

Inhaltsverzeichnis

B

Stichwortverzeichnis

11

8.2 Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG, § 19 Abs. 1 lit. c StG**Regeste:**

Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG, § 19 Abs. 1 lit. c StG – Als geldwerte Leistungen im Sinne von Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 19 Abs. 1 lit. c StG gelten auch Zuwendungen einer Gesellschaft an ihr nahestehende Dritte. Zuwendungen, die im Interesse einer dem beherrschenden Gesellschafter nahestehenden Person erfolgen, stellen ebenfalls geldwerte Leistungen bzw. eine verdeckte Gewinnausschüttung dar, unabhängig davon, ob die Zuwendungen aus gemeinnützigen Überlegungen erfolgen oder nicht.

Aus dem Sachverhalt:

Am 9. April 2014 eröffnete die Steuerverwaltung des Kantons Zug A. B. und C. B. die Veranlagung für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die Direkte Bundessteuer 2008. Das steuerbare Einkommen wurde bei den Kantons- und Gemeindesteuern auf Fr. 1'242'046.– und bei der Direkten Bundessteuer auf Fr. 1'256'426.– festgesetzt. Gegen diese Veranlagung liessen A. und C. B. am 23. April 2014 Einsprache einreichen und beantragen, das steuerbare Gesamteinkommen sowie das satzbestimmende Einkommen seien jeweils um Fr. 246'000.– auf Fr. 996'000.– bei der Kantons- und Gemeindesteuer bzw. auf Fr. 1'010'400.– bei der Direkten Bundessteuer zu reduzieren. Zur Begründung führten sie aus, die umstrittene gemeinnützige Zuwendung sei von der X. AG an die Y. AG als steuerbefreite juristische Person gegangen, so dass eine zusätzliche Einkommensaufrechnung bei ihnen persönlich nicht begründet sei. Mit Entscheid vom 10. März 2015 wies die Steuerkommission die Einsprache ab. Sie führte dabei zur Begründung im Wesentlichen aus, es sei im vorliegenden Fall nicht ersichtlich, inwiefern die fraglichen Spendenzahlungen der Gesellschaft zurechenbar sein sollten. Namentlich bestehe keinerlei Zusammenhang mit deren geschäftlicher Tätigkeit bzw. deren Gesellschaftszweck. Die Zuwendungen dienten vielmehr allein den privaten Anliegen von A. B., welche dem von ihr präsierten und finanziell unterstützten (2008: Fr. 210'000.–) Y-Verein zusätzliche Mittel habe zur Verfügung stellen wollen. Wenn eine beherrschende Gesellschafterin aus persönlichen Interessen eine Spende ausrichte, so stelle dies (im Umfang des die 20%-Limite übersteigenden Anteils) eine geldwerte Leistung dar, welche als Einkommen der Besteuerung unterliege. Dies gelte auch dann, wenn die Mittel an nicht nahestehende Dritte weitergeleitet würden, denn entscheidend sei allein, dass die Zuwendung aus privaten Gründen erfolgt sei und damit Privataufwand der Steuerpflichtigen darstelle. An der vorgenommenen Aufrechnung im Betrag von Fr. 246'000.– werde deshalb festgehalten.

Gegen diesen Einspracheentscheid vom 10. März 2015 liessen A. B. und C. B. am 1. April 2015 Rekurs einreichen und beantragen, es sei sowohl bei der Kantons- und Gemeindesteuer 2008 als auch bei der Direkten Bundessteuer 2008 auf die Aufrechnung einer geldwerten Leistung von Fr. 246'000.– bei den Pflichtigen zu verzichten. Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, in § 19 Abs. 1 lit. c StG bzw. Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG werde aus-

drücklich von geldwerten Vorteilen aus Beteiligungen gesprochen. Eine geldwerte Leistung sei somit auch daraufhin zu untersuchen, ob eine Vorteilsnahme zu Gunsten des Anteilnehmers vorliege oder nicht. Dies sei im vorliegenden Fall klar zu verneinen. Die «nahestehende Person» werde hier nur als Verteilorganisation eingesetzt, und die Leistungen würden vollumfänglich an Dritte weitergereicht werden. Die sogenannte Dreieckstheorie könne vorliegend nur greifen, wenn die Gesellschaft einen Vorteil an eine natürliche oder juristische Person zuwende. Es sei zwar selten, doch im vorliegenden Fall liege auf allen Ebenen ein selbstloses Verhalten vor, so dass die gängigen Regeln nicht griffen. Es liege auch kein privates Interesse vor, uneigennützig Zuwendungen (Spenden) zu machen. Durch die grosszügigen Zuwendungen dürfte schlussendlich die öffentliche Hand entlastet werden, so dass es fast etwas sonderbar anmute, wenn diese Leistungen einer Mehrfachbesteuerung unterliegen sollten. Es sei zwar korrekt, dass die Zuwendungen keinen Zusammenhang mit dem geschäftlichen Zweck bzw. der Tätigkeit hätten. Die Schlussfolgerung aber, dass es sich deshalb um eine Vorteilszuweisung an die Anteilseignerin handeln müsse, sei jedoch nicht stichhaltig, da ja fast alle gemeinnützigen Zuwendungen von Gesellschaften keinen solchen Zusammenhang hätten. Eine Aktiengesellschaft sei als juristische Person aber berechtigt, selbständige Entscheidungen zu treffen. Aufgrund dieser Eigenständigkeit könne auch beschlossen werden, gemeinnützige Zuwendungen zu machen, die das normale Mass überstiegen.

Aus den Erwägungen:

2. Streitig und nachfolgend zu prüfen ist, ob A. B. die 2008 von der X. AG an den Y-Verein in der Höhe von Fr. 300'000.– bezahlten Spendengelder zu Recht als Einkünfte bzw. geldwerten Vorteil der Rekurrenten qualifiziert und dementsprechend, d.h. den Betrag von Fr. 246'000.– zum steuerbaren Einkommen der Steuerperiode 2008 aufgerechnet hat. (...)

a) Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (§ 15 Abs. 1 StG bzw. Art. 16 Abs. 1 DBG). Zu den steuerbaren Einkünften gehören namentlich Erträge aus beweglichem und unbeweglichem Vermögen (§ 19 und 20 StG bzw. Art. 20 und 21 DBG). Beim beweglichen Vermögen sind insbesondere Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art (einschliesslich Gratiaktien, Gratisnennwerterhöhungen usw.) steuerbar (§ 19 Abs. 1 lit. c StG bzw. Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG).

b) Als geldwerte Vorteile aus Beteiligungen gelten 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. 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. u.a. StR 64/2009 822 Erw. 3.1; 60/2005 24 Erw. 3.1; StE 2010 B 24.4 Nr. 79 Erw. 3.1; 2006 B 24.4 Nr. 74 Erw. 2.1; 2004 B 24.4 Nr. 71 Erw. 3.1; ASA 66 554 Erw. 3; je mit Hinweisen). Zuwendungen, welche im privaten Interesse des beherrschenden Gesellschafters oder eine diesem nahestehenden Person erfolgen, stellen gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung, unabhängig davon, ob die Zuwendungen im Hinblick auf einen gemeinnützigen Zweck vorgenommen wurden, verdeckte Gewinnausschüttungen (bzw. geldwerte Leistungen an den beherrschenden Gesellschafter) gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG dar. Indizien für die Qualifikation einer Zuwendung für gemeinnützige Zwecke als Privataufwand sind die besondere Höhe unter Berücksichtigung der Gewinnstrebigkeit einer juristischen Person, ein besonderer Empfänger oder andere Umstände, welche für Privataufwand sprechen (vgl. Brülisauer/Helbling, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 59 DBG N 20, mit Verweis auf ASA 64 [1995/96] 224 ff.).

c) Geldwerte Vorteile gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 19 Abs. 1 lit. c StG bilden auch Zuwendungen der Gesellschaft an einen ihr nahestehenden Dritten. Dabei wird ebenfalls aufgrund des genannten Drittvergleichs untersucht, ob die zu beurteilende Leistung im Vergleich zu üblichem und marktgerechtem Geschäftsgebaren als derart ungewöhnlich einzustufen ist, dass sie (so) nicht erbracht worden wäre, wenn der Leistungsempfänger der Gesellschaft oder dem Anteilsinhaber nicht nahestehen würde (vgl. u.a. StR 60/2005 24 Erw. 2.2; 57/2002 558 Erw. 2.3; StE 2004 B 24.4 Nr. 71 Erw. 3.2; ASA 66 458 Erw. 7; 63 145 Erw. 4).

Als nahestehende Dritte sind natürliche oder juristische Personen zu bezeichnen, die zum beherrschenden Gesellschafter wirtschaftliche oder persönliche enge Verbindungen besitzen. Dabei begründet der Umstand, dass der Dritte eine aussergewöhnliche Leistung empfängt, allein noch keine derartige Verbindung zum Gesellschafter. Vielmehr ist eine zusätzliche, objektiv feststellbare Beziehung zu diesem wie Freundschaft, Verwandtschaft, geschäftliche Beziehungen etc. erforderlich. Fliesst der geldwerte Vorteil einer verdeckten Gewinnausschüttung dem nahestehenden Dritten zu, erfolgt die Besteuerung dieses Vorteils gleichwohl beim (beherrschenden) Aktionär, da nur er kraft seines Beherrschungsverhältnisses die Ausschüttung der Gesellschaft herbeiführen kann. Es kommt die sogenannte Dreieckstheorie zur Anwendung, bei der von einem Fluss der verdeckten Gewinnausschüttung von der Gesellschaft über den beherrschenden Aktionär zum nahestehenden Dritten ausgegangen wird. Der nahestehende Dritte kann mangels Anteilseignerschaft keinen Beteiligungsertrag erzielen, so dass der Zufluss bei ihm (als natürliche Person) nur der Schenkungssteuer unterliegt bzw. – für den Fall, dass es sich bei der Empfängerin um eine Schwestergesellschaft der leistenden Gesellschaft handelt – als steuerfreie Kapitaleinlage gilt (vgl. StE 2009 B 24.4 Nr. 78 Erw. 2c).

d) Das Zufließen von Vermögensertrag im Sinne von § 19 Abs. 1 lit. c StG bzw. Art. 20 Abs. 1

lit. c DBG ist eine steuerbegründende Tatsache, welche die Steuerbehörden nachzuweisen haben. Demgegenüber trägt der Steuerpflichtige die Beweislast für die steuermindernden bzw. -aufhebenden Tatsachen. Die Steuerbehörden sind bei der Ermittlung der steuerbegründenden Tatsachen aus allgemein bekannten Gründen in hohem Mass auf die Mitwirkung des Steuerpflichtigen angewiesen. Diese Feststellung gilt insbesondere für die im Massenverwaltungsverfahren durchgeführte Festsetzung der direkten Steuern von Einkommen bzw. Ertrag und Vermögen bzw. Kapital. Es ist daher folgerichtig, an die rechtsgenügende Darlegung derartiger Tatsachen durch die Behörden keine allzu hohen Anforderungen zu stellen (vgl. StE 2009 B 24.4 Nr. 78 Erw. 2d).

3. a) Aktenkundig und unbestritten ist, dass die X. AG, Zug, im Jahre 2008 insgesamt Fr. 300'000.- an den Y-Verein gespendet hat (vgl. StV-Beilage 5, S. 3,4 und 7).

b) Die am 12. Dezember 2007 im Handelsregister des Kantons Zug eingetragene X. AG mit Sitz in Zug hat folgenden Zweck: «Direkter oder indirekter Erwerb, Halten, Verwaltung und Verkauf von Geschäftsliegenschaften, Wohnliegenschaften und Grundstücken sowie von Beteiligungen an Gesellschaften, die im Immobilienbereich tätig sind, sowie Erwerb, dauernde Verwaltung und Veräusserung von Beteiligungen an in- und ausländischen Unternehmungen aller Art; kann Unternehmen gründen, sich an anderen Unternehmungen beteiligen, andere Unternehmen erwerben oder sich mit solchen zusammenschliessen sowie karitative Zwecke verfolgen und Stipendien gewähren». A. B. ist Verwaltungsratspräsidentin mit Einzelunterschrift. Mitglieder des Verwaltungsrates mit Kollektivunterschrift zu zweien sind K.L. und C.B.

Der Y. Verein wird unbestrittenemassen von der Rekurrentin präsiert. Beim Y. Verein handelt es sich um eine juristische Person mit Sitz in der Schweiz, die im Hinblick auf ihre gemeinnützigen Zwecke von der Steuerpflicht befreit ist (vgl. Spendenbestätigung vom August 2009, StV-Beilage 5).

c) Zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören u.a. die freiwilligen Leistungen von Geld und übrigen Vermögenswerten bis zu 20 Prozent des Reingewinns an den Bund, die Kantone und die Gemeinden sowie deren Anstalten und an andere juristische Personen mit Sitz in der Schweiz, die im Hinblick auf ihre öffentliche oder gemeinnützigen Zwecke von der Steuerpflicht befreit sind (vgl. § 60 Abs. 1 lit. c StG bzw. Art. 59 Abs. 1 lit. c DBG). Gestützt auf diese Bestimmungen wurde der darüber hinausgehende, geschäftsmässig nicht begründete, Aufwand von Fr. 246'000.- bei der X. AG aufgerechnet. Diese Gewinnaufrechnung blieb offensichtlich unangefochten (vgl. Ausführungen der Rekurrenten in lit. b und Einspracheentscheid vom 10. März 2015 [Sachverhalt]).

Dazu ist festzuhalten, dass die Veranlagung der X. AG für die Veranlagung von A. B. in keiner Weise bindend ist. Bei der Veranlagung der natürlichen Person als möglicher Empfängerin einer geldwerten Leistung kann aber auf alle Tatsachen und Unterlagen abgestellt werden, welche im Veranlagungsverfahren der Aktiengesellschaft erhoben und für richtig befunden

worden sind, soweit nicht neue Erkenntnisse etwas anderes gebieten (vgl. Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Basel 2001, N 123 zu Art. 20 und dortige Hinweise).

4. a) Entgegen der Ansicht der Rekurrenten handelt es sich bei der von der X. AG im Jahr 2008 getätigten Spende an den Verein Y. um einen geldwerten Vorteil an die Rekurrentin. Zwar erhielt nicht die Rekurrentin selber, sondern der Verein diese Spendengelder, doch wie oben ausgeführt stellen auch Zuwendungen der Gesellschaft an einen ihr nahestehenden Dritten geldwerte Vorteile dar (vgl. § 19 Abs. 1 lit. c StG bzw. Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG). Dass es sich beim Verein um einen nahestehenden Dritten im Sinne der obigen Erwägungen handelt, vermag die Rekurrentin vorliegend nicht zu bestreiten. Denn einerseits ist sie Verwaltungsratspräsidentin mit Einzelzeichnungsberechtigung und Alleinaktionärin der X. AG (vgl. StV-Beilage 1, Wertschriftenverzeichnis) und gleichzeitig, wie sie selber am 2. Dezember 2014 ausführte (vgl. StV-Beilage 5), treibende Kraft bzw. Präsidentin des Y-Vereins. Damit liegen zwischen dem Verein und der Rekurrentin als beherrschende Gesellschafterin höchst persönliche Verbindungen – implizit auch private Interessen – vor, womit der Y-Verein zweifelsohne als nahestehender Dritter zu qualifizieren ist.

b) Grundsätzlich korrekt ist der Einwand der Rekurrenten, dass die X. AG selber entscheiden könne, ob sie gemeinnützige Zuwendungen mache, die das normale Mass übersteigen würden. Denn in Berücksichtigung der Tatsache, dass der Fiskus nicht in die unternehmerische Entscheidungsfreiheit eingreifen darf, ist es grundsätzlich nicht angebracht, nach den Gründen zu forschen, welche eine Gesellschaft zu Spenden veranlasst. Dies gilt aber nur, wenn der Leistungsempfänger dem Anteilsinhaber nicht nahesteht. Veranlasst ein vertretungsberechtigtes Organ eine Zuwendung an einen Dritten, z. B. an eine gemeinnützige Institution, ohne dass ein Interesse der Unternehmung festgestellt werden kann, ist diese Leistung allenfalls als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren, wenn die Gesellschaft den Eingriff nachträglich genehmigt, und ein entsprechender Rückerstattungsanspruch nicht geltend gemacht wird (vgl. Brülisauer/Poltera, in: Zweifel/Athanas (Hrsg.), a.a.O., Art. 58 DGB N 153).

c) Entscheidend ist vorliegend, dass der Y-Verein der Rekurrentin, wie oben aufgezeigt wurde, nahe steht und der Fiskus demnach durchaus näher hinschauen darf. Wie die Rekurrenten in ihrer Rekurschrift selber ausführten (vgl. lit. b vorstehend), hatten die Zuwendungen der X. AG an den Y-Verein keinen Zusammenhang mit dem geschäftlichen Zweck bzw. der Tätigkeit gehabt; mit anderen Worten lagen die Zuwendungen nicht im Interesse der Unternehmung, sondern vielmehr im persönlichen Interesse der Rekurrentin als Vereinspräsidentin. Dass die Rekurrentin ein privates Interesse an der Spende der X. AG an den Y-Verein hatte, zeigt auch ihre eigene finanzielle Unterstützung dieses Vereins im 2008 mit einem Betrag von Fr. 210'000.– (vgl. Steuererklärung 2008, Spendenbestätigung vom August 2009, StV-Beilage 1). Des Weiteren fällt auf, dass die X. AG im Jahr 2008 keine anderweitige Spende leistete. Die X. AG, welche unter dem Titel «Aufwand» dem Y-Verein Spendengelder erbracht hat, hätte diese Zuwendungen – insbesondere in dieser aussergewöhnlichen Höhe (vgl. Verhältnis zum in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Reingewinn von lediglich Fr. 22'100.–) – im normalen

Geschäftsverkehr einem unbeteiligten Dritten offensichtlich nicht zugewendet. Die Spendengelder der X. AG sind daher im Sinne der Lehre und Rechtsprechung (vgl. oben und Erw. 2 b und c hiervor) als verdeckte Gewinnausschüttung, mithin als geldwerter Vorteil, zu qualifizieren, zumal die X. AG – was von den Rekurrenten auch nicht bestritten wird – nie einen Rückerstattungsanspruch geltend gemacht hat.

d) In Anwendung der oben beschriebenen sogenannten Dreieckstheorie (vgl. Erw. 2c hiervor) erfolgt die Besteuerung dieses Vorteils bei der Rekurrentin als Alleinaktionärin, da nur sie kraft ihres Beherrschungsverhältnisses die Ausschüttung der Gesellschaft – welche offensichtlich in ihrem persönlichen Interesse als Präsidentin des Y-Vereins lag – herbeiführen konnte. Mit anderen Worten wird dabei von einem Fluss der verdeckten Gewinnausschüttung von der X. AG über die beherrschende Aktionärin, d.h. die Rekurrentin, zum nahestehenden Y-Verein ausgegangen. Letzterer kann mangels Anteilseigenschaft keinen Beteiligungsertrag erzielen, so dass der Zufluss bei ihm (als juristische Person mit gemeinnützigen Interessen) als steuerfreie Kapitaleinlage qualifiziert wird. Irrelevant ist demzufolge auch, dass der Y-Verein – wie die Rekurrenten argumentieren – nur als Verteilorganisation fungiert habe bzw. dass die öffentliche Hand letztlich durch diese grosszügigen Zuwendungen entlastet werde.

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 25. August 2015, A 2015 / 9

B

Stichwortverzeichnis

Gewinnausschüttung, verdeckte: Spendengelder als geldwerter Vorteil bzw. verdeckte Gewinnausschüttung an nahestehende Dritte., 5