



14. Dezember 2023

## Verrechnungssteuerliche Behandlung von geldwerten Leistungen

**Die Aufrechnung von geldwerten Leistungen sorgt immer wieder für Diskussionen zwischen Steuerpflichtigen und den Steuerbehörden, denn es bestehen diesbezüglich oft Bewertungsfragen und Ermessensspielräume.**

**Qualifizieren die Steuerbehörden eine Leistung als geldwerte Leistung, die der Verrechnungssteuer unterliegt, droht bei vorsätzlicher Falsch- resp. Nichtdeklaration die Verwirkung des Rechts des Steuerpflichtigen auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer**

### Ausgangslage

Die Verrechnungssteuerfolgen von geldwerten Leistungen werden anhand nachfolgendem Sachverhalt dargestellt: Herr X ist Alleinaktionär der operativ tätigen X-AG. Die X-AG veräussert Herrn X ein Fahrzeug zum Buchwert von 10. Der Verkehrswert des Fahrzeuges beträgt jedoch nicht bloss 10, sondern 35.

### Geldwerte Leistungen

Geldwerte Leistungen werden anhand der kumulativen Kriterien des Missverhältnisses von Leistung und Gegenleistung, der Leistung an einen Anteilinhaber oder eine diesem nahestehende Person und der Erkennbarkeit des Missverhältnisses für die handelnden Organe charakterisiert. Das Wesensmerkmal einer geldwerten Leistung besteht darin, dass die Leistung nicht im Interesse der entreicherten Gesellschaft liegt, sondern ausschliesslich im Interesse der Anteilinhaber oder der nahestehenden Personen erbracht wird. Damit liegt im vorliegenden Fall, in welchem der Anteilinhaber ein Fahrzeug mit einem Wert von 35 für 10 erwerben kann, was den handelnden Organen bekannt ist, klarerweise eine geldwerte Leistung vor. Weitere Beispiele für geldwerte Leistungen sind die Bezahlung privater Auslagen,

bspw. Ferien, durch die Gesellschaft oder die Bezahlung eines überhöhten Preises durch die Gesellschaft an den Anteilinhaber, aber auch nicht marktkonforme Darlehenszinsen.

### Steuerrechtliche Konsequenzen der Qualifikation als geldwerte Leistungen

Sofern das Steueramt die geldwerte Leistung erkennt, erfolgt eine Aufrechnung beim Gewinn der Gesellschaft, wodurch die Gesellschaft die Differenz zwischen Leistung und Gegenleistung mit der Gewinnsteuer versteuern muss, obwohl der Gesellschaft tatsächlich kein zusätzlicher Betrag zugeflossen ist. Weiter wird die geldwerte Leistung beim Aktionär mit der Einkommenssteuer analog einer formell beschlossenen Dividende erfasst. Neben diesen direkten Steuern ist auf der geldwerten Leistung die Verrechnungssteuer geschuldet. Zahlungspflichtig für die Verrechnungssteuer von 35% ist die Gesellschaft, welche entsprechend vorliegend 8.75 [= 35% von 25] an die ESTV überweisen muss. Effektiv getragen werden muss die Verrechnungssteuer aber von der begünstigten Person. Da Leistungen von der Gesellschaft an die Begünstigten lediglich netto, also nach Abzug der Verrechnungssteuer, ausbezahlt werden dürfen, hat der Begünstigte in

der vorliegenden Konstellation, in welcher die Leistung bereits vollumfänglich ausbezahlt wurde, entweder die Verrechnungssteuer von 8.75 tatsächlich an die Gesellschaft zu überweisen oder diese ist seinem Kontokorrentkonto zu belasten. Kann keine dieser beiden Varianten durchgeführt werden, erfolgt eine sog. Aufrechnung ins Hundert. Diesfalls behandeln die Steuerbehörden die erhaltene geldwerte Leistung von 25 als 65% der geldwerten Leistung und rechnen basierend darauf die Leistung auf 100% auf, um davon die Verrechnungssteuer von 35% zu berechnen. Vorliegend resultiert damit statt einer Verrechnungssteuer von 8.75 eine solche in der Höhe von 13.5 (=  $25 / 65 * 100$ , davon 35%).

#### **Zum Rückerstattungsanspruch**

Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer setzt grundsätzlich voraus, dass die Erträge in der Steuererklärung ordnungsgemäss deklariert wurden, was bei einer geldwerten Leistung kaum der Fall ist. In dieser Situation vermag die Regelung gemäss Art. 23 Abs. 2 VStG einen Ausweg zu bieten, wonach die Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs nicht eintritt, wenn die Einkünfte oder Vermögen in der Steuererklärung fahrlässig nicht angegeben wurden und in einem noch nicht rechtskräftig abgeschlossenen

Veranlagungs-, Revisions- oder Nachsteuerverfahren von der Steuerbehörde aus eigener Feststellung zu den Einkünften oder Vermögen hinzugerechnet oder von der natürlichen Person aufgrund der Aufrechnung bei der juristischen Person selber gemeldet werden.

Die Handlung der steuerpflichtigen Person wird als fahrlässig qualifiziert, wenn diese die Folgen ihres Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedenkt oder darauf keine Rücksicht nimmt. Die erforderliche Sorgfalt wird anhand dem, was von einer besonnen und umsichtig handelnden Person mit den gleichen Kenntnissen und Fähigkeiten wie die steuerpflichtige Person verlangt werden könnte, beurteilt. In der Praxis liegt ein fahrlässiges Handeln meist nur dann vor, wenn sich Bewertungs- oder Ermessensfragen stellen. Steht die Gegenleistung – wie im vorliegenden Beispiel – offensichtlich in einem Missverhältnis zur erhaltenen Leistung, scheidet die Qualifikation der Handlung des Steuerpflichtigen als fahrlässig aus und die Rückerstattung der Verrechnungssteuer wird bei vorsätzlichem, auch eventualvorsätzlichem Handeln verweigert.



#### **MLaw Rebecca Wyniger-Gärtner**

Rechtsanwältin und dipl. Steuerexperte  
[rebecca.wyniger@5001.ch](mailto:rebecca.wyniger@5001.ch)

*Unsere Spezialistinnen und Spezialisten im Steuerrecht unterstützen Sie gerne in allen rechtlichen Belangen rund um die verrechnungsteuerrechtliche Behandlung von geldwerten Leistungen.*

