

---

# Unternehmenssteuerrecht – geldwerte Leistungen

Unternehmer Forum

Grand Resort Bad Ragaz

20. / 21. Oktober 2016

Robert Desax

---

walderwyss rechtsanwälte

---

*«Nicht Tatsachen, sondern Vorstellungen über Tatsachen bestimmen das Zusammenleben.»*

Epiktet

# Inhalt

---

- Begriff der geldwerten Leistung
- Verkauf von Kundenstamm
- Auto der Luxusklasse
- Neutralisation geldwerter Leistungen im Nachhinein?

# Begriff der geldwerten Leistung

---

# Begriff der geldwerten Leistung

---

1

- Offensichtliches Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung

2

- Leistung geht an eine nahestehende Person

3

- Missverhältnis ist erkennbar für die handelnden Organe

# Begriff der geldwerten Leistung

---

- Offensichtliches Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung:
  - Wenn nicht «*at arm's length*» (Drittvergleich),
  - Grundsätzlich stets gegeben, wenn (offensichtlich) nicht im Interesse der Gesellschaft erfolgt
  - Das neue Rechnungslegungsrecht mit den erweiterten Transparenzvorschriften kann es der Steuerverwaltung erleichtern, Unstimmigkeiten ausfindig zu machen und sie vor allem als «offensichtlich» zu qualifizieren.
- Leistung geht an eine nahestehende Person
  - Anteilsinhaber
  - Dem Anteilsinhaber nahestehende Person
  - Wenn streitig, kann sich die Beziehungsnähe allenfalls auch schon aus der erheblichen Abweichung eines Geschäfts gegenüber den unter Unabhängigen und Marktverhältnissen geltenden Geschäftsbedingungen ergeben (Urteil BGer vom 26. Oktober 2012, 2C\_565/2011, E. 4.2.2.)
- Missverhältnis ist erkennbar für die handelnden Organe
  - Ein bloss unternehmerisch «ungeschicktes» Vorgehen ist noch keine geldwerte Leistung
  - Erkennbarkeit wird bei offensichtlichem Missverhältnis in der Regel wohl unterstellt
- Abgrenzung zur geschäftsmässig nicht begründeten Leistung nicht immer klar. Der Begriff der geschäftsmässigen Begründetheit stammt eher aus dem Gewinnsteuerrecht. Eine Leistung an einen (wirklich) unabhängigen Dritten sollte m.E. jedoch stets geschäftsmässig begründet sein (zum Beispiel an eine gemeinnützige Einrichtung).

# Begriff der geldwerten Leistung

---

Verdeckte  
Gewinnausschüttung  
(Zu hoher Aufwand)

Gewinnvorwegnahme  
(Zu tiefer Ertrag)

# Konsequenzen

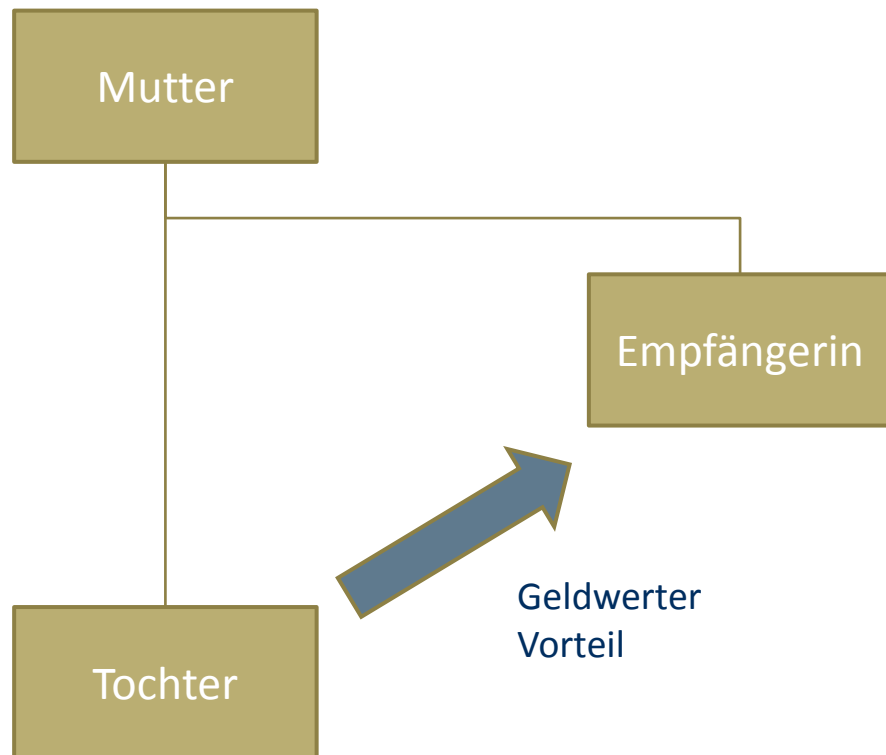
---

- Primärberichtigung: Steuerliche Korrektur bei der Gesellschaft
- Gegenberichtigung (allenfalls): Steuerliche Korrektur beim Empfänger des geldwerten Vorteiles
- Sekundärberichtigung (allenfalls): Zivilrecht wird mit Steuerrecht wieder in Einklang gebracht – Vorsicht betreffend Verrechnungssteuer (Ruling)
- Dreieckstheorie vs. Direktbegünstigungstheorie
- Haftung der Organe für die Steuern der Gesellschaft?



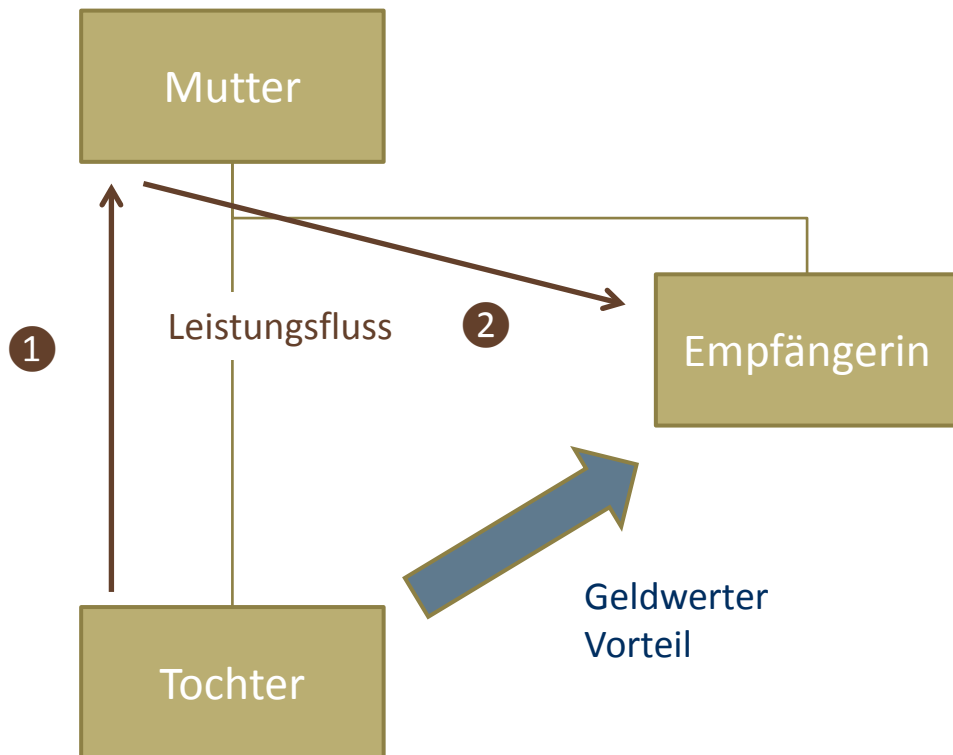
# Konsequenzen

---



- Tochter erbringt geldwerte Leistung an Empfängerin (= Schwester), z.B.:
  - Zu hohe Zinszahlung
  - Zu tiefe Entschädigung für erbrachte Leistung d.d. Empfängerin
- Die Empfängerin hat keine wirtschaftliche Realität (Substanzerfordernis!) und erhält eine Zahlung, ohne wertschöpfende Funktionen zu erbringen (Potenziell steuerstrafrechtlich relevant)

# Konsequenzen

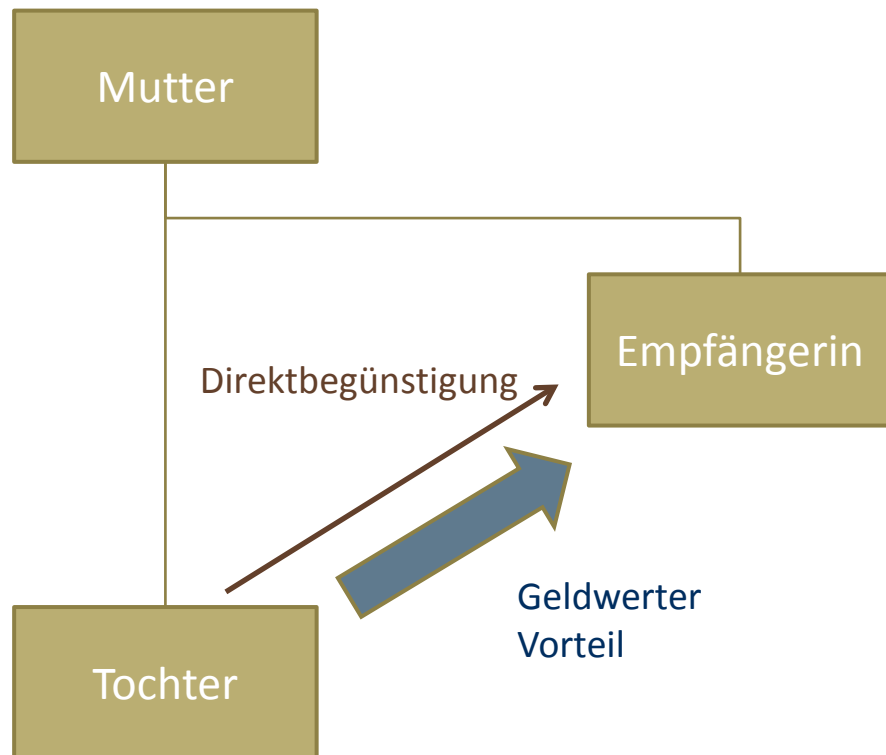


## Dreieckstheorie

- «Standard» bei den Gewinn- und Einkommenssteuern
- Kein Abzug bei der Tochter
- **1** Ertrag bei der Mutter
- Buchwertprinzip: modifizierte Dreieckstheorie, Massgeblichkeitsprinzip, Vermögensumschichtung: Abschreibung bzw. Aufwertung der Beteiligungen)
- **2** Kapitaleinlage bei der Schwester (keine Kapitaleinlagereserve, keine Emissionsabgabe)
- Allenfalls Schenkung an die Empfängerin bei natürlichen Personen

# Konsequenzen

---



- Direktbegünstigung
- «Standard» bei der Verrechnungssteuer (national und international)
- Wirtschaftliche Betrachtungsweise
- Gewisse Ausnahmefälle (Sanierungen)
- In der Regel schlechter DBA-Schutz

# Haftung der Organe

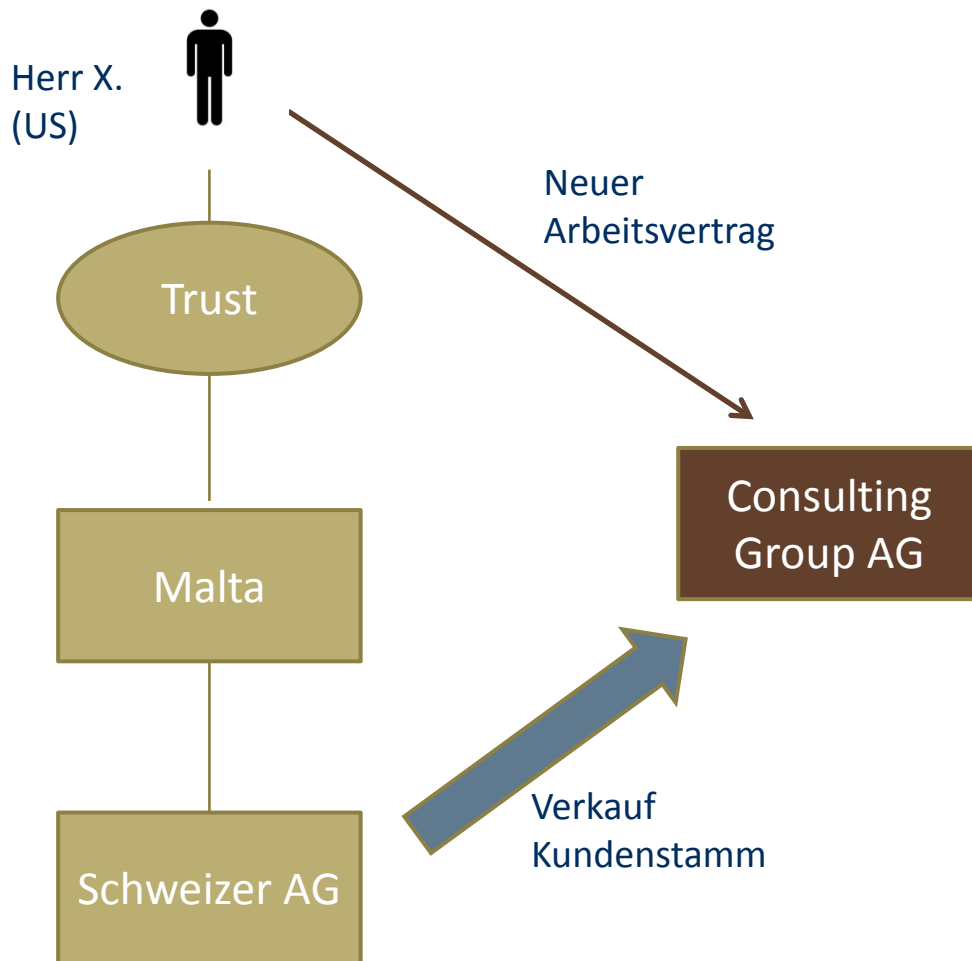
---

- Persönliche Haftung der Liquidatoren für die Steuerschulden der Gesellschaft, die während der Geschäftsführung entstanden sind (Art. 15 VStG)
- Die Liquidation obliegt dem VR, sofern sie nicht auf andere Person übertragen wurde (Art. 740 Abs. 1 OR)
- Exkulpationsmöglichkeit, wenn Nachweis erbracht wird, dass man alles Zumutbare zur Feststellung und Erfüllung der Steuerforderung getan hat (nur theoretische Möglichkeit?)
- Persönliche Solidarhaftung bis zum Betrag des Liquidationsergebnisses
- Besteht auch schon bei faktischer Liquidation(-shandlung), diese setzt keinen eigentlichen Beschluss voraus
- Die Einstellung einer Aktivität, die Verlagerung von wesentlichen Funktionen ins Ausland etc. können darunter fallen und somit VSt-pflichtig werden
- Sehr strenge Praxis des Bundesgerichts, vgl. beispielhaft das Urteil vom 9. Juli 2012, 2C\_499/2011. Die persönliche Solidarhaftung des Liquidators wurde da auf CHF 82 Mio. festgelegt (faktische Liquidation).

# Verkauf Kundenstamm

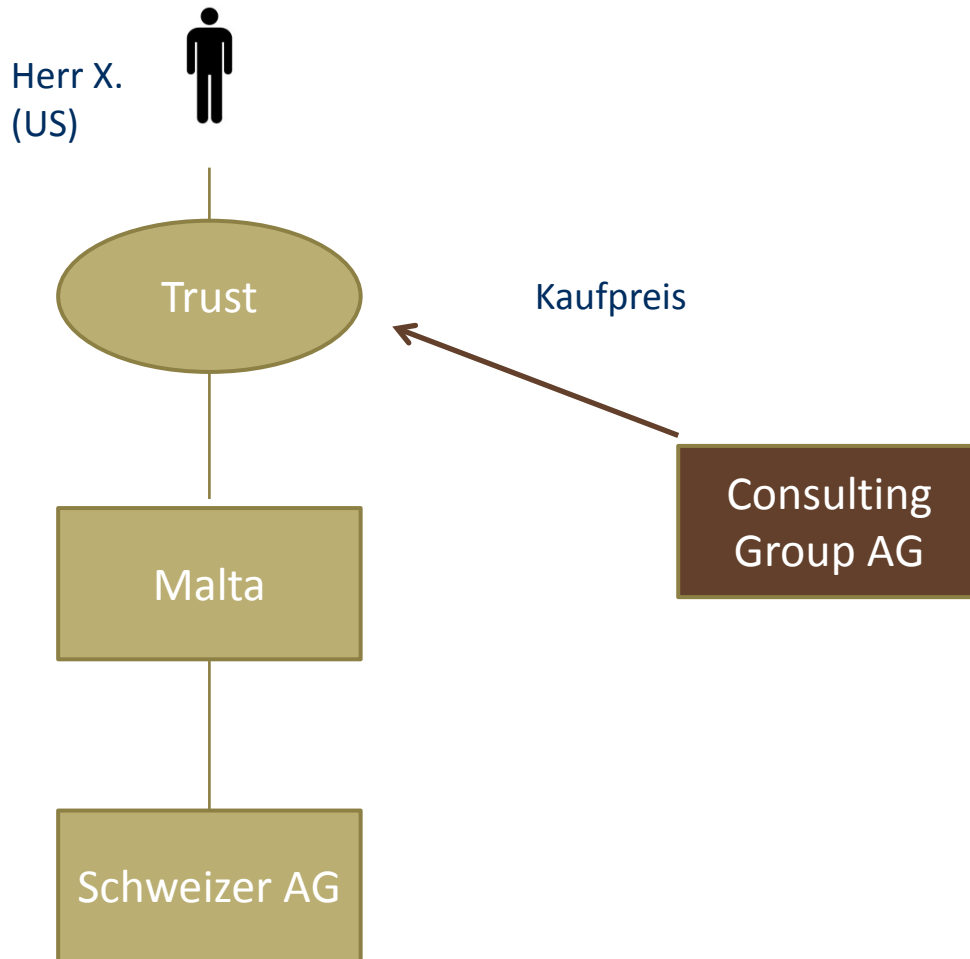
---

# Verkauf Kundenstamm



- Herr X. hat sich in seiner Branche als erfolgreicher Berater etabliert
- Er will sein Geschäft an die Konkurrentin Consulting Group AG verkaufen und wird dort zugleich als Kadermitglied angestellt werden.
- Preis für den Kundenstamm: CHF 3 Mio. (= *at arm's length*)

# Verkauf Kundenstamm



- Als Verkäufer treten vertraglich gemeinsam auf:
  - Schweizer AG
  - Maltesische Gesellschaft
  - Trustee für den Trust
- CHF 3 Mio. wurden am 01.12.2015 auf Anweisung der Verkäufer an den Trustee überwiesen
- Der Buchhalter der Schweizer AG hat keine Kenntnis vom Vorgang (Kundenstamm war nicht aktiviert).
- Es wird in der Schweiz kein Erfolg verbucht.
- Auf Empfehlung seines US-Anwalts hat Herr X. im Jahr 2015 in den USA die CHF 3 Mio. als Einkommen versteuert
- Die Schweizer AG soll möglichst bald liquidiert werden. Alle Beteiligten machen Druck.

# Verkauf Kundenstamm

---

- Keine Verbuchung in der Schweizer AG: Klassische Gewinnvorwegnahme zugunsten Herrn X.
- Aufrechnung bei Schweizer AG, sie ist der «wirkliche» Verkäufer
- Geldwerte Leistung an Herrn X.: Direktbegünstigung, DBA-USA: Quellensteuer von 15% (im besten Fall)
- Buchhaltung ist falsch: Steuerbetrug ?
- Betreffend VSt: Abgabebetrug ? (Arglistige Irreführung durch Vorspiegelung oder Unterdrückung von Tatsachen)
- Verkauf = faktische Liquidation? -> Haftung des Liquidators (z.B. VR in der Schweiz)
- Versteuerung in den USA ist aus Schweizer Sicht irrelevant
- Vor Einreichung der Steuererklärung: Bilanz berichtigen, da nicht handelsrechtskonform
- Herr X. ist der Schweizer AG aus Zivilrecht entschädigungspflichtig
- Weitere Herausforderung: Rapatriierung der Mittel via allfällige Briefkastenstruktur

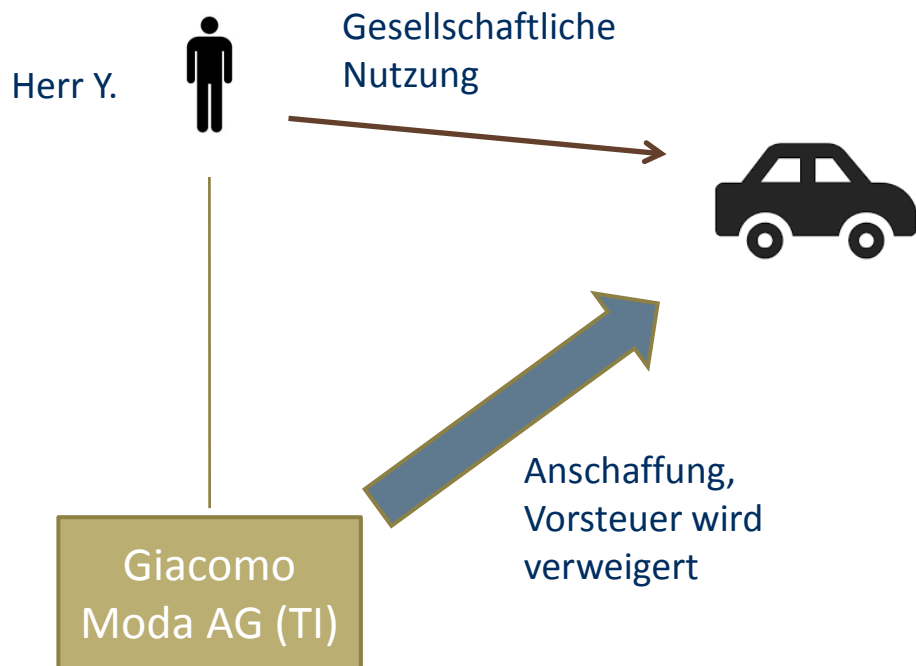


# Auto der Luxusklasse

---

# Auto der Luxusklasse

---



- Herr Y. ist Gründer und bekanntes Aushängeschild der Tessiner Modefirma Giacomo Moda AG, welche auf elegante Männermode im Premiumsegment spezialisiert ist.
- Um die Exklusivität der Marke zu unterstreichen und um ein urbanes, männliches und kaufkräftiges Publikum noch mehr anzusprechen, erwirbt die Gesellschaft im Jahr 2012 einen Bentley Continental für CHF 300'000. Herr Y. fährt damit regelmässig an gesellschaftliche Anlässe (soweit er nicht seinen eigenen Maserati Quattroporte benutzt).
- Der wirtschaftliche Erfolg dieser Anschaffung stellt sich jedoch nicht ein. Der Bentley weist einen bescheidenen Kilometerstand von 100 bis 200 km pro Jahr auf.
- Herr Y. kauft der Gesellschaft den Bentley anfangs 2015 ab und verkauft ihn nach einem halben Jahr ohne grossen Gewinn weiter.

# Auto der Luxusklasse

---

- Im Rahmen einer grösseren MWST-Prüfung Ende 2015 lässt der Revisor die Vorsteuer auf dem Fahrzeug nicht zu (CHF 22'222). Aufgrund anderer Prioritäten ficht die Gesellschaft diesen Prüfungsbefund nicht an.
- Ein halbes Jahr nach der MWST-Prüfung, im Frühling 2016, meldet sich die ESTV (Abt. Erhebung): Der Erwerb des Autos sei gemäss MWST-Prüfung nicht geschäftsmässig begründet und stelle demzufolge eine geldwerte Leistung an Herrn Y. dar.
- Herr Y. hat das Fahrzeug in seiner Steuererklärung 2012 nicht als Einkommen aufgeführt.
- Risiken: Verrechnungssteuer, Gewinnsteuer, Einkommenssteuer; je nach Betrachtungsweise über CHF 225'000
- Kann Herr Y. noch etwas unternehmen?

# Auto der Luxusklasse

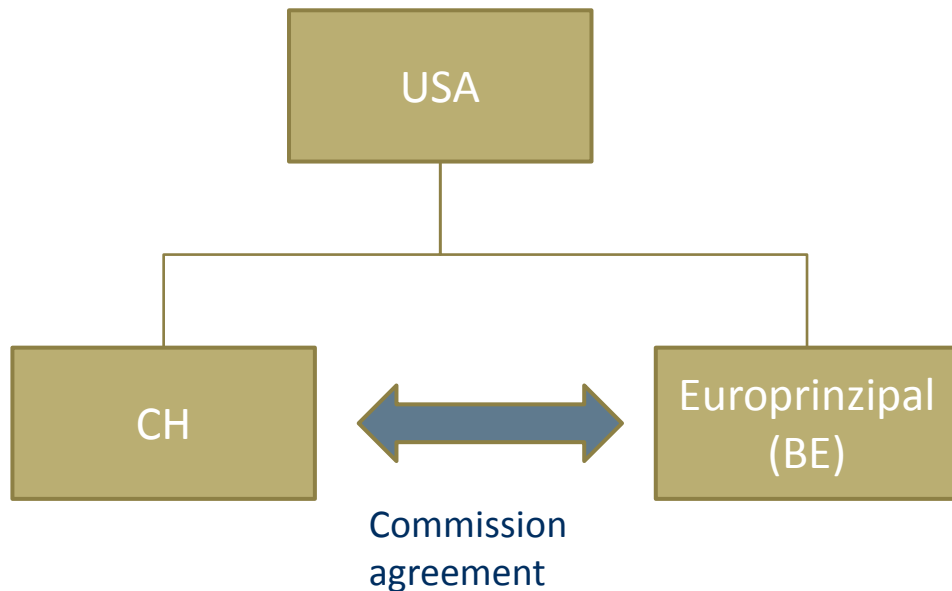
---

- Die Auffassung der Hauptabteilung Mehrwertsteuer präjudiziert nicht die Qualifikation, welche für Zwecke der Verrechnungsteuer (bzw. der Gewinn- bzw. Einkommenssteuern) vorgenommen wird.
- Die zwei Steuerarten verfolgen völlig unterschiedliche Zwecke.
- Ob eine geldwerte Leistung vorliegt, ist eine Rechtsfrage, welche grundsätzlich in jedem Verfahren von der jeweiligen zuständigen Behörde autonom geprüft werden kann.
- Die Frage des geschäftsmässigen Begründetheit ist aus der damaligen Sicht des Unternehmens zu beantworten. Der mangelnde wirtschaftliche Erfolg der Anschaffung ist kein Kriterium (im Nachhinein ist man immer schlauer).
- Der Kauf und das Zeigen von Luxusfahrzeugen ist in der Luxusbranche durchaus üblich. Es kommt auch vor, dass sehr teure Artikel (oder Motorfahrzeuge) verlost werden.
- Eine der zentralen Fragen ist die Nutzungsart des Fahrzeuges (privat vs. geschäftlich): hatte der Inhaber einen privaten Vorteil?
- Da der Geschäftsführer werktags und im Regelfall am Wochenende mit seinem persönlichen Maserati unterwegs ist und in Anbetracht des tiefen Kilometerstandes des Bentley kann eine geldwerte Leistung schliesslich ausgeschlossen werden.

# Neutralisierung der geldwerten Leistung?

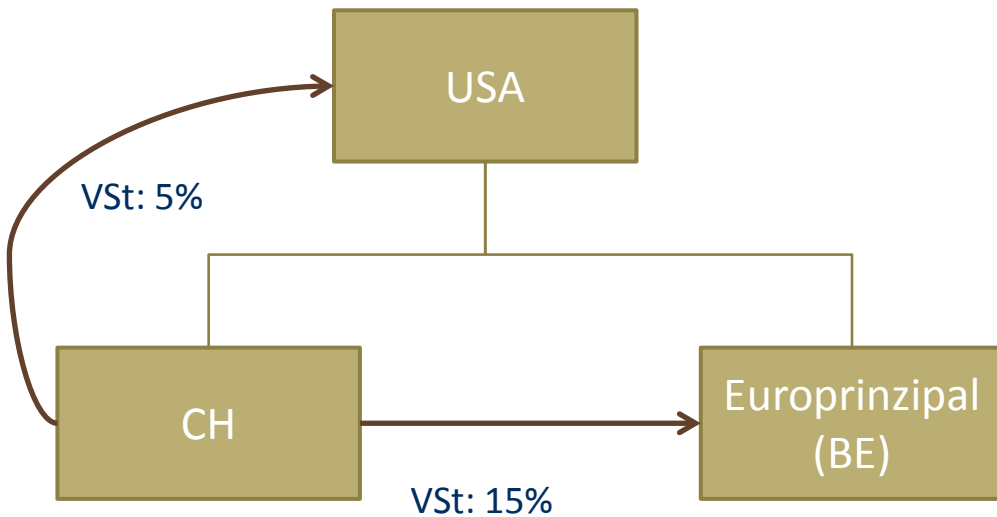
---

# Neutralisierung der geldwerten Leistung?



- CH-Gesellschaft war unabhängige Eigenhändlerin, wurde vor wenigen Jahren zu einem sehr hohen Preis gekauft und dann zu einer Kommissionärin «deklassiert»
- Das neue *Commission agreement* sah eine umsatzbasierte Kommission vor, mit einer minimalen Cost-plus-Garantie
- Effektive Marge betrug 3% p.a.
- Steuerprüfung: Sitzkanton bemängelt sehr tiefe operative Marge (EBIT/Umsatz):
  - Entweder war der damalige Kaufpreis viel zu hoch (Goodwillausschüttung?)
  - Oder die Marge müsste höher sein.
- Man einigt sich auf eine «*Arm's Length*»-Marge von 5% (TP-Studien, Verhandlungen etc.).
- Differenz von 2% wird aufgerechnet und besteuert.

# Neutralisierung der geldwerten Leistung?



- Aufrechnung = geldwerte Leistung
- Meldung an die ESTV?
- Problemfelder:
  - Rückerstattungsverfahren?
  - DBA USA: Sockel von 5%
  - Aber eher: DBA gegenüber BE-Gesellschaft (Direktbegünstigungstheorie): Sockel von 15%, da keine direkte Beteiligung
  - Verzugszins?
- Die Steuerlast erhöht sich voraussichtlich aufgrund der Direktbegünstigungstheorie massiv.

# Neutralisierung der geldwerten Leistung?

---

- Nach Genehmigung der Jahresrechnung lässt sich bei erbachten geldwerten Leistungen das Rad der Zeit grundsätzlich nicht zurückdrehen. Die Verrechnungssteuerpflicht ist zu erfüllen.
- Ausnahme: Praxis der ESTV zu «Storni und Nachtragsbuchungen». Nach bereits genehmigter Jahresrechnung ist es ausnahmsweise möglich, eine geldwerte Leistung mittels Nachtragsbuchung materiell rückgängig zu machen, und zwar unter den folgenden Voraussetzungen:
  - Es fand noch keine Steuerprüfung statt (Der ESTV? Des Kantons?)
  - Die steuerbare Leistung wurde nicht bösgläubig erbracht
  - Die Vorschriften über die ordnungsgemässe Buchführung wurden nicht verletzt
- Die belgische Prinzipalgesellschaft müsste der Schweizer Gesellschaft eine Entschädigung für 100% der geldwerten Leistung zukommen lassen.
- Der Sitzkanton hat ja genau diesen Ertrag unter Loslösung vom Massgeblichkeitsprinzip steuerlich bereits einmal erfasst. Die Realzahlung sollte daher steuerneutral möglich sein.
- Faktisch würde somit eine umgekehrte Sekundärberichtigung vorliegen (mit Be- statt Entreicherung der Schweizer Gesellschaft), welche die steuer- mit der handelsrechtlichen Bilanz in steuerneutraler Weise wieder in Einklang bringt.



# Neutralisierung der geldwerten Leistung?

---

- Die Entschädigung wird handelsrechtlich als a.o. Ertrag verbucht (Gewinnreserve, latent verrechnungssteuerbelastet!) und wird mittels besonderem Abzug in der Steuererklärung neutralisiert.
- Offene Koordination von Kanton und ESTV sowie das Einholen von Steuerrulings sind zentral.
- Je nach leistender Gesellschaft ist das Thema Emissionsabgabe auch abzudecken.
- Kann ein «Ermessensfehler» bei der Festlegung des angemessenen «Pricings», der immerhin zu steuerlicher Korrektur führt, auch strafrechtlich relevant sein (Steuerhinterziehung)?
- Die Kriterien zu den Storni und Nachtragsbuchungen sind auch hier relevant:
  - Handelsrecht darf nicht verletzt worden sein
  - Die gewinnmässige Abweichung muss in guten Treuen erfolgt sein, d.h. es darf kein Verschulden vorliegen.
  - Gutgläubigkeit
  - Anstreben des Drittvergleichs muss (idealerweise) plausibel sein

# Neutralisierung der geldwerten Leistung?

---

- Kann die Korrektur des Gewinnes in den offenen Jahren dazu dienen, um die bereits veranlagten Jahre neu zu eröffnen?
- Eine Gewinnaufrechnung aus *Arm's Length*-Überlegungen basiert auf normativen und rechtlichen Überlegungen und auf einer Auslegung der Gewinnermittlungsnormen.
- Daher Rechtsfrage und keine neue Tatsache: M.E. kein Nachsteuergrund.
- Achtung: Bei echten Dividenden ist ein analoges Vorgehen nicht möglich: Bei nachträglichem «Verzicht» oder Rückerstattung durch die Aktionäre wird nicht nur die Verrechnungssteuerpflicht nicht aufgehoben, sondern man begründet zusätzlich neu eine Emissionsabgabepflicht («Zuschuss»)!

# Haben Sie Fragen?

---

# Besten Dank

---

Robert Desax  
lic.iur., LL.M. (tax),  
Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte

Direkt: +41 58 658 52 77  
[robert.desax@walderwyss.com](mailto:robert.desax@walderwyss.com)

