

Verdeckte Gewinnausschüttung

1. Allgemeines

Leistungen der Gesellschaft an die Inhaber von Beteiligungsrechten, denen keine oder keine genügenden Leistungen gegenüberstehen und die einem an der Gesellschaft nicht beteiligten Dritten nicht oder in wesentlich geringerem Umfang erbracht worden wären, haben ihren Grund in der Gesellschaftereigenschaft des Empfängers. Derartige Leistungen werden in der Steuerrechtswissenschaft und in der Praxis allgemein als verdeckte Gewinnausschüttung bezeichnet.

Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt nach allgemeiner Auffassung vor, wenn:

- eine Leistung ausgerichtet wird, der keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht. Die Leistung, als eine Entnahme von Geschäftsmitteln, wirkt sich in einer Verminderung der durch die Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Geschäftsergebnisse;
- mit der Leistung ein Mitglied der Gesellschaft (Aktionär) begünstigt wurde, die Leistung ihm direkt oder indirekt (zum Beispiel über eine ihm nahestehende Person oder Unternehmung) zugehalten wurde. Dabei ist anzunehmen, dass diese Leistung unterblieben oder wesentlich geringer gewesen wäre, wenn der Begünstigte eine der Gesellschaft fernstehende Person gewesen wäre. Diese Leistung ist also insofern ungewöhnlich und lässt sich mit sachgemäßem Geschäftsgebaren nicht vereinbaren;
- das Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung für die handelnden Gesellschaftsorgane erkennbar gewesen sein muss, so dass angenommen werden kann, es sei eine Begünstigung beabsichtigt gewesen.

Eine verdeckte Gewinnausschüttungen liegt somit beispielsweise vor, wenn die Gesellschaft

- übersetzte Löhne und andere Arbeitsentgelte an die Anteilsinhaber oder ihnen nahestehende Personen ausbezahlt (vgl. StP 76 Nr. 3);
- übersetzte Spesenvergütungen an die Anteilsinhaber ausbezahlt;
- die Deckung von Privataufwand des Anteilsinhabers übernimmt (Steuerbetrug);
- übersetzte Leistungen für Vorsorge und Versicherungen des Anteilsinhaber erbringt (vgl. dazu StP 30 Nr. 13, StP 30 Nr. 14 und StP 30 Nr. 15);
- übersetzte Zinszahlungen an die Anteilsinhaber leistet (StP 76 Nr. 4).

Diese Aufzählung ist nicht abschliessend.

2. Steuerliche Behandlung

Gemäss § 76 Abs. 1 Ziff. 2 lit. e StG gehören offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte zum Reingewinn. Verdeckte Gewinnausschüttungen werden daher als geschäftsmässig nicht begründete Aufwände zum steuerbaren Gewinn der Kapitalgesellschaft hinzuge-rechnet.

Beim begünstigten Anteilsinhaber gelten verdeckte Gewinnausschüttungen als Erträge aus Beteiligung nach § 22 Ziff. 4 StG. Diese Erträge sind steuerbar und werden somit zu den steuerbaren Einkünften hinzugerechnet.

3. Unzulässigkeit nachträglicher Buchungskorrekturen

Die steuerpflichtige Gesellschaft wird grundsätzlich bei den von ihr verbuchten Werten behaftet. Nachträgliche Buchungskorrekturen dürfen nur vorgenommen werden bei eindeutigen Fehlbuchungen, welche aus entschuldbarem Irrtum erfolgten.

Nachträgliche Buchungskorrekturen im Sinne der Umqualifizierung verdeckter Gewinnausschüttungen sind unzulässig.

So können zum Beispiel geschäftsmässig unbegründete Pauschalspesenentschädigungen einer Gesellschaft an ihren Hauptaktionär und Direktor nicht nachträglich in verdeckten Lohn umgewandelt werden, wenn der Gesellschaft der Nachweis misslingt, dass die Vergütung effektiv Spesenersatz darstellen.