

# **BGer 9C\_465/2024 vom 21. März 2025**

Bundesgericht, 2025-03-21, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_9C\\_465\\_2024](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_465_2024)

FR: TF 9C\_465/2024 du 21 mars 2025

IT: TF 9C\_465/2024 del 21 marzo 2025

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Die Beschwerden richten sich gegen Endentscheide einer letzten, oberen kantonalen Instanz in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten und damit gegen zulässige Anfechtungsobjekte ( Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 sowie Art. 90 BGG ). Die Beschwerdeführer sind zur Beschwerde legitimiert ( Art. 89 Abs. 1 BGG ). Die Beschwerden wurden grundsätzlich form- und fristgerecht erhoben ( Art. 42 und Art. 100 Abs. 1 BGG ).

### **E. 1.2**

Im Verfahren betreffend die Staatssteuer (9C\_465/2024) haben die Beschwerdeführer den Kostenvorschuss nicht rechtzeitig vollständig bezahlt. Auf diese Beschwerde ist nicht einzutreten.

### **E. 1.3**

Auf die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer (9C\_466/2024) kann dagegen eingetreten werden, da die am 7. Januar 2025 noch offene letzte Rate von Fr. 1'000.- durch die Umbuchung der bis dahin bereits geleisteten Raten im Verfahren 9C\_465/2024 gedeckt werden kann.

### **E. 1.4**

Die Beschwerdeführer bringen vor Bundesgericht mehrere neue Tatsachen vor und reichen in diesem Zusammenhang auch mehrere neue Beweismittel ein. Es ist nicht ersichtlich, dass diese Vorbringen erst durch das angefochtene Urteil veranlasst worden wären. Folglich sind die Beschwerdeführer damit nicht zu hören ( Art. 99 Abs. 1 BGG ).

### **E. 2.1**

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Feststellungen ist von Amtes wegen ( Art. 105 Abs. 2 BGG ) oder auf Rüge hin ( Art. 97 Abs. 1 BGG ) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang zudem entscheidend sein kann ( Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 150 II 346 E. 1.6 ; 142 I 135 E. 1.6). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" ( BGE 150 II 346 E. 1.6; 140 III 115 E. 2). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substantizieren ( Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 150 II 346 E. 1.6 ; 147 I 73 E. 2.2).

### **E. 2.2**

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ), prüft jedoch unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht ( Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG ) nur die vorgebrachten Argumente, falls weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind ( BGE 142 I 135 E. 1.5). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht ( BGE 150 II 346 E. 1.5.3 ; 147 I 73 E. 2.1; 143 II 283 E. 1.2.2).

### **E. 3**

Die Vorinstanz hat den relevanten Sachverhalt im angefochtenen Urteil stellenweise lückenhaft wiedergegeben. Er ist anhand der aktenkundigen Revisionsberichte der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft und der Jahresrechnungen der C.\_\_\_\_\_ AG zu ergänzen, wo dies erforderlich ist ( Art. 105 Abs. 2 BGG ; vgl. Sachverhalt hiervor).

### **E. 4**

Die Vorinstanz hat die geldwerten Leistungen, welche die C.\_\_\_\_\_ AG ihrer deutschen Schwestergesellschaft, der F.\_\_\_\_\_ GmbH, erbracht hat, aufgrund der Dreieckstheorie den Beschwerdeführern aufgerechnet. Die Beschwerdeführer sind der Ansicht, dass diese Aufrechnung unzulässig sei. Sie berufen sich auf BGE 149 II 158 und machen ausserdem geltend, dass diese Leistungen einem Drittvergleich standhielten. Den Beschwerdeführern kann nicht gefolgt werden.

#### **E. 4.1**

Nach der Rechtsprechung setzt die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung bzw. einer geldwerten Leistung voraus, dass erstens die leistende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft für ihre Leistung keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, zweitens die Beteiligungsinhaberin oder der Beteiligungsinhaber der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft direkt oder indirekt einen Vorteil erlangt, drittens die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft diesen Vorteil einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugestanden hätte (Drittvergleich) und viertens der Charakter dieser Leistung - insbesondere das Missverhältnis zur Gegenleistung - für die Organe der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft erkennbar gewesen ist (vgl. BGE 144 II 427 E. 6.1; 140 II 88 E. 4.1; 138 II 57 E. 2.2; 131 II 593 E. 5.1; Urteil 9C\_621/2022 vom 27. Februar 2023 E. 5.2, in: StR 78/2023 S. 393). Stets vorausgesetzt ist dabei, dass die Zuwendung ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis hat (Urteile 9C\_621/2022 vom 27. Februar 2023 E. 5.2, in: StR 78/2023 S. 393; 2C\_548/2020 vom 3. Mai 2021 E. 2.2, in: StE 2021 B 72.13.22 Nr. 65, StR 76/2021 S. 554; 2C\_578/2019 vom 31. März 2020 E. 3.3; 2C\_449/2017 vom 26. Februar 2019, in: StE 2019 B 24.4 Nr. 90, E. 2.3 mit Hinweisen). Richtet eine Gesellschaft aufgrund eines Beteiligungsverhältnisses geldwerte Vorteile nicht an einen Anteilsinhaber, sondern an eine Drittperson aus, die einem Anteilsinhaber nahesteht, sind diese Vorteile nach der sogenannten Dreieckstheorie steuerlich in einem ersten Schritt als Ertrag aus beweglichem Vermögen (verdeckte Gewinnausschüttung) auf der Ebene des Beteiligungsinhabers zu erfassen. Von dort fliessen sie weiter an die nahestehende Drittperson ( BGE 138 II 57 E. 4.2; Urteile 9C\_621/2022 vom 27. Februar 2023 E. 5.3, in: StR 78/2023 S. 393; 2C\_548/2020 vom 3. Mai 2021 E. 2.3, in: StE 2021 B 72.13.22 Nr. 65, StR 76/2021 S. 554; 2C\_750/2019 vom 7. Juli 2020 E. 3.3 mit Hinweisen).

#### **E. 4.2**

Die Vorinstanz hat erwogen, dass die deutsche Schwestergesellschaft (F.\_\_\_\_\_ GmbH) gemäss dem letzten verfügbaren Jahresabschluss (2015) überschuldet gewesen sei. Es sei nicht denkbar, dass ein Dritter dieser Gesellschaft ein Darlehen zu denselben Konditionen und in derselben Höhe gewährt hätte. Es müsse von einem geschäftsmässig nicht begründeten Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung ausgegangen werden bzw. eine Gegenleistung sei gar nicht erst ersichtlich. Die Beschwerdeführer hätten nicht aufgezeigt, dass sich die finanzielle Situation der deutschen Schwestergesellschaft im Jahr 2016 gebessert hätte. Soweit die Beschwerdeführer geltend machten, die Darlehensforderung der I.H.\_\_\_\_\_ Ltd. zur Verrechnung bringen zu wollen, fehle es an der Gegenseitigkeit der Forderungen, die zivilrechtlich eine Voraussetzung für eine Verrechnung sei.

#### **E. 4.3**

Die Beschwerdeführer bestreiten nicht, dass die deutsche Schwestergesellschaft im massgeblichen Zeitraum erheblich überschuldet war. Dass konkrete Aussichten auf Besserung bestanden hätten, ist auf der Basis der vorinstanzlichen Feststellungen nicht ersichtlich. Unter diesen Umständen hätte ein Dritter entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführer das bereits bestehende Darlehen von Fr. 715'904.77 offensichtlich nicht mehr um weitere Fr. 525'053.09 erhöht. Von vornherein nicht zu hören sind die Beschwerdeführer, soweit sie vor Bundesgericht vorbringen und mit Beweismitteln belegen wollen, dass die F.\_\_\_\_\_ GmbH über stille Reserven verfügt und der C.\_\_\_\_\_ AG das Darlehen im Geschäftsjahr 2017 im Umfang von rund Fr. 446'730.- zurückbezahlt habe. Diese Vorbringen sind neu und deshalb unzulässig ( Art. 99 Abs. 1 BGG ; vgl. E. 1.4 hiervor).

#### **E. 4.4**

Auch BGE 149 II 158 ist den Beschwerdeführern keine Hilfe. Dort hat das Bundesgericht entschieden, dass Kapitaleinlagen im Sinne von Art. 20 Abs. 3 DBG (SR 642.11) auch dann einkommenssteuerfrei an die Anteilsinhaber zurückbezahlt werden können, wenn sie bei der Gesellschaft nicht in einem separaten Konto in der Handelsbilanz verbucht sind (vgl. BGE 149 II 158 E. 5.4).

##### **E. 4.4.1**

Gemäss der Vorinstanz kann das Darlehen der I.H.\_\_\_\_\_ Ltd. zugunsten der C.\_\_\_\_\_ AG nicht als Kapitaleinlage der Beschwerdeführer betrachtet werden, weil es nicht von den Beschwerdeführern stamme. Es ist fraglich, ob es angeht, einerseits das Vermögen der I.H.\_\_\_\_\_ Ltd. - einschliesslich der Darlehensforderung gegen die C.\_\_\_\_\_ AG - steuerlich den Beschwerdeführern zuzurechnen, andererseits aber den Beschwerdeführern im Kontext von Art. 20 Abs. 3 DBG vorzuhalten, dass die der C.\_\_\_\_\_ AG übergebenen Mittel nicht von ihnen gestammt hätten.

##### **E. 4.4.2**

Die Frage braucht an dieser Stelle nicht vertieft zu werden. Für die hier interessierenden Steuerfolgen, welche die geldwerten Leistungen der C.\_\_\_\_\_ AG an ihre deutsche Schwestergesellschaft für die Beschwerdeführer zeitigten, ist es nämlich letztlich unerheblich, inwieweit das Darlehen der I.H.\_\_\_\_\_ Ltd. den Beschwerdeführern zuzurechnen ist. Es spielt auch keine Rolle, ob das Darlehen in eine (verdeckte) Kapitaleinlage umgedeutet werden kann, könnte doch auch eine Darlehensschuld dem Gläubiger grundsätzlich einkommenssteuerfrei zurückbezahlt werden, worauf denn auch

die Beschwerdeführer selbst hinweisen.

#### **E. 4.4.3**

Entscheidend ist hier, dass die geldwerte Leistung der C.\_\_\_\_\_ AG zugunsten der deutschen Schwestergesellschaft für die Beschwerdeführer in jedem Fall nur dann keine Einkommenssteuerfolgen gehabt hätte, wenn damit effektiv eine Rückzahlung bzw. eine Reduktion der Darlehensforderung respektive eine Entnahme der Kapitaleinlage verbunden gewesen wäre. Es gibt keinerlei Anzeichen dafür, dass dies der Fall gewesen sein könnte, wies die Jahresrechnung 2015 der C.\_\_\_\_\_ AG doch die Darlehen der I.H.\_\_\_\_\_ Ltd. weiterhin im vollen Umfang aus. Unabhängig davon, ob die von den Beschwerdeführern erst Jahre später angebotene "Verrechnung" zivilrechtlich überhaupt möglich wäre, könnte sie für die Steuerperiode 2015 von vornherein keinen Effekt mehr zeitigen und die Aufrechnung einer geldwerten Leistung für die Steuerperiode 2015 nicht verhindern.

#### **E. 5**

Die Beschwerdeführer machen weiter geltend, dass die Rechtsberatungsdienstleistungen, für welche die C.\_\_\_\_\_ AG in der Steuerperiode 2015 die Honorare getragen hat, dieser Gesellschaft selbst gedient hätten und folglich keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliege. Auch in diesem Punkt kann den Beschwerdeführern nicht gefolgt werden.

#### **E. 5.1**

Die Vorinstanz hat für das Bundesgericht grundsätzlich verbindlich festgestellt ( Art. 105 Abs. 1 BGG ), dass die C.\_\_\_\_\_ AG die Kosten nicht für die Generierung von Umsätzen im Zusammenhang mit der Gruppe J.\_\_\_\_\_ aufgewendet habe. Sie habe im Jahr 2015 ausschliesslich einen Dienstleistungsertrag von Fr. 350'000.- von einer weiteren vom Beschwerdeführer kontrollierten Gesellschaft erhalten. Beim Prozess gegen die Gruppe J.\_\_\_\_\_ habe es sich um eine private Rechtsstreitigkeit des Beschwerdeführers gehandelt.

#### **E. 5.2**

Die Beschwerdeführer wiederholen im Wesentlichen wörtlich die abweichende Darstellung des Sachverhalts, die sie bereits vor der Vorinstanz vorgetragen haben. Damit genügen sie den gesetzlichen Begründungsanforderungen nicht ( Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. oben E. 2.1). Ohnehin zeigen sie nicht auf, dass die Feststellungen der Vorinstanz offensichtlich unrichtig wären.

#### **E. 5.3**

Auf der Basis der vorinstanzlichen Feststellungen ist davon auszugehen, dass die von der C.\_\_\_\_\_ AG unter dem Titel "Koordination Strafverfahren" bezahlte Rechtsberatung hauptsächlich dem Beschwerdeführer und allenfalls weiteren Gruppengesellschaften, nicht aber der C.\_\_\_\_\_ AG zugutegekommen ist. Betreffend die restlichen Beratungshonorare hat die Vorinstanz festgestellt, dass davon die D.\_\_\_\_\_ SA und die E.\_\_\_\_\_ AG profitiert hätten (vgl. oben Sachverhalt A.d). Das bestreiten die Beschwerdeführer vor Bundesgericht jedenfalls nicht substantiiert.

#### **E. 5.4**

Nach dem Gesagten erscheinen die von der C.\_\_\_\_\_ AG getragenen Rechtsberatkungskosten als geldwerte Leistungen an ihren Aktionär oder diesem

nahestehende Personen (Schwestergesellschaften), für welche die C.\_\_\_\_\_ AG keine Gegenleistungen erhalten hat. Die Aufrechnung dieser Beträge bei den Beschwerdeführern erweist sich demnach als korrekt, zumal die Beschwerdeführer ansonsten nichts vorbringen, was der Besteuerung dieser geldwerten Leistungen bei den Beschwerdeführern entgegenstehen könnte.

## **E. 6**

In Bezug auf den Personalaufwand der D.\_\_\_\_\_ SA rügen die Beschwerdeführer schliesslich, es habe sich um geschäftsmässig begründeten Lohnaufwand dieser Gesellschaft gehandelt, der ihnen nicht aufgerechnet werden dürfe. Diese Rüge ist ebenfalls unbegründet.

### **E. 6.1**

Die kantonalen Instanzen rechneten den von der D.\_\_\_\_\_ SA verbuchten Personalaufwand den Beschwerdeführern (teilweise) als geldwerte Leistung auf, weil sie davon ausgingen, dass die betreffenden Personen nicht für Arbeitsleistungen zugunsten dieser Gesellschaft entschädigt worden waren, sondern für ihre Tätigkeit als Spieler des Vereins M.\_\_\_\_\_, dessen Gründer und Mäzen der Beschwerdeführer war. Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft nannte dafür im Revisionsbericht betreffend die Gesellschaft, auf den sie später jeweils verwies, eine Reihe von Indizien. Namentlich wurden die Angestellten in den Arbeitsverträgen teils ausdrücklich als "Spieler" bezeichnet. Zudem bestätigten diverse Zeitungsberichte, dass Spieler des Vereins M.\_\_\_\_\_ im Unterschied zur Situation in anderen Rollhockeyvereinen über Profi-Verträge verfügten. In der Folge konzentrierte sich der Streit auf die Frage, ob die D.\_\_\_\_\_ SA in der Steuerperiode 2015 überhaupt Leistungen erbracht hatte, an deren Produktion die Lohnempfänger sich hätten beteiligen können. Die Beschwerdeführer behaupteten diesbezüglich, dass die Angestellten auf diversen Baustellen in Deutschland im Einsatz gewesen seien. Die Vorinstanz hielt diese Behauptung nicht für glaubhaft und die eingereichten Beweismittel (Bautagesberichte, Berichte einer deutschen Sozialkasse [SOKA-Berichte] und eine Schlussrechnung der D.\_\_\_\_\_ SA an die - bereits im Oktober 2015 liquidierte - G.\_\_\_\_\_ GmbH vom 23. Februar 2018) nicht für beweiskräftig.

### **E. 6.2**

Die Beschwerdeführer zeigen vor Bundesgericht nicht auf, inwiefern die Feststellungen der Vorinstanz offensichtlich unrichtig sein sollen. Entgegen ihren Ausführungen trifft es nicht zu, dass die kantonalen Instanzen die Aufrechnung nur deswegen geschützt hätten, weil die Beschwerdeführer nicht belegen konnten, welche Arbeiten die D.\_\_\_\_\_ SA im Jahre 2015 ausgeführt hatte, wie die Beschwerdeführer meinen. Vielmehr rechneten die kantonalen Instanzen einschliesslich der Vorinstanz den Personalaufwand der D.\_\_\_\_\_ SA den Beschwerdeführern auf, weil sie aufgrund der Indizienlage und mangels Gegenbeweis der Beschwerdeführer zum Schluss gekommen waren, dass die betreffenden Zahlungen die Empfänger nicht für Arbeitsleistungen zugunsten der D.\_\_\_\_\_ SA, sondern für ihre Tätigkeit als Rollhockeyspieler entschädigten und damit dem Verein M.\_\_\_\_\_ respektive dem Mäzenatentum des Beschwerdeführers dienen. Die Beschwerdeführer bringen auch vor Bundesgericht nichts vor, was diese Würdigung ernsthaft infrage stellen würde. Insbesondere machen sie nicht geltend und ist auch nicht ersichtlich, dass die D.\_\_\_\_\_ SA über den Verein M.\_\_\_\_\_ einen Werbeeffect

erzielt hätte und der verbuchte Personalaufwand demgemäss als Sponsoringaufwand geschäftsmässig begründet gewesen sein könnte (vgl. dazu Urteil 2C\_1026/2021 vom 21. Dezember 2022 E. 7.1.4).

#### **E. 7**

Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer (9C\_466/2024) als unbegründet. Sie ist abzuweisen. Auf die Beschwerde betreffend die Staatssteuer (9C\_465/2024) ist nicht einzutreten, weil die Beschwerdeführer den Kostenvorschuss nicht rechtzeitig bezahlt haben (vgl. E. 1.2 hiervor). Die Gerichtskosten sind den Beschwerdeführern aufzuerlegen, wobei für das Verfahren betreffend die Staatssteuer (9C\_465/2024) in Anbetracht der Umstände nur reduzierte Kosten zu erheben sind ( Art. 66 Abs. 1 BGG ). Es sind keine Parteientschädigungen geschuldet ( Art. 68 Abs. 1 und 3 BGG ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.