



Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 28. Oktober 2010

Mitwirkende

lic. iur. Franziska Ritter (Vorsitz), Dr. Stefan Grieder,
lic. iur. Heidi Mayer Jülich, lic. iur. Andreas Miescher,
Dr. Christophe Sarasin, Prof. Felix Uhlmann
und lic. iur. Marc Jordan (Gerichtsschreiber)

Parteien

X AG

[...]

v.d. Dr. A

[...]

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt,

Fischmarkt 10, 4001 Basel

Gegenstand

Kantonale Steuern pro 2007

(Aufrechnung von verdecktem Eigenkapital, § 85 Abs. 4 StG;
Aufrechnung von Zinsen auf verdecktem Eigenkapital, § 69
Abs. 1 lit. d StG)

Sachverhalt

- A. Mit Veranlagungsverfügung vom 24. April 2009 wurde die Rekurrentin, die X AG, für die kantonalen Steuern pro 2007 veranlagt. Hierbei wurden verdecktes Eigenkapital in Höhe von CHF 402'859.00 sowie die Zinsen aus diesem verdeckten Eigenkapital in Höhe von CHF 35'245.00 aufgerechnet.
- B. Gegen diese Veranlagung erhob die Rekurrentin mit Schreiben vom 25. Mai 2009 Einsprache. Sie machte geltend, dass die Aufrechnung nicht korrekt sei, da die Darlehen von unabhängigen Dritten, nämlich der B AG und der Brauerei C, stammten. Sie beantragt, die Aufrechnung sei aufzuheben und die Zinsen als geschäftsmässiger Aufwand zu betrachten und so zu akzeptieren.

Mit Einspracheentscheid vom 21. Oktober 2009 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Sie führte unter anderem aus, im Kreisschreiben Nr. 6 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 6. Juni 1997 werde festgehalten, dass bei Fremdkapital, welches von unabhängigen Dritten – ohne Sicherstellung durch den Anteilsinhaber oder diesem nahe stehende Personen – zur Verfügung gestellt werde, kein verdecktes Eigenkapital vorliege. Im Umkehrschluss gelte Fremdkapital, das mit Sicherstellung durch den Anteilsinhaber oder diesem nahe stehende Personen zur Verfügung gestellt werde, als verdecktes Eigenkapital.

- C. Mit Schreiben vom 23. November 2009 erhob die Rekurrentin, vertreten durch Herrn Dr. A, Advokat, Rekurs gegen diesen Entscheid. Sie beantragt, die Veranlagungsverfügung vom 24. April 2009 betreffend kantonale Steuern pro 2007 sei aufzuheben und von den in der Veranlagungsverfügung vorgenommenen Aufrechnungen von verdecktem Eigenkapital in Höhe von CHF 402'859.00 sowie von Zinsen auf dem verdeckten Eigenkapital in Höhe von CHF 35'245.00 sei abzusehen.

In ihrer Vernehmlassung vom 27. Januar 2010 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses.

In ihrer Replik vom 29. März 2010 hält die Rekurrentin an ihren Anträgen fest. Sie ergänzt diese um das Eventualbegehren, dass für den Fall, dass die Steuerrekurskommission an der Aufrechnung der Steuerverwaltung festhalte, die Steuerveranlagung pro 2007 so zu erstellen sei, dass Eigenkapital in Höhe von CHF 402'859.00 und Zinsen in Höhe von lediglich CHF 29'876.00 aufgerechnet werden.

In ihrer Duplik vom 16. April 2010 schliesst die Steuerverwaltung wiederum auf Abweisung des Rekurses. Sie beantragt jedoch, den Eventualantrag der Rekurrentin bezüglich der Zinsen gutzuheissen.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

Erwägungen

1. Gemäss § 164 Abs. 1 des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG) kann die betroffene Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Steuerrekurskommission Rekurs erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Die Rekurrentin ist als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 21. Oktober 2009 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Ihr Vertreter ist gehörig bevollmächtigt. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 23. November 2009 (Datum des Poststempels) ist somit einzutreten.

2.
 - a) Die Rekurrentin beantragt, der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 21. Oktober 2009 betreffend kantonale Steuern pro 2007 sei aufzuheben und von den vorgenommenen Aufrechnungen von verdecktem Eigenkapital in Höhe von CHF 402'859.00 sowie von den Zinsen auf dem verdeckten Eigenkapital in Höhe von CHF 35'245.00 sei abzusehen. Eventualiter seien die Zinsen auf dem verdeckten Eigenkapital auf CHF 29'876.00 festzusetzen.

 - b) Im vorliegenden Fall ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung die Aufrechnungen zu Recht vorgenommen hat.

3.
 - a) Gemäss § 69 Abs. 1 lit. d StG sind auch Zinsen auf verdecktem Eigenkapital Bestandteil des steuerbaren Gewinns. § 85 Abs. 4 StG sieht vor, dass das steuerbare Eigenkapital von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften um jenen Teil des Fremdkapitals erhöht wird, dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt.

 - b) Zur Konkretisierung und der Vereinheitlichung der Praxis zum inhaltlich § 69 Abs. 1 lit. d StG und § 85 Abs. 4 StG entsprechenden Art. 65 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) und zum mittlerweile aufgehobenen Art. 75 DBG hat die Eidgenössische Steuerverwaltung das Kreisschreiben Nr. 6 vom 6. Juni 1997 erlassen. Dieses hält fest, dass soweit die ausgewiesenen Schulden das zulässige Fremdkapital übersteigen, verdecktes Eigenkapital anzunehmen ist. Für die Berechnung des zulässigen Fremdkapitals ist grundsätzlich vom Verkehrswert der Aktiven am Ende der Steuerperiode auszugehen. Sofern keine höheren Verkehrswerte nachgewiesen sind, kann die Veranlagungsbehörde aus Praktikabilitätsgründen auf die Gewinnsteuerwerte abstellen. Das Kreisschreiben legt für die einzelnen Aktivposten fest, wie viele Prozente des Verkehrswertes

als Höchstbetrag des zulässigen Fremdkapitals zu betrachten sind. Kein verdecktes Eigenkapital liegt hingegen vor, wenn das Fremdkapital von unabhängigen Dritten – ohne Sicherstellung durch den Anteilsinhaber oder diesem nahe stehenden Personen – zur Verfügung gestellt wird.

c) Die Ermittlung des verdeckten Eigenkapitals erfolgt gemäss Kreisschreiben Nr. 6 in drei Schritten. Zuerst wird festgestellt, ob Fremdkapital vorliegt, welches als verdecktes Eigenkapital qualifiziert werden könnte. Dies ist grundsätzlich nur dann der Fall, wenn das Fremdkapital der Gesellschaft von Anteilsinhabern oder diesen nahe stehenden Personen zur Verfügung gestellt wird. Falls das Fremdkapital von Anteilsinhabern oder diesen nahe stehenden Personen stammt, ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob das Fremdkapital der Gesellschaft die aus eigener Kraft erhältlichen fremden Mittel übersteigt. Falls die maximal zulässigen Fremdmittel überschritten sind, muss in einem dritten Schritt geprüft werden, ob die in Frage stehende Finanzierung auch von einem Dritten gewährt worden wäre (vgl. Locher, Kommentar zum DBG, 2. Teil, 1. Auflage, Basel 2004, Art. 65 N 17ff.; Brülisauer/Ziegler in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht Bd. I/2a, 2. Auflage, Zürich 2008, Art. 65 N 18 ff).

4. a) Im vorliegenden Fall ist strittig, ob es sich bei den Aufrechnungen um verdecktes Eigenkapital und Zinsen aus verdecktem Eigenkapital handelt. Die Rekurrentin führt dazu aus, bei der B AG und der Brauerei C handle es sich zweifellos um echte Dritte. Als Sicherheiten seien zwar Bürgschaften durch die Aktionäre verlangt worden, doch diese seien wirtschaftlich wertlos, da die Aktionäre über kein Vermögen verfügen würden. Zudem macht sie geltend, dass die Steuerverwaltung den für eine Aufrechnung als verdecktes Eigenkapital notwendigen Nachweis einer Steuerumgehung nicht erbracht habe.

b) Die Steuerverwaltung zieht aus einem Satz im Kreisschreiben Nr. 6, welcher besagt, dass Fremdkapital von unbeteiligten Dritten – ohne Sicherstellung durch den Anteilsinhaber oder diesem nahe stehende Personen – kein verdecktes Eigenkapital sein könne, den Umkehrschluss, dass vom Anteilsinhaber verbürgte Darlehen immer verdecktes Eigenkapital sein können. Weiter wendet die Steuerverwaltung ein, gemäss dem Entscheid des Bundesgerichts 2C.259/2008 vom 6. November 2008 müsse anders als nach altem Recht keine Steuerumgehung mehr vorliegen. Vielmehr würde unter Berücksichtigung aller Umstände geprüft, ob eine unangemessen hohe, nicht marktkonforme Fremdfinanzierung durch den Anteilsinhaber oder eine diesem nahe stehende Person vorliege, die auf die Stellung des Anteils-

inhabers bzw. der diesem nahe stehenden Person zurückzuführen sei und eine Minderung der Steuerbelastung zur Folge habe.

c) Der vorliegende Fall unterscheidet sich insofern von der durch die Steuerverwaltung zitierten Rechtsprechung, dass dort jeweils die Anteilsinhaber bzw. diesen nahe stehenden Personen der Gesellschaft ein Darlehen gewährt haben. In casu hingegen haben unbeteiligte Dritte ein Darlehen gewährt, dieses jedoch durch die Anteilsinhaber verbürgen lassen. Die Rechtsprechung ist daher nicht unbeschadet zu übernehmen.

d) Der schematische Lösungsansatz der Steuerverwaltung, welcher durch den Umkehrschluss aus der zitierten Passage im Kreisschreiben Nr. 6 entsteht, besticht durch seine Einfachheit und Praktikabilität. Der Ansatz widerspricht jedoch dem Legalitätsprinzip. Dieses verlangt, dass bei Steuern sowohl Steuersubjekt, Steuerobjekt und Steuerbemessung als auch Steuermass in einem formellen Gesetz geregelt sind. Bezüglich der Auslegung des Gesetzes besteht ein gewisser Ermessensspielraum, welcher allerdings nicht überschritten werden darf. Eine Ausnahme von dieser Regel findet sich einzig bei einer Steuerumgehung (vgl. Brülisauer/Ziegler, a.a.O., N 24). Im vorliegenden Fall ist der Wortlaut von § 85 Abs. 4 StG klar. Als verdecktes Eigenkapital gilt jener Teil des Fremdkapitals, welchem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt. § 85 Abs. 4 StG umfasst folglich jenes Fremdkapital, welches der Gesellschaft von einem Anteilshabern oder einer diesem nahe stehenden Person zur Verfügung gestellt wird. Fraglich ist hingegen, ob die verbürgten Darlehen der Bank und der Brauerei im vorliegenden Fall davon ebenfalls erfasst werden. Die Darlehensgeber stehen zwar in einer geschäftlichen Beziehung zu der Gesellschaft, sind aber unbestrittenermassen keine Anteilshaber oder diesen nahe stehenden Personen. Die Zinsen aus den Darlehen fliessen nicht an die Anteilshaber, sondern an die Bank bzw. die Brauerei. Wirtschaftlich haben diese Darlehen trotz der Bürgschaft durch die Gesellschafter daher nicht die Funktion von Eigenkapital. Es fehlt somit an einer ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage für die Umqualifikation der Darlehen in verdecktes Eigenkapital. Eine Umqualifikation und damit eine Gleichstellung der verbürgten Darlehen mit Darlehen von Anteilshabern bzw. diesen nahe stehenden Dritten ist aufgrund des Legalitätsprinzips daher nur dann zulässig, wenn die konkrete Ausgestaltung des Rechtsgeschäftes einer Steuerumgehung dient. Da gemäss den allgemeinen Beweislastregeln die Steuerverwaltung steuererhöhende Tatsachen beweisen muss und die Aufrechnung von verdecktem Eigenkapital bzw. der daraus geflossenen Zinsen sich steuererhöhend auswirkt, ist der Nachweis der Steuerumgehung durch die Steuerverwaltung zu erbringen. Diesen Nachweis hat die Steuerverwaltung im

vorliegenden Fall nicht erbracht. Es gibt auch keine Anhaltspunkte, dass mit den verbürgten Darlehen ein Steuervorteil erzielt worden sein könnte. Die Darlehen der Bank und der Brauerei sind nicht als verdecktes Eigenkapital zu qualifizieren und daher nicht aufzurechnen. Da die Darlehen kein verdecktes Eigenkapital darstellen, können auch die Zinsen nicht gemäss § 69 Abs. 1 lit. d StG aufgerechnet werden.

e) Anders gestaltet sich die Situation bei den Darlehen, welche die Anteilsinhaber der Gesellschaft zur Verfügung gestellt haben. Hier ist in einem ersten Schritt zu prüfen, ob die zulässige Grenze für Fremdkapital überschritten wurde. Ist dies der Fall, ist in einem weiteren Schritt festzustellen, ob die Gesellschaft die Fremdmittel auch aus eigener Kraft hätte erhältlich machen können. Gemäss der Bilanz pro 2007 vom 31. Dezember 2007 betragen die Passiven CHF 820'234.00. Wie die Steuerverwaltung auf dem Formular zur Berechnung des verdeckten Eigenkapitals vom 17. März 2009 korrekt berechnet hat, sind aufgrund der gemäss Kreisschreiben Nr. 6 für die einzelnen Aktiven geltenden Belehnungssätze höchstens Fremdmittel von CHF 417'461.00 erhältlich zu machen. Das zulässige Fremdkapital wurde somit überschritten. Dieses Fremdkapital hätte die Gesellschaft im vorliegenden Fall offensichtlich nicht aus eigener Kraft erhältlich machen können, da die Gesellschafter bereits für die Darlehen der Bank und der Brauerei persönliche Sicherheiten leisten mussten. Somit sind diese Darlehen in Höhe von CHF 125'707.00 als verdecktes Eigenkapital und die daraus fliessenden Zinsen in Höhe von CHF 6061.89 als Ertrag aufzurechnen.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Darlehen der Anteilsinhaber als verdecktes Eigenkapital aufzurechnen sind. Die Darlehen der Bank und der Brauerei hingegen sind als Fremdkapital zu qualifizieren und nicht aufzurechnen und die daraus fliessenden Zinsen daher ebenfalls nicht aufzurechnen. Der Rekurs ist somit teilweise gutzuheissen.
6.
 - a) Nach dem Ausgang des Verfahrens ist der Rekurrentin in Anwendung von § 170 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 135 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 sowie dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und der Verordnung hierzu vom 4. März 1975 eine reduzierte Spruchgebühr aufzuerlegen. Diese Spruchgebühr wird im vorliegenden Fall auf CHF 500.00 festgelegt.
 - b) Nach § 170 Abs. 3 StG kann der teilweise oder ganz obsiegenden Partei für die notwendigen Kosten der Vertretung (§ 146 StG) resp. für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten eine Parteientschädigung zugesprochen

werden. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens wird der Rekurrentin eine Parteientschädigung von CHF 2'500.00 zugesprochen.

Beschluss

- ://:
1. Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen.
 2. Die Rekurrentin trägt eine Spruchgebühr von CHF 500.00.
 3. Der Rekurrentin wird eine Parteientschädigung in der Höhe von CHF 2'500.00 zugesprochen.
 4. Der Entscheid wird dem Vertreter der Rekurrentin und der Steuerverwaltung mitgeteilt.