Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.129/2003 /grl
2A.236/2003

Urteil vom 13. August 2004
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Müller, Bundesrichterin Yersin, Bundesrichter Merkli,
Gerichtsschreiber Uebersax.

Parteien
Erbengemeinschaft Nachkommen C.X._____, bestehend aus:,
D.X._____,
A.X._____,
E.X._____,
Beschwerdeführer,
alle drei vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Hans Düggelin,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Luzern, Buobenmatt 1, 6002 Luzern,
Verwaltungsgericht des Kantons Luzern, Abgaberechtliche Abteilung, Obergrundstrasse 46,
6002 Luzern.

Gegenstand
Direkte Bundessteuer sowie Staats- und Gemeindesteuern für die Jahre 1995 und 1996,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde (2A.236/2003) und Staatsrechtliche Beschwerde (2P.129/2003) gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern vom 9. April 2003.

Sachverhalt:

A.
Der - inzwischen verstorbene - C.X._____ bildete zusammen mit seinen Kindern D.X._____, A.X._____ und E.X._____ die einfache Gesellschaft X._____; zusammen hielten sie das Eigentum an drei Mehrfamilienhäusern mit Wohn- und Gewerberäumlichkeiten in Udligenswil (Z._____strasse .....). 1993 und 1994 wurde ein Umbau der drei Häuser im Wesentlichen dadurch finanziert, dass die Baugenossenschaft Y._____ die Hypothek auf einer anderen Liegenschaft in Dulliken/SO erhöhte und der einfachen Gesellschaft X._____ ein Darlehen gewährte. Mehrheitsbeteiligt an der Baugenossenschaft Y._____ ist die Einzelfirma X._____ Textil, Luzern, deren damaliger Inhaber C.X._____ war.

Mit Steuererklärung vom 2. Mai 1995 für die Steuerperiode 1995/96 deklarierte C.X._____ ein steuerbares Einkommen von Fr. 107'543.– und ein steuerbares Vermögen von Fr. 304'868.–. Am 8. September 2000 setzte die Veranlagungsbehörde das steuerbare Einkommen für die Staats- und Gemeindesteuern auf Fr. 221'400.– und für die direkte Bundessteuer auf Fr. 227'200.– und das steuerbare Vermögen auf Fr. 0.– fest. Dies wurde im Wesentlichen damit begründet, es werde eine Aufrechnung von einem Viertelanteil an geldwerten Leistungen der Baugenossenschaft Y._____ vorgenommen, d.h. durchschnittlich pro Jahr Fr. 114'140.– (Ausschüttung des Gesellschaftsvermögens unter entsprechender Berücksichtigung einer Zinskorrektur beim Darlehen; minus

Fr. 6'023.– für das Jahr 1993 und Fr. 234'303.– für das Jahr 1994). Später erfolgte eine Korrektur beim Vermögen, was zur Festsetzung eines steuerbaren Vermögens von Fr. 376'000.– führte. Eine insbesondere gegen die Einkommensbesteuerung gerichtete Einsprache von C.X._____ blieb im Wesentlichen erfolglos.

B.
Gegen den Einspracheentscheid vom 12. Oktober 2001 erhob C.X._____ Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Luzern. Dieses hiess die Beschwerde mit Urteil vom 9. April 2003 im Sinne der Erwägungen teilweise gut, hob den Einspracheentscheid auf und setzte das steuerbare Einkommen für die Jahre 1995 und 1996 bei der direkten Bundessteuer auf Fr. 215'800.– (Jahressteuer: Fr. 19'026.45) und bei den Staats- und Gemeindesteuern auf Fr. 210'000.– (einfache Steuer für ein Jahr pro Einheit: Fr. 11'562.50) bei einem steuerbaren Vermögen von Fr. 376'000.– (einfache Steuer für ein Jahr pro Einheit: Fr. 544.–) fest. Im Übrigen wies es die Beschwerde ab. Am 11. Mai 2002 ist C.X._____ verstorben.

C.
Mit Eingabe vom 19. Mai 2003 reichte die Erbengemeinschaft C.X._____, bestehend aus dessen Kindern D.X._____, A.X._____ und E.X._____, beim Bundesgericht sowohl Verwaltungsgerichtsbeschwerde als auch staatsrechtliche Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts ein. Mit der staatsrechtlichen Beschwerde wird im Wesentlichen beantragt, das Urteil des Verwaltungsgerichts sei hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern aufzuheben und die Sache sei zur Richtigstellung des rechtserheblichen Sachverhaltes und zur Neubeurteilung des Falles an die Vorinstanz zurückzuweisen. Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird für die direkte Bundessteuer ebenfalls die Aufhebung des Urteils des Verwaltungsgerichts und die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz beantragt; überdies wird geschlossen, es sei festzustellen, dass in der darlehensweisen Finanzierung des Umbaues in den Mehrfamilienhäusern in Udligenswil der einfachen Gesellschaft X._____, ..., durch die Baugenossenschaft Y._____ keine anteilige geldwerte Leistungen an den Beschwerdeführer C.X._____ zu erblicken und bei ihm zu besteuern ist. Im Wesentlichen werden die Beschwerden damit begründet, die Sachverhaltsfeststellung des Verwaltungsgerichts sei
insoweit offensichtlich falsch und unvollständig bzw. willkürlich, als von einer Simulation der Baukreditfinanzierung ausgegangen werde.

Die Steuerverwaltung des Kantons Luzern schliesst auf Abweisung der Beschwerden, soweit darauf einzutreten sei. Das Verwaltungsgericht stellt Antrag auf Abweisung. Die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, beantragt mit Eingabe vom 18. August 2003 im Hinblick auf die direkte Bundessteuer, die Verwaltungsgerichtsbeschwerde sei abzuweisen und die Sache sei im Sinne einer reformatio in peius an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Mit Eingabe vom 30. April 2004 liess sich die Erbengemeinschaft C.X._____ zum Antrag der Eidgenössischen Steuerverwaltung auf reformatio in peius vernehmen, wobei sie an ihrem in der Beschwerdeschrift vertretenen Standpunkt festhielt.

D.
Parallel zu den beiden Beschwerden der Erbengemeinschaft C.X._____ sind beim Bundesgericht je eine staatsrechtliche Beschwerde (Verfahren 2P.128/2003) und Verwaltungsgerichtsbeschwerde (Verfahren 2A.235/2003) von A. und B.X._____ eingereicht worden. Damit wird die Veranlagung des Ehepaares A. und B.X._____ bei der direkten Bundessteuer und den Staats- und Gemeindesteuern für die Jahre 1995 und 1996 in analoger Weise angefochten.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.
Die beiden Beschwerden der Erbengemeinschaft C.X._____ richten sich gegen den gleichen Entscheid und stehen sachlich und prozessual in einem engen Zusammenhang. Es rechtfertigt sich deshalb, die Beschwerden, in sinngemässer Anwendung von Art. 24 BZP in Verbindung mit Art. 40 OG, in einem Verfahren zusammenzufassen und in einem einzigen Entscheid zu beurteilen (vgl. BGE 113 Ia 390 E. 1 S. 394).

2.
2.1 Der angefochtene Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern ist hinsichtlich der direkten Bundessteuer ein auf Steuerrecht des Bundes gestütztes, letztinstanzliches kantonales Urteil, das mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden kann (Art. 97 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 5 VwVG und Art. 98 lit. g OG sowie Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 621.11]). Die die beschwerdeführende Erbengemeinschaft bildenden Personen sind durch den angefochtenen Entscheid beschwert und nach Art. 103 lit. a OG zur Beschwerdeführung legitimiert. Auf ihre form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

2.2 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 104 lit. a OG) gerügt werden. Hat - wie hier - als Vorinstanz eine richterliche Behörde entschieden, so ist das Bundesgericht jedoch an deren Sachverhaltsfeststellung gebunden, wenn der Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig oder unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften ermittelt worden ist (Art. 105 Abs. 2 OG). Offensichtlich unrichtig ist die Sachverhaltsfeststellung nicht schon dann, wenn sich Zweifel anmelden, sondern erst, wenn sie eindeutig und augenfällig unzutreffend ist (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 286, mit Hinweisen). Schliesslich wendet das Bundesgericht das Bundesrecht von Amtes wegen an; es ist an die von den Parteien vorgebrachten Begründungen nicht gebunden und kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (vgl. ebenfalls Art. 114 Abs. 1 OG; BGE 129 II 183 E. 3.4 S. 188, mit Hinweis; 128 II 145 E. 1.2.2 S. 150 f.; 127 II 264 E. 1b S. 268, mit Hinweis).

Bei Abgabestreitigkeiten kann das Bundesgericht wegen Verletzung von Bundesrecht oder unrichtiger oder unvollständiger Feststellung des Sachverhalts von den Begehren der Parteien abweichen, den angefochtenen Entscheid also namentlich auch zum Nachteil der beschwerdeführenden Partei abändern (Art. 114 Abs. 1 OG). Eine solche Berichtigung wird aber nur vorgenommen, wenn der betreffende Entscheid offensichtlich unrichtig und die Korrektur von erheblicher Bedeutung ist (ASA 69, 811 E. 4b/bb; BGE 108 Ib 227 E. 1b S. 228, mit Hinweis).

3.
3.1 Nach Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG sind als Ertrag aus beweglichem Vermögen steuerbar insbesondere Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art. Diese Bestimmung entspricht weitgehend Art. 21 Abs. 1 lit. c des aufgehobenen Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt). Zu den steuerbaren geldwerten Vorteilen zählen unter anderem auch die in Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG bei der Unternehmensbesteuerung ausdrücklich erwähnten so genannten verdeckten Gewinnausschüttungen. Es handelt sich dabei um Leistungen der Gesellschaft an den Inhaber von Beteiligungsrechten, denen keine oder keine genügenden Gegenleistungen gegenüberstehen und die einem an der Gesellschaft nicht beteiligten Dritten nicht oder in wesentlich geringerem Umfang erbracht worden wären. Anzustellen ist dazu ein Drittvergleich. Beim Drittvergleich sind in jedem Einzelfall alle konkreten Umstände des zwischen der Gesellschaft und dem Anteilseigner abgeschlossenen Geschäfts zu berücksichtigen, und es muss davon ausgehend bestimmt werden, ob das Geschäft in gleicher Weise mit einem mit der Gesellschaft nicht Verbundenen auch abgeschlossen worden wäre. Voraussetzung für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung ist schliesslich, dass sich der Leistungserbringer des Charakters der Leistung bewusst ist (StE 2002 B.24.4 Nr. 67, E. 2.2; StE 2001 B.24.4 Nr. 58, E. 2; ASA 66, 554, E. 3c, S. 559, mit Hinweisen; vgl. auch Peter Locher, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Therwil/Basel 2001, Rz. 121 ff. zu Art. 20; Markus Reich, in: Zweifel Martin/Athanas Peter, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG]Art. 1-82, Basel/Genf/München 2000, Rz. 46 ff. zu Art. 20).

3.2 Ebenfalls als geldwerte Vorteile, die gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG dem Beteiligungsinhaber als steuerbares Einkommen anzurechnen sind, erweisen sich Zuwendungen der Gesellschaft an einen Dritten, sofern die Zuwendung ihren Grund in erster Linie darin hat, dass dieser dem Beteiligungsinhaber nahe steht. Auch bei dieser Konstellation wird aufgrund eines Drittvergleichs untersucht, ob die Leistung, die der Person, welche

dem Beteiligungsinhaber nahe steht, zugehalten wurde, so nicht erbracht worden wäre, wenn der Leistungsempfänger dem Anteilsinhaber nicht nahe stehen würde (vgl. StE 2002 B.24.4 Nr. 67, E. 2.3, mit Hinweisen; ASA 63, 145, E. 4b, S. 152; Reich, a.a.O., Rz. 53). Grundsätzlich ist eine in diesem Sinne ungewöhnliche Leistung steuerrechtlich dem Beteiligungsinhaber unabhängig davon zuzurechnen, ob es sich beim Nahestehenden um eine natürliche oder um eine juristische Person handelt.

3.3 Darlehen einer Gesellschaft an einen Teilhaber stellen eine geldwerte Leistung dar, wenn die Gesellschaft das betreffende Darlehen nur aus dem Grund oder nur deshalb in einer bestimmten Höhe gewährt, weil der Darlehensnehmer Anteilsinhaber ist. Ob und in welchem Umfang ein Darlehen an einen Beteiligten als geldwerte Leistung betrachtet werden muss, bestimmt sich auch in dieser Konstellation aufgrund eines Drittvergleichs: Eine geldwerte Leistung liegt vor, wenn und soweit das zu beurteilende Darlehen einem unabhängigen Dritten nicht gewährt worden wäre. Beim Drittvergleich sind in jedem Einzelfall ausgehend von dem zwischen der Gesellschaft und dem Beteiligten abgeschlossenen Vertrag alle konkreten Umstände zu berücksichtigen (ASA 64, 641 E. 3; 53, 54 E. 3-5; Reich, a.a.O., Rz. 51). Dabei kann ein Darlehen auch lediglich teilweise eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen, was namentlich bei der nachträglichen Erhöhung eines ursprünglich geschäftsmässig begründeten Darlehens zutreffen kann (vgl. ASA 53, 54 E. 7).

4.
4.1 Der angefochtene Entscheid beruht auf folgender tatsächlicher Grundlage: Die Baugenossenschaft Y._____ gewährte der einfachen Gesellschaft X._____ ohne Sicherheiten bereits am 30. Mai 1989 ein erstes Darlehen von Fr. 700'000.–, welches während zehn Jahren nicht amortisiert werden sollte; der Zinssatz betrug fünf Prozent, doch wurde ebenfalls für zehn Jahre auf Zinszahlungen verzichtet und die Zinsen sollten während dieser Zeit zum Kapital geschlagen werden. Die Entwicklung des Darlehens sah wie folgt aus:
Datum
Kapitalsumme
Zinsen
30.05.1989
Fr. 700'000.–

31.12.1990
Fr. 796'510.05

31.12.1991
Fr. 836'335.55
Fr. 39'825.50
31.12.1992
Fr. 878'152.30
Fr. 41'816.75
31.12.1993
Fr. 922'059.90
Fr. 43'908.–
31.12.1994
Fr. 1'700'000.–
Fr. 97'211.–
31.12.1995
Fr. 1'785'000.–

Die erhebliche Erhöhung des Darlehens in den Jahren 1993 und 1994 diente der Finanzierung des Umbaus dreier der einfachen Gesellschaft X._____ gehörenden Liegenschaften und wurde weitestgehend unter Beizug einer Bank fremdfinanziert. Nach Vollendung der Bauarbeiten übernahm die Vorsorgestiftung einer Versicherungsgesellschaft das Engagement der Bank. Es ergibt sich aus den Akten nicht, dass dies auch für die Hypothek zutraf, was die beschwerdeführende Erbengemeinschaft freilich behauptet.

4.2 Die Vorinstanz hielt dazu fest, zu prüfen sei nicht die steuerrechtliche Beurteilung des ersten Darlehens, sondern ob im Verzicht auf die Zinsen, d.h. im Umstand, dass sie zum Kapital geschlagen wurden, sowie in der Erhöhung des Darlehensbetrages eine geldwerte Leistung liege. Sie ging davon aus, die konkreten Geschäftsbedingungen, insbesondere der Verzicht auf Amortisationen und Darlehenszinse, überstiegen das übliche Ausmass einer Darlehensgewährung im normalen Geschäftsverkehr. Die Baugenossenschaft habe überdies davon abgesehen, rechtliche Schritte zur Eintreibung der Forderung einzuleiten, wobei es sich ebenfalls um ein unübliches Geschäftsgebaren handle. Weiter habe die einfache Gesellschaft X._____ Zinszahlungen lediglich auf den von den Gesellschaftern gewährten Darlehen ausgesetzt, gegenüber der Bank die fälligen Amortisationen und Zinsen aber immer geleistet. Aufgrund dieser Umstände sei von einem simulierten Darlehen auszugehen und steuerlich eine entsprechende geldwerte Leistung aufzurechnen. Nach Vornahme gewisser kleinerer Korrekturen berechnete das Verwaltungsgericht diese in den Jahren 1993 und 1994 zu berücksichtigenden Leistungen auf je Fr. 410'924.– pro Jahr.

4.3 Die beschwerdeführende Erbengemeinschaft macht geltend, der angefochtene Entscheid beruhe auf einer offensichtlich falsch und unvollständig erhobenen tatsächlichen Grundlage. Der Umbau der Mehrfamilienhäuser in Udligenswil sei damals die einzige Möglichkeit gewesen, den zu erzielenden Mietertrag zu steigern. Da im Kanton Luzern damals Grundstücke in Anwendung von Art. 843 Abs. 2 ZGB und § 1 des - inzwischen ersatzlos aufgehobenen (vgl. § 99 lit. b des luzernischen Einführungsgesetzes zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch vom 20. November 2000) - luzernischen Gesetzes betreffend die Belastungsgrenze für Schuldbriefe vom 7. März 1939 nur bis zur Katasterschatzung belastet werden konnten, sei mit der Partnerbank vereinbart worden, den erforderlichen Bankkredit an die Baugenossenschaft Y._____ zu gewähren und nach erfolgtem Umbau und damit verbundener Erhöhung des Katasterwertes auf die Grundstücke in Udligenswil zu übertragen. Diese Konsolidierung habe dann auch tatsächlich stattgefunden, womit die Darlehenssumme zurückgezahlt worden sei, und die Hypothek und die diese sichernden Grundpfandrechte seien in der Folge anstandslos von der Vorsorgestiftung einer Versicherungsgesellschaft übernommen worden. Dies belege, dass das Vorgehen auf sachgerechten und nachvollziehbaren Zusammenhängen beruht habe und nicht als aussergewöhnlich oder unüblich gelten könne.

4.4 Im angefochtenen Urteil wird ausdrücklich Bezug genommen auf das Umbaukonzept, das die einfache Gesellschaft X._____ mit der Bank ausarbeitete. Zwar wird der Gesichtspunkt der damaligen Beschränkung der Pfandbelastung im Kanton Luzern auf die Katasterschatzung nicht erwähnt. Das führt aber nicht dazu, dass die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz unter dem beschränkten Gesichtswinkel von Art. 105 Abs. 2 OG zu beanstanden wäre. Die Feststellung des Verwaltungsgerichts, die Kredit gebende Bank habe die Sicherheiten und die Bonität der einfachen Gesellschaft X._____ als nicht genügend beurteilt und die Sicherheiten der Baugenossenschaft Y._____ in Anspruch nehmen wollen, womit diese für die Bank das Ausfallrisiko übernahm, wird dadurch nämlich nicht widerlegt. Vielmehr handelt es sich einzig um eine zusätzliche Erklärung für die gewählte Vorgehensweise, nicht aber für die aussergewöhnlichen Bedingungen, unter denen die Baugenossenschaft Y._____ das Darlehen gewährte. Gerade darin liegt aber in erster Linie die Unüblichkeit des Vorgehens. Die Baugenossenschaft Y._____ hat nicht nur das Ausfallrisiko übernommen, sondern ist dafür ungewöhnliche, die Darlehensnehmerin begünstigende Bedingungen eingegangen. Unüblich erscheinen dabei insbesondere die Kapitalisierung der Schuldzinsen und die Darlehensgewährung ohne andere Sicherheit als die persönliche Haftung der Gesellschafter.

4.5 Die beschwerdeführende Erbengemeinschaft ficht denn auch, entgegen ihrer Darstellung in der Beschwerdeschrift, nicht eigentlich die tatsächlichen Feststellungen als vielmehr deren rechtliche Würdigung durch die Vorinstanz an; sie erachtet das von der Baugenossenschaft Y._____ gewährte Darlehen nicht als steuerbaren geldwerten Vorteil. Diese Auffassung geht indessen fehl.

Bereits aufgrund der vereinbarten unüblichen Vertragsbedingungen ist davon auszugehen, dass das fragliche Darlehen der einfachen Gesellschaft X._____ lediglich mit Blick auf die Person von C.X._____ erteilt wurde. Dieser war nämlich Inhaber der Einzelfirma X._____ Textil, Luzern, welche wiederum die Mehrheitsbeteiligung an der Baugenossenschaft Y._____ innehatte. Hinzu kommt, dass die finanziellen Verhältnisse der verschiedenen Gesellschaften wie auch von C.X._____ bzw. deren vorhandene Vermögen und

Geschäftsergebnisse nicht genügend erscheinen, um für sich allein als Sicherheit für das gewährte Darlehen zu dienen. Aus den Akten ergeben sich die folgenden Zahlen (gerundet): C.X._____ hatte 1993/94 ein steuerbares Einkommen von Fr. 31'000.– und ein Vermögen von Fr. 124'000.–; 1995 betrugen sein Einkommen Fr. 107'000.– und sein Vermögen Fr. 300'000.–. Die Einzelfirma X._____ Textil erzielte in der fraglichen Zeit einen Gewinn von jährlich rund Fr. 100'000.– bei einem Eigenkapital von ungefähr Fr. 200'000.–. Die einfache Gesellschaft X._____ deklarierte 1994 einen Verlust von Fr. 12'000.– bei einem Verlustvortrag von Fr. 750'000.–. Die Baugenossenschaft Y._____ war in den Jahren 1993 und 1994 durch
einen Verlustvortrag von rund Fr. 390'000.– und im Jahre 1995 von Fr. 278'000.– belastet. Sie verbuchte in ihrer Selbstdeklaration 1993 einen Verlust von Fr. 13'000.–, 1994 einen Gewinn von Fr. 111'000.– und 1995 einen solchen von Fr. 500.–, wobei sie 1993/94 einen Gewinn von rund Fr. 77'000.– und 1995 einen solchen von Fr. 37'000.– versteuerte.

Die beteiligten Personen und Gesellschaften verfügten somit nicht über die finanziellen Mittel, um die Erhöhung des Darlehens im Betrag von beinahe Fr. 700'000.– zu garantieren. Aufgrund dieser Ausgangslage ist mit der Vorinstanz zu schliessen, dass das Darlehen mit seinen unüblichen Vertragsbedingungen einem Dritten in gleicher Weise nicht gewährt worden wäre.

4.6 Voraussetzung für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung ist schliesslich, dass sich die Gesellschaft der ausserordentlichen Umstände bzw. des Charakters der Leistung als solche ohne Gegenleistung bewusst war. Mit Blick auf die Rolle von C.X._____, der gleichzeitig in der Kredit gebenden Baugenossenschaft Y._____ bzw. in der Einzelfirma X._____ Textil - der Mehrheitsgenossenschafterin - als auch der begünstigten einfachen Gesellschaft X._____ aktiv und federführend war, ist diese Voraussetzung im vorliegenden Fall offensichtlich erfüllt.

4.7 Die beschwerdeführende Erbengemeinschaft ist allerdings der Ansicht, die Baugenossenschaft Y._____ habe die Darlehenssumme durch die Konsolidierung wieder zurückerhalten und somit nicht Gelder unwiederbringlich ausgeschüttet bzw. auf Dauer auf die Verfügbarkeit darüber verzichtet, weshalb bei ihr keine Ëntreicherungstattgefunden habe. Indessen ist aufgrund der Akten nicht einmal belegt, dass das Darlehen nachträglich von der Bank konsolidiert bzw. von der Vorsorgestiftung einer Versicherungsgesellschaft übernommen wurde; falls dies so geschah, wie die beschwerdeführende Erbengemeinschaft behauptet, fand es jedenfalls erst nach Beendigung des Umbaus statt, als der Wert der Liegenschaften sich erhöht hatte und damit wieder genügend Sicherheit für die Hypothekarschulden bot. So oder so wurde der einfachen Gesellschaft X._____ durch die unüblichen Darlehensbedingungen und durch das damit verbundene erhöhte Risiko ein finanzieller Vorteil gewährt, der nicht durch entsprechende Gegenleistungen abgedeckt war. Allein schon darin liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung, was zu einer entsprechenden steuerlichen Zurechnung führen muss.

5.
5.1 Zu prüfen ist freilich, wem der geldwerte Vorteil steuerlich anzurechnen ist. Nach der von der Vorinstanz grundsätzlich angewandten so genannten Dreiecksтheorie kann einkommenssteuerrechtlich eine geldwerte Leistung an einen Dritten nur über den Gesellschafter fliessen. Damit ist auch die geldwerte Leistung an eine nahe stehende natürliche Person mit der Einkommenssteuer beim Gesellschafter zu erfassen. Die Vorteilszuwendung an die nahe stehende Person beruht insoweit auf einer Schenkung oder auf einer vergleichbaren Vermögensübertragung und muss steuerrechtlich entsprechend behandelt werden (ASA 63, 145 E. 4; vgl. dazu auch Urs R. Behnisch/Reto Heuberger, Die Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Dreiecksтheorie im Zickzackkurs, in: Jusletter vom 8. Mai 2000; Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Bd. II, 9. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 2002, S. 45, Rz. 101; Reich, a.a.O., Rz. 52 ff.).

5.2 Die Vorinstanz hat die als steuerbar beurteilten geldwerten Leistungen den vier Gesellschaftern der einfachen Gesellschaft X._____ anteilsmässig als Einkommen angerechnet. Zwischen der Baugenossenschaft Y._____ als Darlehensgeberin und der einfachen Gesellschaft X._____ als Darlehensnehmerin bestehe seit 1989 eine geschäftliche Beziehung. Die beiden Gesellschaften seien in einem eigentlichen wirtschaftlichen Austauschverhältnis gestanden. Da eine Gesellschaft auch an rechtlich und wirtschaftlich nicht an ihr beteiligte Dritte freiwillige Leistungen erbringen könne, welche von diesen selber als Einkommen zu versteuern seien

(vgl. ASA 63, 145 E. 4b und c), entspreche die anteilsmässige Aufteilung der steuerbaren geldwerten Leistungen dem vorliegenden Fall am besten. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hält demgegenüber mit ihrem Antrag auf reformatio in peius dafür, der geldwerte Vorteil sei einzig bei C.X._____ bzw. seiner Erbengemeinschaft zu besteuern.

5.3 Das in ASA 63, 145 ff. publizierte Bundesgerichtsurteil wurde im Schrifttum kritisiert (vgl. etwa Behnisch/Heuberger, a.a.O.; Pascal Montavon, La réintégration dans le bénéfice annuel des dividendes occultes, in: Der Treuhandexperte 2000, S. 140 ff.) und es erscheint fraglich, ob daran unverändert festzuhalten ist. Dies kann aber offen bleiben, unterscheidet sich doch der vorliegende Fall von der damals beurteilten Sachlage. In jenem Fall bestanden die fraglichen Zuwendungen in übersetzten Spesenentschädigungen an die beiden Söhne des Hauptaktionärs durch die Aktiengesellschaft, bei der sie als Arbeitnehmer angestellt waren. Im vorliegenden Fall handelt es sich hingegen um eine verdeckte Gewinnausschüttung von der Baugenossenschaft Y._____ an die einfache Gesellschaft X._____, welche beim begünstigten Anteilsinhaber als steuerbare geldwerte Leistung aus Beteiligungen zu erfassen ist. Als solcher begünstigter Teilhaber kommt einzig C.X._____ in Frage, der auch Inhaber der Einzelfirma X._____ Textil, der Hauptgenossenschafterin der Baugenossenschaft Y._____, war. Das von der Vorinstanz angerufene wirtschaftliche Austauschverhältnis bestand somit einzig im Hinblick auf C.X._____. Seine Kinder, die in keinem
unmittelbaren Vertragsverhältnis zur Baugenossenschaft Y._____ standen, haben davon zwar auch profitiert, aber nicht als Begünstigte der verdeckten Gewinnausschüttung, sondern lediglich im Innenverhältnis der einfachen Gesellschaft X._____. Ob dies als Schenkung oder als Vertragsverhältnis zwischen dem Vater und seinen Kindern mit allfälliger, allerdings soweit ersichtlich unbekannter Gegenleistung oder als Einlage des Vaters zu beurteilen wäre, kann hier offen bleiben. Jedenfalls ist der fragliche geldwerte Vorteil einzig bei C.X._____ angefallen und ist damit diesem bzw. seiner Erbengemeinschaft vollumfänglich steuerlich anzurechnen, was im Übrigen im umgekehrten Sinne zu einer entsprechenden Entlastung im Parallelverfahren 2A.235/2003 führt. Es fragt sich allerdings, in welchem Betrag diese Anrechnung zu erfolgen hat.

5.4 Der Wert der verdeckten Gewinnausschüttung ergibt sich aus der Differenz des Darlehensbetrages am Anfang und am Ende der Berechnungsperiode. Während das Darlehen am 31. Dezember 1992 Fr. 878'152.30 betrug, erreichte es am 31. Dezember 1994 Fr. 1'700'000.–. Die Differenz der beiden Summen ergibt Fr. 821'847.70 (Fr. 1'700'000.– abzüglich Fr. 878'152.30), was dem Betrag entspricht, den auch das Verwaltungsgericht errechnet hat (Fr. 821'848.–). Das bedeutet, dass der Erbengemeinschaft C.X._____ im Durchschnitt pro Steuerjahr anstelle der von der Steuerverwaltung veranschlagten Summe von Fr. 114'140.– und des vom Verwaltungsgerichts gesprochenen Betrags von Fr. 102'731.– ein solcher von Fr. 410'924.– als Einkommen aufzurechnen ist. Den auf dieser Grundlage geschuldeten Steuerbetrag zu errechnen, ist nicht Sache des Bundesgerichts.

5.5 Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde der Erbengemeinschaft C.X._____ muss somit abgewiesen werden. Gleichzeitig ist dem Antrag der Eidgenössischen Steuerverwaltung auf reformatio in peius zu entsprechen. Der angefochtene Entscheid ist hinsichtlich der direkten Bundessteuer aufzuheben und die Angelegenheit an die Steuerverwaltung des Kantons Luzern zurückzuweisen zu neuem Entscheid bei der direkten Bundessteuer im Sinne der Erwägungen (vgl. Art. 114 Abs. 2 OG). Da die Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens vollumfänglich dem steuerpflichtigen Rechtsvorgänger der hier unterliegenden beschwerdeführenden Erbengemeinschaft auferlegt worden sind, muss darauf nicht zurückgekommen werden.

6.
6.1 Mit der staatsrechtlichen Beschwerde erhebt die beschwerdeführende Erbengemeinschaft die analoge Rüge wie für die direkte Bundessteuer auch für die Staats- und Gemeindesteuern. Gegen das angefochtene Urteil als kantonal letztinstanzlichen Entscheid steht grundsätzlich die staatsrechtliche Beschwerde gemäss Art. 84 ff. OG offen.

6.2 Nach Art. 90 Abs. 1 lit. b OG muss die Beschwerdeschrift die wesentlichen Tatsachen und eine kurz gefasste Darlegung darüber enthalten, welche verfassungsmässigen Rechte bzw. welche Rechtssätze und inwiefern sie durch den angefochtenen Erlass oder Entscheid verletzt worden sind. Es genügt nicht, dass der Beschwer-

deführer wie in einem appellatorischen Verfahren lediglich seine eigene Rechtsauffassung oder Beweiswürdigung derjenigen des angefochtenen Entscheides gegenüberstellt. Das Bundesgericht prüft im Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde lediglich klar und detailliert erhobene und, soweit möglich, belegte Rügen. Namentlich genügt es nicht, wenn der Beschwerdeführer mit pauschalen Vorbringen behauptet, der angefochtene Entscheid sei willkürlich. Bei der Rechtsanwendungsrüge hat der Beschwerdeführer vielmehr die Rechtsnorm, die qualifiziert unrichtig angewandt bzw. nicht angewandt worden sein soll, zu bezeichnen und im Einzelnen zu zeigen, inwiefern der Entscheid offensichtlich unhaltbar ist, mit der tatsächlichen Situation in klarem und offensichtlichem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft (BGE 110 Ia 1 E.
2a S. 3 f.; 125 I 492 E. 1b S. 495, mit Hinweisen).

6.3 Im Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde überprüft das Bundesgericht die tatsächlichen Feststellungen der letzten kantonalen Instanz lediglich auf Willkür hin. Willkür in der Feststellung von Tatsachen oder in der Beweiswürdigung liegt vor, wenn die Behörde in ihrem Entscheid von Tatsachen ausgeht, die mit der tatsächlichen Situation oder mit den Akten in klarem Widerspruch stehen oder sonst wie offenkundig fehlerhaft sind. Dabei genügt es nicht, wenn der angefochtene Entscheid sich nur in der Begründung als unhaltbar erweist; eine Aufhebung rechtfertigt sich erst, wenn er auch im Ergebnis verfassungswidrig ist (BGE 129 I 173 E. 3.1 S. 178; 127 I 38 E. 2a S. 41; je mit Hinweisen).

Nachdem sich im vorliegenden Fall ergeben hat, dass die Sachverhaltsfeststellungen des Verwaltungsgerichts nicht offensichtlich unrichtig oder unvollständig sind, erweisen sie sich auch nicht als unhaltbar bzw. willkürlich, wie die Erbengemeinschaft C.X._____ geltend macht.

6.4 Soweit die beschwerdeführende Erbengemeinschaft die rechtliche Beurteilung des Verwaltungsgerichts als willkürlich rügt, erschöpft sich ihre Beschwerdebegründung in appellatorischer Argumentation. Weder wird dargelegt, auf welche kantonale gesetzliche Norm sie sich beruft, noch weshalb es verfassungswidrig sein sollte, bei der Bestimmung der Staats- und Gemeindesteuern die Rechtsfigur der verdeckten Gewinnausschüttung anzuwenden. Die Vorbringen erweisen sich daher als nicht genügend substanziiert, weshalb insoweit auf die staatsrechtliche Beschwerde nicht eingetreten werden kann.

6.5 Demnach muss die staatsrechtliche Beschwerde abgewiesen werden, soweit darauf einzutreten ist.

7.
7.1 Insgesamt ergibt sich damit, dass die Verwaltungsgerichtsbeschwerde abzuweisen ist. Gleichzeitig muss - dem Antrag der Eidgenössischen Steuerverwaltung auf reformatio in peius entsprechend - die Dispositivziffer 1 des angefochtenen Entscheids aufgehoben werden; die Sache ist insoweit an die Steuerverwaltung des Kantons Luzern zurückzuweisen zu neuem Entscheid im Sinne der Erwägungen. Die staatsrechtliche Beschwerde muss abgewiesen werden, soweit darauf eingetreten werden kann.

7.2 Bei diesem Verfahrensausgang sind die bundesgerichtlichen Kosten den die beschwerdeführende Erbengemeinschaft bildenden Personen unter Solidarhaft aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 und 7, Art. 153 und 153a OG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (vgl. Art. 159 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Verfahren 2A.236/2003 und 2P.129/2003 werden vereinigt.

2.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.

3.
Ziffer 1 des Dispositivs des Urteils des Verwaltungsgerichts, Abgaberechtliche Abteilung, des Kantons Luzern

vom 9. April 2003 wird aufgehoben. Die Sache wird insoweit an die Steuerverwaltung des Kantons Luzern zurückgewiesen zu neuem Entscheid über die Veranlagung bei der direkten Bundessteuer für die Steuerperiode 1995/96 im Sinne der Erwägungen.

4.
Die staatsrechtliche Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

5.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 5'000.– wird D.X._____, A.X._____ und E.X._____ unter Solidarhaft auferlegt.

6.
Dieses Urteil wird der beschwerdeführenden Erbengemeinschaft, der Steuerverwaltung und dem Verwaltungsgericht des Kantons Luzern sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 13. August 2004
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: