

ZG_VERWALTUNGSGERICHT A 2024 35 vom 9. April 2026

ZG Verwaltungsgericht, 2026-04-09, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zg_verwaltungsgericht_A_2024_35

FR: ZG_VERWALTUNGSGERICHT A 2024 35 du 9 avril 2026

IT: ZG_VERWALTUNGSGERICHT A 2024 35 del 9 aprile 2026

Erwägungen

E. 2

Urteil A 2024 35 A. Die A. _____ AG, bis Februar 2025 mit Sitz in B. _____/ZG (nachfolgend auch: Steuerpflichtige), reichte eine Steuererklärung für das Jahr 2020 (datierend vom

E. 2.1

Die Veranlagungsbehörden stellen zusammen mit der Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (Art. 123 Abs. 1 DBG; 130 Abs. 1 DBG). Die Steuerpflichtige ist zur Mitwirkung und namentlich zur umfassenden Auskunftserteilung über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet, da sie es ist, welche die Geschäftsvorfälle – im Gegensatz zur Steuerverwaltung – aus erster Hand kennt und meist auch über die relevanten Beweismittel verfügt (vgl. Art. 124 ff. DBG; BGE 147 II 209 E. 5.1.3; 138 II 300 E. 3.4; vgl. auch BGer 2C_562/2020 vom 21. Mai 2021 E. 5.2.4.1). Es ist zulässig und oft notwendig, dass sich die Steuerbehörde in ihrer Beweiswürdigung auch auf Indizien stützt und daraus Schlüsse auf relevante Tatsachen zieht (sog. natürliche Vermutungen). Kann die Steuerbehörde eine relevante Tatsache nicht mit verhältnismässigem Aufwand direkt feststellen, lassen aber ein oder mehrere Indizien ihre Verwirklichung mit hinreichender Gewissheit vermuten, ist es an der steuerpflichtigen Person, die entsprechende Vermutung zu entkräften, indem sie die Indizien (Vermutungsbasis), die relevante Tatsache (Vermutungsfolge) oder allenfalls auch den Erfahrungssatz, der Vermutungsbasis und Vermutungsfolge verbindet, widerlegt. Verletzt die Steuerpflichtige ihre Mitwirkungspflichten, kann dieses Verhalten als Indiz gegen sie verwendet werden (zum Ganzen: BGE 148 II 285 E. 3.1.2).

E. 2.2

Lässt sich der Sachverhalt nicht feststellen, liegt Beweislosigkeit vor. Diese wirkt sich zu Ungunsten derjenigen Partei aus, welche die Beweislast trägt (BGE 147 II 209 E. 5.1.3). Für die Beweislast gilt auch im Bereich des öffentlichen Rechts Art. 8 ZGB als allgemeiner Rechtsgrundsatz. Demnach hat jene Partei das Vorhandensein einer Tatsache zu beweisen, die aus ihr Rechte ableitet (BGE 148 III 105 E. 3.3.1; 133 V 205 E. 5.5). Im Steuerrecht hat die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und steuererhöhende Tatsachen zu tragen, während die steuerpflichtige Person für die steueraufhebenden und steuermindernden Tatsachen beweisbelastet ist (etwa: BGE 148 II 285 E. 3.1.3). 3. Streitig und zu prüfen ist, ob die von der Rekurrentin vorgenommene Rückstellung für die Konventionalstrafe in der Höhe von Fr. 16'060'000.– geschäftsmässig begründet ist. 4. 4.1 Der steuerbare Reingewinn der juristischen Personen setzt sich gemäss Art. 58 Abs. 1 DBG unter anderem zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berück-

E. 7

Urteil A 2024 35

E. 8

Urteil A 2024 35 sichtigung des Saldovortrages des Vorjahres (lit. a) und allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen (lit. b; im kantonalen Recht vgl. § 59 Abs. 1 Ziff. 2 StG). Für die steuerrechtliche Gewinnermittlung ist vom Handelsrecht auszugehen, namentlich von den Regeln zur kaufmännischen Buchführung und Rechnungslegung (Art. 957 ff. OR). Das Massgeblichkeitsprinzip findet in Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG (bzw. § 59 Abs. 1 Ziff. 1 StG) eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage. Ihm zufolge bildet die handelsrechtskonform erstellte Jahresrechnung (Art. 959 ff. OR) den Ausgangspunkt für die steuerliche Bemessung von Gewinn und Kapital. Sie bindet neben der Veranlagungsbehörde auch die steuerpflichtige Person; diese muss sich darauf behaupten lassen. Vorbehalten bleiben Korrekturen aufgrund besonderer Vorschriften, mit denen das Abgaberecht bewusst vom Handelsrecht abweicht (vgl. etwa BGer 2C_536/2020 vom 27. November 2020 E. 2.1 mit Hinweisen). 4.2 Ausgangspunkt für die steuerliche Veranlagung bildet folglich die nach dem Massgeblichkeitsprinzip handelsrechtskonform erstellte Jahresrechnung (Art. 58 Abs. 1 lit. a und 18 Abs. 3 DBG). Im Rahmen der ihr obliegenden Untersuchungspflicht kann jedoch die Veranlagungsbehörde Auskunft über die tatsächlichen Hintergründe jeder Buchung verlangen. Bei fehlendem Nachweis von deren tatsächlichen Grundlagen (z.B. fehlender Beleg; fehlender Nachweis eines tatsächlichen Wertverlusts oder Risikos) trägt die Steuerpflichtige das Risiko der Beweislosigkeit und kann bzw. muss die Veranlagungsbehörde der entsprechenden (Aufwand-)Buchung die steuerliche Anerkennung versagen. Bestehen steuerliche Korrekturvorschriften, reicht weiter der Nachweis der tatsächlichen Grundlagen einer handelsrechtlich zulässigen Buchung nicht. Vielmehr braucht es, damit diese als geschäftsmässig begründet auch steuerlich anerkannt werden kann, zusätzlich den Nachweis jener Tatsachen, die gemäss den steuerlichen (Korrektur-)Vorschriften vorliegen müssen, damit die infrage stehende handelsrechtlich zutreffende Buchung auch steuerlich anerkannt werden kann, d.h. der entsprechende Aufwand als geschäftsmässig begründet erscheint (BGE 147 II 209 E. 5.1.1). 4.3 Wie vorne in E. 4.1 ausgeführt, gehören zum steuerbaren Reingewinn unter anderem alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (Art. 58 Abs. 1 lit. b fünftes

E. 9

Urteil A 2024 35 Lemma DBG). Nach der Rechtsprechung liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, wenn kumulativ die folgenden vier Voraussetzungen erfüllt sind: 1) die Gesellschaft tätigt eine Zuwendung, ohne dafür eine adäquate Gegenleistung zu erhalten; 2) die Zuwendung erfolgt an einen Aktionär oder an eine diesem nahestehende Drittperson; 3) die Leistung wäre zu diesen Bedingungen einem aussenstehenden Dritten nicht ausgerichtet worden; 4) Leistung und Gegenleistung stehen offensichtlich in einem Missverhältnis zueinander, so dass die Gesellschaftsorgane den aus der Leistung resultierenden Vorteil hätten erkennen können (so etwa: BGE 140 II 88 E. 4.1; 138 II 57

E. 2.2; 131 II 593 E. 5.1; 119 Ib 116 E. 2).

4.4 Wie vorne in E. 2.2 erwähnt, tragen die Steuerbehörden die objektive Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen, während die steuerpflichtige Person diejenige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen trägt (BGE 148 II 285 E. 3.1.3; 133 II 153 E. 4.3). Aufgrund der steuermindernden Eigenschaft von Aufwänden obliegt die objektive Beweislast dafür, dass ihrer Leistung überhaupt eine Gegenleistung des Aktionärs bzw. des Gesellschafters gegenübersteht (und die Leistung ihren Ursprung nicht bloss in den engen persönlichen und wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Gesellschaft und Leistungsempfänger hat), der steuerpflichtigen Gesellschaft, wobei dieser Nachweis durch die erfolgswirksame Verbuchung eines Aufwandpostens in einer formell ordnungsgemäss geführten Buchhaltung als erbracht anzusehen ist (Massgeblichkeit der Handelsbilanz; BGE 137 II 353 E. 6.2), wenn die Steuerpflichtige auf Nachfrage auch die tatsächlichen Hintergründe der Buchung ausweisen kann (oben E. 4.2). Hat die Steuerverwaltung ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung dargetan, so ist es Sache der steuerpflichtigen Gesellschaft, die damit begründete Vermutung zu entkräften und den objektiven Zusammenhang des Aufwandpostens mit der Unternehmenstätigkeit zu beweisen; misslingt dieser Beweis, trägt die steuerpflichtige Gesellschaft die Folgen der Beweislosigkeit (BGer 2C_497/2018 vom 4. Juli 2019 E. 3.3; 2C_51/2016, 2C_52/2016 vom 10. August 2016 E. 2.1; 2C_30/2010 vom 19. Mai 2010 E. 2.3).

4.5 Erwirbt eine Gesellschaft von einem Anteilsinhaber oder einer nahestehenden Person einen Vermögensgegenstand oder eine Forderung zu einem Preis, der offensichtlich über dem wirklichen Wert (d.h. dem im Drittvergleich ermittelten Verkehrswert) liegt, wird durch die Verbuchung zum Erwerbspreis ein "Nonvaleur" bilanziert, was schon handelsrechtlich unzulässig ist (vgl. dazu auch Art. 960a Abs. 1 OR). Diesfalls erfolgt im Zeitpunkt der entsprechenden Abschreibung oder Wertberichtigung eine steuerliche Gewinnberichtigung, d.h. die Aufrechnung der geschäftsmässig nicht begründeten Abschreibung oder

E. 10

Urteil A 2024 35 Wertberichtigung (BGer 9C_4/2024 vom 19. September 2024 E. 2.2; 2C_750/2019 vom 7. Juli 2020 E. 5.2; 2C_536/2020 vom 27. November 2020 E. 2.2).

5. 5.1 Im vorliegenden Fall ist von einer formell ordnungsgemäss geführten Buchhaltung auszugehen, weshalb die Frage zu beantworten ist, ob es der Steuerverwaltung gelungen ist, ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung (vgl. E. 4.4 vorstehend) rechtsgenügend nachzuweisen. Denn nur dann hat die Rekurrentin die damit begründete Vermutung zu entkräften und den objektiven Zusammenhang des Aufwandpostens mit der Unternehmenstätigkeit zu beweisen und (sollte ihr das nicht gelingen) letztlich auch die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen. Die Steuerverwaltung begründet das Missverhältnis mit dem Vorliegen eines Nonvaleurs (d.h. der Verbuchung eines Aktivums über dem Verkehrswert). Sie führt dazu zusammenfassend Folgendes aus: - es liege ein Nahestehendenverhältnis vor (act. 5; act. 13, wobei dies unbestritten ist, vgl. act. 11, Seite 2/7, Ziffer 2.6 f.); - der Betrag von Fr. 16'060'000.– erscheine willkürlich, da 20 Prozent von Fr. 175'600'000.– eigentlich Fr. 35'120'000.– ergeben würden (act. 5); - eine Konventionalstrafe von 20 Prozent erscheine unüblich hoch und lasse sich nur mit dem Nahestehendenverhältnis erklären (act. 13); - es sei nicht nachvollziehbar, wie der Kaufpreis von Fr. 175'600'000.– zustande gekommen sei, denn die Verträge datieren von 2019, aber das Gutachten (Rek-act. 8) sei erst am 23. September 2021 erstellt worden; - das vorliegende Gutachten sei widersprüchlich; einerseits sei der Preis unter der Annahme

berechnet worden, dass die Baubewilligung erteilt werde, obwohl das Gutachten auf Seite 4 selbst festhalte, dass die Baubewilligung erloschen sei (vgl. BGer 1C_229/2020 vom 27. August 2020), andererseits anerkenne auch das Gutachten, dass der Vertrag mit der Schwestergesellschaft extrem ungewöhnlich sei und die mit derselben vereinbarte Miete deutlich über der Marktmiete liege (act. 5); - der Entzug der Baubewilligung sei nicht unvorhersehbar gewesen, sondern habe sich bereits vor den ersten Vertragsabschlüssen abgezeichnet, immerhin habe das abschlägige Urteil des Kantonsgerichts Waadt im Fusionszeitpunkt bereits vorgelegen (act. 5);

E. 11

Urteil A 2024 35 - der Entzug der Baubewilligung habe sich bereits im Juni 2018 abgezeichnet, da bereits dann erste Beanstandungen seitens der Gemeinde aktenkundig seien (act. 13, Seite 4/4); - es sei widersprüchlich, wenn sich die Rekurrentin auf den Standpunkt stelle, dass einerseits nicht mit dem Entzug der Baubewilligung gerechnet werden müssen und sie andererseits behaupte, dass der Vertragsrücktritt bereits im Januar 2020 erfolgt sei (vgl. dazu auch act. 11, Seite 4/7, Ziffer 2.20); - es liege keine transparente drittbliche (und somit nachvollziehbare) Kaufpreisfindung unter Dritten vor, denn Dritte hätten eine professionelle Kaufpreisbestimmung vorgenommen und die Beteiligten hätten nicht, wie vorliegend, aufgrund ihres "professionellen Hintergrunds" (act. 11, Seite 5/7, Ziffer 2.29) den Kaufpreis selbst bestimmt (act. 13, Seite 3/4); - die Absorption von drei überschuldeten Schwestergesellschaften lasse sich nur durch das Nahestehendenverhältnis schlüssig erklären (act. 13, Seite 3/4); so sei der Rekurrentin das Bestehen einer Konventionalstrafe in der Höhe von Fr. 35'120'000.– bereits vor der Fusion bekannt gewesen, wobei diese Konventionalstrafe unmittelbar zur Überschuldung der drei Schwestergesellschaften führe, was die Rekurrentin auch eingestehe (act. 11, Seite 4/7, Ziffer 2.19; vgl. auch Ziffern 2.20 und 2.22). 5.2 Das Gericht ist der Ansicht, dass es der Steuerverwaltung gelungen ist, ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung rechtsgenügend zu belegen. Im vorliegenden Fall überwiegen nicht nachvollziehbare Sachverhaltselemente, die nur durch das (inzwischen unstrittige) Nahestehendenverhältnis schlüssig erklärt werden können. Selbst wenn dem nicht so wäre, so ist es der Steuerverwaltung sicherlich gelungen, ausreichend Indizien aufzuzeigen, welche die relevante Tatsache (hier: Nichtvorliegen eines Geschäfts unter Dritten und somit auch Nichtvorliegen von geschäftsmässig begründetem Aufwand) mit hinreichender Gewissheit vermuten lassen, weshalb es so oder anders an der Rekurrentin wäre, eben diese relevante Tatsache zu entkräften (vgl. hierzu E. 2.1). In antizipierter Beweiswürdigung vermöchte indes nur noch ein Beweis mit echtzeitlichen Urkunden diesen Schluss umzustossen, nicht hingegen nachträgliche, durch nichts untermauerte Aussagen von Organen, Angestellten oder ehemaligen Angestellten der Rekurrentin. In antizipierter Beweiswürdigung kann demnach auch auf die mit Replik vom 11. Juni 2025 beantragte Befragung von G. _____ verzichtet werden.

E. 12

Urteil A 2024 35 Im Folgenden wird dargelegt, aufgrund welcher Indizien das Gericht zum Schluss kommt, dass ein Missverhältnis vorliegt bzw. welche Indizien auf das Nichtvorliegen eines Geschäftes unter Dritten hindeuten. Zum Schluss (E. 5.6) wird noch auf ein Indiz eingegangen, bei welchem die Steuerverwaltung ihrer Beweispflicht nicht nachgekommen ist. 5.3 Die Baubewilligung wurde durch die Gemeinde am 15. August 2019 entzogen, nach einlässlicher Korrespondenz diesbezüglich zwischen dem 20. Juni

2018 und dem 29. Juli 2019 (vgl. Rek-act. 11). Hintergrund dieses durchaus ungewöhnlichen Vorgangs war, dass es sich um Bauarbeiten mitten im Stadtzentrum von E._____/VD handelte, wobei die Baustelle mit den zugehörigen Behinderungen seit 2011 bestand, die Stadt jedoch konstatierte, dass der Bau seit Jahren zum Stillstand gekommen war und die Baustellensicherung mangelhaft war. Mit Urteil vom 13. März 2020 wies das Kantonsgericht Waadt die dagegen eingereichte Beschwerde ab (BGer 1C_229/2020 vom 27. August 2020 Sachverhalt lit. C). Am 29. Juni 2020 wurden die Fusionsverträge letztendlich unterzeichnet (Rek-act. 15). In diesem Zeitpunkt war mithin die Baubewilligung bereits entzogen; einer Beschwerde hiergegen beim Bundesgericht kam jedenfalls keine aufschiebende Wirkung zu; mit Blick darauf, dass das Bundesgericht lediglich rund 17,9 Prozent der Beschwerden in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gutheisst (wobei diese Zahlen über die Jahre hinweg sehr stabil sind, vgl. <https://www.plaedoyer.ch/artikel/artikeldetail/bundesgericht-zahl-der-gutheissungen-leicht-steigend>), musste die Rekurrentin grundsätzlich damit rechnen, dass das kantonale Urteil Bestand haben würde. Hätte ein nicht nahestehender Dritter dieses Risiko bereits im Zuge der Fusion eingepreist und diese deshalb nicht vollzogen, kann es alsdann nicht Basis für eine gewinnreduzierende Rückstellung bilden. 5.4 Die Rekurrentin macht sodann geltend, der Kaufpreis unter Dritten würde auf einer nachvollziehbaren Grundlage beruhen. Hier liegen zwar zwei Gutachten vor, da aber ein zwei Jahre nach Vertragsschluss erstelltes Gutachten nicht einschlägig sein kann, ist nur das Gutachten vom 20. Dezember 2019 (Rek-act. 20) beachtlich. Dieses veranschlagt den Wert des Grundstücks bei Fr. 100–110 Mio. Nur im Falle des Baus einer Klinik wird der Wert bei Fr. 220–250 Mio. veranschlagt. Das Gutachten führt aber auch aus: "Il est très difficile de déterminer une valeur de marché pour un tel bien dans le marché actuel" (Rek-act. 20, Seite 10). Aus Sicht des Gerichts ist das Gutachten mit einer Bandbreite von Fr. 100–250 Mio. zu unbestimmt, um als Grundlage einer Kaufpreisbestimmung unter Dritten gelten zu können.

E. 13

Urteil A 2024 35 Auch die Tatsache, dass die Rekurrentin selbst ausführt, die Beteiligten hätten aufgrund ihres "professionellen Hintergrunds" (act. 11, Seite 5/7, Ziffer 2.29), den Kaufpreis selbst bestimmt, erscheint dem Gericht bei solch hohen Summen wenig plausibel. 5.5 Der Steuerverwaltung ist sodann zuzustimmen, dass die Höhe der Rückstellung völlig willkürlich erscheint. Denn 20 Prozent von Fr. 175'600'000.– ergeben Fr. 35'120'000.– und nicht Fr. 16'060'000.– (act. 5). Hinzu kommt, dass – wie die Steuerpflichtige in ihrer Einsprache selber darlegte – vertraglich vorgesehen war, eine "gütliche Einigung über die Konventionalstrafe" zu finden, was im Prinzip einen Widerspruch in sich darstellt. Darüber hinaus ist auch anzumerken, dass die Steuerpflichtige nie dargelegt hat, dass ihre Gegenpartei überhaupt Anspruch erhoben hat auf Auszahlung der Konventionalstrafe und bejahendenfalls, dass sie diese beziffert und konkrete Schritte zur Eintreibung unternommen hätte. Es wäre an der Rekurrentin nachvollziehbar darzulegen, wie die Höhe der Rückstellung zustande gekommen ist, insbesondere weshalb diese substanziell von den vertraglichen Vereinbarungen abweicht. Dieser Beweis ist der Rekurrentin nicht gelungen, weshalb sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. 5.6 Die Steuerverwaltung erachtet die Konventionalstrafe von 20 Prozent als zu hoch. Die Steuerverwaltung übersieht dabei, dass es an ihr wäre, nachvollziehbar zu begründen, weshalb sie dieser Ansicht ist. Sie hätte folglich in einer der Rechtsprechung zu Art. 163 Abs. 3 OR (vgl. etwa BGer 4A_273/2019, 4A_281/2019 vom 17. April 2020 E. 5 ff.) genügenden Weise (Einheit der

Rechtsordnung) aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalles nachweisen müssen, dass die Konventionalstrafe exorbitant und geradezu unbillig ist. In diese Richtung deutet immerhin, dass vorliegend offenbar eine hohe Konventionalstrafe angesetzt wurde, die – jedenfalls vordergründig – mit einem Risiko in Zusammenhang stand, für welches üblicherweise die Verkäuferschaft garantiert (Bestand einer Baubewilligung). 5.7 Zusammenfassend ist der angefochtene Einspracheentscheid der Steuerverwaltung damit zu bestätigen und der Rekurs als unbegründet abzuweisen. 6. 6.1 Die unterliegende Partei trägt die Kosten des Rekursverfahrens (§ 120 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 1 DBG). Die Höhe der Spruchgebühr beträgt Fr. 400.– bis Fr. 15'000.– (§ 1 Abs. 1 der Verordnung über die Kosten im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht [Kosten VO; BGS 162.12]). In ausserordentlichen Fällen, insbesondere auch bei sehr hohem

E. 14

Urteil A 2024 35 Streitwert und umfangreichen Akten, ist das Gericht an die obere Bemessungsgrenze nicht gebunden (§ 1 Abs. 3 Kosten VO). Vorliegend unterliegt die Rekurrentin vollständig, weshalb sie die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen hat. Die Kosten werden aufgrund des Zeit- und Arbeitsaufwandes, insbesondere der umfangreichen Akten und der mehrfachen Schriftenwechsel, der Wichtigkeit und Schwierigkeit der Sache sowie des Streitwerts (§ 1 Abs. 2 Kosten VO) auf Fr. 20'000.– festgesetzt. Sie werden der Rekurrentin auferlegt und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet. 6.2 Bei diesem Verfahrensausgang ist der Rekurrentin keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 120 Abs. 3 StG e contrario; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021] e contrario). Der Rekursgegnerin kann keine Entschädigung zugesprochen werden, da sie keine steuerpflichtige Person ist (§ 120 Abs. 3 StG) und zudem in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegt (§ 28 Abs. 2a VRG).

E. 15

Urteil A 2024 35 Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

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