Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.602/2002 /kil

Urteil vom 23. Juli 2003
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichterin Yersin, Bundesrichter Merkli,
Gerichtsschreiber Matter.

Parteien
A._____GmbH,
Beschwerdeführerin, vertreten durch Rechtsanwalt
Ruedi Bollag, Im Lindenhof, Postfach 41, 9320 Arbon,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Thurgau, Abteilung Direkte Bundessteuer, Schlossmühlestrasse 15,
8510 Frauenfeld,
Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau,
St. Gallerstrasse 1, 8510 Frauenfeld.

Gegenstand
Direkte Bundessteuer 1998/1999,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau
vom 30. Oktober 2002.

Sachverhalt:
A.
Die A._____GmbH mit Sitz in B._____ TG vertreibt Reinigungssysteme. Als Zahlungsmittel nimmt sie fast ausschliesslich sog. WIR-Checks entgegen. Für die direkte Bundessteuer 1998 und 1999 deklarierte sie einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 22'400.– bzw. Fr. 44'554.–.

Mit Veranlagungsverfügung vom 8. Januar 2002 und Einspracheentscheid vom 8. April 2002 rechnete die Steuerverwaltung des Kantons Thurgau Fr. 259'200.– (1998) und Fr. 441'330.– (1999) beim Reinertrag der A._____GmbH auf. In diesem Umfang lägen geldwerte Leistungen vor: In beiden Jahren habe die Gesellschaft ihrem Beteiligungsinhaber und Geschäftsführer C._____ Anteile der WIR-Genossenschaft verkauft, 1998 im Umfang von Fr. 864'000.– und 1999 für Fr. 1'471'100.–, jeweils zu 70% ihres Nominalwertes. Der 30%ige Einschlag müsse vollumfänglich als sog. Gewinnvorwegnahme besteuert werden, da es der A._____GmbH nicht gelungen sei, den entsprechenden Minderwert nachzuweisen. Vielmehr habe C._____ mit den aus der Gesellschaft entnommenen Anteilen mehrere Immobilienkäufe getätigt und dabei keine Minderwerts-Einbusse hinnehmen müssen, wie aus den öffentlich verurkundeten Kaufpreisen zu ersehen sei. Zwischen dem bei der Entnahme gewährten Einschlag und der nachfolgenden Vollwertigkeit bestehe ein offensichtliches Ungleichgewicht der Leistungen und somit eine geldwerte Begünstigung des Beteiligungsinhabers.
B.
Nach erfolgloser Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau (nachfolgend: Rekurskommission) hat die A._____GmbH am 10. Dezember 2002 Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesge-

richt eingereicht. Sie beantragt, den Entscheid der Rekurskommission vom 30. Oktober 2002 aufzuheben. Von der Aufrechnung sei vollumfänglich abzusehen und die Veranlagung auf Grund des deklarierten Reingewinns vorzunehmen.

Die kantonale und die eidgenössische Steuerverwaltung sowie die Rekurskommission schliessen auf Abweisung der Beschwerde.
C.
Mit Verfügung vom 15. April 2003 hat der Präsident der II. öffentlichrechtlichen Abteilung ein Sistierungsgesuch der A._____GmbH abgelehnt.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Gegen letztinstanzliche kantonale Entscheide betreffend die direkte Bundessteuer ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde zulässig (Art. 97 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]sowie Art. 98 lit. g OG und Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Die Bechwerdeführerin ist legitimiert, den Entscheid der Rekurskommission mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht anzufechten (Art. 103 lit. a OG in Verbindung mit Art. 146 DBG). Auf die form- und fristgerecht erhobene Beschwerde ist demnach einzutreten.
1.2 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes gerügt werden (Art. 104 lit. a und b OG). An die Feststellung des Sachverhaltes ist das Bundesgericht jedoch gebunden, wenn - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden hat, sofern der Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt worden ist (Art. 105 Abs. 2 OG). Damit wird die Möglichkeit, vor Bundesgericht neue Tatsachen vorzubringen und neue Beweismittel einzureichen, weitgehend eingeschränkt. Das Bundesgericht lässt diesfalls nur solche neuen Tatsachen und Beweismittel zu, welche die Vorinstanz von Amtes wegen hätte berücksichtigen müssen und deren Nichtbeachtung eine Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften darstellt (BGE 128 II 145 E. 1.2.1 S. 150 mit Hinweisen). Nachträgliche Veränderungen des Sachverhalts (sog. "echte" Noven) können in der Regel nicht mehr berücksichtigt werden, denn einer Behörde ist nicht vorzuwerfen, sie habe den Sachverhalt im Sinne von Art. 105 Abs. 2 OG fehlerhaft
festgestellt, wenn sich dieser nach ihrem Entscheid verändert hat (BGE 128 II 145 E. 1.2.1 S. 150; 127 II 60 E. 1b S. 63, je mit Hinweisen; Alfred Kölz/Isabelle Häner, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl. 1998, S. 334 Rz. 943). 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. 1983, § 30, S. 286 mit Hinweisen).
2.
Der steuerbare Reingewinn der juristischen Personen setzt sich gemäss Art. 58 Abs. 1 DBG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrages des Vorjahres (lit. a), aller vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (lit. b), sowie den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne (lit. c).

Zum steuerbaren Reingewinn gehören namentlich Zuwendungen der Gesellschaft an die Anteilsinhaber oder ihnen nahestehende Dritte, die einem Aussenstehenden nicht oder zumindest nicht in gleichem Masse gewährt würden. Solche geldwerte Leistungen sind nach der Rechtsprechung immer dann anzunehmen, wenn (a) die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, (b) der Aktionär direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahestehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, und (c) der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war (vgl. BGE 119 Ib 116 E. 2 S. 119 f.; 115 Ib 274 E. 9b S. 279; ASA 69 202 E. 2; 68 596 E. 2; 68 246 E. 3a; je mit weiteren Hinweisen).

Als geldwerte Leistungen gelten insbesondere auch die sog. Gewinnvorwegnahmen, d.h. verdeckte Kapitalent-

nahmen, die bei der Gesellschaft zu einer entsprechenden Kürzung des in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Gewinnes führen. Das ist dann der Fall, wenn die Gesellschaft auf ihr zustehende Einnahmen ganz oder teilweise verzichtet und die entsprechenden Erträge direkt dem Aktionär oder ihr nahestehenden Personen zufliessen bzw. wenn diese nicht jene Gegenleistung erbringen, welche die Gesellschaft von einem unbeteiligten Dritten fordern würde (vgl. BGE 119 Ib 116 E. 2 S. 120; 113 Ib 23 E. 2d S. 25 f.; ASA 67 216 E. 2b; 60 534 E. 3; RDAF 1997 2 486 E. 2; Cagianut/Höhn, Unternehmungssteuerrecht, 3. Aufl., Bern 1993, S. 465 f.; Peter Brülisauer/Stephan Kuhn, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2000, N 196 u. 202 f. zu Art. 58 DBG, mit weiteren Hinweisen). Bei diesem Drittvergleich (sog. Grundsatz des "dealing at arm's length") wird auf den Verkehrswert abgestellt, worunter im Steuerrecht der Wert zu verstehen ist, der einem Vermögensgegenstand bei der Veräusserung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr beigemessen wird.
3.
3.1 Vorliegend ist zuerst zu prüfen, ob die Rekurskommission zu Recht ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung angenommen hat.
3.1.1 Die Vorinstanz argumentiert wie folgt: Unbestrittenermassen veräusserte die Beschwerdeführerin die WIR-Checks für nur 70% des Nominalwertes in Schweizer Franken an ihren Beteiligungsinhaber. Dieser Einschlag hätte sich aber nur dann gerechtfertigt, wenn der entsprechende Minderwert rechtsgenüglich belegt gewesen wäre. Das war jedoch nicht der Fall. Vielmehr erwarb der Anteilsinhaber mit den Checks mehrere Liegenschaften, ohne dabei irgendeine Einbusse hinnehmen zu müssen. In allen Fällen liess nämlich der öffentlich verurkundete Kaufpreis eine völlige Gleichstellung zwischen der Abgeltung in WIR-Anteilen und der Bezahlung in Schweizerfranken erkennen. Darüber hinaus war in mehreren Verträgen vereinbart, dass die Verzinsung allfälliger WIR-Ausstände zu erfolgen hätte, wie wenn der Käufer die gleiche Summe in bar schulden würde. Angesichts der nachträglich erzielten Vollbewertung der entnommenen WIR-Checks erwies sich der von der Gesellschaft gewährte Einschlag somit als geldwerte Begünstigung.

Im Wesentlichen stützt sich die Rekurskommission auf den in StE 2002 B 44.11 Nr. 11 veröffentlichten Bundesgerichtsentscheid und die dort festgehaltenen Argumente: Unter gewissen Umständen kann ohne Willkür die Gleichwertigkeit der Abgeltung mit WIR-Anteilen und der Bezahlung in Schweizerfranken angenommen werden. Dies gilt insbesondere dann, wenn die Summe der erbrachten Leistungen (inkl. beträchtlichen WIR-Anteilen) exakt dem verurkundeten Kaufpreis entspricht. Wird in den massgeblichen Kaufverträgen nicht die Zahlung mit WIR-Checks von einem bestimmten Nennwert vereinbart, sondern diejenige eines gewissen Geldwerts "in WIR" mit unbestimmten Nominalbetrag, so muss nicht angenommen werden, dass der öffentlich beurkundete, frankenmässig bestimmte Kaufpreis nicht dem "effektiven Wert" entspricht, d.h. jenem Wert, den die Beteiligten den veräusserten Grundstücken beigemessen haben. Selbst wenn der Kaufpreis - wie behauptet - auf Grund der entgegenzunehmenden WIR-Anteile höher festgesetzt worden ist, so kann dies bloss dann berücksichtigt werden, wenn der effektive Wert der Liegenschaft als Kaufpreis verurkundet und bei den Zahlungsmodalitäten der entsprechend höhere WIR-Anteil ausgewiesen wird. Nur wenn die Summe der Barzahlungen
nebst den weiteren Leistungen und den WIR-Anteilen einen entsprechend höheren Betrag ergibt, ist der Nachweis dafür erbracht, dass die WIR-Anteile als minderwertig angesehen worden sind. Im streitigen Fall war dieser Nachweis indessen nicht erbracht, wie namentlich mit Blick auf die für öffentliche Urkunden geltende Beweisvorschrift von Art. 9 Abs. 1 ZGB willkürfrei erkannt werden konnte (im gleichen Sinne u.a. das zürcherische Verwaltungsgericht in StE 1997 B 44.11 Nr. 9).
3.1.2 Dagegen wendet die Beschwerdeführerin vorab ein, das etwaige Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung müsse im Zeitpunkt der käuflichen WIR-Entnahme aus der Gesellschaft bestehen. Für diese Wertgegenüberstellung könnten die später vom Beteiligungsinhaber mit den entnommenen Checks getätigten Immobilienkäufe auf keinen Fall berücksichtigt werden. Solche Folgegeschäfte seien ohne Belang, wie z.B. nachträglich erzielte Kursgewinne (z.B mit einer Fremdwährung oder Edelmetallen).
3.1.2.1 Der Vergleich vermag nicht zu überzeugen. Das sog. WIR-Geld ist nicht Geld im Rechtssinne, sondern stellt eine Forderung besonderer Art dar, d.h. ein aktives Wirtschaftsgut, dessen Bewertung nach dem Verkehrswert zu erfolgen hat. Entgegen Edelmetallen oder Geldwährungen unterliegt es keinem einheitlichen, offiziellen Kurs zu einem bestimmten Zeitpunkt, mit den entsprechenden Schwankungen und selbst kurzfristig möglichen Wertsteigerungen. Sein etwaiger Minderwert ist vielmehr nach den konkreten Verwendungsumständen und Ge-

schäftsbereichen differenziert zu ermitteln.
3.1.2.2 Zu Unrecht beruft sich die Beschwerdeführerin überdies auf den schon angesprochenen Bundesgerichtsentscheid in StE 2002 B 44.11 Nr. 11 (vgl. E. 3.1.1), mit dem Argument, nachträgliche Wiederinvestitionsgewinne oder -verluste würden ja auch nicht berücksichtigt.

Dort ging es darum, den effektiv erzielten Grundstücksgewinn aus einem Geschäft zwischen sich nicht nahestehenden Dritten zu bestimmen. Somit konnte der öffentlich verurkundete Verkaufspreis für sich allein schon als massgeblicher Gradmesser des Verkehrswertes eingestuft werden, ohne dass darüber hinaus noch auf andere Indizien abzustellen gewesen wäre, z.B. etwaige Nachfolgegeschäfte.
Hier ist dagegen der Wert der WIR-Entnahme aus der Gesellschaft durch den Beteiligungsinhaber streitig, m.a.W. ein Geschäft unter Nahestehenden. Der dabei vereinbarte Preis kann nicht ohne weiteres als zuverlässige Festlegung des effektiven Verkehrswertes gelten. Wird aber ein dem Beteiligungsinhaber überlassener Vermögensgegenstand kurz danach an einen unabhängigen Dritten weiterveräussert, so kann der vom Dritten bezahlte Preis als objektiver Massstab für die Bewertung der Gegenleistung herangezogen werden (vgl. StE 1989 B 72.13.22 Nr. 15; Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, N 123 zu § 64). Das hat insbesondere hier zu gelten, wo die Entnahme der WIR-Checks klarerweise im Hinblick auf ihre Weiterveräusserung erfolgte. Wie die Gesellschaft selbst hatte der Beteiligungsinhaber einen bedeutenden Liquiditätsbedarf und musste die angesammelten WIR-Bestände so bald als möglich wieder veräussern. Somit ist es gerechtfertigt, wenn die Vorinstanz die Nachfolgegeschäfte mitberücksichtigt hat, um ein mögliches Ungleichgewicht der Leistungen zu beurteilen.
3.1.3 Im Weiteren macht die Beschwerdeführerin geltend, bei den späteren Immobilienkäufen könne keinenfalls auf den öffentlich verurkundeten Preis abgestellt werden. Die daraus hervorgehende Gleichwertigkeit von WIR-Checks und Schweizer Franken sei lediglich "versehentlich" und somit unmassgeblich. Sie sei vermutlich darauf zurückzuführen, dass die internen Vorschriften der WIR-Genossenschaft ihren Mitgliedern streng untersagten, in öffentlich verurkundeten Kaufverträgen auf Preisnachlässe infolge WIR-Zahlungen hinzuweisen. Unter den Vertragsparteien sei aber klar gewesen, dass es sich beim verurkundeten Preis um den WIR-Betrag handeln sollte und der Liegenschaftswert in Schweizer Franken deutlich tiefer sei.

In diesem Sinne bringt die Beschwerdeführerin erstmals vor Bundesgericht die Erklärungen mehrerer der betroffenen Liegenschaften-Verkäufer bei. Diese führen aus, dass der WIR-Minderwert im Kaufpreis mitberücksichtigt und der (in Schweizer Franken formulierte) Betrag entsprechend höher festgesetzt worden sei. Diese Bestätigungen stellen indessen unzulässige Noven dar, die schon im vorinstanzlichen Verfahren hätten eingebracht werden können und müssen (vgl. oben E. 1.2). Sie haben im vorliegenden Beschwerdeverfahren für die materielle Beurteilung unbeachtlich zu bleiben. Ohne sie spricht aber - wie die Rekurskommission zu Recht erkannt hat - nichts dafür, dass die Verkäufer in eine Art der Preisgestaltung eingewilligt haben sollten, aus der sich für sie beträchtliche Nachteile bei der Besteuerung ihres Grundstückgewinnes ergaben.

Auch mit ihren anderen Argumenten vermag die Beschwerdeführerin den besonderen Beweiswert der öffentlichen Verurkundung nicht zu entkräften. Für sich allein unzureichend ist der Verweis auf die abweichende Preisgestaltung bei anderen Immobilienkäufen des Beteiligungsinhabers. Ist zudem bei einem WIR-Minderwert nach den Verwendungsumständen und Geschäftsbereichen zu unterscheiden, so erweist es sich zum vornherein als untauglich, wenn pauschal mit einem "allgemeinen WIR-Minderwert" argumentiert und zu belegen versucht wird, dass die von der Beschwerdeführerin vertriebenen Reinigungssysteme wegen dieses WIR-Minderwertes regelmässig mit einem beträchtlichen Aufpreis verkauft würden.
3.1.4 Gegen die Verbindlichkeit der öffentlich verurkundeten Verkaufspreise wendet die Beschwerdeführerin schliesslich ein, sie könne - falls notwendig - bei den betroffenen Grundbuchbehörden eine Korrektur der verurkundeten Kaufpreise erwirken, und zwar so, dass die von den Vertragsparteien tatsächlich gewollten Preise (mit WIR-Minderwert) der steuerlichen Erfassung der Liegenschaftswerte zu Grunde gelegt würden, mit der entsprechenden Mehrbelastung für den Beteiligungsinhaber.

Es kann offen bleiben, wie zu urteilen gewesen wäre, wenn diese Korrekturen tatsächlich erfolgt wären. So aber ändert nichts daran, dass das Bundesgericht an den von der Vorinstanz nicht offensichtlich unzutreffend festgestellten Sachverhalt gebunden ist (Art. 105 Abs. 2 OG). Es hat davon auszugehen, dass die Vertragspartei-

en die Gleichwertigkeit der Abgeltung mit WIR-Anteilen und der Bezahlung in Schweizerfranken vereinbarten. Bei dieser Sachlage ist nach dem Gesagten ein offensichtliches Missverhältnis der Leistungen anzunehmen.
3.2 Die Unangemessenheit der Gegenleistung kann hier nur im Beteiligungsverhältnis begründet sein. Etwas Anderes ist nicht vorgebracht worden und vermöchte auch keineswegs zu überzeugen.
3.3 Es bleibt zu prüfen, ob die Bevorteilung des Anteilsinhabers für die Organe der Gesellschaft erkennbar war. Damit soll lediglich vermieden werden, dass ungeschickte Vermögensverfügungen ohne jegliche Begünstigungsabsicht ebenfalls als geldwerte Leistungen erfasst werden. Liegt ein offensichtliches Missverhältnis der Leistungen vor, so wird dessen Erkennbarkeit vermutet (vgl. Peter Brülisauer/Stephan Kuhn, a.a.O., N 172 zu Art. 58 DBG, mit zahlreichen weiteren Hinweisen).

Auf eine solche versehentliche Verfügung der Gesellschaftsorgane beruft sich die Beschwerdeführerin. Dabei verkennt sie aber, dass die von ihr geltend gemachte Ungeschicklichkeit nicht - wie hier ausschliesslich von Belang - bei der Veräusserung der WIR-Checks an den Beteiligungsinhaber geschah. Vielmehr wird sie im Zusammenhang mit den nachfolgenden Immobiliengeschäften des Beteiligungsinhabers behauptet. Selbst dort ist sie zudem für das Bundesgericht verbindlich als unmassgeblich beurteilt worden. Die Erkennbarkeit des Missverhältnisses muss unter diesen Umständen angenommen werden.
3.4 Gesamthaft ist somit festzuhalten, dass die Voraussetzungen einer geldwerten Leistung im Sinne von Art. 58 Abs 1 DBG allesamt erfüllt sind. Demzufolge hat die Rekurskommission keine Bundesrechtsverletzung begangen, wenn sie den 30%igen Einschlag bei der Entnahme der WIR-Checks zum steuerbaren Ertrag der Beschwerdeführerin hinzurechnete.
4.
Nach dem Gesagten ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird die unterliegende Beschwerdeführerin kostenpflichtig (Art. 156 Abs. 1 OG in Verb. mit Art. 153 und 153a OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 4'000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Steuerverwaltung und der Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 23. Juli 2003
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: