

# **BL\_GERICHTE 810 23 239 vom 6. März 2024**

BL Gerichte, 2024-03-06, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl\\_gerichte\\_810\\_23\\_239](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl_gerichte_810_23_239)

FR: BL\_GERICHTE 810 23 239 du 6 mars 2024

IT: BL\_GERICHTE 810 23 239 del 6 marzo 2024

## **Regeste**

Direkte Bundessteuer 2017 / steuerliche Aufrechnung der geschäftsmässig nicht begründeten Entreicherung der Gesellschaft durch Auszahlung der überhöht geäußerten Arbeitgeberbeitragsreserven an Alleinaktionär und ihm nahestehende Person

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Gemäss Art. 145 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 i.V.m. § 3 der Vollzugsverordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 13. Dezember 1994 und § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 können Entscheide des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht als letzter kantonaler Instanz angefochten werden. Da auch alle weiteren formellen Voraussetzungen nach Art. 140 ff. DBG sowie § 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 erfüllt sind, ist auf die Beschwerde einzutreten.

### **E. 2**

Mit der Beschwerde in Steuersachen können alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (Art. 145 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 140 Abs. 3 DBG). Das Kantonsgericht prüft somit den angefochtenen Entscheid mit voller Kognition.

### **E. 3**

Zu beurteilen ist, ob die Aufrechnung der ausbezahlten AGR in der Höhe von Fr. 451'395.-- (= Saldo der AGR per 31. Dezember 2016) rechtmässig ist. Die Aufrechnung des saldierten Prämienkontos in der Höhe von Fr. 32'302.-- ist hingegen nicht strittig, da die Beschwerdeführerin in ihrer Beschwerde an das Kantonsgericht "lediglich" die mit Urteil des Steuergerichts Nr. 530 22 35 vom 28. April 2023 festgelegte Aufrechnung der AGR von Fr. 451'395.-- beantragt. 4.1. Arbeitgeber können innerhalb ihrer Vorsorgeeinrichtung eine Beitragsreserve für kommende Jahre bilden. AGR stellen im Rahmen der 2. Säule ein planerisches Instrument des Arbeitgebers dar, um seine Belastung durch den Arbeitgeberbeitrag gemäss Art. 66 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG) vom 25. Juni 1982 in wirtschaftlich schwierigen Zeiten zu mildern. Gemäss Art. 331 Abs. 3 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht; OR) vom 30. März 1911 erbringt der Arbeitgeber seine Beiträge an die berufliche Vorsorge aus eigenen Mitteln oder aus Beitragsreserven der Vorsorgeeinrichtung, die von ihm vorgängig hierfür geäußert worden und gesondert ausgewiesen sind. AGR werden somit aus Mitteln geäußert, die ein Arbeitgeber über seine gesetzlichen, reglementarischen und vertraglichen

Pflichten hinaus der Pensionskasse auf Anrechnung an seine künftige Beitragspflicht bezahlt. AGBR sind daher mit der beruflichen Vorsorge verhaftet und dienen einzig dem Zweck der (künftigen) Beitragszahlung. Der Arbeitgeber kann zwar über die Verwendung dieser Mittel durch die Vorsorgeeinrichtung im Rahmen seiner geschuldeten Beiträge bestimmen; die ins Vermögen der Vorsorgeeinrichtung übergegangenen AGBR bleiben aber für Zwecke der beruflichen Vorsorge gebunden. Die Zweckgebundenheit der AGBR schliesst daher bei ordnungs-mässiger Bildung einen Rückfluss an den Arbeitgeber aus. Die Zweckbestimmung grenzt AGBR insbesondere auch vom sogenannten "Prämienkonto" oder "Prämienzahlungskonto" ab, welches als Scharnierkonto zwischen der Vorsorgeeinrichtung und dem Arbeitgeber dient ( Peter Lang , Arbeitgeberbeitragsreserven, in: Steuer Revue [StR] 76/2021 S. 531 ff., S. 531 f. m.w.H.; Hans - Peter Conrad / Peter Lang , in: Hürzeler/Stauffer [Hrsg.], Basler Kommentar zur Beruflichen Vorsorge, Basel 2021, N 4 zu Art. 81 BVG). Alle fälligen oder bereits beschlossenen Beiträge an die Vorsorgeeinrichtung – gleichgültig, ob reglementarische oder freiwillige – sind grundsätzlich als Aufwand über die Erfolgsrechnung zu buchen. Werden Einlagen in die ordentlichen AGBR dem Periodenergebnis belastet, stellen sie stille Reserven dar und unterstehen demnach bei ihrer Auflösung der Offenlegungspflicht (Art. 959c Abs. 1 Ziff. 3 OR; Lang , a.a.O., S. 534 m.w.H.). Einlagen in die AGBR werden vom Arbeitgeber damit als steuerbegünstigter Geschäftsaufwand verbucht (vgl. Art. 81 Abs. 1 BVG). Damit können diese Einlagen als geschäftsmässig begründeter Aufwand vom Gewinn abgezogen werden. Daraus resultiert eine tiefere steuerliche Belastung sowohl des Gewinns als auch des Kapitals. Die Einlage in die AGBR kann aus den obgenannten Gründen aus unternehmerischer Sicht wünschbar sein, sei es im Zusammenhang mit der Liquiditätsplanung, sei es aus Gründen der Steueroptimierung, indem dadurch der Geschäftsaufwand erhöht und der steuerbare Gewinn reduziert wird. In der Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung werden solche AGBR bis zum Fünffachen des Betrags des gemäss Reglement des Vorsorgewerkes geschuldeten jährlichen Arbeitgeberbeitrags akzeptiert, wobei im Vordergrund steht, dass mit einer solchen Zuwendung auf längere Sicht tatsächlich der Vorsorgezweck erfüllt wird, d.h. diese als Reserve für effektive Beitragszahlung dient ( Hans - Ulrich Stauffer , Berufliche Vorsorge, 3. Aufl., Basel/Genf 2019, Rz 2415; siehe auch <https://www.bsv.admin.ch/bsv/de/home/glossar/arbeitgeberbeitragsreserven.html>; letztmals besucht am 22. Februar 2024). 4.2. Werden AGBR nicht aktiviert, so führt dies im Zeitpunkt ihrer Bildung zu einer erfolgswirksamen Aufwandsbuchung, welche das Periodenergebnis und damit die steuerliche Bemessungsbasis vermindert. Art. 81 BVG hält ausdrücklich fest, dass "Einlagen in die Arbeitgeberbeitragsreserven [...] bei den direkten Steuern des Bundes, der Kantone und Gemeinden als Geschäftsaufwand" gelten. Die ausdrückliche Qualifikation dieser Einlagen durch den Gesetzgeber als geschäftsmässig begründeter Aufwand liegt darin begründet, dass mit der erfolgswirksamen Bildung von AGBR eine Durchbrechung des Periodizitätsprinzips verbunden ist, was vom Grundsatz her nur in gesetzlich definierten Fällen möglich ist. Als Folge dieser gesetzlichen Konzeption von Art. 81 BVG hat eine steuerliche Korrektur des periodenfremden Aufwands zu unterbleiben, was sowohl für die direkte Bundessteuer als auch für die kantonalen Gewinn- und Einkommenssteuern verbindlich ist ( Lang , a.a.O., S. 535). Für eine Qualifikation der Einlagen in die AGBR als geschäftsmässig begründeter Aufwand müssen mehrere Voraussetzungen erfüllt sein. So sind gemäss Art. 27 Abs. 2 lit. c DBG und Art. 59 Abs. 1 lit. b DBG Zuwendungen an Vorsorgeeinrichtungen zugunsten des eigenen Personals als

Gewinnungskosten abzugsfähig, sofern jede zweckwidrige Verwendung ausgeschlossen ist ( Lang , a.a.O., S. 538; Urteil des Bundesgerichts 2C\_635/2018 vom 24. Januar 2019 E. 3.1 und 4). Die steuerrechtlichen Grundlagen setzen somit für die Abzugsfähigkeit eine zweckkonforme Verwendung der Einlagen voraus. Die Zweckkonformität beinhaltet, dass ein Rückfluss der Einlagen an den Arbeitgeber ausgeschlossen ist ( Lang , a.a.O., S 538).

5.1.1. Das Steuergericht führt in seinem Urteil aus, dass in der Hauptsache zu beurteilen sei, ob die von der Steuerverwaltung vorgenommenen Aufrechnungen aus den AGBR in der Höhe von Fr. 348'297.-- und dem Prämienkonto in der Höhe von Fr. 207'781.--, d.h. gesamthaft Fr. 556'078.-- (siehe hiervor Sachverhalt lit. C), zu Recht erfolgt seien und, falls dies zutrefte, ob diese korrekterweise der offenen Steuerperiode 2017 zugeordnet worden seien. In Bezug auf die Auseinandersetzung mit der strittigen Aufrechnung im Kontext der AGBR in der Höhe von Fr. 348'297.-- kommt das Steuergericht zum Schluss, dass entgegen der Ansicht der Steuerpflichtigen die Aufrechnung der AGBR in der Höhe der Auszahlung von Fr. 451'394.75 (= Saldo der AGBR per 31. Dezember 2016; siehe S. 13 des Revisionsberichts) und deren Zuordnung in die Steuerperiode 2017 korrekt sei. Hinsichtlich der Aufrechnung im Zusammenhang mit den Prämien für die Vorsorge in die Vorsorgestiftung E. AG von C.A. führt das Steuergericht aus, dass die Steuerverwaltung diesbezüglich eine Aufrechnung in der Höhe von Fr. 207'781.-- vorgenommen habe. Die Höhe der von der Steuerverwaltung vorgenommenen Kürzungen für das Jahr 2015 von Fr. 94'060.-- (vgl. S. 3 des Vorschlags der Steuerverwaltung vom 4. November 2020) und für das Jahr 2016 von Fr. 94'769.-- (vgl. S. 3 des Vorschlags der Steuerverwaltung vom 4. November 2020; Fr. 120'113.-- minus Fr. 25'344.-- = Fr. 94'769.--) werde von der Steuerpflichtigen grundsätzlich nicht bestritten, diese zu hohen Beitragsrechnungen hätten jedoch, wie von der Steuerpflichtigen geltend gemacht, korrekterweise dem Jahr 2015 (Fr. 94'060.--) und 2016 (Fr. 94'769.--) und nicht dem Jahr 2017 zur Nachbesteuerung zugewiesen werden müssen. Betreffend den Verbleib des Beitragskontos, über das die Steuerpflichtige bei der E. AG verfügt habe, erläutert das Steuergericht, dass die Saldierung des Beitragskontos in der Höhe von Fr. 32'301.65 (Fr. 21'513.25 = Saldo des Beitragskontos per 31. Dezember 2016 [siehe Beilage E des Revisionsberichts] plus Fr. 10'788.40 = Saldo des Beitragskontos per 31. Juli 2017 [siehe Beilage L des Revisionsberichts]; gemäss Revisionsbericht wurde der Betrag an C.A. ausbezahlt) als geldwerte Leistung aufzurechnen sei. Da die Auszahlung im Jahr 2017 erfolgt sei, betreffe die Aufrechnung die offene Steuerperiode 2017.

5.1.2. Das Steuergericht führt in seiner Entscheidung weiter aus, dass während der Anschluss-dauer dem Arbeitgeber die Kompetenz verbleibe, über die zweckkonforme Verwendung der AGBR zu entscheiden. So könne er namentlich deren Übertragung auf eine andere Vorsorgestiftung veranlassen. Im vorliegenden Fall hätten sich die geäußerten AGBR bei der E. AG per 31. Dezember 2016 (dem Stichtag des Vorjahres der Vertragsauflösung) auf Fr. 451'394.75 belaufen. Im Hinblick auf die sich rechnerisch aus den gemeldeten Löhnen ergebende Summe an maximalen AGBR von Fr. 461'718.60 würden die AGBR zu diesem Zeitpunkt als nicht (mehr) offensichtlich überhöht erscheinen (Berechnung: Jahresbeitrag von Fr. 131'919.60 x Arbeitgeberanteil von 70 % x 5 Jahre= Fr. 461'718.60). Unzulässig erscheine hingegen die Auszahlung an die beiden Destinatäre. Da austretende Mitarbeiter in der Regel durch nachfolgende ersetzt würden, hätten sie keinen individuellen Anspruch auf die geäußerten AGBR. Durch den Eintritt vergleichbarer Mitarbeiter ändere sich der jährliche Beitragsaufwand der zweiten Säule für den Arbeitgeber nicht signifikant. Im vorliegenden Fall sei es den beiden Arbeitnehmern bzw. Destinatären gelungen, eine zweckfremde Ausbzw. Rückzahlung von AGBR zu erwirken:

Im Jahr 2017 seien die AGBR nicht für die Begleichung reglementarischer Beiträge verwendet worden, sondern sie seien dem Aktionärsehepaar zugeflossen. Durch den Austritt der beiden einzigen Destinatäre sei eine weiterhin zweckmässige Verwendung der AGBR ab diesem Zeitpunkt gar nicht mehr möglich gewesen. Ebenfalls liege kein Beschluss des Arbeitgebers vor, die AGBR für allgemeine Leistungsverbesserungen zu Gunsten des gesamten Personals einzusetzen. AGBR könnten nicht zur Verbesserung der künftigen Vorsorge einzelner Destinatäre verwendet werden, sondern würden der Deckung laufender Arbeitgeberbeiträge dienen. Aufgrund eines Einzelaustritts könnten den ausscheidenden Mitarbeitern keine AGBR freiwillig und willkürlich mitgegeben werden, auch dann nicht, wenn der bisherige Alleinaktionär die Unternehmung verlasse. Aus den Steuerakten entstehe der Eindruck, dass die AGBR von Anfang an zwecks Auszahlung an C.A. und C.B. geäuft worden seien. Erschwerend komme hinzu, dass C.B. keinesfalls habe begünstigt werden können, da sie die Kriterien für die Zuordnung zum Plan "GL" nicht erfüllt habe. Sie habe nicht der Geschäftsleitung angehört und sei im Handelsregister sodann ebenfalls nie als unterschriftsberechtigte Person eingetragen gewesen. Dementsprechend würden die sie betreffenden Lohn- und Vorsorgezahlungen von vornherein auch nicht als geschäftsmässig begründet erscheinen. Vielmehr scheine ihre rückwirkende Aufnahme in den Plan auf den 1. Januar 2014 auf der Überlegung zu beruhen, die Problematik der überhöht geäufteten AGBR zu entschärfen und so die Summe zu vergrössern, die dem Alleinaktionär – direkt über sein eigenes Vorsorgeverhältnis sowie indirekt über das Vorsorgeverhältnis seiner Ehefrau – nach dessen Ausscheiden zukommen würde. Demzufolge seien die AGBR nicht basierend auf einer legitimen Grundlage zwischen dem bisherigen Alleinaktionär und seiner Ehefrau aufgeteilt und ausbezahlt worden. Vielmehr hätten die AGBR der Beschwerdeführerin erhalten bleiben müssen. Demzufolge seien AGBR in der Höhe der Auszahlung von Fr. 451'394.75 aufzurechnen. Die Aufrechnung durch die Steuerverwaltung sei korrekterweise in der Periode 2017 erfolgt. 5.1.3. Das Steuergericht kommt zum Schluss, dass die Beschwerdeführerin durch dieses Vorgehen dem damaligen Alleinaktionär bzw. nahestehenden Personen in unzulässiger Weise Mittel aus den AGBR habe zufließen lassen, welche nach wie vor in ihrem Eigentum gestanden hätten. Aufgrund der zu hohen Lohnmeldungen an die Vorsorgeeinrichtung der E. AG seien entsprechend überhöhte Prämien beglichen worden, die nach der Veräusserung dem Aktionär zugeflossen seien. Diese Vorgänge seien als geldwerte Leistungen zu qualifizieren. Eine Aufrechnung erfolge grundsätzlich im Zeitpunkt des ungenügenden Gewinnausweises. Bis zum Zeitpunkt der Vertragsauflösung mit der E. AG seien die AGBR zwar zeitweise überhöht gewesen, die zweckgemässe Verwendung im Sinne der Bestimmungen zur zweiten Säule sei jedoch prospektiv stets möglich und damit gewährleistet geblieben. Namentlich hätte bei einer Fortsetzung der Geschäftstätigkeit eine Finanzierung der Arbeitgeberbeiträge aus den Reserven erfolgen können. Ebenso habe (aus damaliger Optik) die Möglichkeit bestanden, dass die gleichbleibende Höhe der AGBR bei einer Anstellung von mehr Personal inskünftig relativiert worden wäre. Mit der Kündigung der Verträge mit der E. AG und insbesondere mit der Auszahlung an die beiden Destinatäre im Jahr 2017 hätten sich die AGBR indes der Verfügungsmacht der Beschwerdeführerin entzogen. Somit sei eine regelkonforme Verwendung ab diesem Zeitpunkt ausgeschlossen. Folglich sei ab jenem Zeitpunkt die geschäftsmässige Begründetheit nachträglich weggefallen und es habe auch in jenem Zeitpunkt die geschäftsmässig nicht begründete Entreicherung der Gesellschaft stattgefunden. 5.2.1. Die Beschwerdeführerin macht vor Kantonsgericht geltend, die

geöffneten AGBR hätten sich bei der E. AG per 31. Dezember 2016 auf Fr. 451'394.75 belaufen. Es sei nicht (mehr) strittig, ob die Ende 2016 bestehenden AGBR im Umfang von Fr. 451'394.75 überhöht gewesen seien. Im Jahr 2017 seien die einzigen zwei Destinatäre zeitgleich aus der Zusatzvorsorge bei der E. AG ausgetreten, weshalb der Anschlussvertrag mit der E. AG habe gekündigt werden müssen. Im Rahmen des Austritts seien die AGBR vollständig den zwei Destinatären zugeflossen. Strittig sei, ob die Auszahlung der AGBR an die beiden Destinatäre zulässig gewesen sei. Die Vorinstanz sei zum Schluss gekommen, dass die Auszahlung der AGBR in der Höhe von Fr. 451'394.75 an die Destinatäre unzulässig gewesen sei und deshalb bei der Beschwerdeführerin aufzurechnen sei. Die Beschwerdeführerin vertritt den Standpunkt, die Auszahlung der AGBR an die zwei Destinatäre sei zwingend gewesen, womit es sich nicht um eine geldwerte Leistung gehandelt habe und die Auszahlung keine Aufrechnung bei der Beschwerdeführerin zur Folge habe.

5.2.2. Die Beschwerdeführerin erklärt, sie habe einen BVG-Kadervertrag bei der Sammelstiftung Zusatzvorsorge E. AG gehabt. Sammeleinrichtungen würden sich in der Regel dadurch auszeichnen, dass organisatorisch und wirtschaftlich getrennte Vorsorgekassen für verschiedene Arbeitgeber mit jeweils eigenem Reglement geführt würden. Die Vorsorgewerke würden über keine Rechtspersönlichkeit verfügen. Sammelstiftungen (ohne gemeinsam geführte Mittel) müssten bei der Auflösung eines Vorsorgewerks nicht zwingend eine Teilliquidation (der Sammelstiftung) durchführen. Vielmehr werde nur das einzelne Vorsorgewerk liquidiert. Die Beschwerdeführerin kommt aus den nachfolgenden Gründen zum Schluss, dass durch die Beendigung des BVG-Kadervertrags bzw. durch den Austritt der zwei Destinatäre das Vorsorgewerk habe gesamtliquidiert werden müssen. Für eine Gesamtliquidation sei an das Stiftungsrecht anzuknüpfen. Die Sammelstiftung Zusatzvorsorge E. AG sei in Form einer Stiftung errichtet worden. Demnach richte sich gemäss Rechtsprechung sowohl die Gesamtliquidation der Sammelstiftung als auch die Gesamtliquidation einzelner Vorsorgewerke innerhalb der Sammelstiftung nach Stiftungsrecht. Da es vorliegend um die Liquidation eines Vorsorgewerks gehe, komme folglich ebenfalls das Stiftungsrecht gemäss ZGB zur Anwendung. Stiftungsrechtlich könne eine Stiftung aufgehoben werden, wenn deren Zweck unerreichbar geworden sei. Der Zweck einer Vorsorgeeinrichtung bzw. eines Vorsorgewerks sei unerreichbar, wenn die Vorsorgeeinrichtung bzw. das Vorsorgewerk über keine Destinatäre bzw. aktiven oder passiven Versicherten mehr verfüge. Dem Vorsorgewerk bei der Sammelstiftung Zusatzvorsorge E. AG hätten zwei Versicherte (C.A. und C.B. ) angehört. Diese zwei Versicherten bzw. Destinatäre seien zeitgleich im Jahr 2017 aus dem Vorsorgewerk ausgeschieden, weshalb der Anschlussvertrag gekündigt worden sei. Eine der versicherten Personen (C.A. ) sei pensioniert worden (Alter über 65 Jahre) und habe einen Kapitalbezug vorgenommen. Die zweite versicherte Person (C.B. ) habe sich das Geld auf ein Freizügigkeitskonto überweisen lassen. Im Vorsorgewerk seien somit einerseits keine aktiven oder passiven Versicherten mehr geblieben und andererseits sei der Anschlussvertrag beendet worden. Der Zweck des Vorsorgewerks sei somit unerreichbar geworden, weshalb das Vorsorgewerk 2017 gesamtliquidiert habe werden müssen. Da keine aktive oder passive Versicherte im Vorsorgewerk versichert geblieben seien, habe kein Fall einer Teilliquidation vorgelegen. Es sei zwar korrekt, dass bei einem Einzelaustritt eines Versicherten keine AGBR freiwillig mitgegeben werden dürften, sofern noch weitere Versicherte im Vorsorgewerk verbleiben würden, für deren künftige Beiträge die AGBR verwendet werden könnten. Dies wäre beispielsweise im Rahmen einer Teilliquidation des Vorsorgewerks der Fall gewesen. So werde auch in der Lehre und

Rechtsprechung festgehalten, dass bei einer Teilliquidation die AGBR nicht an die Versicherten bzw. Destinatäre verteilt werden. Vorliegend seien jedoch keine Mitarbeiter im Vorsorgewerk versichert geblieben. Weiter hätten die AGBR auch nicht an eine neue Arbeitgeberin abgetreten werden können. Eine mögliche Verwendung der AGBR für künftige Beiträge sei somit – mangels Fortbestand von aktiv und passiv Versicherten im Vorsorgewerk der E. AG – ausgeschlossen gewesen. Weiter sei klar, dass die ins Vermögen der Vorsorgeeinrichtung überangenen AGBR für Zwecke der beruflichen Vorsorge gebunden bleiben müssten. In der Lehre und Rechtsprechung sei deshalb klar, dass die Zweckgebundenheit der AGBR (bei ordnungsgemässer Bildung) einen Rückfluss an den Arbeitgeber ausschliesse bzw. ein Rückfluss von Mitteln der Vorsorgeeinrichtung an die Arbeitgeberfirma unzulässig sei. Dass die Höhe und somit die Bildung der AGBR ordnungsgemäss sei, habe bereits die Vorinstanz festgehalten. Weiter habe die Vorinstanz ebenfalls bereits festgehalten, dass ein Rückfluss der AGBR an den Arbeitgeber (bzw. die Beschwerdeführerin) ausgeschlossen sei. Zusammenfassend bedeute dies, dass eine im Rahmen der Gesamtliquidation vorgenommene Rückzahlung der AGBR an die Beschwerdeführerin unzulässig gewesen wäre. Beim Vorsorgewerk hätten die AGBR mangels Fortbestand von Versicherten bzw. der dadurch ausgelösten Gesamtliquidation des Vorsorgewerks ebenfalls nicht belassen werden können. Dieses sei aufgelöst und ein Anspruch anderer Vorsorgewerke der Sammelstiftung oder anderer Vorsorgewerke der Arbeitgeberin bei anderen Versicherungsgesellschaften habe nicht bestanden. Vorliegend hätten die AGBR ihren ursprünglichen Zweck nicht mehr erfüllen können. Es sei somit einzig die Möglichkeit geblieben, die AGBR an die austretenden Destinatäre auszubezahlen. Dieses Vorgehen stehe in Einklang mit Lehre und Rechtsprechung, wonach die AGBR bei einer Gesamtliquidation der Vorsorgeeinrichtung an die Versicherten bzw. Destinatäre zu verteilen seien. Die Beschwerdeführerin kommt zum Schluss, dass – wenn wie vorliegend – eine rechtliche Verpflichtung zu einer Auszahlung der Vorsorgegelder an die Destinatäre vorgelegen habe, bei der Beschwerdeführerin keine steuerbare geldwerte Leistung vorliegen könne. Auf Ebene der Destinatäre erfolge hingegen eine Besteuerung. Eine Besteuerung der Beschwerdeführerin sei deshalb auch gestützt auf das im Steuerrecht besonders wichtige Legalitätsprinzip nicht zulässig. Zusammenfassend sei festzuhalten, dass der Zweck des BVG-Kadervertrags infolge Austritts der einzigen zwei Destinatäre im Jahr 2017 unerreichbar geworden sei, weshalb das Vorsorgewerk habe gesamtliquidiert werden müssen. AGBR dürften bei einer Gesamtliquidation nicht an den Arbeitgeber zurückbezahlt werden. Vielmehr kämen die AGBR den Versicherten zugute. Die Auszahlung der AGBR in Höhe von Fr. 451'394.75 an die Destinatäre sei somit zulässig gewesen. 5.3.1. Die Steuerverwaltung entgegnet in ihrer Vernehmlassung an das Kantonsgericht vom 21. Dezember 2023 den Ausführungen der Beschwerdeführerin, es könne zwar den Ausführungen der Beschwerdeführerin in weiten Teilen gefolgt werden, soweit diese ausführe, dass AGBR bei deren Liquidation nicht an die Arbeitgeberfirma zurückfliessen sollten, sondern an die letzten Destinatäre auszuzahlen seien. Der Grund der vorliegenden Aufrechnung sei jedoch nicht in der Auszahlung an die Destinatäre allein zu sehen, sondern vielmehr in der damaligen Bildung überhöhter AGBR an sich. Die Beschwerdeführerin stütze sich in ihrer Argumentation insbesondere auf eine Textstelle im Entscheid des Steuergerichts, wonach im Hinblick auf die sich rechnerisch aus den gemeldeten Löhnen ergebende Summe an maximalen AGBR in der Höhe von Fr. 461'718.60 (Jahresbeitrag von Fr. 131'919.60 x Arbeitgeberanteil von 70 % x 5 Jahre) die AGBR zu diesem Zeitpunkt als nicht (mehr) offensichtlich überhöht erscheinen würden.

Diese Aussage allein greife zu kurz und müsse im Gesamtkontext gelesen werden. Diese Aussage "stimme" nämlich nur, weil für C.B. rückwirkend für die Jahre 2014 bis 2016 zu hohe und fiktive Löhne bei der E. AG gemeldet worden seien (effektive Bruttolöhne in den Jahren 2014 und 2015 rund Fr. 52'000.--; jeweils gemeldeter und versicherter Lohn bei der E. AG Fr. 198'000.--; effektiver Bruttolohn im Jahr 2016 Fr. 52'000.--; gemeldeter und versicherter Lohn bei der E. AG Fr. 300'000.--; vgl. dazu S. 13 des Revisionsberichts). 5.3.2. Die Steuerverwaltung zeigt in ihrer Vernehmlassung auf, wie es zu diesen überhöhten AGBR kam. Sie erklärt, dass C.A. bis zum 30. Juni 2017 Alleinaktionär der B. AG gewesen sei. Im Jahr 2017 habe er seine gesamten Aktien an die A. AG in D. verkauft. Bereits mit Schreiben vom 27. April 2015 habe die E. AG darauf hingewiesen, dass die AGBR überhöht seien. Schon früher, im Jahr 2012, habe sich die Steuerverwaltung über die zulässige Höhe bezüglich der AGBR der B. AG erkundigt. Aufgrund der mehrfach erhaltenen Auskunft habe die Steuerverwaltung zu diesem Zeitpunkt noch keinen Anlass gehabt, diese zu hinterfragen bzw. habe nach Treu und Glauben von deren Richtigkeit ausgehen dürfen. Erst anlässlich einer Revision habe sich gezeigt, dass die Beiträge rückblickend massiv überhöht gewesen seien, und es habe sich deshalb eine Korrektur aufgedrängt, d.h. eine Besteuerung im Zeitpunkt der tatsächlichen Rückabwicklung bzw. der konkreten Auszahlung. Das gesamte Personal der B. AG inklusive des Ehepaars C. sei grundsätzlich bei der F. -BVG obligatorisch versichert gewesen. Im Verlauf der Revision habe die Steuerverwaltung festgestellt, dass zwei Vorsorgeverträge mit zwei verschiedenen Vorsorgeeinrichtungen bestanden hätten. Zusätzlich zur F. -BVG habe seit 2009 ein zweiter Vertrag zwischen der B. AG und der E. AG bestanden, in welchem ab 2009 nur die Geschäftsleitung und ab 2013 Personen im Seniorenplan versichert gewesen seien, dies obwohl bereits bei der F. -BVG eine Kaderversicherung bestanden habe. In diesen beiden Plänen bei der E. AG seien ausschliesslich C.A. und C.B. versichert gewesen. C.A. sei ab 2009 im Plan der Geschäftsleitung und ab 2013 im Plan der Senioren versichert gewesen. C.B. sei ab 2014 nachträglich im Plan der Geschäftsleitung angeschlossen gewesen. Die Steuerverwaltung gehe jedoch auf Grund der gesamten Umstände davon aus, dass die beiden Vorsorgeeinrichtungen nichts vom jeweils anderen Vertrag bzw. Vorsorgeverhältnis gewusst hätten. Eine Koordination innerhalb der zweiten Säule sei somit verunmöglicht und eine gesetzeskonforme Umsetzung dadurch auch nicht gewährleistet gewesen. 5.3.3. Zudem weist die Steuerverwaltung in Ziff. 4.14 ihrer Vernehmlassung auf das Share Purchase Agreement vom 30. Juni 2017 hin. Diesem ist zu entnehmen, dass die Käuferin die Belétage-Versicherung mit der E. AG vor dem Abschluss aufzulösen hatte, und die Verkäuferin bestätigte, dass diese Auflösung in keiner Weise die finanzielle Situation der Gesellschaft nach dem Übertragungszeitpunkt beeinflusse. Die Steuerverwaltung führt weiter aus, dass auf Grund des Verkaufs sämtlicher Aktien der B. AG und der in diesem Zusammenhang im Aktienkaufvertrag vereinbarten "Liquidation" der Verträge bei der E. AG, die freien Mittel an die Destinatäre und Begünstigten hätten ausbezahlt werden müssen. Bei der E. AG seien lediglich C.A. und C.B. begünstigte Personen. Gemäss Abrechnung vom 28. September 2017 habe C.A. Kapital in der Höhe von Fr. 843'014.50 bezogen, davon seien auf die freien Mittel Fr. 374'205.90 entfallen. Das Guthaben von C.B. im Umfang von Fr. 296'197.70 sei auf ein Freizügigkeitskonto bei der G. Bank überwiesen worden. Die in der Vergangenheit wesentlich überhöht geäufteten AGBR seien bei den Destinatären deshalb anlässlich deren Auszahlung zwingend als geldwerte Leistung zu besteuern. Vor dem Hintergrund, dass ordentlich geäuftetes Guthaben aus den AGBR gemäss Gesetz grundsätzlich nicht mehr an den Arbeitgeber zurückfliessen dürfe, sei der

(rückblickend) frühere geschäftsmässig nicht mehr gerechtfertigte Aufwand steuerlich deshalb zu korrigieren bzw. rückgängig zu machen, d.h. im Zeitpunkt der definitiven Auflösung bzw. Auszahlung als Gewinn aufzurechnen.

5.3.4. Die Steuerverwaltung verweist bezüglich Zustandekommen der überhöhten AGBR auch auf die Korrespondenz zwischen der E. AG, C.A. und dem Treuhänder H. , I. AG (E-Mail vom 11. Mai 2015 und Schreiben vom 2. November 2015). Aus dieser Korrespondenz ist ersichtlich, dass versucht wurde, C.B. rückwirkend auf den 1. Januar 2014 mit einem Lohn von Fr. 198'000.-- im Plan der Geschäftsleitung anzumelden und zu versichern, um die entsprechenden AGBR künstlich zu erhöhen, obwohl C.B. die Kriterien für die Zuordnung zum "Plan GL" nicht erfüllte (vgl. E-Mail vom 11. Mai 2015), nachdem die E. AG im Schreiben vom 27. April 2015 darauf hingewiesen hatte, dass die AGBR überhöht waren. Die E. AG hielt in ihrer E-Mail vom 11. Mai 2015 unter anderem fest, dass bei der Anmeldung von C.B. ein möglichst hohes Jahreseinkommen am besten rückwirkend gewählt werden solle. Dann könne der Plan neu angepasst werden und so der zu viel einbezahlte Betrag verwendet werden. Die Antwort des Treuhänders lautete unter anderem, dass C.B. mit einem Lohn von Fr. 198'000.-- für das Jahr 2014 gemeldet werden solle. Wie die Steuerverwaltung gestützt auf das Schreiben der E. AG vom 2. November 2015 aufzeigt, reduzierten sich nach der Anmeldung von C.B. bei der E. AG und den Lohnanpassungen zwar rein rechnerisch die überschüssigen AGBR, aber die Bestände waren insgesamt nach wie vor viel zu hoch.

5.3.5. Die Steuerverwaltung führt in ihrer Vernehmlassung weiter aus, austretende Mitarbeiter würden in der Regel durch nachfolgende ersetzt, weshalb sie keinen individuellen Anspruch auf die geäußerten AGBR hätten. Durch den Eintritt vergleichbarer Mitarbeiter ändere sich auch der jährliche Beitragsaufwand in der zweiten Säule für den Arbeitgeber grundsätzlich nicht. Im Jahr 2017 seien die AGBR nicht für die Begleichung reglementarischer Beiträge verwendet worden, sondern seien C.A. und C.B. zugeflossen. Da die Käuferin der B. AG, die A. AG, an einer Belétage-Versicherung nicht interessiert gewesen sei, habe diese Versicherung bei der E. AG noch vor dem Verkauf gekündigt werden müssen. Durch den Austritt der nun beiden einzigen Destinatäre sei eine weiterhin zweckmässige Verwendungsmöglichkeit der AGBR ab diesem Zeitpunkt nicht mehr gegeben und auch gar nicht mehr möglich gewesen. Ab diesem Zeitpunkt sei somit auch klar, dass die in der Vergangenheit überhöht geäußerten Beiträge (Reserven) für diese Belétage-Versicherung nicht geschäftsmässig begründet gewesen sei.

5.3.6. Die Steuerverwaltung erklärt, aus dem Revisionsbericht (S. 13) sei deutlich ersichtlich, dass die Summe der gemeldeten Löhne bei den Pensionskassen die effektiv massgebenden AHV-Löhne massiv überstiegen habe. In der E-Mail vom 2. November 2015 teile die E. AG der B. AG mit, dass die AGBR immer noch höher als das Fünffache des jährlichen Arbeitgeberbeitrags seien und deshalb eine Rücküberweisung zu erfolgen habe. Mit Antwort vom 14. November 2015 sei die E. AG angewiesen worden, die AGBR im 2015 an die Destinatäre zu verteilen und die AGBR mit den restlichen Geldern gleich wieder zu befüllen. Die Steuerverwaltung erklärt zu Recht, dass dieses Vorgehen handelsrechtswidrig und auch steuer- und vorsorgerechtlich unzulässig sei.

5.3.7. Zusammenfassend kommt die Steuerverwaltung zum Schluss, dass die Beschwerdeführerin durch ihr Vorgehen dem damaligen Alleinaktionär bzw. nahestehenden Personen in unzulässiger Weise Mittel aus den AGBR habe zufließen lassen. Aufgrund der zu hohen Lohnmeldungen an die Vorsorgeeinrichtung der E. AG seien entsprechend überhöhte Prämien beglichen worden, die nach der Veräusserung dem Aktionär zugeflossen seien. Bis zum Zeitpunkt der Vertragsauflösung mit der E. AG sei die zweckgemässe Verwendung im Sinne der

Bestimmung zur zweiten Säule immer noch theoretisch möglich und grundsätzlich gewährleistet gewesen. Auch eine Fortsetzung der Geschäftstätigkeit und Anstellung von Personal wäre – auch nach dem Verkauf – denkbar gewesen. Mit der Kündigung der Verträge mit der E. AG und insbesondere mit der tatsächlichen Auszahlung an die beiden Destinatäre im Jahr 2017 seien der Beschwerdeführerin jedoch die AGBR definitiv entzogen worden. Eine regelkonforme Verwendung der AGBR sei ab diesem Zeitpunkt nicht mehr möglich gewesen. Deshalb falle ab diesem Zeitpunkt die geschäftsmässige Begründetheit nachträglich weg und es habe definitiv eine Entreichung der Gesellschaft stattgefunden.

6.1. Wie die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung zu Recht ausführt, kann den Ausführungen der Beschwerdeführerin in weiten Teilen gefolgt werden. So werden AGBR bei einer Gesamtliquidation nicht an den Arbeitgeber zurückbezahlt (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts [BVGer] A-1427/2019 vom 15. Januar 2020 E. 2.2.2., 4.2.1, 4.3.2; Lang, a.a.O., S. 532, 535, 538; Isabelle Vetter - Schreiber, Gleichbehandlung bei Teil- und Gesamtliquidation, in: Stauffer [Hrsg.], Berufliche Vorsorge im Wandel der Zeit, Festschrift "25 Jahre BVG", Zürich/ St. Gallen 2009, S. 272 ff.; BGE 145 V 106 E. 3.1). Dies ergibt sich aus dem steuerlich motivierten Verbot der Rückgewähr von Stiftungsmitteln an den Arbeitgeber (Yolanda Müller, in: Hürzeler/Stauffer [Hrsg.], Basler Kommentar zur Beruflichen Vorsorge, Basel 2021, N 84 zu Art. 53c BVG). Jedoch ist, wie dies auch die Steuerverwaltung und das Steuergericht festhalten, im vorliegenden Fall das Zustandekommen der AGBR zu berücksichtigen.

6.2. Wie die Steuerverwaltung in ihrer Eingabe richtig aufgezeigt hat, ist die Bildung dieser überhöhten Reserven vor allem durch den unzulässigen Anschluss von C.B. bei der E. AG und durch die rückwirkende Festlegung eines massiv überhöhten Lohnes entstanden. Im Übrigen wurden die Arbeitnehmerbeiträge an die Zusatzvorsorge bei der E. AG entgegen gesetzlicher Vorschrift (Art. 81 Abs. 3 BVG) auf den Lohnausweisen von C.A. in den Jahren 2015 und 2016 und auf denjenigen von C.B. in den Jahren 2015 und 2017 nicht bescheinigt (siehe auch S. 5 f. des angefochtenen Entscheids der Eidgenössischen Steuerverwaltung ESTV vom 14. Februar 2023 betreffend Verrechnungssteuer auf geldwerte Leistungen für die Geschäftsjahre 2015 bis 2017). So wurden in den Lohnausweisen von C.B. und C.A. lediglich die Arbeitnehmerbeiträge im Rahmen des F.-BVG Anschlusses ausgewiesen. Auch zeigt die Korrespondenz zwischen dem Treuhänder der B. AG und der E. AG, dass die Lohnsumme von C.B., der Ehefrau des alleinigen Aktionärs, nur gewählt wurde, um die Diskrepanz zwischen zulässigem und effektivem Bestand der AGBR zu reduzieren bzw. zu entschärfen. Dieses Vorgehen sowie auch die Anweisung an die E. AG vom 14. November 2015, die AGBR im Jahr 2015 an die Destinatäre zu verteilen und die AGBR mit den restlichen Geldern gleich wieder zu befüllen, zeigen, dass Ziel der Äufnung der AGBR nicht die Äufnung von Zuwendungen an Vorsorgeeinrichtungen zugunsten des eigenen Personals war. Vielmehr ging es dem Alleinaktionär primär darum, in unzulässiger Weise Steuern zu sparen und sich und seine Ehefrau zu begünstigen. Bis zum Zeitpunkt der Vertragsauflösung mit der E. AG war die zweckgemässe Verwendung im Sinne der Bestimmung zur zweiten Säule – wie das Steuergericht ausführt – dennoch immer noch theoretisch möglich. Die Fortsetzung der Geschäftstätigkeit und Anstellung von Personal wäre auch nach dem Verkauf denkbar gewesen. Mit der Kündigung der Verträge mit der E. AG und insbesondere mit der tatsächlichen Auszahlung an die beiden Destinatäre im Jahr 2017 wurden der Beschwerdeführerin jedoch die AGBR definitiv entzogen. Eine regelkonforme Verwendung der AGBR war ab diesem Zeitpunkt somit nicht mehr möglich. Deshalb ist ab diesem Zeitpunkt die geschäftsmässige Begründetheit nachträglich

weggefallen und eine Entreicherung der Gesellschaft hat definitiv stattgefunden. Wie die Steuerverwaltung zu Recht ausführt, sind die in der Vergangenheit wesentlich überhöht geäufteten AGBR bei den Destinatären deshalb anlässlich deren Auszahlung zwingend als geldwerte Leistung zu besteuern. Vor dem Hintergrund, dass ordentlich geäuftetes Guthaben aus den AGBR gemäss Gesetz grundsätzlich nicht mehr an den Arbeitgeber zurückfliessen darf, ist der (rückblickend) frühere geschäftsmässig nicht mehr gerechtfertigte Aufwand steuerlich deshalb zu korrigieren bzw. rückgängig zu machen, d.h. im Zeitpunkt der definitiven Auflösung bzw. Auszahlung als Gewinn aufzurechnen. Die steuerliche Anrechnung der AGBR in der Höhe von Fr. 451'395.-- in der Steuerperiode 2017 ist folglich nicht zu beanstanden.

#### **E. 7**

Bezüglich der Aufrechnung im Zusammenhang mit den Prämien für die Vorsorge in der Vorsorgestiftung von C.A. führt das Steuergericht in seiner Erwägung E. 2.2 aus, dass Grundlage für eine BVGkonforme Versicherung der AHVpflichtige Lohn bilde. Gemäss der Übersicht im Revisionsbericht seien im Vorsorgeplan "GL" für die Jahre 2009 bis 2014 in etwa die mutmasslichen AHV-Löhne von C.A. versichert. Hingegen sei sein gemeldeter Lohn in den Jahren 2015 und 2016 auf Fr. 800'000.-- erhöht worden, obwohl den Lohnausweisen ein Jahresbruttolohn von nur Fr. 440'000.-- (2015) und Fr. 240'000.-- (2016) zu entnehmen sei. Es sei daher offenkundig in missbräuchlicher Weise ein massiv überhöhter Lohn versichert worden, woraus höhere Prämienrechnungen der Vorsorgeeinrichtung resultiert hätten. Entsprechend habe die Steuerverwaltung den zulässigen Prämienaufwand der Jahre 2015 und 2016 auf die Lohnhöhe der Vorjahre begrenzt. Die Höhe der Kürzung (Fr. 94'060.-- für das Jahr 2015 und Fr. 94'769.-- für das Jahr 2016) sei von der Beschwerdeführerin grundsätzlich nicht bemängelt worden. Sie bestreite indes die Rechtmässigkeit der Zuweisung in die Steuerperiode 2017. Das Steuergericht folgt diesem Einwand der Beschwerdeführerin. Es führt diesbezüglich in seiner E. 2.2 aus, dass die Versicherung eines offenkundig massiv übersetzten Lohnes – im Gegensatz zu den AGBR – von Anfang an missbräuchlich sei, weshalb die entsprechenden Prämienzahlungen a priori geschäftsmässig nicht begründet gewesen seien und steuerrechtlich in der Periode aufzurechnen bzw. nachzubestuern seien, in welcher sie erfolgt seien. Das Steuergericht folgert daraus, dass die zu hohen Beitragsrechnungen von Fr. 94'060.-- im Jahr 2015 und Fr. 94'769.-- im Jahr 2016 aufgrund des Periodizitätsprinzips korrekterweise – und in Abweichung von der vorgenommenen Aufrechnung der Steuerverwaltung – jenen beiden Perioden zur Nachbesteuerung hätten zugewiesen werden müssen. Mit der Schlussfolgerung, der geschäftsmässig nicht begründete Aufwand, d.h. die steuerlich nicht akzeptierbare Entreicherung der Gesellschaft, habe in den Steuerperioden stattgefunden, auf die sich die Prämien bezogen hätten, hat das Steuergericht der ihm von der Beschwerdeführerin vorgetragene Rüge betreffend Verletzung des Periodizitätsprinzips Rechnung getragen. Die Beschwerdeführerin beanstandet sodann die Ausführungen des Steuergerichts zu den Beitragsrechnungen von Fr. 94'060.-- im Jahr 2015 und von Fr. 94'769.-- im Jahr 2016 vor Kantonsgericht nicht. Des Weiteren beanstandet sie auch die Aufrechnung im Zusammenhang mit dem saldierten Beitragskonto in der Höhe von Fr. 32'302.-- nicht (siehe E. 3 hiavor).

#### **E. 8**

Aus den obigen Ausführungen ergibt sich, dass die Beschwerde abzuweisen ist.

## **E. 9**

Es bleibt über die Kosten des vorliegenden Verfahrens zu entscheiden. Für die Beschwerde an das Kantonsgericht als weitere kantonale Beschwerdeinstanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 DBG die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG sinngemäss. Gemäss Art. 144 Abs. 1 DBG werden die Kosten der unterliegenden Partei auferlegt. Die Höhe der Kosten des Verfahrens wird durch das kantonale Recht bestimmt (Art. 144 Abs. 5 DBG). Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'000.-- der Beschwerdeführerin aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Die Parteikosten werden wettgeschlagen (Art. 145 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG] vom 20. Dezember 1968). Demgemäss wird e r k a n n t : 1. Die Beschwerde wird abgewiesen. 2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet. 3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen. Vizepräsident Gerichtsschreiberin

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