

Jetzt sind bereits Mittelzuflüsse geldwerte Leistungen!

*Dr. Joseph Küng, Rechtsanwalt und Notar,
Steuerexperte, Luzern*

Vorbemerkungen

Nach meiner letzten Publikation zu diesem Themenkreis («Zum Begriff der nahestehenden Person im Verrechnungssteuerrecht», *Der Schweizer Treuhänder*, 1993, S. 343 ff.) wollte ich mich eigentlich mit dieser Problematik nicht mehr näher befassen.

Ein *Urteil der II. Öffentlich-rechtlichen Kammer* des Schweizerischen Bundesgerichts vom *24. Februar 2000*, welches einmal mehr mit dieser Frage konfrontiert war, hat jedoch meinen Vorsatz umgestossen. Die Lektüre dieses Ent-

scheids wirft Fragen von nachhaltiger Bedeutung auf. Insbesondere scheint der bis anhin noch einigermaßen erkennbare *rote Faden* bei der Rechtssprechung zur Frage der geldwerten Leistung bei der Steuerverwaltung und den in Steuersachen tätigen Gerichten nun *endgültig verloren gegangen* zu sein, da die Argumente des Bundesgerichts aber auch der Eidg. Steuerrekurskommission schlicht nicht mehr nachvollziehbar sind. Da dieses Urteil bis jetzt nicht veröffentlicht ist und wahrscheinlich auch nicht publiziert werden wird, betrachte ich es als meine Pflicht, im Interesse der Rechtssicherheit diese Entscheidung leider sehr kritisch zu kommentieren, damit man sich auf mögliche *Folgen dieses Präjudizes* wappnen kann.

Andererseits kann ich mit einer gewissen Genugtuung vermerken, dass das Bundesgericht in einem andern Fall (auch unter Anrufung meines eingangs genannten Artikels) der weiteren *Ausdehnung des Begriffes der nahestehenden Person* durch die Steuerbehörden immerhin in einer Richtung einen *Riegel geschoben* hat. Es ging in diesem Fall um sog. Retrozessionen. Da eindeutig keine gesellschaftsrechtliche Verflechtung vorlag, konnten gemäss diesem Urteil auch ausserordentlich hohe Provisionen der betreffenden ausländischen Kunden *nicht zu einer nahestehenden Person umqualifizieren*, wie dies die Verrechnungssteuerbehörden mit den bekannten Folgen tun wollten (BGE vom 5. März 1999; ASA 68, S. 596 ff.).

Der Sachverhalt

Der dem erstgenannten Urteil zu Grunde liegende *Sachverhalt* ist eigentlich sehr einfach: Ein auf dem deutschen Markt recht erfolgreicher Immobilienvermittler weist den Schuldner an, die ihm zustehende Provision nicht ihm selber, sondern seiner Domizilgesellschaft (nachste-

hend kurz CH-Gesellschaft) in der Schweiz zu überweisen, mit der Massgabe, die direkt zugeflossenen Mittel als *Darlehen* von zwei ihm ebenfalls gehörenden Off-shore-Gesellschaften zu verbuchen. Die so erhaltenen Mittel verwendet die schweizerische Gesellschaft zum *Erwerb von Beteiligungen* in Deutschland, die sie heute noch hält. Die in diesem Zusammenhang geführte Korrespondenz ist zugegebenermassen nicht in allen Punkten sehr klar. Man spricht u. a. von einer treuhänderischen Entgegennahme von Geldern (mit einer Kommission von 0,5%) und man hat es (was bei Gruppengesellschaften allerdings oft vorkommt) unterlassen, die notwendigen Darlehensverträge zu erstellen. Immerhin steht fest, dass die CH-Gesellschaft zur Erlangung der erwähnten Kommissionen (immerhin in der Höhe von über 2 Mio. Sfr.) nichts beigetragen hat und als Domizilgesellschaft ohne eigene Infrastruktur auch klarerweise nichts beitragen konnte. Im Endeffekt waren die zugeflossenen Gelder einfach *Mittel, die der Aktionär seiner Gesellschaft ohne jedes Entgelt zur Verfügung* gestellt hat. Entsprechend konnte er die Organe seiner Gesellschaft auch anweisen, wie diese Mittel zu verbuchen waren, nämlich eben als *Passivdarlehen gegenüber 2 Off-shore-Gesellschaften*. Diese beiden Darlehen mussten im übrigen nicht verzinst werden und hatten demnach auf die Gewinn- und Verlustverrechnung der CH-Gesellschaft keinen Einfluss.

Das Urteil des Bundesgerichts vom 20. Februar 2000

Die Eidg. Steuerverwaltung hat aus nach wie vor nicht erklärlichen Gründen in der oben ausgeführten Gestaltung der Mittelzuflüsse an die CH-Gesellschaft eine *verrechnungssteuerlich massgebliche geldwerte Leistung* erblickt. Er-

staunlicherweise wurde dieser Entscheid der Eidg. Steuerverwaltung durch die Eidg. Steuerrekurskommission geschützt und die dagegen eingereichte Verwaltungsgerichtsbeschwerde durch das Bundesgericht abgewiesen. An sich wäre lohnenswert, die Argumentation all dieser drei Instanzen zu kommentieren. Von der praktischen Bedeutung her und im Sinne einer Einschränkung behandle ich nachstehend nur das *bundesgerichtliche Urteil*.

Leider versäumt es das Bundesgericht, sich in seinem Urteil mit dem *Begriff der geldwerten Leistung* in einer Art und Weise auseinanderzusetzen, die Gelegenheit zu einer Würdigung im Lichte der bisherigen Praxis und Literatur geben würde. Der Entscheid wiederholt vorerst, wie neuerdings üblich, die *allgemeine Umschreibung* der geldwerten Leistung, ohne dass diese auf den Einzelfall bezogen würde. Man muss sich daher auf die bruchstückartigen Aussagen des Bundesgerichts beschränken, die, wie bereits erwähnt, leider die Logik und Systematik vermissen lassen.

Man hinterfrage nur einmal die *nachstehenden Zitate* aus dem bundesgerichtlichen Urteil, bei welchen lediglich die betroffene Gesellschaft anonymisiert wurde:

«Gesamthaft wie in seinen Einzelaspekten ist der bei der CH-Gesellschaft erfolgte Mittelzufluss so gestaltet, dass er mit der Vorinstanz nicht als darlehens- oder treubandvertragliche, auf einer Forderungsabtretung ohne Gegenleistung beruhende, Zuführung von Eigenmitteln zu qualifizieren ist.»

oder:

«Diese Sichtweise stützt sich darauf, dass es einer Aktiengesellschaft unter Hinnahme der damit verbundenen Steuerfolgen nicht verbietet ist, Eigenmittel in Fremdkapital umzuwandeln, insbesondere dadurch, dass unentgeltlich eingegangene Gelder als von Dritten gewährte Darlehen verbucht werden.

Dementsprechend werden die vorliegend streitigen Finanztransaktionen so beurteilt, dass die Beschwerdeführerin einseitig eine Rückzahlungsschuld gegenüber zwei nahestehenden Drittgesellschaften anerkannt hat, der keine Gegenleistung der vermeintlichen Darlehensgeberinnen entspricht; darin liegt eine Vorteilszuwendung, die einem unbeteiligten und nicht nahestehenden Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre.»

Man hat echt Mühe, diese Ausführungen unseres höchsten Gerichts auch nach mehrmaligem Lesen zu verstehen. Insbesondere überrascht, wie man es geschafft hat, diese unentgeltliche *Entgegennahme von Geldern* zu einer geldwerten Leistung umzufunktionieren. Ohne dass man dies im Einzelnen nachvollziehen kann, muss irgendwo eine grundlegende Zäsur in der Argumentationskette gegeben oder ein unzulässiger Umkehrschluss angewandt worden sein.

Nochmals: Die CH-Gesellschaft hat nichts anderes gemacht, als dass sie im Ergebnis vom Aktionär und/oder von diesem nahestehenden Gesellschaften Geldmittel entgegengenommen und diese entsprechend den Weisungen des Auftraggebers als Darlehen gegenüber anderen Gruppengesellschaften verbucht hat. Wenn man mir, ohne dass entsprechende Sicherheiten verlangt werden und ohne dass ich einen Zins bezahlen muss, ein solches Darlehen gewährt, würde ich wohl naiverweise annehmen, dass man *mir* eine geldwerte Leistung erbracht hat und nicht ich den Darlehensgebern. Das Bundesgericht, aber auch die Vorinstanzen kommen zu einem umgekehrten Schluss, nämlich zu einer geldwerten Leistung der Darlehensnehmerin gegenüber den Darlehensgebern.

Schlussfolgerung

Wie eingangs erwähnt, signalisiert das hier kommentierte Urteil aus meiner Sicht eine bedenkliche Entwicklung.

Bis jetzt konnte man den Überlegungen der Steuerbehörden und Gerichte zur Frage der geldwerten Leistung noch einigermassen folgen, auch wenn nach meiner Meinung, wie ich dies in der eingangs genannten Publikation schon dargelegt habe, in der Ausweitung des Begriffs der nahestehenden Personen systematische Fehler gemacht worden sind.

Was jedoch mit dem obigen Urteil passiert ist, ist eindeutig eine *weitere Stufe der Eskalation*. Wenn die Steuerbehörde offensichtlich Anlass sieht, eine Finanztransaktion als steuerlich fragwürdig zu hinterfragen, greift sie bereits zur

Waffe der geldwerten Leistung. Dies kann damit sogar Transaktionen betreffen, die zugegebenermassen mit der Gewinn- und Verlustrechnung einer Gesellschaft nichts zu tun haben und dementsprechend auch als Bilanzpositionen gebucht worden sind. Wo jedoch keine Positionen der Gewinn- und Verlustrechnung betroffen sind, kann auch keine steuerlich nicht tolerierbare geldwerte Leistung vorliegen. Weiter kann die Entgegennahme von Geldmitteln, denen von der Sache her *keine Gegenleistung des Empfängers* gegenübersteht, nur ein Darlehen oder ein Kapitalzuschuss sein. *Eine dritte Variante gibt es nicht*. Und trotzdem hat das Bundesgericht eine solche gefunden. Dies kann und darf nicht richtig sein. Der betroffenen steuerpflichtigen Gesellschaft, bei der es um sehr viel Geld ging, ist damit im konkreten Fall allerdings sehr wenig geholfen.