden. Diese ist auf den Gesellschafter zu überwälzen und kann von ihm unter den gegebenen Umständen nicht mehr zurück gefordert werden (keine ordnungsgemässe Deklaration).

4.9 Beweislastverteilung (BGE vom 31.7.2013; StE 2013 B 72.14.2 Nr. 41)

Sachverhalt:



- Die steuerliche Aufrechnung der Abschreibungen wurden von der Gesellschaft als geschäftsmässig nicht begründete Unkosten anerkannt (jedoch nicht als verdeckte Gewinnausschüttung).
- Beim Aktionär A wurden diese Abschreibungen als geldwerte Leistung einkommenswirksam zugerechnet, weil davon ausgegangen wurde, dass ihm die Beträge wieder zugeflossen sind. Die vom Aktionär erhobene Beschwerde beim BGer richtete sich gegen diese Aufrechnungen.

Begründung Aktionär A:

- Die Steuerverwaltung hat nur behauptet und nicht bewiesen, die in der Gesellschaft aufgerechneten Beträge seien ihm als Aktionär zugeflossen
- Im Übrigen würden die Zahlungen einen wirtschaftlichen Wert repräsentieren

Erwägungen Bundesgericht:

- Bei geldwerten Leistungen hat die Behörde das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung darzulegen. Anschliessend obliegt es der Gesellschaft bzw. dem Steuerpflichtigen, die begründete Vermutung zu entkräften
- Mit einem umfangreichen und sich über Jahre erstreckender E-Mail-Verkehr gelingt diese Entkräftung noch nicht
- Bezüglich des vermeintlichen Projektes wurden keine Arbeitsergebnisse vorgewiesen; die technischen und finanziellen Aspekte blieben unklar
- weder beweiskräftige Unterlagen noch harte Fakten wurden vorgebracht, um zu beweisen, dass die Aufwendungen tatsächlich in das Softwareprojekt geflossen sind
- Bei Zahlungen ins Ausland genügt es nicht, nur die Empfänger zu nennen; es sind die gesamten Umstände darzulegen: Verträge über die Grundgeschäfte, lückenlos dokumentierte Korrespondenz, allenfalls involvierte Banken
- Bei internationalen Geschäfts- und Rechtsverhältnissen sind die Beweisanforderungen strenger, weil keine schweizerische Kontrollmöglichkeit in Bezug auf den ausländischen Leistungsempfänger besteht

Verrechnungssteuerproblematik aufgrund KS Nr. 40

Nachdem vorliegend ein allfälliger Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung nicht einwandfrei ausgeräumt wurde sowie über die allenfalls rückerstattungsberechtigende Person nicht hinreichend Klarheit besteht und ein wesentlicher Betrag zur Diskussion steht, kann von Seiten der Steuerverwaltung auf eine Meldung der geldwerten Leistung an die EStV Abt.-Vst. nicht verzichtet werden.

5. Simulierte Darlehensgewährung**5.1 Merkmale einer simulierten Darlehensgewährung**

Ein Darlehen der Gesellschaft an den Anteilsinhaber bzw. an eine andere ihm nahestehende Person bzw. an eine Schwestergesellschaft, kann eine simulierte Darlehensgewährung und damit eine geldwerte Leistung darstellen, wenn:

- keine Rückzahlungsabsicht oder -Möglichkeit beim Beteiligungsinhaber bzw. bei der Schwestergesellschaft im Zeitpunkt der Darlehensgewährung/-Erhöhung oder aufgrund späterer Entwicklung vorliegt

- mit dessen Uneinbringlichkeit gerechnet werden muss (schlechte Bonität beim Darlehensnehmer)

Die Darlehensgewährung hält somit einem Drittvergleich nicht stand und stellt vollumfänglich oder teilweise eine Ausschüttung dar. Für die Beurteilung des Drittvergleichs sind zudem die folgenden Kriterien massgebend:

- Unangemessene Höhe des Darlehens (Klumpenrisiko)
- Mittelverwendung zur Bestreitung des privaten Lebensaufwandes
- Fehlende Sicherheiten; schlechte Vermögenssituation (Bonität) auf Seiten des Darlehensnehmers
- Darlehenszinsen werden zum Darlehen geschlagen
- Darlehen steht in keinem Zusammenhang mit dem Gesellschaftszweck
- Darlehen ohne Amortisationen, Laufzeit, Vertrag

Auch wenn der Drittvergleich verletzt ist, liegt nicht zwingend eine Simulation vor (vgl. StE 2012 B 24.4. Nr. 80). In diesem Fall ist noch die Rückzahlungsfähigkeit des Darlehensnehmers bzw. Beteiligungsinhabers steuerlich zu prüfen.

Massgebende Kriterien für die Beurteilung einer simulierten Darlehensgewährung:

- Die Beurteilung der finanziellen Situation ist beim Anteilsinhaber im Zeitpunkt der Darlehensgewährung bzw. -Erhöhung vorzunehmen, sofern eine Simulation zur Diskussion gestellt wird
- Simulation bedingt, dass aufgrund der besonderen Verhältnisse mit der Rückzahlung nicht (mehr) ernstlich gerechnet werden kann (der Schuldner befindet sich in äusserst angespannten finanziellen Verhältnissen)
- spätestens die Darlehensabschreibung bzw. eine Wertberichtigung bei der Gesellschaft qualifiziert sich als geldwerte Leistung (es resultieren identische Steuerfolgen beim Darlehensnehmer wie im Falle einer Simulation, jedoch erst später im Zeitpunkt der Abschreibungen)
- Wenn keine handelsrechtliche Abschreibung/Wertberichtigung des Darlehens erfolgt, die finanzielle Entwicklung beim Beteiligungsinhaber jedoch eine solche als zwingend erscheinen lässt, ist das Darlehen in der Steuerbilanz zu berichtigen (Nonvaleur, d.h. Minusreserve in der Steuerbilanz), in diesem Zeitpunkt als Ausschüttung zu betrachten und beim Gesellschafter aufzurechnen

Diese Kriterien gelten auch bei Darlehen zwischen Schwestergesellschaften, die vom gleichen Beteiligungsinhaber beherrscht werden (Dreieckstheorie). In einem solchen Fall resultiert eine geldwerte Leistung mit der entsprechenden Zurechnung beim Beteiligungsinhaber, sofern die Schwestergesellschaft das erhaltene Darlehen nicht mehr zurückerzahlen kann. Die Bonität des Beteiligungsinhabers ist bei solchen Konstellationen nicht entscheidend.

5.2 Vorgehen in der Veranlagungspraxis bei JP/NP:

- Würdigung der gesamten Umstände des konkreten Einzelfalles; bei klarer Simulation → Aufrechnung beim Darlehensnehmer im Zeitpunkt der Darlehensgewährung bzw. Erhöhung
- Bei nicht eindeutiger Ausgangslage und Entwicklung wird die Problematik mit dem Kunden aufgenommen und ihm die Konsequenzen dargelegt. Damit verbunden sind die folgenden Auflagen:
 - Die Zinsen sind zukünftig tatsächlich an die Gesellschaft zu bezahlen
 - es sind zwingend Amortisationszahlungen vorzunehmen
 - Hinweis auf Einschätzungsprotokoll, dass allfällige spätere Darlehensabschreibungen und Wertberichtigungen steuerlich aufzurechnen und als geldwerte Leistungen zu qualifizieren sind (spätestens dann ist klar, dass der Anteilsinhaber die Mittel seiner Gesellschaft entziehen will)
- Wenn die Auflagen nicht erfüllt werden, wird zumindest im Ausmass weiterer Darlehens erhöhungen die Simulation angenommen; unter Umständen ist der gesamte Betrag als ausgeschüttet zu qualifizieren, wenn mit der Rückzahlung nicht mehr ernsthaft gerechnet werden kann
- spätere Abschreibungen/Wertberichtigungen werden dazumal bei der Gesellschaft aufgerechnet und beim Anteilsinhaber als geldwerte Leistung qualifiziert

5.3 Steuerfolgen bei einer simulierten Darlehensgewährung

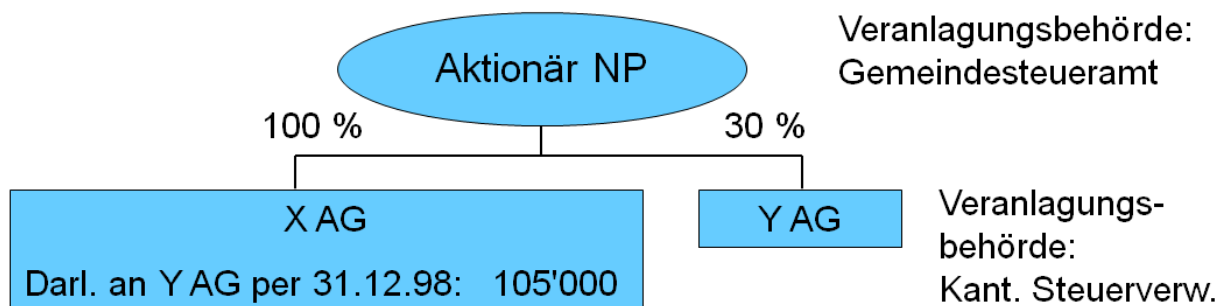
Bei der Gesellschaft:

- Ausbuchung der Forderung in der Steuerbilanz durch Reduktion des Eigenkapitals, wenn die fehlende Rückzahlungsfähigkeit beim Beteiligungsinhaber bereits im Zeitpunkt der Gewährung bzw. Erhöhung fest steht (Minusreserve, weil das Darlehen bei einer Simulation einen Nonvaleur darstellt):
 - eine gewinnsteuerliche Aufrechnung wird noch nicht vorgenommen, da der handelsrechtliche Gewinn korrekt ausgewiesen wird; erst die spätere Darlehensabschreibung/Wertberichtigung in der Handelsbilanz wird gewinnsteuerlich aufgerechnet (gegen Auflösung der steuerlichen Minusreserve)
- wenn Darlehen in der Handelsbilanz abgeschrieben/wertberichtigt wird, aber bisher noch keine steuerliche Simulation qualifiziert wurde
 - Gewinnaufrechnung im Ausmass der Abschreibung/Wertberichtigung
- beide Tatbestände qualifizieren sich als geldwerte Leistungen, welche beim Anteilsinhaber steuerlich zu erfassen sind; im 1. Fall im Zeitpunkt der Darlehensgewährung/-Erhöhung; im 2. Fall im Zeitpunkt der Abschreibung/Wertberichtigung
- wenn die einkommenssteuerliche Erfassung beim Anteilsinhaber im ordentlichen offenen Verfahren oder im Nachsteuerverfahren gewährleistet ist, erfolgt i.d.R. keine Verrechnungssteuermeldung an die EStV

Beim Anteilshaber:

- Die geldwerte Leistung ist bereits im Zeitpunkt der Darlehensgewährung (bei Begründung und/oder Erhöhungen) in der entsprechenden Höhe zuzurechnen, sofern sich diese als eindeutige Simulation erweist;
- Die Einkommenszurechnung ist auch erst dann möglich, wenn die Gesellschaft nicht mehr ernsthaft mit der Darlehensrückzahlung rechnen kann oder wenn in der Gesellschaft eine Abschreibung/Wertberichtigung vorgenommen wird
- Spätestens bei Darlehensabschreibung/Wertberichtigung in der Gesellschaft erfolgt die einkommenswirksame Zurechnung beim Anteilshaber (BGer 2C_1023/2013 vom 8.7.2014)
- Zurechnung als Vermögensertrag (geldwerte Leistung), wobei die Teilbesteuerung zugestanden wird
- Aufrechnung in der offenen Steuerperiode bzw. wenn bereits rechtskräftig veranlagt im Nachsteuerverfahren (LU StB Bd. 2a Weisungen § 175 Nr. 1, Ziff. 3); ohne Zuschlag

5.4 Darlehensgewährung unter Schwestergesellschaften (BGE 2C_1023/2013 vom 8.7.2014)

Sachverhalt:

- Darlehensguthaben von X AG gegenüber Y AG per 31.12.1998 bei 105'000
- Darlehenserhöhungen in den Jahren 1999 und 2000 um 140'000 und 380'000
- vollständige Wertberichtigungen der Erhöhungen jeweils per Ende 1999 und 2000 von total 520'000 bei der X AG,;
- Konkurs der Y AG im Jahre 2001
- Aufrechnung der Wertberichtigungen auf Stufe X AG in den jeweiligen Jahren 1999 u. 2000 durch die JP
- Im Jahr 2004 wurde der Aktionärs NP für die SP 2001 ohne Einbezug einer geldwerten Leistung definitiv veranlagt; solche Leistungen hat der Aktionär auch selbst nicht deklariert
- Jahr 2011: Nachsteuerverfahren bei Aktionär NP mit steuerlicher Aufrechnung im Jahr 2001 der nicht deklarierten geldwerten Leistung von 520'000

Erwägungen Bundesgericht

betreffend Nachsteuer:

- Nachsteuer für die nicht erhobene Steuer und den Zins ist rechtmässig, sofern eine Veranlagung zu Unrecht unterblieb bzw. eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist
- und neue Tatsachen/Beweismitteln bekannt werden, die der Steuerbehörde im Zeitpunkt der Veranlagung nicht bekannt waren
- Steuerverwaltung darf von einer vollständigen und wahrheitsgetreuen Steuererklärung ausgehen
- weitere Abklärungen und Untersuchungshandlungen sind nur bei noch unvollständigen und/oder unklaren Sachverhaltselementen notwendig
- Der fehlende Wissenstransfer (keine Meldung über die geldwerte Leistung) von der Steuerverwaltung zum Gemeindesteueramts stellt keine grobe Fahrlässigkeit auf Seiten der Behörde dar
- Das Nichtwissen um die geldwerte Leistung kann der kommunalen Behörde nicht zum Vorwurf gemacht werden, womit die Nachsteuer zu Recht erhoben worden ist.

betreffend Realisationszeitpunkt der geldwerten Leistung:

Argumente des Aktionärs:

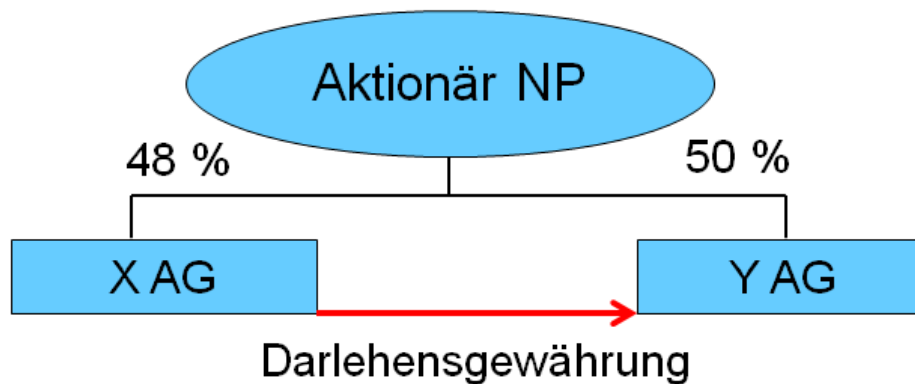
- Durch die Wertberichtigung im 1999 und 2000 sei nach aussen sichtbar geworden, dass der Rückzahlungswille nicht mehr gegeben war (keine neue Tatsache).
- Die Realisation der geldwerten Leistung sei daher diesen Jahren zuzurechnen und nicht erst dem Konkursjahr 2001 (mit Verweis auf BGE 2C_843/2012 vom 20.12.2012; vgl. nachfolgender Fall)

Entscheid des Bundesgerichts:

- Vorteilszuwendungen unter Schwestergesellschaften qualifizieren sich als geldwerte Leistungen an den Aktionär (Dreieckstheorie)
- Vorinstanzlich hat die Beschwerdeführerin geltend gemacht, es sei noch nicht abschliessend klar gewesen, ob die Rückzahlung tatsächlich ungewiss sei; weil nur eine Wertberichtigung verbucht worden sei, habe der definitive Mittelentzug noch nicht stattgefunden; zudem wurde damals der KStV noch ein Darlehensvertrag eingereicht, mit dem Hinweis auf eine echte Darlehensgewährung
- BGer stützte sich auf diese Sachverhaltsdarstellungen und setzte den Zeitpunkt der definitiven Mittelentnahme und der steuerlichen Zurechnung beim Aktionär auf das Konkursjahr 2001, womit die Beschwerde abgewiesen wurde

5.5 Darlehensgewährung unter Schwestergesellschaften (BGE 2C_843/2012 vom 20.12.2012)

Sachverhalt:



Darlehensbestand Ende 2004	502'000
Betriebsaufwand 2005 der Y AG wurde kapitalisiert	<u>20'000</u>
Darlehensbestand Ende 2005	522'000
Wertberichtigung 2005 direkt über Eigenkapital der X AG	<u>-422'000</u>
Bilanzausweis Ende 2005 bei X AG	100'000

- Das Darlehen stellt ursprünglich keine simulierte Darlehensgewährung dar
- Y AG verfügte im 2005 über keine Erträge mehr und war überschuldet; der Betriebsaufwand Y AG von 20'000 wurde durch die X AG bezahlt und dem Darlehen belastet
- Der Geschäftsgang der Y AG hat sich bereits in den Vorjahren verschlechtert und wurde im 2005 eingestellt
- Der Gewinnausweis bei X AG musste steuerlich nicht korrigiert werden, nachdem die Wertberichtigung erfolgsneutral vorgenommen worden ist (Ausbuchung direkt über das Eigenkapital)

Erwägungen Bundesgericht:

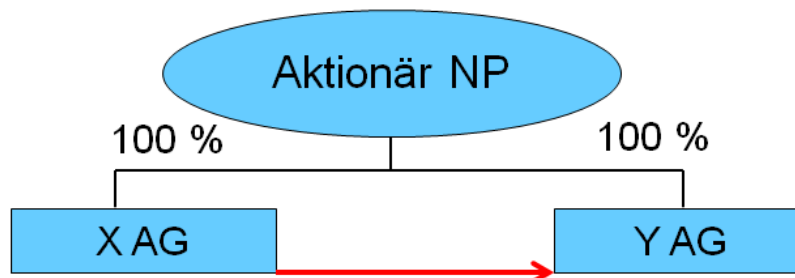
- Im Moment der Überschuldung mutiert das Schuldverhältnis nachträglich in ein simuliertes Darlehen
- BGER: "Wohl könnte man sich fragen, ob der steuerliche Zugriff nicht schon früher hätte erfolgen müssen"; der Rückzahlungswill ist jedoch nur ein subjektives Element
- Spätestens mit der Wertberichtigung im 2005 wird nach aussen erkennbar, dass der Rückzahlungswille nicht mehr gegeben ist, d.h. auf diesen Zeitpunkt wurde die Substanz definitiv aus der X AG entzogen
- Die Qualifikation als geldwerte Leistung beim Aktionär NP im Jahr 2005 mit 202'500 (48 % von 422'000) ist somit gemäss BGER korrekt

Zusatzbemerkung:

Die Frage einer versuchten Steuerhinterziehung wird sich zumindest auf Stufe des Aktionärs stellen. Je nach Verbuchungsart der Wertberichtigung über das Eigenkapital wird das Ausschüttungssubstrat der Gesellschaft vermindert, womit ein verrechnungssteuerrechtlicher Tatbestand ausgelöst wird.

5.6 Kein simuliertes Darlehen unter Schwestergesellschaften (BGE 2C_961/2010 vom 30.1.2012)

Sachverhalt:



Darlehensgewährung im Verlauf des Jahres 2002 mit total 560'000

Entscheid der Vorinstanzen:

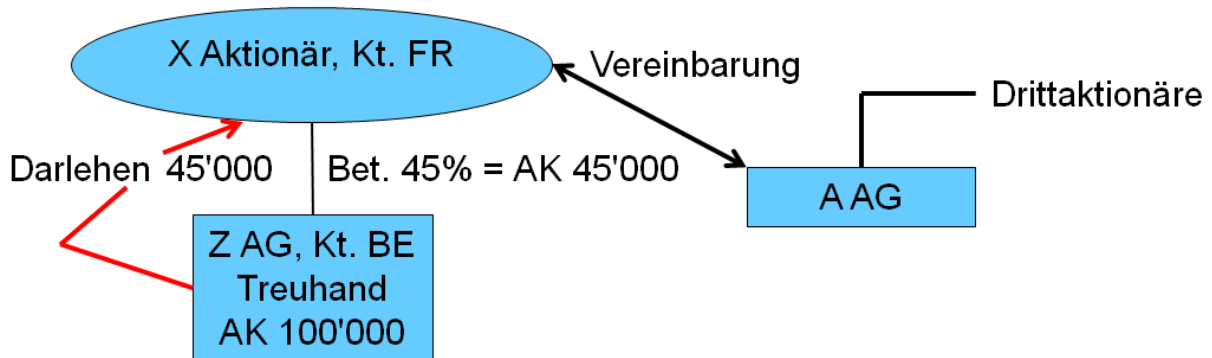
- Die Darlehensgewährung hält einem Drittvergleich nicht stand (ungesicherte und unverzinsliche Darlehensgewährung sowie Klumpenrisiko)
- Eine Wertberichtigung wurde bei X AG (noch) nicht vorgenommen, womit auf Stufe der Gesellschaft noch keine Gewinnkorrektur vorzunehmen war
- Beim Aktionär NP wurde in der SP 2002 der Betrag von 560'000 als geldwerte Leistung aufgerechnet (fehlender Drittvergleich)
- Die Veranlagungsbehörde hat die Darlehensgewährung somit bereits im Zeitpunkt der Gewährung als simuliert qualifiziert
- Verwaltungsgericht Zürich hat die Besteuerung der geldwerten Leistung beim Aktionär von 560'000 gutgeheissen

Erwägungen Bundesgericht (Beschwerde gutgeheissen):

- Die Darlehensgewährung dürfte zwar einem Drittvergleich nicht stand halten
- Die Qualifikation als simuliertes Darlehen bedingt jedoch, dass:
 - mit der Darlehensrückzahlung nicht (mehr) ernstlich gerechnet werden kann
 - sich der Schuldner in äusserst angespannten finanziellen Verhältnissen befindet
- Wenn im Zeitpunkt der Darlehensgewährung noch kein aussagekräftiges Bild vorliegt, hat die Steuerbehörde zuzuwarten
- Die Aufrechnung der geldwerten Leistung beim Aktionär NP ist vorliegend zu früh erfolgt
- Die Veranlagungsbehörde hat die Umstände des konkreten Falles nicht gesamtheitlich gewürdigt
- Der fehlende Rückerstattungswille ging im Zeitpunkt der Darlehensgewährung nicht klar aus den Unterlagen hervor
- Das BGer erkannte bei Darlehensgewährung auf Seiten der Y AG noch keine finanziellen Schwierigkeiten; diese sind erst später und nur zeitweise eingetreten (welche allenfalls dazumal eine Aufrechnung beim Aktionär als geldwerte Leistung gerechtfertigt hätten)
- Der Aktionär tat das Zumutbare, um der Gesellschaft zum Erfolg zu verhelfen, damit diese ihren Verpflichtungen nachkommen konnte
- Im Urteilszeitpunkt waren die Darlehen zurückbezahlt

5.7 Einlagerückgewähr durch Darlehensbegründung (BGE vom 7.8.2009 StE B 24.4. Nr. 79)

Sachverhalt:



- X-Aktionär ist als Wirtschaftsprüfer bei der Z-AG und ebenfalls bei der A-AG angestellt
- Umwandlung der Z per 1.9.2000 von GmbH in AG und Übernahme der Aktien durch X-Aktionär per Umwandlung 1.9.2000 zum Nennwert von 45'000 (Beteiligungsquote von 45 %)
- 8.9.2000 Darlehensgewährung von 45'000 an X-Aktionär mit der Vereinbarung, dass die A-AG beim Austritt von X aus dem Anstellungsverhältnis bei der Z-AG die 45%-Beteiligungsrechte der Z-AG von X-Aktionär erwirbt und den Kaufpreis direkt an die Z-AG zur Tilgung des Aktionärsdarlehens X bezahlt

Entscheid Veranlagungsbehörde:

- X-Aktionär ist für die SP 2003 und die früheren Perioden bereits definitiv veranlagt, ohne dass geldwerte Leistungen im Zusammenhang mit dieser Darlehensgewährung deklariert bzw. aufgerechnet worden wären
- Anfangs 2006 veranlagte die Steuerverwaltung BE die Z-AG für die Steuerperiode 2003, wobei sie das Darlehen als Simulation qualifizierte und eine Minusreserve im Kapital einsetzte (Ausschüttung). Gleichzeitig wurde eine entsprechende Meldung bezüglich geldwerter Leistung betreffend Aktionär X an die Steuerverwaltung FR gemacht
- Die Steuerverwaltung FR nahm im Jahr 2006 eine Neuveranlagung der Steuerperiode 2003 im Rahmen eines Nachsteuerverfahrens vor (quasi als Berichtigung mit entsprechender Begründung) und rechnete dabei den Betrag von 45'000 als geldwerte Leistung bei Aktionär X auf

Entscheid Bundesgericht:

Das Bundesgericht hat die Beschwerde von Aktionär X mit folgender Begründung abgewiesen:

- Das Nachsteuerverfahren bezüglich der definitiven Steuerperiode 2003 ist zulässig, obwohl das Darlehen und die Aktien bereits seit Steuerperiode 2000 jeweils korrekt deklariert waren und die Steuerverwaltung FR davon Kenntnis hatte
- Der simulierte Charakter des Darlehens war für die Steuerverwaltung FR im Zeitpunkt der Veranlagungen und aufgrund der Unterlagen nicht oder nicht ohne weiteres ersichtlich
- Die Meldung der Steuerverwaltung BE kann daher als neue Tatsache im Sinne von Art. 151 DBG eingestuft werden
- Vorliegend haben wir einen Sonderfall der simulierten Darlehensgewährung, weil das Aktienkapital der Gesellschaft faktisch zurückbezahlt wurde (Einlagerückgewähr)
- Steuerfreies Einkommen liegt nur bei einer förmlichen Kapitalherabsetzung nach OR 732 oder bei Liquidation nach OR 745 vor; bei einer faktischen Rückzahlung des Aktienkapitals im Rahmen einer Darlehensgewährung jedoch nicht
- Die folgenden Indizien sprechen für eine Scheinliberierung des Aktienkapitals mittels simulierter Darlehensgewährung:
 - zeitlich eng zusammenhängende Tatbestände der Liberierung und der Darlehensgewährung
 - weitgehende Übereinstimmung von Grundkapital und Darlehenshöhe
 - Gründung der Gesellschaft für eine hinter dem Aktionär stehende Person
 - vorliegende die Vereinbarung mit Errichtung einer Gesellschaft ohne eigene Mittel des Aktionärs
- Im Fall der Scheinliberierung (Einlagerückgewähr) ist für die Beurteilung daher nicht relevant, dass:
 - das Darlehen ordnungsgemäss verzinst worden ist;
 - keine Kapitalisierungen erfolgten
 - der Aktionär X aufgrund seiner Einkommens- und Vermögensverhältnisse jederzeit rückzahlungsfähig und rückzahlungswillig gewesen sei

6. Fazit

- In der steuerrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Anteilsinhaber bzw. ihm nahestehender Personen ist grundsätzlich der Drittvergleich einzuhalten (wie ein ordentlicher Geschäftsführer in guten Treuen handeln würde).
- Dabei besteht in gewissen Bereichen ein grösserer Ermessensspielraum (z.B. bei Bewertungsfragen). In anderen Bereichen ist der Spielraum klein oder nicht vorhanden (z.B. offensichtlicher Privataufwand in der Geschäftsbuchhaltung oder Gewinnvorwegnahmen durch den Aktionär), womit dann der Grenzbereich zur Steuerhinterziehung allenfalls überschritten wird. Daraus können schwerwiegende Steuerfolgen bei Gesellschaft und Beteiligungsinhaber resultieren.
- Der Ermessensspielraum darf massvoll bzw. sachgemäss ausgeschöpft werden. Bei offensichtlicher Überstrapazierung des Ermessensspielraumes ist nach Möglichkeit eine Lösung im Veranlagungsverfahren anzustreben. Dabei kann auf Art. 123 Abs. 1 DBG hingewiesen werden: "Die Veranlagungsbehörden stellen zusammen mit dem

Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest".

- Als Richtschnur dienen die reichhaltig vorhandenen Weisungen (Kreisschreiben, Merkblätter, Wegleitungen etc.). Wesentliche Unsicherheiten in Bezug auf ein zu realisierendes Rechtsgeschäft können vorfrageweise mit der zuständigen Behörde in der Regel geklärt und ausgeräumt werden.