Urteilskopf

113 Ib 23

4. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 6. Februar 1987 i.S. X. gegen Steuerverwaltung und Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Verwaltungsgerichtsbeschwerde)
Regeste (de):
Art. 21 Abs. 1 lit. c und 49 Abs. 1 lit. b WStB; geldwerte Leistung (verdeckte Gewinnausschüttung bzw. Gewinnvorwegnahme).

1. Verkauf von Sachen zu übersetzten Preisen an die Gesellschaft als deren geldwerte Leistung.

2. Geldwerte Leistung einer AG an einen Nichtaktionär, der jedoch Alleinaktionär der Muttergesellschaft der AG ist.

3. Verrechnung mit verdeckten Kapitaleinlagen?.

Regeste (fr):
Art. 21 al. 1 let. c et 49 al. 1 let. b AIFD; prestation appréciable en argent (répartition cachée du bénéfice, soustraction préalable du bénéfice).

1. Vente à la société de choses à des prix surfaits considérée comme une prestation appréciable en argent de sa part.

2. Prestation appréciable en argent d'une SA à un non-actionnaire qui est cependant actionnaire unique de la société mère de la SA.

3. Compensation avec des apports cachés de capitaux?.

Regesto (it):
Art. 21 cpv. 1 lett. c e 49 cpv. 1 lett. b DIFD; prestazione valutabile in denaro (ripartizione occulta dell'utile, sottrazione previa dell'utile).

1. Vendita alla società di cose a prezzi eccessivi, considerata quale prestazione valutabile in denaro effettuata da parte sua.

2. Prestazione valutabile in denaro effettuata da una società anonima a favore di un non azionista che è tuttavia azionista unico della società madre di detta società.

3. Compensazione con apporti occulti di capitale?.

Sachverhalt ab Seite 23

BGE 113 Ib 23 S. 23

X. ist Alleinaktionär der X. Holding AG, die ihrerseits verschiedene Aktiengesellschaften beherrscht. Zu ih-

nen gehören die Y. AG, welche sich mit der Herstellung von Uhren-Zifferblättern aus Metall, Aluminium und Plastik u.a.m. befasst, und die X. Finanzierungen AG. In der Bilanz per 31. Dezember 1978 wies die Y. AG gegenüber der X. Finanzierungen AG eine Forderung von Fr. ... auf. Die X. Finanzierungen AG ihrerseits besass Ende 1978 aus Darlehen ein Guthaben gegenüber dem Steuerpflichtigen X. von Fr. ... Sie trat diese in der Folge der Y. AG ab. In den Jahren 1979 und 1980 veräusserte X. der Y. AG Maschinen, Werkzeuge, Mobilien u.a.m. zum Preise von total Fr. ... Der Kaufpreis wurde mit der Darlehensschuld von X., welche die X. Finanzierungen AG an die Y. AG abgetreten hatte, verrechnet. Die Steuerbehörde erblickte in diesem Rechtsgeschäft eine geldwerte Leistung der Y. AG an den Alleinaktionär im Umfange von Fr. ... Ferner stellte sie fest, dass X. eine der Y. AG zustehende

BGE 113 Ib 23 S. 24

Forderung gegenüber der Firma Z. SA im Betrage von Fr. ... sich privat hatte vergüten lassen und zudem im Zusammenhang mit der Veräusserung von Goldabfällen einen weiteren auf Fr. ... geschätzten Betrag erhalten hatte. Diese insgesamt Fr. ... betragenden Einkünfte wurden nicht versteuert. Als dies entdeckt wurde, war die Veranlagung für die 21. Periode der Wehrsteuer (Bemessungsjahre 1979/80) bereits rechtskräftig abgeschlossen. Es wurde daher gegen X. ein Nach- und Strafsteuerverfahren eingeleitet, welches damit ausging, dass gemäss Verfügung vom 12. Februar 1985 das Einkommen auf Fr. ... (statt Fr. ... erhöht wurde und dementsprechend dem Steuerpflichtigen eine Nachsteuer von Fr. ... sowie eine auf 3/4 der Nachsteuer festgesetzte Busse von Fr. ... auferlegt wurde. Eine gegen diese Verfügung gerichtete Beschwerde wies die Steuerrekurskommission des Kantons Bern mit Urteil vom 22. April 1986 ab. Mit eidgenössischer Verwaltungsgerichtsbeschwerde beantragt X., das Urteil der Steuerrekurskommission des Kantons Bern sei aufzuheben und von der Erhebung der Nachsteuer und Busse sei abzusehen. Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab.

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

2. a) Nach Art. 49 Abs. 1 lit. b WStB fallen bei der Berechnung des steuerbaren Reinertrages einer Aktiengesellschaft die freiwilligen Zuwendungen an Dritte in Betracht. Eine solche Leistung liegt immer dann vor, wenn eine Aktiengesellschaft ihrem oder ihren Aktionären geldwerte Leistungen hat zukommen lassen, die wirtschaftlich so reell sind, dass dafür eine Gegenleistung zu erwarten gewesen wäre, die sich im Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung als ertragssteigernd hätte auswirken müssen (vgl. ASA 51, 541). Als Ertrag der Gesellschaft steuerbar ist damit nicht bloss ein buchlich ausgewiesener, an den Aktionär ausgeschütteter Gewinn, sondern der objektive Wert jeder Zuwendung, die der Aktionär kraft seiner Beteiligung an der Gesellschaft erhält, unbekümmert darum, in welchem Ausmass und in welchem Zeitpunkt die Gesellschaft sich im Interesse des Aktionärs in bewusster Begünstigungsabsicht Opfer auferlegt. Solche Zuwendungen können umgekehrt beim Aktionär als Vermögensertrag nach Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB steuerbar sein (Entscheide des Bundesgerichts vom 26. November 1981 und

BGE 113 Ib 23 S. 25

21. Juni 1985, ASA 51, 543 bzw. StE B 72.13.22 1986 Nr. 5, E. 4b; KÄNZIG, Die Eidgenössische Wehrsteu-

er, 2. Aufl., 1. Teil, S. 330). b) Entsprechendes ist konsequenterweise in all den Fällen anzunehmen, in denen der oder die Aktionäre der Aktiengesellschaft bewegliche oder unbewegliche Sachen zu übersetzten Preisen veräussern (KÄNZIG ERNST, a.a.O., 1. Aufl., S. 324; MASSHARDT HEINZ, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Aufl. 1985, S. 291; REICH, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, ASA 54, 622; CAGIANUT/HÖHN, Unternehmungssteuerrecht, N 66 zu § 12). Eine Steuerpflicht ist jedoch nicht schon dann gegeben, wenn die Gesellschaft, die mit ihrem Aktionär oder ihren Aktionären Geschäfte tätigt, dabei keinen oder nur einen geringen Gewinn erzielt (vgl. BGE 107 Ib 332 Erw. 3c). Erhält aber ein Aktionär von seiner Aktiengesellschaft eine geldwerte Leistung, die einem aussenstehenden Dritten nicht erbracht worden wäre, so hat diese Leistung ihren Grund in der Aktionärseigenschaft des Empfängers und ist der Wehrsteuer nach Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB beim Aktionär bzw. nach Art. 49 Abs. 1 lit. b WStB bei der Gesellschaft zu unterwerfen. c) Steuerbare Zuwendungen im umschriebenen Sinne bezeichnete das Bundesgericht früher als verdeckte Gewinnausschüttungen (so nach wie vor die kantonale Praxis und die Lehre). Heute spricht es von geldwerten Leistungen, ohne dass es in der Sache die Praxis zur verdeckten Gewinnausschüttung aufgegeben hätte. So sind namentlich für die Entscheidung der Frage, ob einem Aktionär eine Leistung der Gesellschaft zugekommen ist, welche diese einem aussenstehenden Dritten nicht oder jedenfalls nicht zu den gleichen Bedingungen erbracht hätte, die Kriterien heranzuziehen, welche früher für die Feststellung verdeckter Gewinnausschüttungen entwickelt wurden. Dazu gehört ein Verhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung, welches ungewöhnlich ist und sich mit einem sachgemässen Geschäftsgebaren nicht vereinbaren lässt. Dieses Kriterium der Eindeutigkeit bewirkt, dass sowohl auf Seite des Empfängers als auch auf Seite der Gesellschaft das Vorliegen einer geldwerten Leistung erkennbar sein muss. d) Der Begriff der geldwerten Leistung umfasst auch die in der Steuerrechtswissenschaft (REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, N 71, 87, 104-108 zu § 45 StG; HÖHN, Steuerrecht, 5. Aufl., N 50 zu § 16; REICH, a.a.O., ASA 54, 614, Anm. 5 sowie S. 622; CAGIANUT/HÖHN, a.a.O., N 68 zu § 12) als Gewinnvorwegnahmen bezeichneten, "still" vorgenommenen

Kapitalentnahmen, die bei der Gesellschaft zu einer entsprechenden Kürzung des in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Gewinnes führen. Sie bestehen im teilweisen oder gänzlichen Verzicht der Aktiengesellschaft auf ihr zustehende Einnahmen. Die Erlöse bzw. Erträge sind bei ihr gar nicht eingegangen (BGE 107 Ib 325, ASA 51 S. 546). Beim Aktionär bilden sie steuerbaren Beteiligungsertrag (CAGIANUT/HÖHN, a.a.O., N 68 zu § 12). Die Voraussetzungen für die Annahme und für die Bemessung der Gewinnvorwegnahmen richten sich nach den gleichen Grundsätzen wie bei den übrigen geldwerten Leistungen. Das Bundesgericht hat denn auch in seiner neueren Praxis zu den direkten Bundessteuern nunmehr auf eine Differenzierung verzichtet. e) Mit Bezug auf den Zeitpunkt des Zufliessens einer geldwerten Leistung im umschriebenen Sinne gelten die allgemeinen Grundsätze. Eine Einkunft ist nach steuerrechtlichen Gesichtspunkten dann als zugeflossen und damit als erzielt zu betrachten, wenn der Steuerpflichtige Leistungen vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, über den er tatsächlich verfügen kann (Entscheid vom 1. November 1985, E. 2, StE 1986 B 21.2 Nr. 1; BGE 105 Ib 242 E. 4a). Voraussetzung des Zufliessens ist ein abgeschlossener Rechtserwerb, der Forderungserwerb oder Eigentumserwerb sein kann. Der Forderungserwerb ist in der Regel Vorstufe der Geldleistung. Der Steuerpflichtige erwirbt eine Geldforderung; mit der Zahlung fällt das Geld in sein Eigentum. Bei diesem zweistufigen Erwerb entsteht die Steuerpflicht entweder beim Forderungserwerb oder beim Eigentumserwerb; nie bei beiden. Vorherrschend ist in solchen Fällen die Besteuerung beim Forderungserwerb. Von diesem Grundsatz wird in der Steuerpraxis nur abgewichen, wenn die Erfüllung der Forderung - die Leistung - als unsicher betrachtet werden muss; dann wird mit der Besteuerung bis zur Erfüllung zugewartet (BGE 105 Ib 242 E. 4a; KÄNZIG, a.a.O., 2. Aufl., 1. Teil, N 2 zu Art. 41 Abs. 2).

3. a) Der Beschwerdeführer ist nicht Aktionär der Y. AG. Er ist Alleinaktionär der X. Holding AG. Die geldwerte Leistung ist über bzw. durch die Muttergesellschaft dem Alleinaktionär der Muttergesellschaft zugeflossen.

Das ändert aber nichts an den Steuerfolgen für den Aktionär der Muttergesellschaft, denn auch ein solcher Zufluss der Tochtergesellschaft ist eben eine Leistung, die kausal auf das Halten der Beteiligung an der Muttergesellschaft

BGE 113 Ib 23 S. 27

zurückzuführen ist. Es ist somit zu halten, wie wenn der Beschwerdeführer die Y. AG direkt beherrschen würde. b) Der Beschwerdeführer hat Ende Dezember 1979 bzw. Ende Dezember 1980 der Y. AG Maschinen, Werkzeuge und Mobilien zum Preise von Fr. ... veräussert. Dieser Preis war übersetzt, was auch der Beschwerdeführer an sich nicht bestreitet. Die Rechnungsstellung erfolgte je per 31. Dezember (Rechnungen vom 31. Dezember 1979 über Fr. ..., vom 31. Dezember 1980 über Fr. ..., der Kaufpreis wurde mit der Darlehensschuld des Steuerpflichtigen, welche die X. Finanzierungen AG an die Y. AG abgetreten hatte, verrechnet. Nach den in E. 2 dargestellten Grundsätzen ist somit davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer durch das in Frage stehende Kaufgeschäft in den Jahren 1979/80 eine - von den Steuerbehörden auf Fr. ... veranschlagte - geldwerte Leistung erhalten hat.

4. Die gegen diese Auffassung erhobenen Einwendungen des Beschwerdeführers sind unbehelflich. a) Er macht vorerst geltend, eine geldwerte Leistung liege noch nicht vor, weil mit der Veräusserung zu einem an sich unangemessen hohen Preis im Ausmasse der Differenz zwischen dem objektiven Wert der veräusserten Werkzeuge, Maschinen und Mobilien und dem vereinbarten Verkaufspreis (Fr. ...) der Y. AG in diesem Ausmass ein Anspruch auf Rückerstattung gegenüber dem Beschwerdeführer entstanden sei. Das gelte auch für die Gewinnvorwegnahmen im Betrage von Fr. ... Es liege lediglich "eine vorbereitete verdeckte Gewinnausschüttung vor". Die Besteuerung als geldwerte Leistung sei erst dann zulässig, wenn der Rückerstattungsanspruch verjährt sei bzw. die Y. AG auf eine Rückerstattung verzichtet habe. Als Vermögensertrag nach Art. 21 Abs. 1 lit. c BdBSt steuerbar ist grundsätzlich jeder Zufluss von Wirtschaftsgütern, jede irgendwie geartete geldwerte Leistung, die kausal auf das Halten einer Beteiligung zurückzuführen ist und nicht Rückzahlung des einbezahlten Kapitals darstellt (REICH, a.a.O., ASA 54, 623, 639). Ob der Zufluss in Form von Geld, Sachwerten oder anderen geldwerten Leistungen erfolgt, ist irrelevant. Der Zufluss wird vorliegendenfalls bestritten, indem behauptet wird, dass ipso iure mit der Zuwendung auch ein Rückerstattungsanspruch in gleicher Höhe entstanden sei. Ob diese Behauptung zivilrechtlich überhaupt zutrifft, kann offenbleiben. Steuerrechtlich ist nämlich allein

BGE 113 Ib 23 S. 28

ausschlaggebend, dass ein allfälliger Rückerstattungsanspruch bei verdeckten Leistungen ohnehin nie geltend gemacht wird (BÖCKLI, Darlehen an Aktionäre als aktienrechtlich kritischer Vorgang, Schweizer Treuhänder 2/1980, S. 5; REICH, a.a.O., ASA 54, 619). Auch im konkreten Fall zeigt die Aktiengesellschaft durch die Nichtverbuchung des Rückerstattungsanspruches, dass der Beschwerdeführer nicht mit der Geltendmachung eines entsprechenden Anspruches rechnen muss. Es geht nicht an, die handelsrechtswidrige überhöhte Bilanzierung der vom Beschwerdeführer überpreisig verkauften Wirtschaftsgüter nachträglich in ein Aktivum "Rückerstattungsanspruch" der Gesellschaft umzudeuten. Ein solch widerspruchsvolles Verhalten, das gegen den Grundsatz von Treu und Glauben verstösst, findet keinen Schutz (Entscheid vom 16. März 1984, StE B 11.1 1984, Nr. 1). b) In diesem Licht betrachtet erweisen sich auch die Ausführungen des Beschwerdeführers zur "sog. vorweggenommenen verdeckten Gewinnausschüttung" als haltlos. Weshalb im überpreisigen Verkauf von Sachwerten lediglich eine Vorbereitungsmassnahme zur späteren Gewinnausschüttung liegen soll, ist unerfindlich. Richtig ist zwar, dass auf Gesellschaftsebene erst bei der Vornahme der Abschreibung der überhöhten

Anschaffungskosten Aufrechnungen vorgenommen werden können, dies aber nicht etwa deshalb, weil die geldwerte Leistung noch nicht erfolgt wäre, sondern weil auf Stufe Aktiengesellschaft erst eingeschritten werden kann, wenn der Gewinn infolge einer freiwilligen Zuwendung zu tief ausgewiesen wird (Art. 49 WStB; REICH, a.a.O., ASA 54, 622). Die geldwerte Leistung ist indessen dennoch im Zeitpunkt des Verkaufs erfolgt, da der Vermögensertrag - wie dargelegt - bereits mit dem Zufluss des Rechtsanspruches auf das Entgelt realisiert ist. Deshalb ist auch die Verrechnungssteuer, welche ja die ordnungsgemässe Versteuerung der geldwerten Leistungen auf der Aktionärsebene sicherstellen soll, nicht etwa im Zeitpunkt der Abschreibung, sondern bereits im Zeitpunkt der Entstehung der übersetzten Kaufpreisforderung geschuldet (REICH, a.a.O., ASA 54, 624). c) Nach Auffassung des Beschwerdeführers sind die geldwerten Leistungen als verdeckte Kapitalentnahmen mit den in den Jahren 1978-1980 geleisteten Sicherheiten und den vermutlich als Folge dieser Sicherheiten geleisteten Zahlungen zu verrechnen, da es sich dabei um verdecktes Eigenkapital handle und die "Eigenkapitalströme, die beide auf dem gesellschaftsrechtlichen Verhältnis beruhen",

nicht losgelöst voneinander betrachtet werden dürften. Dieser These kann aus verschiedenen Gründen nicht beigetreten werden. Zwar ist nicht zum vornherein auszuschliessen, dass verdeckte Kapitaleinlagen und verdeckte Gewinnausschüttungen miteinander verrechnet werden können. Beides sind Vorteilszuwendungen, nur eben in umgekehrter Richtung (REICH, a.a.O., ASA 54, 625). Die wechselseitig gewährten Vorteile können sich wertmässig kompensieren, so dass per Saldo weder dem Aktionär noch der Gesellschaft ein Vorteil bzw. eine geldwerte Leistung zufliesst. Die vom Beschwerdeführer geforderte Gesamtbetrachtung (WEIDMANN/BÜHLER, Die steuerliche Behandlung verdeckter Gewinnausschüttungen und verdeckter Kapitaleinlagen, StR 39, 315 und 365, insbesondere 377 f.) könnte jedoch nur dann zur Anwendung gelangen, wenn ein direkter Zusammenhang zwischen den angeblich zu kompensierenden Rechtsgeschäften vorliegen würde, derweise, dass das eine ohne das andere nicht abgeschlossen worden wäre. Vorliegendenfalls besteht ein solcher sachlicher Zusammenhang zwischen den vom Beschwerdeführer angeblich erbrachten "Opfern" einerseits und den von der Gesellschaft erhaltenen Leistungen anderseits nicht. Die beanspruchte "Vorteilsverrechnung" ist im übrigen schon deshalb ausgeschlossen, weil der Beschwerdeführer in den massgebenden Jahren 1979 und 1980 durch Hinterlegung von Schuldbriefen zwecks Beschaffung von Bankkrediten zugunsten der Y. AG jedenfalls keine Kapitaleinlage getätigt hat. Was später erbrachte Opfer anbetrifft, so steht deren Verrechnung ohnehin das Periodizitätsprinzip entgegen. Die vom Beschwerdeführer als Folge der Rezession in der Uhrenbranche und im Zusammenhang mit der Liquidation verschiedener, von ihm beherrschter Gesellschaften erbrachten Opfer sind private Kapitalverluste, die in keiner Weise mit geldwerten Leistungen verrechnet werden können. d) Vorliegendenfalls steht allein die Nachsteuer- und Bussenpflicht des Beschwerdeführers für die 21. Wehrsteuerperiode, basierend auf den Jahren 1979 und 1980, zur Diskussion. Der Umstand, dass die Steuerverwaltung des Kantons Bern im Hinblick auf die finanzielle Lage der Y. AG auf die Durchführung eines Nachsteuer- und Bussenverfahrens gegen die Aktiengesellschaft verzichtet hat, ist entgegen der Beschwerdeauffassung ohne Einfluss auf den Entscheid über die Nachsteuerpflicht des Beschwerdeführers.

Ebenso unmassgeblich sind die Ausführungen über die als Folge der Rezession in der Uhrenbranche in den Jahren 1981 und folgende eingetretenen Ereignisse, die dem Beschwerdeführer finanzielle Verluste, den Konkurs über die Y. AG sowie die Liquidation verschiedener Gesellschaften brachten, an welchen er beherrschend beteiligt war. Abgesehen davon, dass private Kapitalverluste bei der direkten Bundessteuer nicht zum Abzuge gebracht werden können, sind im Hinblick auf den Grundsatz der Periodizität die Verhältnisse der Jahre 1981 und folgende bei der Beurteilung der Nachsteuer- und Bussenpflicht nicht zu berücksichtigen.

e) Der Beschwerdeführer vertritt schliesslich die Meinung, die geldwerten Leistungen seien als ”Rückzahlung der bestehenden Kapitalanteile” im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. e WStB zu qualifizieren. Abgesehen davon, dass es Sache des Beschwerdeführers gewesen wäre, die in der Beschwerdeschrift nur sehr allgemein gehaltene Behauptung zu beweisen, ist festzuhalten, dass als ”Rückzahlung der bestehenden Kapitalanteile” im Sinne von Art. 21 Abs. 1 lit. c WStB nur Leistungen betrachtet werden können, die zu Lasten des Grund- bzw. Stammkapitals der Gesellschaft und damit zu Lasten des Nennwertes der Kapitalanteilsrechte erfolgen. Das trifft vorliegendenfalls nicht zu.