

OW_GERICHTE VVGE 1989/90 Nr. 47 vom 15. September 1989

OW Obergericht, 1989-09-15, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ow_gerichte_VVGE_1989_90 Nr. 47](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ow_gerichte_VVGE_1989_90_Nr.47)

FR: OW_GERICHTE VVGE 1989/90 Nr. 47 du 15 septembre 1989

IT: OW_GERICHTE VVGE 1989/90 Nr. 47 del 15 settembre 1989

Regeste

VVGE 1989/90 Nr. 47, S. 147: Art. 92 Abs. 1 Bst. b StG. Steuerbare Gewinnvorwegnahme bei Verkauf von Stockwerkeigentumsanteilen zu unteretzten Preisen (Erw. 1).

Voraussetzungen für die Annahme einer Gewinnvorwegnahme (Erw. 2). Art. 11 OR.

Erwägungen

E. 1

Als steuerbarer Reingewinn gelten gemäss Art. 92 Abs. 1 Bst. b StG alle vor Berechnung des Saldo der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden. Beispielhaft nennt das Gesetz unter anderem offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte. Die Vorinstanz hat den Verkauf der fraglichen Stockwerkeigentumsanteile zu einem im Vergleich zur amtlichen Schätzung tieferen Preis als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert. Die verdeckte Gewinnausschüttung und die sog. Gewinnvorwegnahme werden in Lehre und Praxis nicht immer auseinandergelassen (vgl. z.B. Heinz Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, Zürich 1985, 289 ff; Walter Fellmann, Leitsätze zum Luzerner Steuergesetz, Bern/Stuttgart 1988, 183 f; Hans Gruber, Handkommentar zum bernischen Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern, Bern u.a. 1987, 104 f; Ernst Blumenstein, System des Steuerrechts, Zürich 1971, 29 ff.). Die verdeckte Gewinnausschüttung besteht darin, dass eine Gesellschaft unter dem Titel "Aufwand" einem an der Gesellschaft Beteiligten oder einer dieser nahestehenden Person Leistungen erbringt, welche sie im normalen Geschäftsverkehr einem unbeteiligten Dritten nicht erbringen würde (z.B. übersetzte Löhne, Spesenvergütungen, Zinsen, Lizenzvergütungen, Mietzinsen usw.). Soweit die Leistung das im Verkehr mit Dritten übliche Mass übersteigt, handelt es sich nicht um geschäftsmässig begründeten Aufwand, sondern um eine geldwerte Leistung, die dem Gewinn der Gesellschaft zuzurechnen ist (Cagianut/Höhn, Unternehmenssteuerrecht, Bern 1986, 398). Demgegenüber liegt eine Gewinnvorwegnahme vor, wenn die Gesellschaft bei Rechtsgeschäften mit Gesellschaftern oder diesen nahestehenden Personen nicht die gleiche Leistung fordert, die sie von einem unbeteiligten Dritten verlangen würde. Diesfalls ist die Differenz zwischen dem wirklichen Wert der Leistung der Kapitalgesellschaft und der niedrigeren Leistung des Gesellschafters zum Gewinn hinzuzurechnen (Ernst Höhn, Steuerrecht, 4. Auflage, 264; Cagianut/Höhn, a.a.O., 401; Urteil des Bundesgerichts vom 26. November 1981, publ. in: ASA 1983, 538 ff; ZBl 1977, 88; Max Imboden, Die gesetzmässigen Voraussetzungen einer Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttung, in: ASA 1962, 177 ff; Widmer, Die verdeckte Gewinnausschüttung durch Verrechnung zu niedriger Verkaufspreise, in ASA 1951, 127 ff., 136). Während bei der

Gewinnvorwegnahme der Ertrag geschmälert wird, liegt bei der verdeckten Gewinnausschüttung übersetzter Aufwand vor (Höhn, a.a.O., 268). Grundregel der Besteuerung ist, dass nicht eine erzielbare, sondern nur eine effektiv erzielte Bereicherung besteuert werden darf. Einer Gesellschaft darf steuerlich nicht jener Betrag als Einkommen angerechnet werden, den sie bei kaufmännisch richtiger Gestaltung ihrer Verhältnisse hätte erzielen können; massgeblich ist vorab der Gewinn, den sie wirklich erzielt hat. Ein steuerlich relevanter Tatbestand liegt indessen vor, wenn eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern Leistungen hat zukommen lassen, die den Saldo ihrer Gewinn- und Verlustrechnung um einen Ertrag vermindert hat, der so reell ist, dass er darin hätte auftauchen müssen und darum gemäss Art. 92 Abs. 1 StG dem Saldo aufzurechnen wäre (ASA 1983, 541; Imboden/Rhinow, a.a.O., 183 f.). Dies kann der Fall sein, wenn eine Aktiengesellschaft ihrem Aktionär Zuwendungen macht, indem sie ihm Grundstücke unter dem Verkehrswert verkauft (BGE 113 Ib 126, 105 Ib 86; vgl. auch BGE 107 Ib 325 - Praxis 1982 Nr. 130, betreffend Vermietung von Wohnungen zu Mietzinsen, die unter dem marktüblichen Wert liegen). Vorliegend stehen Verkäufe von Stockwerkeigentumsanteilen zu unteretzten Preisen zur Diskussion. Solche Vorgänge belasten nicht den in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Aufwand; vielmehr schmälern sie den Ertrag. Sie können daher nicht als verdeckte Gewinnausschüttungen qualifiziert werden, sondern sie sind vielmehr als Gewinnvorwegnahme unter die Generalklausel in Art. 92 Abs. 1 Bst. b StG ("alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden") zu subsumieren.

E. 2

Die Annahme einer steuerrechtlich relevanten Gewinnvorwegnahme unterliegt den gleichen Voraussetzungen wie jene einer verdeckten Gewinnausschüttung (Cagianut/Höhn, a.a.O., 401). Lehre und Rechtsprechung verlangen folgende drei Elemente (vgl. BGE 107 Ib 325, 102 Ib 166; Cagianut/Höhn, a.a.O., 398 f; Masshardt, a.a.O., 290): - Die Leistung der Gesellschaft wird ohne entsprechende Gegenleistung erbracht; - die Leistung kommt einem Anteilinhaber oder einer diesem nahestehenden Person als Vorteil zugute und wäre einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden; sie ist also insofern ungewöhnlich, mit sachgemässen Geschäftsgebaren nicht vereinbar; - dieser Charakter der Leistung (Bevorteilung eines Anteilinhabers gegenüber Dritten) war für die handelnden Gesellschaftsorgane erkennbar. a) Unbestritten ist, dass die in Frage stehenden Veräusserungen zu einem Verkaufspreis vorgenommen wurden, der unterhalb der amtlichen und auf die Preisbasis von 1980 zurückindexierten Schätzung liegen. Dennoch stellt die Beschwerdeführerin sinngemäss in Abrede, dass sie eine Leistung ohne entsprechende Gegenleistung erbracht habe. Sie führt aus, die Verkaufspreise an die Aktionäre seien bereits anlässlich des Abschlusses der Vorverträge im Jahre 1979 festgelegt worden. Darin sei auf die damals gültigen Werte aufgrund der geltenden Bodenpreise und Baukosten abgestellt worden. Durch die (nicht verkündeten) Vorverträge sei sie an die vereinbarten Verkaufspreise im Sinne einer Naturalobligation gebunden gewesen, so dass eine nachträgliche Erhöhung der Preise rechtsmissbräuchlich gewesen wäre. Die Beschwerdeführerin verkennt, dass sie gestützt auf die nicht verkündeten und deshalb ungültigen Vorverträge keineswegs zum Abschluss der entsprechenden Hauptverträge verpflichtet war (vgl. Art. 11 OR; Bruno Schmidlin, Berner Kommentar, N. 52 zu Art. 11 OR). Die Nichterfüllung eines wegen Formwidrigkeit ungültigen Vertrages ist in aller Regel keineswegs rechtsmissbräuchlich. Eine Naturalobligation erzeugt zudem keine

Forderung; vielmehr berechtigt sie bloss dazu, eine freiwillig erbrachte Leistung zu empfangen und zu behalten (Schmidlin, a.a.O., N. 48 zu Art. 11 OR). Da die von der Beschwerdeführerin erbrachte Leistung aber gerade im Abschluss der Hauptverträge bestand, zu dem sie, wie bereits erwähnt, nicht verpflichtet war, war für sie das Bestehen einer Naturalobligation rechtlich nicht bedeutsam. Überdies ist für die Bejahung einer Gewinnvorwegnahme nicht massgebend, ob die Leistung auf einer Verpflichtung (z.B. Vereinbarung, Gesellschaftsbeschluss, Statuten) beruht, da die Beurteilung des Begünstigungssachverhaltes nach geschäftlichen Gesichtspunkten stattzufinden hat (Widmer, a.a.O., 118 f.; BGE 71 I 318). Der diesbezügliche Einwand ist unbehelflich. Als massgeblicher Zeitpunkt für die Besteuerung eines geldwerten Vorteils hat jener seiner Realisierung zu gelten (Urteil des Verwaltungsgerichts vom 22. März 1989 i.S. kantonale Steuerverwaltung Obwalden c. F. L; BGE 73 I 140 ff; Ernst Blumenstein, System des Steuerrechts, Zürich 1971, 229; Kurt Locher, Das Objekt der bernischen Grundstückgewinnsteuer, Diss. Bern 1976, 118 f.). Der Ertrag gilt als mit dem Eigentumserwerb erzielt (vgl. Gruber, a.a.O., 60; MBVR 68/1970 Nr. 44). Dies führt dazu, dass als massgeblicher Zeitpunkt für den Vergleich von Verkaufspreis und Verkehrswert die Abschlusstermine der verschiedenen Hauptverträge bzw. jene der Grundbucheintragung zu betrachten sind (vgl. Imboden, a.a.O., 182; J. Lange, Verdeckte Gewinnausschüttungen, Berlin 1987, Rz. 79 und 186). Diese liegen, soweit sie die Verkäufe an Aktionäre betreffen, zwischen Sommer 1982 und Frühjahr 1983. Eine Rückindexierung hätte nicht stattfinden dürfen, was zu einem noch grösseren Missverhältnis zwischen Verkaufs- und Verkehrswerten geführt hätte. Im hängigen Verfahren ist dies jedoch wegen des Verbots der reformatio in peius unbeachtlich (vgl. Art. 14 Abs. 1 VGV). ... Selbst wenn aber die Vorverträge verurkundet und deshalb rechtsgültig wären, müsste eine erkennbare Begünstigung der Aktionäre angenommen werden. Denn aus der Rückindexierung ergibt sich, dass schon bei Abschluss der Vorverträge im Jahre 1979 Preiskonditionen verabredet wurden, die der damaligen Marktlage nicht entsprachen. Im übrigen ist zum vornherein nicht von Bedeutung, ob die Gesellschaftsorgane die damalige Preissituation tatsächlich gekannt haben. Auch drängt sich eine Korrektur der amtlichen Schätzungswerte nicht auf (vgl. BGE 105 Ib 86), denn die Beschwerdeführerin trägt nicht vor, die amtlichen Schätzungswerte entsprächen nicht dem im massgeblichen Zeitpunkt der Veräusserung der Stockwerkeigentumsanteile geltenden Verkehrswert. Hinzu kommt, dass die amtlich ermittelten Verkehrswerte normalerweise unter den tatsächlich gehandelten Verkehrswerten liegen. Die Zusammenstellung der Verkäufe zeigt ferner, dass Verkäufe an Dritte in aller Regel gegenüber den Schätzungswerten zu weit höheren Preisen getätigt wurden. ... d) Unter diesen Umständen ist davon auszugehen, dass die fraglichen Käufer durch den Erwerb der Stockwerkeigentumsanteile zu unersetzten Preisen Vorteile erzielten, die einem Nichtaktionär nicht zugebilligt worden wären. Beim Verkauf an Frau M. fehlt zwar eine unmittelbare Beteiligung an der Gesellschaft; die Käuferin ist jedoch mit den Aktionären der AG verwandt und als diesen nahestehend zu betrachten (R.-J. Prym, Die verdeckte Gewinnausschüttung nach deutschem und schweizerischem Steuerrecht, Bern 1976, 35 ff; A. Pestalozzi, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Steuerrecht, Basel 1947, 63 f.). Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass die Voraussetzungen einer Gewinnvorwegnahme erfüllt sind. Die Beschwerdeführerin zieht die durch die Vorinstanzen vorgenommene Aufrechnung in masslicher Hinsicht nicht in Zweifel. Der Entscheid der Steuerrekurskommission ist daher zu bestätigen und die Beschwerde abzuweisen. de| fr | it Schlagworte verdeckte gewinnausschüttung gewinnvorwegnahme

preis aktionär dritter ertrag entscheid erfolgsrechnung vertrag nahestehende person
naturalobligation einsprache vorinstanz wert geldwerte leistung Mehr Deskriptoren
anzeigen Normen Bund OR: Art.11 StG: Art.92 VGV: Art.14 Zeitschrift ASA 19,83 19,62
19,127 19,51 19,177 19,541 19,538 Praxis (Pra) 71 Nr.130 Leitentscheide BGE 107-IB-325
105-IB-84 S.86 113-IB-123 S.126 71-I-316 S.318 73-I-135 S.140 102-IB-166 VVGE
1989/90 Nr. 47

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte
Originaltext. Quellen-URL siehe oben.