
Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 20. Juli 2015**i.S. Ehegatten F. und G. (VGE II 2014 77)**

Besteuerung einer geldwerten Leistung aus Beteiligung beim Aktionär (Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG; § 21 Abs. 1 Bst. c StG): Gewinnvorwegnahme

Verbucht eine Aktiengesellschaft in der Jahresrechnung weder Ertrags-
einzüge noch Debitoren oder angefangene Arbeiten, obwohl sie ihrem
bestimmenden Aktionär Leistungen erbracht hat, muss sich dieser als
Mehrheitsaktionär und einziges Mitglied des Verwaltungsrates bei der
unvollständigen Buchhaltung behaftet lassen. Daran ändern in späteren
Steuerperioden zur Kompensation vorgenommene, durch das Steuer-
kontrollverfahren veranlasste Korrekturbuchungen nichts.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die Bauunternehmung H. AG begann im Jahre 2008 mit einem
mehrjährigen An- und Umbau der im Familienbesitz ihres Mehrheits-
aktionärs F. stehenden Baute I. Die Gesellschaft verbuchte weder Ertrags-
einzüge noch Debitoren oder angefangene Arbeiten. Die Steuerverwaltung
rechnete bei der AG nicht verrechnete Lieferungen und Leistungen auf,
was von dieser schliesslich im Einspracheverfahren akzeptiert wurde. Die
gleiche Aufrechnung bei den Aktionären wurde jedoch erfolglos bei sämtli-
chen Rechtsmittelinstanzen angefochten, hauptsächlich mit der Begrün-

dung, es könne nicht von einer geldwerten Leistung an sie gesprochen werden, sondern nur um nicht periodengerecht verbuchte angefangene Arbeiten der AG.

Aus den Erwägungen

1. In tatsächlicher Hinsicht sind sich Vorinstanzen und Beschwerdeführer einig, dass von der Bauunternehmung H. AG im Zusammenhang mit dem (angefangenen) Umbau und Anbau (der Baute I.) zu einem Mehrfamilienhaus im Jahr 2008 (Stand 31.12.) insgesamt Lieferungen und Leistungen von CHF 264 325.-- (ohne Gewinnanteil) erbracht wurden, umfassend Fremdarbeiten (Subunternehmen) ohne MwSt von CHF 169 855.-- und (eigene) Arbeit von CHF 94 470.-- (1 574.5 Std. à CHF 60.--).

Von den Beschwerdeführern nicht in Abrede gestellt wird auch, dass diese Aufwendungen richtigerweise zum Jahresabschluss in der Buchhaltung der Bauunternehmung H. AG als angefangene Arbeiten (zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten; vgl. Art. 666 Abs. 1 aOR) hätten aktiviert („periodisch abgegrenzt“) werden müssen. Obwohl auf fremdem Boden errichtete Bauten nach dem sachenrechtlichen Akzessionsprinzip direkt in das Eigentum des Grundeigentümers übergehen (Art. 671 Abs. 1 ZGB) und deshalb rechtlich einer Forderung aus nicht abgerechneten Bauten gegenüber dem Bauherrn gleichzustellen wären (vgl. HWP [2009] I, S. 167f., Ziff. 6.10.1 und S. 180, Ziff. 6.10.3 [d]), werden diese meistens buchhalterisch ebenfalls als Vorräte bzw. angefangene Arbeiten erfasst (vgl. etwa Niklaus Honauer, Die Besteuerung der Generalunter-

nehmung, Bern 1993, S. 37 Ziff. 3.2. und S. 69 Ziff. 4.3. Fn. 185; Peter Böckli, Neue OR-Rechnungslegung, Zürich/Basel/ Genf 2014, S. 199 N 896).

Aufgrund dessen wurde bei der Veranlagung der Bauunternehmung H. AG von den Steuerbehörden eine „Aufrechnung von nicht verrechneten Lieferungen und Leistungen (Betrifft: Liegenschaft im Privatbesitz des Mehrheitsaktionärs F.)“ in Höhe von CHF 264 718.-- (respektive aufgrund der Rundung zum Jahresgewinn CHF 264 325.--) beim steuerbaren Reingewinn 2008 vorgenommen (...). Die vorgenommene Aufrechnung steht mit der Rechtsprechung des Bundesgerichts im Einklang, wonach angefangene Arbeiten, die weder vollendet noch berechnet wurden, „zum Wert der Produktionskosten“ zu aktivieren und zu besteuern sind (vgl. Urteile 2C_157/2010 und 2C_163/2010 vom 12.12.2010, publiziert in ASA 79, S. 1015).

Umstritten und im Folgenden zu prüfen ist, ob in der Nichtaktivierung der angefangenen Arbeiten auf Stufe der Gesellschaft und unterbliebenen Weiterverrechnung bzw. Fakturierung der Leistungen an die Beschwerdeführer zugleich auf Stufe der Aktionäre eine dem steuerbaren Einkommen zurechenbare geldwerte Leistung (verdeckte Gewinnausschüttung bzw. Gewinnvorwegnahme) bzw. ein geldwerter Vorteil aus Beteiligungen zu erblicken ist.

2. Gemäss Art. 20 Abs. 1 Bst. c des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) vom 14. Dezember 1990 bzw. § 21 Abs. 1 Bst. c des Steuergesetzes des Kantons Schwyz (StG; SRSZ 172.200) vom 9. Februar 2000 sind als Ertrag aus beweglichem

Vermögen insbesondere steuerbar Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art.

Als geldwerte Vorteile aus Beteiligungen gelten nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung alle durch Zahlung, Überweisung, Gutschrift, Verrechnung oder auf andere Weise bewirkten in Geld messbaren Leistungen, die der Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte unter irgendeinem Titel aufgrund dieser Beteiligung von der Gesellschaft erhält und welche keine Rückzahlung der bestehenden Kapitalanteile darstellen (sog. Nominalwertprinzip; seit dem 1. Januar 2011 gilt das Kapitaleinlageprinzip an Stelle des Nominalprinzips). Dazu gehören insbesondere sog. verdeckte Gewinnausschüttungen, d.h. Zuwendungen der Gesellschaft, denen keine oder keine genügenden Gegenleistungen des Anteilnehmers entsprechen und die einem an der Gesellschaft nicht beteiligten Dritten nicht oder nur in wesentlich geringerem Umfang erbracht worden wären. Das ist mit einem Drittvergleich zu ergründen (sog. Prinzip des „dealing at arm's length“), bei dem alle konkreten Umstände des abgeschlossenen Geschäfts zu berücksichtigen sind (vgl. BGE 138 II 57 S. 59f. Erw. 2.2 mit Hinweisen).

Als (dem steuerbaren Einkommen des Empfängers zuzurechnende) geldwerte Leistungen gelten insbesondere auch Ertragsverzichte zu Gunsten des Aktionärs (oder einer ihm nahe stehenden Person), die bei der Gesellschaft zu einer entsprechenden Kürzung des in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Gewinnes führen. Diese Form der geldwerten Leistung wird mitunter als „Gewinnvorwegnahme“ bezeichnet. Solche Ertragsverzichte liegen vor, wenn die Gesellschaft auf ihr zustehende Einnahmen ganz oder teilweise verzichtet und die entsprechenden Erträge direkt dem Aktionär (oder diesem nahe stehenden Personen) zufließen

bzw. wenn diese nicht jene Gegenleistung erbringen, welche die Gesellschaft von einem unbeteiligten Dritten fordern würde (vgl. u.a. StE 2004 B 72.13.22 Nr. 42 Erw. 2.2). Solche Zuwendungen können beim Aktionär als Vermögensertrag nach Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG bzw. § 21 Abs. 1 Bst. c StG steuerbar sein (vgl. BGE 113 Ib 23 S. 24f. Erw. 2a).

Mit Bezug auf den Zeitpunkt des Zufließens einer geldwerten Leistung bzw. eines geldwerten Vorteils 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. 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 (vgl. BGE 113 Ib 23 S. 26 Erw. 2e). Bei geldwerten Leistungen einer Gesellschaft an den Anteilsinhaber (verdeckten Gewinnausschüttungen) kann der Zeitpunkt des Entzugs von Gesellschaftsmitteln in der Regel nicht nach dem Kriterium der Begründung eines festen Rechtsanspruchs festgelegt werden. Es wird daher auf denjenigen Zeitpunkt abgestellt, in dem der Anteilsinhaber den eindeutigen Willen äussert, die Mittel der Gesellschaft zu entziehen, bzw. in dem die Absicht den Behörden eindeutig erkennbar wird (vgl. BGE 138 II 57 S. 65 Erw. 5.2.3 mit Hinweisen; BGer, in: StE 1997 B 24.4 Nr. 43).

3. Aus dem Grundsatz der formellen Massgeblichkeit folgt, dass sich die Steuerbehörden auf die mit der Steuererklärung eingereichte Jahresrechnung (Erfolgsrechnung, Bilanz und Anhang) verlassen dürfen. Sie dürfen davon ausgehen, dass sich die steuerpflichtigen Unternehmen

an die handelsrechtlichen Buchführungsvorschriften halten, insbesondere sämtliche Geschäftsvorfälle erfassen und korrekt verbuchen. Das gilt umso mehr, wo die Jahresrechnung von einer Revisionsstelle geprüft und mit einem entsprechenden Bericht versehen wird (Art. 727 ff. OR). Das steuerpflichtige Unternehmen ist mithin auf der mit der Steuererklärung eingereichten Jahresrechnung zu behaften (vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, Therwil/Basel 2004, N 65ff. zu Art. 58 DBG; vgl. auch Peter Brülisauer/Flurin Poltera, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, N 12 zu Art. 58 DBG). Wenn die H. Bauunternehmung AG auf der mit der Steuererklärung eingereichten Jahresrechnung und den in der Bilanz und Erfolgsrechnung vorgenommenen Verbuchungen zu behaften ist, so gilt dies entsprechend für den Beschwerdeführer als Mehrheitsaktionär und einziges Mitglied des Verwaltungsrates, welcher für das Rechnungswesen der Gesellschaft und damit die Einhaltung der Buchführungsvorschriften verantwortlich zeichnet (vgl. Art. 716a Abs. 1 Ziff. 3 OR).

Vorliegend steht fest, dass zum Jahresabschluss in der Jahresrechnung 2008 keine angefangenen Arbeiten (oder Forderung aus nicht abgerechneten Bauten gegenüber dem Bauherrn) im Zusammenhang mit dem Umbau und Anbau (der Baute I.) verbucht wurden. Mit anderen Worten wurden sämtliche Kosten im Zusammenhang mit dem Umbau und Anbau (der Baute I.) vollumfänglich als Aufwand zu Lasten der Erfolgsrechnung der Bauunternehmung H. AG erfasst. Ebenso wurde im Jahr 2008 darauf verzichtet, gegenüber dem Beschwerdeführer als Bauherrn (oder dessen Vater als damaligem zivilrechtlichem Eigentümer der Liegenschaften) die im Zusammenhang mit dem Umbau und Anbau (der Baute I.) bereits erbrachten Leistungen (Arbeiten und Materiallieferung) zu fakturieren und in der Jahresrechnung 2008 als Debitoren zu bilanzieren.

Es steht ausser Frage, dass die „angefangenen Arbeiten“ zum Jahresabschluss buchhalterisch zwingend hätten aktiviert werden müssen, auch wenn zu Gunsten der Beschwerdeführer berücksichtigt wird, dass bei der Bewertung der angefangenen Arbeiten ein (mehr oder weniger grosser) Ermessensspielraum besteht (Honauer, a.a.O., S. 38). Im vorliegenden Fall haben die Beschwerdeführer jedoch überhaupt keine angefangenen Arbeiten und auch keine Debitoren für bereits erbrachte Leistungen verbucht. Es geht daher entgegen den Vorbringen der Beschwerdeführer nicht um eine Ermessensfrage oder eine Bewertungsdifferenz, sondern darum, dass die von den Beschwerdeführern vorgelegte Buchhaltung unvollständig war (vgl. im Übrigen zur Nichtverbuchung von angefangenen Arbeiten: Urteil des Bundesgerichts 2C_907/2012 und 2C_908/2012 vom 22.5.2013 Erw. 5.2.3 und 5.2.4; vgl. auch bezüglich Nichtverbuchung von Debitoren: StE 1986 ZH B 102.1 Nr. 2). Es ist deshalb nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanzen auf Grund der (eindeutig) unvollständigen Buchhaltung geschlossen haben, dass die Beschwerdeführer durch das Weglassen der Erträge in der Jahresrechnung 2008 die Mittel der Gesellschaft ohne entsprechende Gegenleistung entziehen und sich eine geldwerte Leistung (verdeckte Gewinnausschüttung bzw. Gewinnvorwegnahme) zukommen lassen wollten (vgl. zur verdeckten Gewinnausschüttung auch BGE 113 Ib 23 Erw. 4 S. 27ff.).

4. Was die Beschwerdeführer gegen die Qualifikation als geldwerte Leistung (verdeckte Gewinnausschüttung bzw. Gewinnvorwegnahme) vorbringen, ist unbehelflich und führt zu keiner anderen Beurteilung.

4.1 Im vorliegenden Fall erscheint es nicht willkürlich, die Beschwerdeführer auf die unvollständige Buchhaltung für das Geschäfts-

jahr 2008 zu behaften und eine (zeitliche) Gesamtbetrachtung des Bauprojekts abzulehnen. Der von den Beschwerdeführern geforderten (zeitlichen) Gesamtbetrachtung steht nicht nur das Periodizitätsprinzip entgegen. Das Behaften auf die selbst erstellte und den Steuerbehörden eingereichte Buchhaltung beruht auch auf dem Grundsatz von Treu und Glauben. Auch wenn deshalb die Gegenleistungen der Beschwerdeführer für das gesamte Bauprojekt (bei einer Ex-post-Betrachtung) einem Drittvergleich standhalten, muss eine (zeitliche) Gesamtbetrachtung ausser Betracht fallen, soweit die (notwendigen) Korrekturen erst durch das Steuerkontrollverfahren veranlasst wurden. Aus den nachträglich in den Geschäftsabschlüssen 2009 und 2010 zur Kompensation vorgenommenen Buchungen können die Beschwerdeführer daher nichts zu ihren Gunsten ableiten. Dadurch lässt sich eine kraft geldwerter Leistung im Steuerjahr 2008 entstandene Steuerforderung nicht rückgängig machen bzw. beseitigen (vgl. zur Rückgängigmachung von verdeckten Gewinnausschüttungen: StE 1997 B 24.4 Nr. 42; vgl. auch die Stornopraxis der ESTV bei geldwerten Leistungen und dazu das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4934/2013 vom 4.9.2014 Erw. 2.6 mit Hinweisen).

4.2 Inwiefern die Situation, dass per Ende 2008 der Vater des Beschwerdeführers noch zivilrechtlicher Eigentümer der im Umbau und Anbau befindlichen Liegenschaften war, dazu geführt haben könnte, dass (fälschlicherweise) keine angefangenen Arbeiten verbucht wurden, ist nicht nachvollziehbar. Die zivilrechtlichen Eigentumsverhältnisse hätten nur dann eine Rolle gespielt, wenn beabsichtigt gewesen wäre, die angefangenen Arbeiten als Forderungen gegenüber dem Grundeigentümer zu verbuchen (vgl. oben Erw. 1). Nachdem jedoch (auch) von den Beschwerdeführern die angefangenen Arbeiten buchhalterisch dem Vorratsvermögen zugerechnet werden, ist nicht ersichtlich, weshalb mit der

Aktivierung der angefangenen Arbeiten in der Buchhaltung bis zum Übergang des zivilrechtlichen Eigentums an den Liegenschaften hätte zugewartet werden sollen.

4.3 Ebenso wenig lässt sich der geringe Baufortschritt als Grund oder mögliche Erklärung für die Nichtverbuchung der angefangenen Arbeiten und Nichtaktivierung der bereits erbrachten Leistungen als Debitoren anführen. Auch wenn den Beschwerdeführern die angefangenen Arbeiten im Vergleich zum gesamten geplanten Bauvorhaben als gering erschienen sein mögen, konnte ihnen unmöglich entgangen sein, dass durch das Weglassen der betreffenden Ertragspositionen in der Jahresrechnung der Bauunternehmung H. AG das Gesamtergebnis entscheidend beeinflusst wurde. Das Jahresergebnis hätte um die angefangenen Arbeiten höher ausfallen und die Erfolgsrechnung im Geschäftsjahr 2008 daher richtigerweise statt des ausgewiesenen Verlustes mit einem Gewinn abschliessen müssen. Die Beschwerdeführer hätten daher genau genommen allen Grund dazu gehabt, die angefangenen Arbeiten zum Jahresabschluss zu verbuchen und die bereits erbrachten Leistungen als Debitoren in der Jahresrechnung 2008 zu aktivieren.

4.4 Auch aus den in den Jahren 2009 und 2010 geleisteten Akontozahlungen (bzw. Umbuchungen) können die Beschwerdeführer nichts zu ihren Gunsten ableiten. Zwar erfolgten zumindest die im Jahr 2009 getätigten Akontozahlungen noch vor Durchführung des Steuerkontrollverfahrens. Wie der Baukostenabrechnung zu entnehmen ist, wurden die Akontozahlungen jedoch im Zusammenhang mit den in der betreffenden Periode erbrachten Aufwendungen (Fremdarbeiten und Material) geleistet. Für die das Jahr 2008 betreffenden Leistungen lässt sich dagegen eine Akontozahlung (bzw. eine Umbuchung KK F.) erst mit

Datum vom 31.12.2010 feststellen. Die Akontozahlungen in den Jahren 2009 und 2010, die nicht im Zusammenhang mit den im Jahr 2008 erbrachten Leistungen stehen, oder erst nach Durchführung der Domizilrevision geleistet wurden, können daher nicht als Beweis dafür angeführt werden, dass das Weglassen der Erträge in der Jahresrechnung 2008 nicht mit der Absicht erfolgte, die Mittel der Gesellschaft ohne entsprechende Gegenleistung zu entziehen.

4.5 Schliesslich stellt auch der Umstand, dass die (potentiellen) Forderungen der H. Bauunternehmung AG gegenüber den Beschwerdeführern in gewisser Hinsicht als durch das Kontokorrent (KK F.) bzw. freies Eigenkapital abgesichert betrachtet werden konnten, kein hinreichender Grund dar, auf die Verbuchung der angefangenen Arbeiten und die Aktivierung der bereits erbrachten Leistungen als Debitoren in der Jahresrechnung 2008 zu verzichten. Diese (möglichen) Sicherheiten vermögen ebenfalls keine einwandfreie Gewähr dafür zu bieten, dass die Beschwerdeführer nie die Absicht hatten, sich durch die Missachtung der Vorschriften über die Buchführung einen geldwerten Vorteil aus Beteiligungen zu verschaffen.

5. Zusammenfassend ist nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanzen im vorliegenden Fall auf Grund der unvollständigen Buchhaltung geschlossen haben, dass die Beschwerdeführer durch die Nichtverbuchung der angefangenen Arbeiten und Nichtaktivierung der erbrachten Leistungen als Debitoren in der Jahresrechnung 2008 die Mittel der Gesellschaft ohne entsprechende Gegenleistung entziehen wollten. Was die Beschwerdeführer gegen die Qualifikation als geldwerte Leistung (verdeckte Gewinnausschüttung bzw. Gewinnvorwegnahme) vorbringen, ist unbehelflich und führt zu keiner anderen Beurteilung. Entsprechend der Ansicht

der Vorinstanzen rechtfertigt es sich auch, den geldwerten Vorteil vollumfänglich den Beschwerdeführern als Bauherren und (spätere) Eigentümer der im Umbau und Anbau befindlichen Liegenschaften (Baute I.) zuzurechnen. Die Beschwerde erweist sich deshalb als unbegründet und wird abgewiesen.

Hinweis der Redaktion:

Das Bundesgericht hat eine gegen den vorstehenden Entscheid des Verwaltungsgerichts gerichtete Beschwerde mit Urteil vom 3. Mai 2016 (2C_741/2015 und 2C_742/2015) abgewiesen.

In den steuerlichen Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahren kommt es immer wieder vor, dass hypothetisches Alternativverhalten ins Spiel gebracht wird. Vorliegend antwortet das Bundesgericht darauf mit folgender Schlussbemerkung (Erw. 2.5): „Schliesslich sind nicht die steuerlichen Folgen zu beurteilen, die sich ergeben hätten, wenn die Beschwerdeführer die angefangenen Arbeiten aktiviert und darauf (unzulässigerweise) eine Wertberichtigung gebildet hätten. Darum geht es hier nicht.“