

Das Verlobungsgeschenk

Herr König herrscht über sein Königreich: Er ist Alleininhaber der Königreich

AG, einem florierenden KMU. Weise regiert er die Königreich AG und wird von allen Untertanen und Verbündeten geliebt und von seinen Gegnern respektiert. Lesen Sie, wie aus einem vermeintlichen Märchen ein fiskalischer Albtraum wurde.

juillet 2020

Lesen Sie eine Kostprobe aus: **TATORT Verrechnungssteuer – Fiskalgeschichten, die das Leben schrieb**, erschienen 2019 im Cosmos Verlag.



I. Das Verlobungsgeschenk

1.1 Die Geschichte

Herr König herrscht über sein Königreich: Er ist Alleininhaber der Königreich AG, einem florierenden KMU. Weise regiert er die Königreich AG und wird von allen Untertanen und Verbündeten geliebt und von seinen Gegnern respektiert.

Herr König hat eine Tochter: Prinzessin. Eines Tages verkündet Prinzessin, dass sie sich mit Prinz verloben will. Herr König ist überglücklich und beschliesst, Prinzessin ein angepasstes königliches Verlobungsgeschenk zu machen: Prinzessin darf von der Königreich AG die schon immer mit grossen Augen

bewunderte zweiplätzig sportliche und sowohl offen als auch geschlossen fahrbare Staatskarosse von Herrn König zum aktuellen Buchwert von 20'000 CHF, bei einem Verkehrswert von 100'000 CHF, kaufen. Prinzessin jubelt, kauft und verlobt sich, und alle sind glücklich und zufrieden bis an ihr Lebensende.

Eine normale Geschichte wäre jetzt zu Ende, nicht jedoch eine Fiskalgeschichte. Denn: Fünf Jahre später begehrt ein wehrhafter Ritter der ESTV, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, bewaffnet mit Brille, Block, Bleistift und Laptop mit Excel, Einlass in die Königreich AG und stört den Frieden, indem er sämtliche geschäftlich massgebenden Pergamente und Dokumente der Königreich AG in deren Kellergewölben durchsucht und – oh Schreck – das Verlobungsgeschenk von Herrn König an Prinzessin als mehrwertsteuerliche Unregelmässigkeit feststellt.

Auf der Differenz des Verkehrswerts zum Buchwert, also auf 80'000 CHF, erhebt der fiskalische Recke die Mehrwertsteuer sowie einen grosszügig angesetzten Verzugszins. In seiner Weisheit anerkennt Herr König diese Aufrechnung, entnimmt der königlichen Schatztruhe rund 7'000 CHF, wahrt den fiskalischen Frieden und vermeidet unnötigen Aufwand.

Vier Wochen später steht eine Heroldin der ESTV, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer und Stempelabgaben, vor dem Tor der Königreich AG und verkündet, dass – gestützt auf eine Steuermeldung des MWST-Recken – auf der festgestellten geldwerten Leistung von 80'000 CHF selbstverständlich ein verrechnungssteuerlicher Obolus von 35 Prozent, d. h. 28'000 CHF, sowie ein Verzugszins von fünf Prozent pro Jahr und somit total von rund 7'000 CHF geschuldet ist. Ohne nachträgliche Überwälzung der Verrechnungssteuer auf den Leistungsempfänger müsste eine sog. Aufrechnung ins Hundert gemacht werden mit der Folge, dass die Verrechnungssteuer rund 43'000 und der Verzugszins total rund 10'800 CHF betragen. Auf ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung mit Bussfolgen könne zum heutigen Zeitpunkt verzichtet werden, doch strafrechtlicher Sturmbock und Eroberungsturm wären im Renitenz- sowie im Wiederholungsfall einsatzbereit.

Zwecks Wahrung des Friedens und der Prosperität der Königreich AG und ehrlicherweise mangels wirkungsvoller Verteidigungsmittel wird die Steuer entrichtet.

Nicht lange geht es, und der kantonale Steuervogt stürmt die Königreich AG und eröffnet ein Nachsteuerverfahren für die Gewinn- und die Einkommenssteuern in Verbindung mit der Ankündigung, dass die Königreich AG für die Gewinnsteuern und Herr König für die Einkommenssteuer eine Steuerhinterziehung begangen hätten. Somit werden 80'000 CHF zum steuerbaren Gewinn der Königreich AG und dieselbe Summe zum steuerbaren Einkommen von Herrn König hinzugerechnet.

Unter Einbezug des Dividendenteilbesteuerungsverfahrens fallen bei der

Königreich AG und bei Herrn König Gewinn- und Einkommenssteuern von je rund 20 Prozent und somit von je rund 16'000 CHF, total also 32'000 CHF, sowie dieselbe Summe an Strafsteuern plus Verzugszinsen von rund 5'600 CHF an.

Das Wehklagen und Ächzen von Herrn König angesichts der ihm angetanen fiskalischen Tortur dauern noch an, als ihm eine amtliche Urkunde des kantonalen Verrechnungssteueramtes zugestellt wird. Darin wird in knapper, aber unmissverständlicher Form verkündet, dass Herr König als Leistungsempfänger ja vor fünf Jahren diese aufgerechneten 80'000 CHF nicht für die Einkommenssteuer deklariert habe und eine definitive Veranlagung längst erfolgt sei. Dies stelle klarerweise einen zu ahndenden Verstoss gegen die sog. Deklarationsklausel von Art. 23 VStG¹ dar.

Aus diesem Grund sei eine Rückerstattung der Verrechnungssteuer von 28'000 CHF ausgeschlossen und dieser Betrag stelle somit eine definitive Spende an den Staat dar.

Aus dem romantischen Märchen wurde ein fiskalischer Albtraum...

Fussnoten

1) Bundesgesetz vom 13.10.1963 über die Verrechnungssteuer (Verrechnungssteuergesetz; SR 642.21)

1.2 Die steuerrechtliche Analyse

2.2.1 Das Vorliegen einer verrechnungssteuerpflichtigen Leistung

Mit der Verrechnungssteuer werden unter anderem, gestützt auf Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG, Eigenkapitalausschüttungen einer Gesellschaft, vorliegend der Königreich AG, erfasst, soweit nicht einbezahltes Nominalkapital oder sog. steuerlich anerkannte Kapitaleinlagereserven im Sinne von Art. 5 Abs. 1 bis VStG zurückbezahlt werden. Somit unterliegt einerseits die Ausschüttung von sog. übrigen Reserven unter Einschluss der Gewinnreserven und folglich jede offene Reserverausschüttung der Verrechnungssteuer. Andererseits stellen – um eine Gleichbehandlung mit den offenen Gewinn- und Reserveausschüttungen herzustellen – alle Leistungen einer Gesellschaft zu Gunsten von Anteilhabern oder diesen nahestehenden Personen verrechnungssteuerpflichtigen Ertrag dar, soweit der Leistungsempfänger keine angemessene Gegenleistung erbracht hat.

Im vorliegenden Märchen hat die Königreich AG, ausgelöst durch Herrn König, im Rahmen der Verlobungseuphorie eine sog. geldwerte Leistung bzw. verdeckte Gewinnausschüttung erbracht. Eine solche ist wie folgt definiert:

1. Eine Gesellschaft oder Genossenschaft wird infolge von Zuwendungen an Beteiligungsrechtsinhaber oder diesen nahestehende Personen entreichert, ihr wird also Eigenkapital entzogen.
2. Die auf das Beteiligungsverhältnis zurückzuführenden Zuwendungen beruhen auf einem offensichtlichen Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung.
3. Demnach war die Begünstigung für die handelnden Organe erkennbar.

Abgesehen davon, dass die Leistung auf dem Beteiligungsverhältnis beruhen muss, ist Voraussetzung für eine geldwerte Leistung eine Entreichung der Gesellschaft in Form eines Vermögensabganges (= verdeckte Gewinnausschüttung im engeren Sinne; diese führt zu einer buchmässigen Entnahme aus dem Eigenkapital) oder eines Verzichts auf einen Vermögenszugang (sog. Gewinnvorwegnahme; diese wird auch stille Entnahme genannt, weil ein Ertragsverzicht buchmässig nicht in Erscheinung tritt). Unter den Begriff der geldwerten Leistung werden somit Vorgänge wie «Leistung ohne angemessene Gegenleistung», «nicht geschäftsmässig begründete Aufwände», «der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebene Erträge» etc. subsumiert.

Vorliegend sind diese drei konstitutiven Elemente für eine geldwerte Leistung erfüllt:

- Die Königreich AG hat in der Differenz des Verkehrswerts der Staatskarosse von 100'000 CHF und des Buchwerts von 20'000 CHF auf einen Ertrag verzichtet.
- Es ist offensichtlich, dass dieses Geschenk auf der Stellung von Herrn König als Aktionär erfolgt und somit beteiligungsrechtlich motiviert gewesen ist; einer anderen Prinzessin oder Fürstentochter hätte Herr König seine Staatskarosse nicht unterpreisig veräussert.
- Vorliegend war die Begünstigung von Prinzessin nicht nur erkennbar; sie war von Herrn König gerade gewollt.

2.2.2 Die verrechnungssteuerliche Zurechnung

Im konkreten Fall stellt sich die Frage, wem die geldwerte Leistung zugerechnet werden soll:

- Herrn König, der der einzige Aktionär der Königreich AG ist, aber keine Leistung erhalten hat?
- Prinzessin, welche die Leistung als Geschenk erhalten hat, aber keine einzige Aktie an der Königreich AG hat, sondern eine dem Aktionär nahestehende Person ist?

Diese steuerliche Zuordnung ist deshalb wichtig, weil nur der verrechnungssteuerlich massgebliche Leistungsempfänger allenfalls, wenn er nämlich die hierfür notwendigen Voraussetzungen erfüllt, die Rückerstattung der Verrechnungssteuer erhält. Die Verrechnungssteuer folgt grundsätzlich der sog. Direktbegünstigungstheorie.

Diejenige Person, welche tatsächlich in den Genuss der verrechnungssteuerpflichtigen Leistung gekommen ist, gilt als die massgebende Leistungsempfängerin. Vorliegend ist dies Prinzessin. Die Einkommens- und Gewinnsteuern folgen dagegen der sog. Dreieckstheorie: Diese besagt, dass in einem ersten Schritt die geldwerte Leistung dem Beteiligungsinhaber, vorliegend also Herrn König, zugerechnet wird und in einem zweiten Schritt das Verhältnis zwischen dem Beteiligungsinhaber und dem tatsächlichen Leistungsempfänger, also Prinzessin, steuerlich geprüft wird. Deshalb wird die geldwerte Leistung als Einkommen von Herrn König qualifiziert, obwohl Prinzessin die Staatskarosse unterpreislich erhalten hat.

Ausnahmsweise folgt jedoch auch die Verrechnungssteuer der Dreieckstheorie. Beruht nämlich eine geldwerte Leistung ausschliesslich auf familiären oder freundschaftlichen Beziehungen zwischen dem Aktionär (also Herrn König) der leistenden Gesellschaft (also der Königreich AG) und der nach aussen als Leistungsempfängerin erkennbaren Person (also Prinzessin als nahestehender Person), ist die leistende Gesellschaft nur vorgeschobenes «Schenkungsinstrument» des Aktionärs, weshalb dieser auch für die Verrechnungssteuer und entgegen der grundsätzlich anwendbaren Direktbegünstigungstheorie als Leistungsbegünstigter zu betrachten ist. Somit ist in dieser Geschichte Herr König sowohl einkommenssteuerlich als auch verrechnungssteuerlich der massgebende Leistungsempfänger.

2.2.3 Die Crux mit der Rückerstattung

Die Rückerstattungsvoraussetzungen für einen inländischen Leistungsempfänger sind in den Art. 21 ff. VStG geregelt. Diese Voraussetzungen sind für Herrn König wie folgt:

1. Er muss zum Zeitpunkt der Fälligkeit der geldwerten Leistung Wohnsitz in der Schweiz haben und somit unbeschränkt steuerpflichtig sein.
2. Er muss zum Zeitpunkt der Fälligkeit der geldwerten Leistung das sog. Recht zur Nutzung am verrechnungssteuerpflichtigen Ertrag und an den Aktien der Königreich AG haben. Nutzungsberechtigt ist, wer aufgrund der tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse ausschliesslich und frei Verfügungsberechtigt ist.
3. Der steuerpflichtige Ertrag und der zugrundeliegende Vermögenswert, also vorliegend die geldwerte Leistung als Ertrag aus beweglichem Kapitalvermögen und die Aktien an der Königreich AG, müssen für die Einkommens- und die Vermögenssteuer ordentlich deklariert worden sein.

4. Die Rückerstattung darf nicht zu einer Steuerumgehung führen.
5. Die Rückerstattung muss rechtzeitig beantragt worden sein. Die Rückerstattungsfrist beträgt die drei Kalenderjahre nach demjenigen Jahr, in welchem die steuerbare Leistung fällig geworden ist.

Die Voraussetzungen 1, 2 und 4 sind vorliegend erfüllt. Kritisch sind jedoch die Voraussetzungen 3 und 5. Die geldwerte Leistung ist vor fünf Jahren erbracht worden, weshalb die dreijährige Frist, innert welcher die Rückerstattung beantragt werden kann, bereits abgelaufen ist. Diese Frist ist in Art. 32 Abs. 1 VStG geregelt. Für Fälle wie in unserem Märchen enthält Art. 32 Abs. 2 VStG eine Notlösung: Diese Bestimmung sagt Folgendes: Ist die dreijährige Frist bereits abgelaufen, wird jedoch die Verrechnungssteuer aufgrund einer Beanstandung der ESTV erhoben, so läuft ab Bezahlung und Überwälzung der Verrechnungssteuer eine Notfrist von 60 Tagen. Herr König kann vorliegend von dieser Notlösung profitieren, weshalb auch die Voraussetzung 5 erfüllt werden kann.

Kritisch ist die sog. Deklarationsklausel nach Art. 23 VStG: Gemäss dieser wird die Rückerstattung nur gewährt, wenn der Steuerpflichtige, somit Herr König, die in Frage stehenden Erträge und Vermögenswerte, also die geldwerte Leistung und die Aktien an der Königreich AG, ordnungsgemäss deklariert hat. Dies ist vorliegend sicherlich nicht der Fall: Herr König hat in der Steuererklärung für die betreffende Steuerperiode die 80'000 CHF nicht als Einkommen deklariert. Sein Rückerstattungsanspruch ist deshalb grundsätzlich verwirkt.

Seit dem 1. Januar 2019 kann die Rückerstattung aufgrund einer Änderung von Art. 23 VStG auch im Fall eines Verstosses gegen eine ordnungsgemässe Deklaration in Fällen, in welchen die Aufrechnung der steuerbaren Leistung durch die Steuerbehörden erfolgt, gewährt werden. Entscheidendes Element, ob die Rückerstattung nicht verwirkt ist, ist die Motivation der Nicht-Deklaration: Erfolgte die Nicht-Deklaration fahrlässig, wird die Rückerstattung dennoch gewährt. Kann Herr König jedoch eine versuchte vorsätzliche Steuerhinterziehung vorgeworfen werden, ist sein Anspruch auf Rückerstattung wegen Verstosses gegen die Deklarationsklausel verwirkt und die Verrechnungssteuer stellt eine definitive Steuerbelastung von 35 Prozent dar. Im konkreten Fall muss davon ausgegangen werden, dass der Vorwurf von Vorsatz zu Recht erhoben und die Rückerstattung an Herrn König deshalb verweigert wird.

2.2.4 Die (fiskalische) Moral der Geschichte

Das Verlobungsgeschenk hat einen Wert von CHF 80'000 gehabt. Weil es in Form einer geldwerten Leistung erfolgt ist, hat es die folgenden Steuerfolgen, Verzugszinsen und Bussen (geschätzt) ausgelöst (in CHF):

Mehrwertsteuer	6200	Verzugszins	800	Busse	0
Gewinnsteuer	16'000	Verzugszins	2800	Busse	16'000
Einkommenssteuer	16'000	Verzugszins	2800	Busse	16'000
Verrechnungssteuer	28'000	Verzugszins	7000	Busse	0
Total	66'200	Verzugszins	13'400	Busse	32'000
Gesamttotal					111'600

Die «blossen» Steuer- und Verzugszinsfolgen entsprechen bereits ungefähr dem Betrag der geldwerten Leistung. Die Verrechnungssteuer und die darauf anfallenden Zinsen nehmen selbstbewusst und prominent über 40% in Anspruch. Ungeachtet eines moralischen Aspekts (geldwerte Leistungen sind nicht «gut») ist die fiskalische Moral dieser Geschichte: Geldwerte Leistungen zahlen sich nur für den Fiskus aus. Das ist aber nur die eine Seite der Steuermedaille. Die andere Seite ist die folgende Tatsache: Wir befinden uns in einer Welt, die immer mehr digitalisiert wird und in welcher Social Media und Vernetzung zum Alltag gehören. Steuerlich zeigt sich dies unter anderem in Schlagworten wie automatischer oder spontaner Informationsaustausch, Amtshilfe und Rechtshilfe. Dieses Märchen widerspiegelt einen funktionierenden Informationsaustausch bzw. eine effiziente Amtshilfe zwischen verschiedenen Steuerbehörden sowie zwischen Organisationseinheiten von Steuerbehörden. Das Beispiel mag (noch) idealtypisch sein. Dennoch lässt sich nicht verneinen, dass auch Steuerbehörden immer mehr vernetzt sind, mit den in dieser Geschichte aufgezeigten Folgen.

Buchtipp

Thomas Jaussi/Thomas Schwab:

[TATORT Verrechnungssteuer – Fiskalgeschichten, die das Leben schrieb](#)



Cosmos Verlag, 2019, 128 Seiten, kartoniert, CHF 34.–

Mit Humor und spürbarer Leidenschaft für die Materie präsentieren die beiden Autoren zehn «Fiskalgeschichten, die das Leben schrieb». Die unterhaltsamen Schilderungen tatsächlicher Fälle aus dem Alltag eines Steuerberaters zeigen Stolpersteine und weitreichende Konsequenzen der Verrechnungssteuer schonungslos auf. Durch Unwissenheit, Gutgläubigkeit oder mit krimineller Energie verstricken sich die Protagonisten in ihren ganz eigenen Steueraffären. Fundierte steuerliche Analysen erörtern am Ende jedes Kapitels den jeweiligen Fall und verleihen diesem aussergewöhnlichen Buch neben Lesefreude auch fachliche Tiefe.

Mots clés dans cet article spécialisé

[TATORT VERRECHNUNGSSTEUER](#)



**Thomas
Jaussi**

lic. iur., dipl.
Steuerexperte,
Betriebswirtschaftsingenieurdipl.
HTL/NDS,
Gründer und
Partner, JP
Steuer AG



**Thomas
Schwab**

lic. iur.
Rechtsanwalt,
Steuerexperte
Direktor und
Partner, JP
Steuer AG