

# SO\_GERICHTE SGSTA.2016.73 vom 25. September 2017

SO Obergericht, 2017-09-25, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so\\_gerichte\\_SGSTA.2016.73](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so_gerichte_SGSTA.2016.73)

FR: SO\_GERICHTE SGSTA.2016.73 du 25 septembre 2017

IT: SO\_GERICHTE SGSTA.2016.73 del 25 settembre 2017

## Regeste

Juristische Personen, Reingewinn, Gewinnausschüttungen, § 91 Abs. 1 lit. b StG, Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG  
Vorliegend sind die Voraussetzungen für eine verdeckte Gewinnausschüttung erfüllt. Es besteht hier eine enge Beziehung zwischen der Steuerpflichtigen und dem begünstigten Dritten. Das Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung ist dem Verwaltungsrat der Steuerpflichtigen bewusst.

## Erwägungen

### E. 2

Die Defizitgarantie zu Gunsten des Vereins Z im Betrag von CHF 50'000 sei nicht als geldwerte Leistung bzw. verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren.

### E. 3

Eventuell sein die Beschwerdegegnerin anzuweisen, eine Aufrechnung von CHF 50'000 unter dem Rechtstitel **geschäftsmässig nicht begründete Zuwendung an Dritte** vorzunehmen.

### E. 4

Subeventuell sei die Beschwerdegegnerin anzuweisen, 20 Prozent des steuerbaren Reingewinns als geschäftsmässig begründeten Aufwand als steuerlich zulässige Vergabung zu anerkennen.

Zur Begründung führt die Rekurrentin im Wesentlichen zusammengefasst aus, die Voraussetzungen gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung für die Beurteilung der fraglichen Defizitgarantie an den Verein Z (im Folgenden: Z) als verdeckte Gewinnausschüttung bzw. geldwerte Leistung seien nicht gegeben. In Bezug auf die Voraussetzung der Entreicherung der Gesellschaft könne entgegen der Rekursgegnerin nicht von einer fehlenden Gegenleistung ausgegangen werden. Als Gegenleistung habe die Rekurrentin vielmehr Zugang zum VIP-Bereich erhalten und die Möglichkeit gehabt, Kontakte zu knüpfen, um mögliche Investoren für die W AG kennenzulernen und um zu prüfen, ob ein offenes Sponsoring des Y für die Rekurrentin sinnvoll wäre. Zudem werde **nicht bestritten**, dass als Motivation auch die Förderung einer Nischensportart zugrunde liege. Zudem sei kein offensichtliches Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung gegeben. Es werde zwar anerkannt, dass eine Leistungsdiskrepanz bestehe; dass diese jedoch qualifiziert offensichtlich sei, werde durch die Steuerbehörde nicht nachgewiesen. Diese sei jedoch dafür beweispflichtig. Schliesslich könnten geldwerte Leistungen an Gesellschafter und denen nahestehende Personen ausgerichtet werden. Inhaberin der Aktien an der Rekurrentin sei seit 2009 C. Diese sei weder Mitglied des Z noch habe sie dort eine Funktion inne. Sie sei die Lebenspartnerin von B, der seit 20. März 2014 Präsident des Z

und seit 2013 Präsident des Organisationskomitees des Y sei. Die Vorinstanz habe diese Tatsache jedoch zu Unrecht als ausreichenden Beweis für die Ausrichtung einer Leistung an eine nahestehende Person angenommen. Rechtlicher und wirtschaftlicher Leistungsempfänger sei der Z, ein Verein mit eigener juristischer Persönlichkeit, und nicht Herr B. Der Z könne nicht als nahestehende Person der Beteiligungsinhaberin angesehen werden, so dass die Leistung an ihn nicht auf einem Beteiligungsverhältnis beruhe.

4. Mit Vernehmlassung vom 22. September 2016 beantragte das KSTA die vollumfängliche Abweisung von Rekurs bzw. Beschwerde. Zur Begründung führte es im Wesentlichen zusammengefasst aus, sämtliche Tatbestandsmerkmale für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung seien vorliegend erfüllt. Die erhaltene Gegenleistung für eine Defizitgarantie von CHF 50'000.00 - der Zutritt zum VIP-Bereich der Veranstaltung - sei klar nicht Drittvergleichskonform gewesen. So seien für die Veranstaltung im Jahr 2016 VIP-Tickets für CHF 170.00 angeboten worden. Zudem wären bei unabhängigen Dritten bei diesem für die Rekurrentin namhaften Betrag umfangreiche Vorabklärungen getroffen worden, was hier nicht erfolgt sei. Sowohl für die Pflege des Netzwerks als auch für die Prüfung eines Sponsorings sei die Erteilung einer Defizitgarantie in dieser Höhe auch wirtschaftlich nicht nachvollziehbar. Die Interessen der Gesellschaft seien weder gewahrt noch eingefordert worden. Auch der ideelle Zweck sei nicht glaubhaft. Das Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung sei offensichtlich, und der diesbezügliche Gegenbeweis durch die Rekurrentin sei nicht erbracht worden. In Bezug auf die Begünstigung sei erstellt, dass sämtliche Beteiligungsrechte der Rekurrentin bei C liegen, der Lebenspartnerin von OK-Präsident und Präsident des Z, B. Herr B sei zudem zuständige Ansprechperson für Rückfragen im Zusammenhang mit der Steuererklärung 2014 der A AG. Zwar sei unbestrittenermassen der Z Empfänger der Leistung, dies genüge jedoch aus steuerrechtlicher Betrachtung für die Qualifikation einer verdeckten Gewinnausschüttung. Es sei nicht notwendig, dass die Anteilseignerin selbst auch am Z beteiligt sei. Die Verbindung über den Lebenspartner der Anteilseignerin sei das entscheidende Element, weshalb die Leistung zugesprochen worden sei. Damit sei diese Leistung aus privaten Gründen motiviert, es handle sich um einen Privatbezug, welcher aus der ordentlichen Gewinnverwendung an den Lebenspartner zur Einbringung in den Z hätte übergeben werden müssen. Aufgrund der privaten Motivation bestehe auch kein Raum für eine einseitige Aufrechnung als geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand. Der Sachverhalt und das offensichtliche Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung sei auch den zuständigen Organen bewusst gewesen oder hätte ihnen bewusst sein müssen. Die Anfrage sei an den VR-Präsidenten erfolgt, und dieser habe dem Gesuch mit Schreiben vom 28. Februar 2014 entsprochen. Somit habe sich der VR mit der Thematik befasst.

5. Die Vernehmlassung wurde der Rekurrentin am 27. September 2016 zur Kenntnisnahme und zur allfälligen Replik zugestellt. Am 18. Oktober 2016 erfolgte die Replik der Rekurrentin, in welcher diese vollumfänglich an den Anträgen und an der Argumentation im Rekurs festhielt. Zur Argumentation des KSTA wird zusätzlich unter Anderem ausgeführt, dieses gestehe der Rekurrentin einen Nutzen aus dem Engagement zu, schliesse aber aus rein hypothetischen Vermutungen, dass die Gegenleistung nicht drittvergleichskonform sei. Eine Abwägung der von der Gesellschaft als angemessen erachteten Gegenleistungen unter betriebswirtschaftlichen Aspekten stehe dem Steueramt jedoch nicht zu.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

1. Rekurs und Beschwerde wurden frist- und formgerecht eingereicht. Das Kantonale Steuergericht ist gemäss § 160 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG, BGS 614.11) sowie Art. 104 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) in Verbindung mit § 4 der Vollzugsverordnung zum DBG (BGS 613.31) sachlich zuständig. Auf die Rechtsmittel ist einzutreten.

2. Gegenstand der Gewinnsteuer ist gemäss § 91 Abs. 1 StG der Reingewinn. Der steuerbare Reingewinn stimmt grundsätzlich mit dem buchmässig ausgewiesenen Gewinn überein, wie er in der Bilanz und der Erfolgsrechnung dargelegt wird. Dabei handelt es sich um das Gesamtergebnis der während einer Geschäftsperiode eingetretenen betrieblichen Geschäftsvorfälle, der Überschuss sämtlicher Erträge über sämtliche Aufwendungen (vgl. Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., Zürich 2016, Art. 58 N 4).

Ausgehend vom ausgewiesenen Gewinn führt das Gesetz verschiedene Tatbestände auf, die zu Gewinnkorrekturen führen. Im Wesentlichen handelt es sich um Positionen der Erfolgsrechnung, die entweder vorweg zur Deckung von nicht geschäftsmässig begründeten Aufwendungen verwendet werden, oder aber um Erträge, die nicht der Erfolgsrechnung gutgeschrieben werden (Richner et al., a.a.O., Art. 58 N 73). Zum steuerbaren Reingewinn gehören gemäss 91 Abs. 1 lit. b Lemma 5 StG auch offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte.

3. Gewinnausschüttungen stellen geldwerte Leistungen dar bzw. geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen einer Kapitalgesellschaft an ihren Gesellschafter (oder Dritte), wenn sie nicht als Kapitalrückzahlung zu qualifizieren sind und ohne entsprechende Gegenleistung des Gesellschafters erfolgen (Richner et al., a.a.O., Art. 58 N 88). Verdeckt sind solche Leistungen, wenn sie buchmässig nicht offen ausgewiesen werden, sondern unter einem Aufwandstitel der Erfolgsrechnung belastet werden (Richner et al., a.a.O., Art. 58 N 95). Das Bundesgericht - es spricht generell von geldwerten Leistungen - geht von einer verdeckten Gewinnausschüttung aus, wenn folgende drei Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. Richner et al., a.a.O., Art. 58 N 99; siehe auch ASA 68 S. 599 f. E. 2 m.w.H.; KSGE 2015 Nr. 8 E. 4.1):

4.1 Ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung ist Voraussetzung, damit von einer verdeckten Gewinnausschüttung gesprochen werden kann. Ein solches muss wesentlich bzw. offensichtlich sein, d.h. die Gegenleistung des Dritten muss der Leistung der Gesellschaft in einem solchen Ausmass nicht entsprechen, dass die Gesellschaft von unbeteiligten Dritten in jedem Fall eine höhere Gegenleistung verlangen würde und dies nach den Marktverhältnissen auch tun könnte (Richner et al., a.a.O., Art. 58 N 102). Zur Feststellung bedarf es der Bewertung zum Zeitpunkt der Vornahme des fraglichen, die mutmassliche Gewinnausschüttung darstellenden Geschäfts. Zu ermitteln ist dabei der objektive Marktwert der Leistungen - und damit der allgemeine Preis, den ein unabhängiger Dritter für die ihm durch die Gesellschaft erbrachte Leistung entrichtet (Grundsatz des **■dealing at arm■s length■**). Dem Leistungsaustausch wird also ein Entgelt zugrunde gelegt, wie es unter oder im Verkehr mit fremden Dritten unter vergleichbaren Umständen vereinbart wurde oder vereinbart worden wäre (Richner et al., a.a.O., Art. 58 N 98; ASA 44 S. 387 f. E. 3, m.w.H.; KSGE 2015 Nr. 8 E. 4.2).

Vorliegend hat die Rekurrentin dem Verein Z, welcher den Y in S durchführt, auf schriftliche Anfrage für die Durchführung vom 0. und 0. 00.2014 eine Defizitgarantie von CHF 50■000.00 eingeräumt. Die Auszahlung erfolgte am 30. September 2014. In der

diesbezüglichen Anfrage vom 31. Januar 2014 wurde für die Veranstaltung ein Budgetdefizit von CHF 75'000.00 in Aussicht gestellt, so dass bei der Zusprechung der Defizitgarantie von deren Inanspruchnahme ausgegangen werden musste. Als erhaltene Gegenleistung macht die Rekurrentin den dadurch erfolgten Zugang zum VIP-Bereich geltend. Dadurch sei es ihr möglich gewesen, wertvolle Kontakte zu knüpfen, und Investoren für die Tochterfirma W AG zu finden. Zudem habe sie den Anlass für ein allfälliges zukünftiges Sponsoring prüfen können.

Vor diesem Hintergrund kann nicht zweifelhaft sein, dass die von der Rekurrentin erhaltene Gegenleistung unangemessen war und ein offensichtliches Missverhältnis bestand. Das KSTA hat nachvollziehbar belegt, dass der Zugang in den VIP-Bereich im Jahr 2016 für CHF 170.00 erhältlich war, in vorherigen Durchführungen dürfte der Zugang ebenfalls ungefähr für diesen Betrag möglich gewesen sein. Auch mit einem blossen VIP-Ticket hätten Kontakte geknüpft werden oder ein allfälliges Sponsoring geprüft werden können. Es ist nicht ersichtlich, welchen zusätzlichen Mehrwert die Rekurrentin zum ordentlichen VIP-Ticket erhalten hat.

Der ausbezahlte Betrag stellte mehr als einen Fünftel aller Erträge des Y 2014 dar, und betrug mehr als die Leistungen von , Gönnervereinigungen und allen Spendern zusammen (diese umfassten total CHF 45'000.00 gemäss Rekursbeilage 9). Die geltend gemachte Gegenleistung erscheint vor diesem Hintergrund auch nach der allgemeinen Lebenserfahrung als völlig unangemessen.

4.2 Weiter wird für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung die direkte oder indirekte Begünstigung eines Anteilsinhabers oder einer ihm nahestehenden Person vorausgesetzt. Nahestehend sind Personen, zu denen wirtschaftlich oder persönlich enge Verbindungen bestehen, welche nach den gesamten Umständen als eigentlicher Grund der zu steuernden Leistung zu betrachten sind (Brülisauer/Mühlemann, in: Zweifel/Beusch, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl., Basel 2017, Art. 58 N 275 m.w.H.). Auch persönliche Verbindungen des Gesellschafters zu Vereinen, Stiftungen und anderen Institutionen können zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung führen (Brülisauer/Mühlemann, a.a.O.). Das Bundesgericht (BGer) vertritt einen verobjektivierten Begriff der nahestehenden Person, indem von der Ungewöhnlichkeit der erhaltenen Leistung bzw. vom Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung auf die Eigenschaft als nahestehende Person geschlossen wird. In seiner jüngeren Rechtsprechung hat es diese Auffassung insofern präzisiert, als dieses Missverhältnis lediglich ein Indiz neben Anderen für die Annahme einer nahestehenden Person darstellt (BGer 2C\_414/2012 vom 19.11.2012, E. 6.1).

Im vorliegenden Fall ist B, der Lebenspartner der Alleinaktionärin der Rekurrentin, Präsident des Organisationskommittees des Anlasses, an welchen die Defizitgarantie erfolgte. Gleichzeitig wurde er im März 2014 zum Präsident des Z gewählt. Und schliesslich war er auch als Ansprechperson für die Steuererklärung der Rekurrentin für das Jahr 2014 genannt. Es besteht somit über die Personen von Frau C und Herrn B eine mittelbare, aber offensichtlich sehr enge Beziehung des Leistungsempfängers zur Rekurrentin. Der bundesgerichtlichen Rechtsprechung entsprechend sind jedoch auch die weiteren Umstände zu berücksichtigen. Wie bereits ausgeführt spricht auch das sehr markante Missverhältnis der Leistungen für ein Nahestehenden-Verhältnis. Zusätzlich ist der Vorinstanz zuzustimmen, wenn diese die Umstände der Erteilung der Defizitgarantie als auffällig bezeichnet. Obschon die Leistung rund einen Sechstel des Eigenkapitals der

Rekurrentin ausmachte, wurde nach dem Beweisergebnis kein Vertragswerk erstellt, um den Erhalt der Gegenleistung im Sinne der Rekurrentin sicherzustellen. Dies obwohl von Beginn weg mit der Inanspruchnahme der Defizitgarantie gerechnet werden musste. Das erwähnte Gesamtbild lässt allein den Schluss zu, dass die geldwerte Leistung aufgrund persönlicher Merkmale, beziehungsweise aufgrund der engen Beziehung zwischen der Gesellschaft und dem begünstigten Dritten, erbracht worden ist.

4.3 Schliesslich muss eine verdeckte Gewinnausschüttung bzw. das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung für die handelnden Organe erkennbar gewesen sein. Dadurch soll verhindert werden, dass lediglich ungeschickte Dispositionen erfasst werden. Die Erkennbarkeit wird allerdings vermutet, wenn das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung eindeutig ausgewiesen ist (Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., Art. 58 N 289).

Gemäss dem Beweisergebnis hat der Verwaltungsrat der Rekurrentin über die Leistung entschieden. Er musste bereits mit Schreiben vom 31. Januar 2014 davon ausgehen, dass die Defizitgarantie in Anspruch genommen wird, und hat mit Schreiben vom 28. Februar 2014 dem Gesuch entsprochen. Er war sich somit auch der Höhe der gegenseitigen Leistungen und dem entsprechenden Missverhältnis bewusst, oder musste es zumindest erkennen.

5. Zusammenfassend kann somit festgehalten werden, dass die Gewährung und Auszahlung einer Defizitgarantie im Umfang von CHF 50'000.00 durch die Rekurrentin an den Z eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellt, und vom KSTA zu Recht zum Gewinn für das Steuerjahr 2014 aufgerechnet worden ist. Entsprechend erübrigt sich eine Prüfung der Eventualbegehren der Rekurrentin, wonach die Leistung als geschäftsmässig nicht begründete Zuwendung an Dritte aufzurechnen sei.

Damit erweisen sich Rekurs und Beschwerde als unbegründet und sind abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind der Rekurrentin die Verfahrenskosten aufzuerlegen, welche in Anwendung von § 150 Abs. 1 lit. a und lit. b Ziff. 1 und 5. des Gebührentarifs vom 8. März 2016 (BGS 615.11) auf CHF 2'050.00 festzusetzen sind (Grundgebühr: CHF 1'500.00; Zuschlag: CHF 550).

\*\*\*\*\*

Demnach wird erkannt:

1. Rekurs und Beschwerde werden abgewiesen.

2. Die Verfahrenskosten von CHF 2'050.00 werden der Rekurrentin/ Beschwerdeführerin zur Bezahlung auferlegt.

Im Namen des Steuergerichts

Der Präsident:

Der Sekretär:

Dr. Th. A. Müller

W. Hatzinger

Rechtsmittel: Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit Zustellung beim Bundesgericht (Adresse: Schweizerisches Bundesgericht, 1000 Lausanne 14) Beschwerde in öffentlichrechtlichen Angelegenheiten erhoben werden. Die Beschwerdeschrift hat die Begehren, deren Begründung mit Angaben der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführers oder seines Vertreters zu enthalten.

Dieser Entscheid ist schriftlich zu eröffnen an:

- Vertreterin der Rekurrentin/ Beschwerdeführerin (eingeschrieben)
- KStA, Juristische Personen (mit Steuerakten)
- KStA, Recht und Gesetzgebung
- Finanzdepartement
- Steuerregisterführer der EG X
- EStV, Hauptabt. dir. BSt., Bern

Expediert am:

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