

2018

Geldwerte Leistungen. Erweist sich die Darlehensgewährung an einen nahestehenden Dritten als ungewöhnlich, weil mit einem sachgemässen Geschäftsgebaren nicht vereinbar, liegt eine geldwerte Leistung i.S. von Art. 47 Ziff. 2 StG vor.

Nach Art. 49 Abs. 1 lit. a BdBSt (SR 642.11) wie auch nach Art. 47 Ziff. 1 StG ist Grundlage für die Berechnung des steuerbaren Reinertrags bzw. des steuerpflichtigen Einkommens der Aktiengesellschaft der Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung. Hinzuzurechnen sind alle Teile des Geschäftserfolges, welche vorweg aus dem Geschäftsergebnis ausgeschieden wurden, obwohl ihnen der Charakter geschäftsmässig begründeter Unkosten, Abschreibungen oder Rückstellungen abgeht (Art. 49 Abs. 1 lit. b + c BdBSt; Art. 47 Ziff. 2 StG). Zu diesen aufrechenbaren Verwendungen zählen insbesondere die sog. «verdeckten Gewinnausschüttungen».

Herkömmlich spricht man von »verdeckten Gewinnausschüttungen«, wenn

- die Gesellschaft eine Leistung ohne Gegenleistung ausgerichtet hat und wenn demzufolge das ausgewiesene Geschäftsergebnis geschmälert worden ist;

- mit der Leistung ein Aktionär oder eine der Gesellschaft nahestehende Person begünstigt worden ist, und zwar in der Weise, dass diese Begünstigung einem fernstehenden Dritten nicht oder nicht in gleichem Umfang gewährt worden wäre;

- der Charakter der Leistung den handelnden Geschäftsorganen erkennbar war

(vgl. Steuer-Revue Bd. 33, S. 447, mit zahlreichen Hinweisen auf Judikatur und Literatur).

Nun hat allerdings das Bundesgericht in seiner jüngsten Praxis, eingeleitet durch den Fall Bellatrix (BGE 107 Ib 325 ff.), den Begriff der «verdeckten Gewinnausschüttung» aufgegeben. Die herkömmlich als «verdeckte Gewinnausschüttung» bezeichneten Vorteilszuwendungen führten die Aktiengesellschaft ja gerade dazu, keine Gewinne zu machen. Steuerbar seien aber nun grundsätzlich nur Gewinne aufgrund verwirklichter, nicht hypothetischer Tatbestände. Im übrigen könne auch eine gewinnstrebige Aktiengesellschaft nicht gezwungen werden, einen Gewinn zu erwirtschaften.

Die neue, mittlerweile auch für die direkte Bundessteuer bestätigte Praxis des Bundesgerichts (vgl. Recht 1984 Nr.1, S.22 ff.) hat freilich nur in einer – allerdings wesentlichen – Beziehung Auswirkungen auf die Praxis. Aus der Erwägung, dass die Aktiengesellschaft nicht zwangsläufig gewinnstrebig sein müsse, werden die Steuerbehörden entsprechende Leistungen der Aktiengesellschaft an Aktionäre oder nahestehende Dritte nicht kurzerhand mit einem Kostenpreis (umfassend die Summe aller Kosten plus übliche oder angemessene Gewinnmarge) besteuern können. Massgebend sei, so das Bundesgericht, nicht das Opfer, das sich die Aktiengesellschaft im Interesse ihres Aktionärs oder des nahestehenden Dritten auferlege, sondern der Preis, den Dritte auf einem freien und offenen Markt zu bezahlen bereit wären (was mitunter umfangreicher Abklärungen bedarf und schematische Fixierung auf hypothetische Gewinnannahmen ausschliesst). Diese Bemessungsfrage spielt indes im vorliegenden zur Beurteilung anstehenden Fall keine Rolle.

Die neue Praxis des Bundesgerichts bedeutet keineswegs, dass die herkömmlicherweise als «verdeckte Gewinnausschüttungen» steuerpflichtigen Leistungen nicht mehr steuerpflichtig wären. Sie sind nach wie vor unter den einleitend umschriebenen Voraussetzungen steuerpflichtig, wenn auch nicht mehr weiter als «verdeckte Gewinnausschüttungen».

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Darlehensgewährung der Rekurrentin an [] insofern ungewöhnlich ist, als sie mit einem sachgemässen Geschäftsgebaren nicht vereinbar erscheint und einer der Rekurrentin fernstehenden Person ohne jeden Zweifel nicht gewährt worden wäre. Nach Auffassung der Steuerrekurskommission handelt es sich geradezu um einen typischen Fall einer steuerbaren geldwerten Leistung. Die von der Rekurrentin vorgenommenen Abschreibungen wurden deshalb zu Recht korrigiert, indem sie nach Art. 49 Abs.1 lit. c BdBSt bzw. Art. 47 Ziff. 2 StG nicht als geschäftsmässig begründet anerkannt werden können.

StRK 16.3.1984 (Nr. 333)