

## Geldwerte Leistungen

### Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 12. Dezember 2008

*Im Umstand, dass der Beteiligungsinhaber von der eigenen Firma regelmässig WIR-Geld mit einem Einschlag von rund 30 Prozent privat übernimmt, dieses WIR-Geld sodann aber zu 100 Prozent verwendet werden kann, ist eine geldwerte Leistung an den Beteiligungsinhaber zu erblicken, welche eine entsprechende Gewinnaufrechnung rechtfertigt.*

#### Sachverhalt:

1. Die Pflichtige reichte am 5. Januar 2007 ihre Steuererklärung 2005 ein. Darin deklarierte sie u.a. einen Reingewinn in Höhe von Fr. 22'568.–. Aufgrund von Unklarheiten bezüglich der eingereichten Steuerdeklaration führte das Revisorat der Steuerverwaltung bei der Pflichtigen eine Revision durch.

2. Mit definitiver Veranlagungsverfügung Staatssteuer 2005 wurde der Pflichtigen aufgrund der durchgeführten Revision Nr. 2987-123 vom 26. März 2008 u.a. Fr. 595'376.– für Handel mit WIR-Geld aufgerechnet. Der steuerbare Reingewinn nach Verlustverrechnung erhöhte sich dadurch auf Fr. 630'072.–.

3. Dagegen erhob die Vertreterin der Pflichtigen mit Schreiben vom 27. Juni 2008 Einsprache mit dem Begehren, es sei ein Drittel von der Aufrechnung als WIR-Einschlag zu akzeptieren und entsprechend einen Mehraufwand für Steuern zu berücksichtigen.

Auf die Begründung wird – soweit erforderlich – in den Erwägungen eingegangen.

4. Die Steuerverwaltung wies mit Einsprache-Entscheid vom 7. August 2008 die Einsprache mit der Begründung ab, veräussere eine Firma WIR-Geld an ihren Gesellschafter, so sei ein Einschlag nur gerechtfertigt, wenn der entsprechende Minderwert belegt sei. Dies sei aber im vorliegenden Fall nicht gegeben. Der Gesellschafter D. E. habe mit dem WIR-Geld mehrere Liegenschaften, ohne dabei irgendeine Einbusse hinnehmen zu müssen, erworben. Selbst wenn der Kaufpreis – wie behauptet – auf Grund der entgegennehmenden WIR-Anteile höher festgesetzt worden sei, so könne dies bloss dann berücksichtigt werden, wenn der effektive Wert der Liegenschaft als Kaufpreis verurkundet und bei den Zahlungsmodalitäten der entsprechend höhere WIR-Anteil ausgewiesen werde. Ein entsprechender Nachweis sei jedoch nicht erbracht worden. Der gewährte Einschlag von Fr. 595'376.– stelle somit eine geldwerte Leistung an den Gesellschafter dar.

5. Mit Schreiben vom 5. September 2008 erhob die Vertreterin der Pflichtigen dagegen Beschwerde (recte Rekurs) mit den Begehren, 1. Der Einsprache-Entscheid vom 7. August 2008 sei aufzuheben und 2. Vom deklarierten Ertrag im Geschäftsjahr 2005 bzw. Fr. 22'568.– sei die Bewertungskorrektur von Fr. 595'376.– dem steuerbaren Erlös zuzurechnen. Entsprechend sei jedoch auf der Aufwandseite der entsprechende Steueraufwand (Rückstellung) als Abzug zuzulassen. Dies beziffere sich im Geschäftsjahr 2005 auf Fr. 216'429.–.

Als Begründung führte sie an, die GmbH verkaufe fast ausschliesslich Waren mit Entgegennahme von bis zu 100% WIR. Die Einnahmen der Gesellschaft seien vorwiegend WIR. Die effektiven Einnahmen in Schweizerfranken gegenüber den Einnahmen in WIR seien im Bezug auf den Gesamtumsatz erheblich tief. Eine geldwerte Leistung an den Gesellschafter D. E. sei nicht erfolgt. Die effektiven Einnahmen auf der Ebene der Gesellschaft seien vollständig im Geschäftsjahr erfasst und verbucht worden. Die Gesellschaft habe nicht auf ihre zustehenden Einnahmen verzichtet bzw. entsprechende Erträge dem Gesellschafter zufließen lassen. Wenn diese Bewertungskorrektur nicht zugelassen werde, bestehe die logische Konsequenz, dass er im Bereich des Vermögens einen höheren Beteiligungswert in der privaten Steuererklärung einzusetzen habe.

6. Mit Vernehmlassung vom 5. November 2008 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Als Begründung hielt sie zusammengefasst insbesondere fest, dass sich generell eine solche Aufrechnung wie in casu rechtfertige, wenn nicht der Gegenbeweis erbracht werde, dass diese Zahlungsmittel im konkreten Fall nur mit einem Einschlag verwendet werden könnten. Die im Rechtsmittelverfahren beigebrachte Kopie einer Offerte sei dazu selbstverständlich kein rechtsgenügender Beweis. Die Rekurrentin beantrage, die erwähnten Fr. 595'376.– seien zwar dem steuerbaren Gewinn («Erlös») zuzurechnen, auf der anderen Seite sei aber eine entsprechende Steuerrückstellung im Umfang von Fr. 216'429.– zuzulassen. Solche nachträglich erhöhten Steuerrückstellungen würden bei Gewinnaufrechnungen auch praxisgemäss gewährt. Begründet werde der Antrag jedoch damit, dass gar keine geldwerte Leistung an den Gesellschafter erfolgt sei, d.h. die Gesellschaft nicht auf ihr zustehende Einnahmen zugunsten ihres Gesellschafters verzichtet habe. Hier bestehe offensichtlich ein Widerspruch zum gestellten Antrag: ohne geldwerte Leistung keine Aufrechnung des Gewinns – und ohne Aufrechnung des Gewinns keine erhöhte Steuerrückstellung. Die Steuerverwaltung gehe deshalb davon aus, dass die Rekurrentin sinngemäss weiterhin jegliche geldwerte Leistung und damit auch jede Gewinnaufrechnung verneine, weshalb aufgrund dieses Widerspruchs eine Abweisung beantragt werde.

7. An der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Anträgen fest.

### *Erwägungen*

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden

Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.– pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne Weiteres darauf einzutreten.

2. Der Beurteilung unterliegt im vorliegenden Fall, ob die Vorinstanz zu Recht eine Aufrechnung des Reingewinns in der Höhe von Fr. 595'376.– vorgenommen hat.

3. Der steuerbare Reinertrag der juristischen Personen setzt sich gemäss § 53 Abs. 1 StG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrages des Vorjahres (lit. a), allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung geschäftsmässig begründeter Aufwendungen verwendet werden [...] (lit. b), den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen, mit Einschluss der Kapital-, Liquidations- und Aufwertungsgewinne [...] (lit. c) sowie den Zinsen auf den verdeckten Eigenkapital (lit. d).

a) Zum steuerbaren Reinertrag gehören namentlich Zuwendungen der Gesellschaft an die Anteilsinhaber oder ihnen nahestehende Dritte, die einem Aussenstehenden nicht oder zumindest nicht in gleichem Masse gewährt würden. Solche geldwerte Leistungen sind nach der Rechtsprechung immer dann anzunehmen, wenn (a) die Gesellschaft keine gleichwertige Gegenleistung erhält, (b) der Aktionär direkt oder indirekt einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, und (c) der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war (vgl. Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 2A.602/2002 vom 23. Juli 2003, E. 2, mit weiteren Hinweisen).

b) Als geldwerte Leistungen gelten insbesondere auch die sogenannten Gewinnvorwegnahmen, d.h. verdeckte Kapitalentnahmen, die bei der Gesellschaft zu einer entsprechenden Kürzung des in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Gewinnes führen. Das ist dann der Fall, wenn die Gesellschaft auf ihre zustehenden Einnahmen ganz oder teilweise verzichtet und die entsprechenden Erträge direkt dem Aktionär oder ihr nahestehenden Personen zufließen bzw. wenn diese nicht jene Gegenleistung erbringen, welche die Gesellschaft von einem unbeteiligten Dritten fordern würde. Bei diesem Drittvergleich wird auf den Verkehrswert abgestellt, worunter im Steuerrecht der Wert zu verstehen ist, der einem Vermögensgegenstand bei der Veräusserung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr beigemessen wird (BGE 2A.602/2002, a.a.O., E. 2).

4.a) WIR-Geld ist nicht Geld im Rechtssinne, sondern stellt eine Forderung besonderer Art dar, d.h. ein aktives Wirtschaftsgut, dessen Bewertung nach dem Verkehrswert zu erfolgen hat. Entgegen Edelmetallen oder Geldwährungen unterliegt es keinem einheitlichen, offiziellen Kurs zu einem bestimmten Zeitpunkt, mit den entsprechenden Schwankungen und selbst kurzfristig möglichen Wertsteigerungen. Sein etwaiger Minderwert ist vielmehr nach den konkreten Verwendungsumständen und Geschäftsbereichen differenziert zu ermitteln (BGE 2A.602/2002, a.a.O., E. 3.1.2.1).

b) Unter gewissen Umständen kann ohne Willkür die Gleichwertigkeit der Abgeltung mit WIR-Anteilen und der Bezahlung in Schweizerfranken angenommen werden. Dies gilt insbesondere dann, wenn die Summe der erbrachten Leistungen exakt dem verurkundeten Kaufpreis entspricht. Selbst wenn der Kaufpreis auf Grund der entgegenzunehmenden WIR-Anteile höher festgesetzt worden ist, so kann dies bloss dann berücksichtigt werden, wenn der effektive Wert der Liegenschaft als Kaufpreis verurkundet und bei den Zahlungsmodalitäten der entsprechend höhere WIR-Anteil ausgewiesen wird. Nur wenn die Summe der Barzahlungen nebst den weiteren Leistungen und den WIR-Anteilen einen entsprechend höheren Betrag ergibt, ist der Nachweis dafür erbracht, dass die WIR-Anteile als minderwertig angesehen worden sind (vgl. 2A.602/2002, a.a.O., E. 3.1.1, mit weiteren Hinweisen).

5. Im vorliegenden Fall verkaufte die Pflichtige Waren zu einem grossen Teil mit Entgegennahme von bis zu 100% WIR-Geld. Dadurch erzielte sie hohe Gewinnmargen, da sie bei Verkäufen gegen WIR keine Rabatte gewähren musste. Um das WIR-Geld in Bargeld «umwandeln» zu können, betrieb sie unter anderem eine reine Handelstätigkeit mit WIR-Geld. Sie verkaufte dabei WIR-Geld gegen Bargeld. Der Einschlag betrug in der Regel rund 30%. Im Jahr 2005 trat hauptsächlich der Gesellschafter Herr D. E. als Käufer auf. Er erwarb mit dem WIR-Geld mehrere Liegenschaften. Der Einschlag auf dem WIR-Geld wurde im Umsatz als Ertragsminderung verbucht, was gemäss «Kontoblatt 66500 WIR-Geschäfte» Fr. 596'186.50 ausmachte. Veräussert die Gesellschaft WIR-Geld an ihren Gesellschafter, so ist ein Einschlag nur dann gerechtfertigt, wenn der entsprechende Minderwert belegt ist (vgl. Ziffer 4b hiervor). Selbst wenn der Kaufpreis auf Grund der entgegenzunehmenden WIR-Anteile höher festgesetzt worden ist, so kann dies bloss dann berücksichtigt werden, wenn der effektive Wert der Liegenschaft als Kaufpreis verurkundet und bei den Zahlungsmodalitäten der entsprechend höhere WIR-Anteil ausgewiesen wird. Dies ist in casu jedoch nicht der Fall, was an dem folgenden Beispiel aufgezeigt wird. Mit dem Rekurs reichte die Pflichtige eine Offerte der W. AG vom 29. November 2004 ein. Darin wurde ein Verkaufspreis für eine Maisonette-Wohnung in der Überbauung «X» in Y inkl. 2 Autoeinstellplätze in der Höhe von Fr. 858'000.– vereinbart. Die Zahlungsmodalitäten wurden folgendermassen ausgemacht: Fr. 260'000.– in bar, Fr. 598'000.– WIR und Fr. 119'600.– WIR-Aufschlag 20% auf Fr. 598'000.–.

Anlässlich der Verhandlung bestätigte Herr D. E. auf Frage hin schriftlich, dass im Kaufvertrag mit der W. AG als Kaufpreis Fr. 977'600.– (Fr. 260'000.– + Fr. 598'000.– + 119'600.–) verurkundet wurde. Die Summe der erbrachten Leistung entspricht somit exakt dem verurkundeten Kaufpreis. Der höhere WIR-Anteil hingegen wurde nicht ausgewiesen. Der Gesellschafter Herr D. E. erwarb mit dem WIR-Geld somit Liegenschaften, ohne dabei irgendeine Einbusse hinnehmen zu müssen. Der Nachweis, dass die WIR-Anteile als minderwertig angesehen werden müssten, ist somit nicht erbracht. Der gewährte Einschlag von Fr. 595'376.– stellt demnach eine geldwerte Leistung an den Gesellschafter dar, welche folglich dem Reingewinn der Pflichtigen aufgerechnet werden muss.

Der Rekurs erweist sich als unbegründet und ist demnach in diesem Punkt abzuweisen.

6. Die Vertreterin der Pflichtigen macht weiter geltend, dass wenn eine geldwerte Leistung in der Höhe von Fr. 595'376.– dem Reingewinn aufgerechnet werden sollte, auf der anderen Seite entsprechend eine Steuerrückstellung zuzulassen sei.

a) Gemäss § 55 Abs. 1 StG sind für Abschreibungen, Rückstellungen, Rücklagen und Ersatzbeschaffungen die §§ 30–32 sinngemäss anwendbar. Rückstellungen zulasten der Erfolgsrechnung sind gemäss § 30 Abs. 1 StG zulässig für im Geschäftsjahr begründete Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist (lit. a), Verlustrisiken, die mit Aktiven des Umlaufvermögens, insbesondere Waren und Debitoren, verbunden sind (lit. b) sowie andere unmittelbar drohende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr begründet wurden (lit. c).

b) Nachträglich erhöhte Steuerrückstellungen werden bei Gewinnaufrechnungen praxismässig gewährt. Da im vorliegenden Fall eine Gewinnaufrechnung in der Höhe von Fr. 595'376.– bei der Pflichtigen vorgenommen wurde, ist eine nachträglich erhöhte Steuerrückstellung zu zulassen. Die Steuerverwaltung wird deshalb angewiesen, die Steuerrückstellung unter Berücksichtigung der Aufrechnung in der Höhe von Fr. 595'376.– neu zu errechnen und in der Veranlagung zu berücksichtigen.

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass die Aufrechnung in der Höhe von Fr. 595'376.– gemäss oben erwähnten Erwägungen von der Steuerverwaltung zu Recht vorgenommen wurde. Aufgrund der Aufrechnung ist der Pflichtigen eine nachträglich erhöhte Steuerrückstellung zu gewähren. Der Rekurs wird somit teilweise gutgeheissen.

7.a) Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind der Rekurrentin nach § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) anteilmässige Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 600.– aufzuerlegen.

b) Nach § 21 Abs. 3 VPO kann bei Beschwerden in Steuersachen der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug eines Vertreters eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Anlässlich der heutigen Verhandlung hat der Vertreter der Pflichtigen schriftlich auf eine Parteientschädigung verzichtet. Aus diesem Grunde wird der Rekurrentin keine Parteientschädigung zugesprochen.

*Demgemäss wird erkannt:*

1. Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen.

2. ...

3. ...

4. ...

5. ...