

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2010.105 vom 14. April 2011

ZH Steuerrekursgericht, 2011-04-14, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2010.105

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2010.105 du 14 avril 2011

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2010.105 del 14 aprile 2011

Regeste

Mit Zustellung der gegnerischen Rechtsschriften ist dem rechtlichen Gehör genüge getan; einer ausdrücklichen Anordnung eines weiteren Schriftenwechsels bedarf es nicht, auch wenn dies eine Partei beantragt. Der Vorwurf der Steuerbehörden, die pflichtige Gesellschaft habe eine konkurrenzierenden Tätigkeit des geschäftsführenden Anteilsinhaber toleriert und ihm dadurch eine verdeckte Gewinnausschüttung erbracht, lässt sich nicht halten, da die angeführte Handlung nicht in den Geschäftsbereich der Pflichtigen fiel. Die Voraussetzungen für einen Durchgriff von einer angeblich im Ausland befindlichen Schwestergesellschaft auf die pflichtige Gesellschaft sind nicht erfüllt, da die Auslandsgesellschaft eine eigene selbstständige wirtschaftliche Tätigkeit ausübte, in welche die Pflichtige nicht involviert war.

Erwägungen

E. 1

Schweizerische Eidgenossenschaft, Beschwerdegegnerin,

E. 2

Die Pflichtige stellte am 2. Februar 2011 den Antrag auf Durchführung eines dritten Schriftenwechsels. Falls dem Antrag nicht entsprochen werde, sei dies mit anfechtbarer Verfügung zu eröffnen. Die Rekurskommission ordnet nur ausnahmsweise einen weiteren (zweiten) Schriftenwechsel an (Art. 142 Abs. 3 DBG bzw. § 148 Abs. 2 StG). Dies erfolgt dann, wenn eine Rechtsschrift neue und relevante Vorbringen enthält. Vorliegend sind keine Gründe für die Anordnung eines dritten Schriftenwechsels ersichtlich, denn die Dupliken enthalten keine neuen Vorbringen, zu welchen das Steuerrekursgericht eine Stellungnahme der Pflichtigen benötigt. Der Antrag auf Anordnung eines weiteren Schriftenwechsels ist daher abzuweisen. Im Übrigen steht es der Pflichtigen nach der neuesten bundesgerichtlichen Rechtsprechung frei, von sich aus eine Stellungnahme einzureichen, wenn sie es für notwendig erachtet; einer ausdrücklichen Fristansetzung durch das Steuerrekursgericht bedarf es nicht mehr. Zur Wahrung des rechtlichen Gehörs reicht es aus, die Rechtsschriften der Steuerverwaltungen der Gegenpartei zur Kenntnisnahme zuzustellen. Äussert sich diese in der Folge nicht von sich aus, ist Verzicht auf einen weiteren Schriftenwechsel anzunehmen (BGE 133 I 98 E. 2.2. und 2.3). Einer förmlichen Fristansetzung bedarf es nach Auffassung des höchsten Gerichts sogar ungeachtet eines formell gestellten Antrags auf Durchführung eines weiteren Schriftenwechsels nicht; im konkreten Fall hat das Bundesgericht die antragstellende Partei auch nicht auf dieses Äusserungsrecht hingewiesen (BGr, 16. Februar 2009, 2C_255/2008, www.bger.ch). Die Duplikate sind der Pflichtigen am 31. Januar 2011 zugesandt worden. Damit ist den

Anforderungen des rechtlichen Gehörs entsprochen worden. Am 2. Februar 1 DB.2010.105 1 ST.2010.139

- 6 - 2011 hat die Pflichtige hierzu eine Stellungnahme abgegeben; weitere Eingaben liegen nicht vor. Da es der Pflichtigen demnach frei stand, von sich aus eine weitere Stellungnahme abzugeben, ist ihrem Antrag in Ziff. 2 des Schreibens vom 2. Februar 2011, eine allfällige Verweigerung eines weiteren Schriftenwechsels mittels anfechtbarer Verfügung zu eröffnen, nicht zu folgen.

E. 3

a) Gemäss Art. 120 Abs. 1 Satz 1 DBG verjährt das Recht, eine Steuer zu veranlagern, fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode. Die Verjährung beginnt nicht oder steht still (Abs. 2): a. während eines Einsprache-, Beschwerde- oder Revisionsverfahrens; b. solange die Steuerforderung sichergestellt oder gestundet ist; c. solange weder der Steuerpflichtige noch der Mithaftende in der Schweiz steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben. Die Verjährung beginnt neu mit (Abs. 3): a. jeder auf die Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichteten Amtshandlung, die einem Steuerpflichtigen oder Mithaftenden zur Kenntnis gebracht wird; b. jeder ausdrücklichen Anerkennung der Steuerforderung durch den Steuerpflichtigen oder den Mithaftenden; c. der Einreichung eines Erlassgesuchs; d. der Einleitung einer Strafverfolgung wegen vollendeter Steuerhinterziehung oder wegen Steuervergehens. Das Recht, eine Steuer zu veranlagern, ist 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode auf jeden Fall verjährt (Abs. 4). Im kantonalen Recht entspricht der Wortlaut von § 130 StG dieser Regelung. Zu den Amtshandlungen gemäss Art. 120 Abs. 3 lit. a DBG bzw. § 130 Abs. 3 lit. a StG gehören alle Handlungen, welche auf Fortführung des Verfahrens gerichtet sind. In Betracht kommt etwa ein Schreiben der Veranlagungsbehörde an die steuerpflichtige Person, mit welchem Unterlagen für die Veranlagung eingefordert werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 120 N 15 DBG und Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 130 N 16 StG). Amtshandlungen der Steuerbehörden, welche der steuerpflichtigen Person nicht zur Kenntnis gebracht werden, fallen nicht unter diese Bestimmung. Die Unterbre-

- 7 - chungshandlung muss von der Behörde vorgenommen werden, welche zur Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung zuständig ist. Die Unterbrechungsgründe bewirken, dass die relative Verjährungsfrist von fünf Jahren wieder neu zu laufen beginnt. b) Das Recht zur Veranlagung für die Steuerperiode 1999 verjäherte demnach allgemein am 31. Dezember 2004. Das kantonale Steueramt hat mit Auflage vom 2. November 2004 indessen u.a. für die Steuerperiode 1999 (Staats- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer) Unterlagen zu den Mieterträgen verlangt. Diese Verfügung stellt eine Amtshandlung im Sinn von Art. 120 Abs. 3 lit. a DBG bzw. § 130 Abs. 3 lit. a StG dar. Der Einwand der Pflichtigen in der Replik vom 6. Dezember 2010, der Beweis für die Zustellung der Auflage vom 2. November 2004 sei nicht erbracht worden, verfängt nicht, da sie – durch ihre heutige Vertreterin (...) – am 15. November 2004 auf diese Auflage reagiert hat. Ihr Einwand erweist sich unter diesen Umständen als trölerisch. Damit hat die Veranlagungsverjährung – zu einem allerdings nicht feststellbaren Zeitpunkt zwischen dem 2. und dem 15. November 2004 – neu zu laufen begonnen. In der Folge fanden am 20. Januar und am 19. März 2009 Besprechungen unter Teilnahme des Steuerkommissärs und weiteren Vertretern der Steuerbehörden sowie der Vertreterin der Pflichtigen statt. Dabei wurden die einzelnen offenen Punkte besprochen; mit Schreiben vom 7. April 2009 nahm

die Pflichtige bzw. die Vertreterin nochmals zum Ergebnis der Besprechung vom 19. März 2009 Stellung. Die Besprechungen stellen auf Fortführung des Verfahrens gerichtete Amtshandlungen dar, so dass damit die fünfjährige Verjährungsfrist wiederum neu zu laufen begann. Am 21. Oktober 2009 wurde die Einschätzung für die Staats- und Gemeindesteuern 1.1. – 31.12.1999 bzw. der Hinweis direkte Bundessteuer 1.1. – 31.12.1999 und am 29. Oktober 2009 die Veranlagungsverfügung direkte Bundessteuer (Steuerrechnung) versandt. Diese wurden am 26. Oktober bzw. 5. November 2009 zugestellt. Zu diesem Zeitpunkt war die Veranlagungsverjährung aufgrund des neuen Fristenlaufs noch nicht eingetreten, weshalb das kantonale Steueramt zur Vornahme der Einschätzungen berechtigt war. Bei diesem Ergebnis erübrigt es sich, auf die Vorbringen der Pflichtigen in Bezug auf die Frage, ob die Untersuchungshandlungen der ESTV die Verjährungsfristen überhaupt unterbrochen haben, einzugehen. 1 DB.2010.105 1 ST.2010.139

- 8 -

E. 4

a) Die F AG war gemäss Handelsregister am 16. Juli 1998 mit einem Aktienkapital von 100 Namenaktien zu je Fr. 1'000.- gegründet worden. Nach Sachdarstellung der Pflichtigen erwarb C am 30. August 1998 in eigenem Namen 51 Aktien; der Vertrag wurde am 20. Dezember 1998 vollzogen. Seit dem 19. April 1999 war C als Präsident des Verwaltungsrats (und einziges Mitglied) für die Gesellschaft zeichnungsberechtigt. Am 9. August 1999 verkaufte er die 51 Aktien an die E; dieser Vorgang ergibt sich aus dem den US-amerikanischen Börsenaufsichtsbehörden eingereichten und von dieser publizierten Quartalsabschluss der E per 30. Juni 1999, welcher im Anhang den vollständigen Text des Vertrags wiedergibt. Als Verkäufer wird darin C genannt, welcher gemäss Vertrag über 51 Aktien verfügte, die zum Gegenstand des Vertrags erklärt wurden. In der ebenfalls publizierten Note 6c des Anhangs zum Abschluss per 31. März 2000 der E wird der Vollzug des Verkaufsvertrags am 15. November 1999 vermeldet. Über die Aushändigung der Aktien und die Bezahlung des Kaufpreises liegen keine Belege vor; diese Vorgänge werden von der Pflichtigen allerdings auch nicht grundsätzlich bestritten. Sowohl Erwerb als auch Verkauf der F-Aktien durch C in seinem Namen sind damit nachgewiesen, unter Vorbehalt des von der Pflichtigen erhobenen Einwands des treuhänderischen Erwerbs für H in Deutschland. b) Das kantonale Steueramt rechnete den Gewinn aus dem Verkauf der F von nach seinen Feststellungen netto Fr. 9'009'000.- der Pflichtigen zu. Zur Begründung verwies es im Einschätzungsentscheid auf Ziff. 3.6 des Berichts ASU, den es auszugswise dem Einschätzungsentscheid beilegte. Darin wird festgehalten, dass die F vor ihrem Verkauf vor allem von der G mit Darlehenskapital ausgestattet worden war. Anschliessend wird der Verkauf der F an die E durch C geschildert und im Wesentlichen der Frage nachgegangen, wer alles E-Aktien gehalten hat. Ferner wird festgestellt, dass die G Hauptgläubigerin der F gewesen sei. Abschliessend wird ausgeführt, dass die berufliche Stellung von C in der G, der E (Präsident des Verwaltungsrats und Geschäftsführer) und einer weiteren Tochtergesellschaft der G es ihm ermöglicht habe, seine beruflichen Kenntnisse gezielt für einen gewinnbringenden Verkauf der F einzusetzen. In Würdigung der Gesamtumstände sei die Beteiligung an der F der G zuzuordnen. Die Deklaration der F-Beteiligung im Privatvermögen von C lasse sich nur damit erklären, dass er die Realisation eines privaten Kapitalgewinns angestrebt habe oder den Verkauf gegenüber den Steuerbehörden nicht habe offenlegen wollen. Die Pflichtige wird in diesem

Zusammenhang nicht erwähnt. 1 DB.2010.105 1 ST.2010.139

- 9 - In Ziff. 3.1.8 des Berichts ASU, welche dem Einschätzungsentscheid indessen nicht beilag, finden sich weitere Ausführungen. Demnach belegten die Pflichtige, die Einzelfirma C, die G sowie weitere von C beherrschte Gesellschaften dieselben Büro- räumlichkeiten in B. C sei bei allen diesen Gesellschaften allein unterschreibungsberechtigt gewesen, und sie seien eindeutig seinem Vermögensbereich zuzuordnen. Die Pflichtige habe während Jahren Finanzdienstleistungen gegenüber Kunden von C und der G erbracht. C habe durch Erbringung gleichartiger Leistungen durch die C sowie durch Offshore-Gesellschaften seine Treuepflichten gegenüber der Pflichtigen verletzt. Zudem hätten die Aktivitäten der C sowie der Offshore-Gesellschaften in Konkurrenz zur Geschäftstätigkeit der Pflichtigen gestanden. Sachlich lasse sich dieses Vorgehen nur mit einer Verschleierung der tatsächlichen Ertrags- und Finanzlage der Pflichtigen gegenüber den Steuerbehörden erklären. Eine eigentliche Trennung der Aktivitäten der Pflichtigen, der C sowie der G lasse sich nicht vornehmen. Angesichts der räumlichen, personellen, eigentumsrechtlichen, finanziellen und geschäftlichen Verbindungen zwischen den Gesellschaften, den gesetzlich vorgeschriebenen Treuepflichten von Angestellten und Mitgliedern des Verwaltungsrats gegenüber der Aktiengesellschaft sowie der bundesgerichtlichen Rechtsprechung rechne die ASU die von der C und sämtlichen Offshore-Gesellschaften erzielten Umsätze der Pflichtigen zu. Die Rekurs-/Beschwerdeantwort enthält weitere Ausführungen. Demnach sei die Pflichtige von den gleichen Büroräumen aus betrieben worden wie die C und G, wobei die gleichen Telefon- und Faxnummern verwendet worden seien. Die Geschäfte der Pflichtigen mit den anderen Gruppenmitgliedern hätten Teil der Pläne und Aktivitäten gebildet, über eine verschachtelte Struktur von unter sich wirtschaftlich verbundenen Gesellschaften Drittanlegern öffentlich auf dem Primärmarkt Effekten von zweifelhafter, teilweise vorgespiegelter Werthaltigkeit anzubieten. Der Verkaufsgewinn der F-Anteile sei deshalb einerseits aufgrund der Treuepflicht des Arbeitnehmers C und andererseits unter Würdigung der Gesamtumstände analog BGr, 30. Januar 2006, 2A.145/2005 der Schweizer Schwestergesellschaft, nämlich der Pflichtigen, zuzurechnen. Sämtliche Voraussetzungen einer Steuerumgehung seien erfüllt. Die rechtliche Gestaltung mit diversen Offshore-Gesellschaften sei ungewöhnlich, sachwidrig und den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen. Es habe keine saubere Trennung zwischen den Vermögen und Einkünften der Pflichtigen sowie den diversen Offshore-Gesellschaften stattgefunden. Die Rechtsgestaltung sei getroffen worden, um Steuern einzusparen. 1 DB.2010.105 1 ST.2010.139

- 10 - c) Das kantonale Steueramt operiert demnach im Wesentlichen mit zwei Ansätzen: Zum Einen wird im Verkauf der Beteiligung an der F durch C eine konkurrierende Tätigkeit zu derjenigen der Pflichtigen bzw. G erblickt, sodass die Tolerierung der Vornahme des Geschäfts eine verdeckte Gewinnausschüttung der Pflichtigen an ihren Anteilsinhaber C darstellt. Zum Anderen werden die gesamten Aktivitäten der von C beherrschten Unternehmensgruppe gestützt auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Steuerumgehung bzw. zum (Quer-)Durchgriff der Pflichtigen zugerechnet.

E. 5

a) Der steuerbare Reingewinn der juristischen Personen setzt sich gemäss Art. 58 Abs. 1 DBG bzw. § 64 Abs. 1 StG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrags des Vorjahres (lit. a bzw. Ziff. 1), allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Ge-

schäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (lit. b bzw. Ziff. 2) sowie den der Erfolgsrechnung nicht geschriebenen Erträgen mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne (lit. c bzw. Ziff. 3). Zum steuerbaren Reingewinn gehören namentlich Zuwendungen der Gesellschaft an die Anteilsinhaber oder ihnen nahestehende Dritte, die einem Aussenstehenden nicht oder zumindest nicht im gleichen Masse gewährt würden. Solche geldwerten Leistungen sind nach der Rechtsprechung immer dann anzunehmen, wenn (kumulativ) die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, der Aktionär direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahe stehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, und der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war (BGr, 1. September 2009, 2C_265/2009; BGE 131 II 593; BGr, 22. Juni 2007, 2A.204/2006; 19. November 2003, 2A.204/2006, auch zum Folgenden). Als geldwerte Leistungen gelten insbesondere Ertragsverzichte zugunsten des Aktionärs oder einer ihm nahe stehenden Person. Diese Form der geldwerten Leistung wird als "Gewinnvorwegnahme" bezeichnet und liegt vor, wenn die Gesellschaft auf ihr zustehende Einnahmen ganz oder teilweise verzichtet und die entsprechenden Erträge direkt dem Aktionär oder diesem nahestehenden Personen zufließen bzw. wenn diese nicht jene Gegenleistung erbringen, welche die Gesellschaft von einem unbeteiligten Dritten fordern würde (BGr, 13. Oktober 2008, 2C_335/2008). 1 DB.2010.105 1 ST.2010.139

- 11 - Natürliche Personen können für eine Aktiengesellschaft insbesondere aufgrund eines Arbeitsvertrags, als Handlungsbevollmächtigte, Prokuristen, Direktoren oder Mitglieder des Verwaltungsrats tätig sein. In allen diesen Funktionen besteht eine Treuepflicht gegenüber der Gesellschaft (ASA 67, 217 E 2/b/aa = StE 1998 B 72.13.22 Nr. 37, auch zum Folgenden). Der Arbeitnehmer hat die berechtigten Interessen des Arbeitgebers in guten Treuen zu wahren (Art. 321a Abs. 1 OR). Er hat sich damit während der Dauer des Arbeitsvertrags Tätigkeiten zu enthalten, die den Arbeitgeber konkurrenzieren. Er hat den Arbeitgeber zudem über alles, was er bei seiner vertraglichen Tätigkeit von Dritten erhält, namentlich Geldbeträge, Rechenschaft abzulegen und ihm alles sofort herauszugeben (Art. 321b Abs. 1 OR). Auch der Prokurist sowie der Handlungsbevollmächtigte, der zum Betrieb eines ganzen Gewerbes bestellt ist oder in einem Arbeitsverhältnis zum Inhaber des Gewerbes steht, darf ohne Einwilligung des Geschäftsherrn weder für eigene Rechnung noch für Rechnung eines Dritten Geschäfte machen, die zu den Geschäftszweigen des Geschäftsherrn gehören (Art. 464 Abs. 1 OR). Schliesslich besteht auch für die Mitglieder des Verwaltungsrats einer Aktiengesellschaft eine Treuepflicht (Art. 717 Abs. 1 OR). In allen diesen Funktionen hat sich die natürliche Person von Gesetzes wegen Tätigkeiten zu enthalten, welche die Aktiengesellschaft konkurrenzieren. Es ist davon auszugehen, dass eine Aktiengesellschaft, die wirtschaftliche Zwecke verfolgt, ihren Arbeitnehmern, Prokuristen, Handlungsbevollmächtigten, Direktoren oder Mitgliedern des Verwaltungsrats die Ausübung konkurrenzierender Tätigkeiten im Allgemeinen nicht gestattet. Erlaubt sie es ihnen dennoch bzw. verzichtet sie darauf, von ihnen Gewinne aus Geschäften, die ihrer Natur nach der Gesellschaft zukommen, heraus zu verlangen, erbringt sie ihnen eine geldwerte Leistung, wenn der dadurch bewirkte Verzicht auf ihr von Gesetzes wegen zustehende Einnahmen im Be- teiligungsverhältnis begründet ist. Das ist namentlich bei einem geschäftsführenden Allein- oder Hauptaktionär zu bejahen, der einzelne in den Geschäftsbereich der Gesellschaft fallende Geschäfte auf eigene Rechnung abschliesst, ist doch davon auszu- gehen, dass die Gesellschaft eine solche

zu einer Gewinnvorwegnahme führende Tätigkeit einem Angestellten, der an ihr keine Anteilsrechte hat, nicht gestatten würde. In der Gerichtspraxis wurde eine solche Konkurrenzierung bejaht im Fall eines Geschäftsführers/Alleinaktionärs, welcher neben seiner Treuhandgesellschaft als Selbstständigerwerbender ebenfalls im Immobilienhandel tätig war und daraus Provisionen bezog, wobei die Vermittlungstätigkeit während der Arbeitszeit und unter Inan- 1 DB.2010.105 1 ST.2010.139

- 12 - spruchnahme der Infrastruktur der Gesellschaft stattfand (ASA 67, 217 = StE 1998 B 72.13.22 Nr. 37). In einem Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz vom 26. April 2007 (StE 2007 B 72.13.22 Nr. 48) wurde ebenfalls eine solche Konkurrenzierung angenommen; dabei fiel insbesondere ins Gewicht, dass der Alleinaktionär und vollamtlich für eine Gesellschaft tätige Verwaltungsratspräsident in eigenem Namen Provisions-Erträge von einer Kundin der eigenen Gesellschaft erzielte; bei dieser machten die von derselben Kundin vereinnahmten Provisionen rund einen Viertel des Umsatzes aus. Dabei hielt das Verwaltungsgericht fest, dass in bestimmten Fällen unabhängig von der Frage, ob zivilrechtlich tatsächlich eine arbeits- oder gesellschaftsrechtliche Konkurrenzklausel verletzt sei, bereits steuerrechtlich ein Verstoß gegen das "Dealing at arms's length"-Prinzip vorliegen könne. Die Rechtsprechung wurde zuletzt mit BGr, 1. September 2009, 2C_265/2009 im Grundsatz bestätigt. b) Zu prüfen ist, ob die Pflichtige C durch Tolerierung des Verkaufs der F an die E eine verdeckte Gewinnausschüttung hat zukommen lassen, weil sie einem unteiligen Dritten als Geschäftsführer eine solche Transaktion in ihrem Geschäftsbereich nicht erlaubt hätte. Damit stellt sich zunächst die Frage, ob diese überhaupt in den Geschäftsbereich der Pflichtigen eingriff. aa) Die Pflichtige bezweckt gemäss Handelsregister den Erwerb von und Handel mit Grundstücken und Liegenschaften sowie den Bau von Geschäftshäusern; sie kann auch Handel mit Textilien aller Art betreiben sowie Beteiligungen an anderen Unternehmen erwerben, verwalten und veräussern. Gemäss dem Bericht ASU führte sie eine Geschäftsliegenschaft in B (Bericht ASU Ziff. 1.2 und 3.1.2). Darüber hinaus erbrachte sie Dienstleistungen im Bereich Unternehmensberatung; in den Akten feststellbar sind zum Beispiel 1994 erfolgte Rechnungsstellungen für Beratungsdienstleistungen im Hinblick auf die Quotierung einer anderen Gesellschaft an der NASDAQ. Sie hat auch Geschäftsbeziehungen mit der E unterhalten, und zwar bereits vor dem am 9. August 1999 getätigten Verkauf der F an die E. Insbesondere verbuchte sie 1998 Honorarerträge von der E (Fragenkatalog ASU S. 14 Frage 53 ff.). In ihrer Buchhaltung existierte hierzu ein Kontokorrent E mit zahlreichen Positionen. Diese betrafen gemäss den Feststellungen der ASU Beratungsleistungen hinsichtlich eines Börsengangs sowie ein Entgelt für die ab Januar 1998 von C in Personalunion wahrgenommene Funktion des Verwaltungsrats-Präsidenten und Geschäftsführers der E (Bericht ASU S. 18 oben). Die Pflichtige hielt zudem gemäss ihrem Abschluss per 1 DB.2010.105 1 ST.2010.139

- 13 - 31. Dezember 1999 Aktien der E im Wert von Fr. 329'000.- und per 31. Dezember 2000 von Fr. 713'897.-. C beherrscht neben der Pflichtigen zumindest noch zwei weitere Gesellschaften (I AG und J AG, beide in B). Die von ihm geführte Einzelfirma C bezweckte die Durchführung von Treuhandgeschäften jeglicher Art sowie die Unternehmensberatung; sie hat sich mit Vertrag vom 1. November 1993 in die Liegenschaft der Pflichtigen eingemietet. Die Geschäftstätigkeit der C liess sich indessen nach den Feststellungen der ASU nicht von derjenigen der Pflichtigen sowie der weiteren C gehörenden Gesellschaften trennen. Dies geht auch aus den Aussagen von C hervor,

wonach die C immer im Auftrag der Pflichtigen (sowie der ebenfalls C gehörenden I AG) gehandelt habe mit der Auflage, dass sämtliche Rechnungen jeweils an die Gesellschaften "abzutreten" waren (vgl. Fragenkatalog ASU S. 16 Frage 60). Die ASU hat denn auch zahlreiche Überschneidungen festgestellt, indem die C Rechnung stellte, die Zahlungen aber bei der Pflichtigen verbucht wurden (Bericht ASU S. 18 f. sowie S. 33). C hat für die C weder eine Buchhaltung geführt noch Jahresrechnungen eingereicht. Ferner hat das Bundesgericht im Entscheid vom 22. September 2009, 2C_276/2009, E. 6 die Tätigkeit der Pflichtigen und von C – allerdings 2004 – näher beschrieben. Demnach ging die Pflichtige mit dem Betrieb des Geschäftshauses einer eigenen gewerblichen Geschäftstätigkeit nach. Weiter habe sie Einzahlungen entgegengenommen, welche den Kauf oder die Zeichnung von bestimmten Aktien betrafen. Sie habe zwar nicht selber Wertpapiere auf dem Primärmarkt angeboten und sei somit nicht selber illegal als Emissionshaus tätig geworden. Indessen sei sie in die Aktivitäten der von C beherrschten Gruppe mit einzubeziehen und in diesem Rahmen gegen sie aufsichtsrechtlich vorzugehen. Über die von C beherrschten Firmen sei ein Konzept eines mit Aktien und Zertifikaten von Start-Up-Firmen handelnden Finanzintermediärs realisiert worden, wobei diese durch die Verschiebungen der Aktien jeweils dazu dienen, trotz fragwürdiger Werthaltigkeit einzelner Papiere entsprechende Kurse stellen zu können. bb) Aus all diesen Umständen ist aber nicht ersichtlich, inwiefern C durch den Erwerb und den Verkauf der F an die E in den Geschäftsbereich der Pflichtigen hätte eingreifen sollen. Der Umstand, dass die Pflichtige geschäftliche Beziehungen zur E unterhielt, stellt für sich allein noch keinen Grund für die Annahme einer konkurrenzierenden Tätigkeit gegenüber der Pflichtigen dar, vielmehr muss sich die Art des Tätig-

DB.2010.105 1 ST.2010.139

- 14 - keitsbereichs überschneiden. Denkbar wäre dies etwa dann, wenn die Pflichtige explizit als eine Beteiligungsgesellschaft tätig gewesen wäre, d.h. als ein Unternehmen, dessen Geschäftstätigkeit überwiegend oder ausschliesslich darin bestanden hat, Beteiligungen an anderen Unternehmen zu erwerben, zu halten und zu veräussern, und sie in diesem Rahmen mit der E zusammengearbeitet hätte. Nach dem Gesagten ist eine solche Tätigkeit indessen nicht erkennbar. Zwar hat die Pflichtige im Handelsregister einen entsprechenden Zweck vorgesehen; konkret hat sie aber nie in erheblichem Umfang mit Beteiligungen gehandelt, geschweige denn solche an die E verkauft oder von dieser erworben. Damit übereinstimmend hielt das Bundesgericht im erwähnten Entscheid vom 22. September 2009 denn auch fest, sie habe nicht selber Wertpapiere auf dem Primärmarkt angeboten und sei nicht selber (illegal) als Emissionshaus tätig geworden. Aus diesem Grund hilft es den Steuerbehörden auch nicht weiter, dass die Geschäftstätigkeit der C mit derjenigen der Pflichtigen eng verbunden war, da es bei diesen Geschäften jeweils – soweit feststellbar – um Beratungsdienstleistungen ging. Nicht weiter führt die Steuerbehörden zudem der Umstand, dass die FINMA auch gegen die Pflichtige aufsichtsrechtlich vorgegangen ist: Wie das Bundesgericht festhielt, konnte es nicht als belegt gelten, dass die Pflichtige selbst eine Geschäftstätigkeit im Finanzbereich angeboten hat. Ihr Einbezug in die Massnahmen der Finanzmarktaufsicht ergab sich lediglich aufgrund ihrer Einbindung in die Aktivitäten der Gruppe. Daraus lässt sich aber nicht ableiten, dass sie sich auch steuerrechtlich für die sich stellende Frage der Konkurrenzierung durch den Alleininhaber die Aktivitäten der anderen Gruppenmitglieder anrechnen lassen muss. Eine solche Ausdehnung des Begriffs der Konkurrenzierung stellt steuerrechtlich einen Durchgriff durch die rechtliche Selbstständigkeit der betroffenen Gesellschaften dar und bedarf der entsprechenden Begründung. cc) Eine Konkurrenzierung ergibt sich indessen in Bezug zu

einer anderen Gesellschaft der Gruppe. Zu den weiteren von C beherrschten Gesellschaften gehört nämlich insbesondere auch die G (Bericht ASU S. 19). C war Gründungsmitglied und nahezu Alleinaktionär dieser Gesellschaft. In der Folge ist er für die G aufgetreten, woraus zu schliessen ist, dass er diese nach der Gründung weiterhin beherrschte, auch wenn er dies in der persönlichen Befragung abstritt (daneben existierte offenkundig noch eine K an derselben Adresse). Zudem deklarierte er sie in seiner eigenen Steuererklärung 1999 B, welche er am 17. November 2009 einreichte. Der Bericht ASU beschreibt die Geschäftstätigkeit der G. Demnach vermittelte sie Finanzierungen für die Aufrechterhaltung der Geschäftstätigkeit neu gegründeter Unternehmen und beriet 1 DB.2010.105 1 ST.2010.139

- 15 - diese im Hinblick auf einen Börsengang an der NASDAQ; ein wesentlicher Anteil ihrer Tätigkeit bestand aber auch darin, Aktien von Unternehmen auf eigene Rechnung zu erwerben und bei privaten und institutionellen Investoren zu platzieren ("placing agent"; vgl. Korrespondenz). Eine solche Plazierungstätigkeit betrieb sie auch für die E (Bericht ASU S. 43), indem sie 1996 rund 3'275'000 Aktien der E zu einem Preis von USD 4'500'000.- erwarb und in der Folge weiterverkaufte. Gemäss den SEC-Berichten war sie auch im per 31. März 1999 endenden Geschäftsjahr für die E als "placing agent" tätig, und zwar bezüglich 408'036 Aktien, wofür sie eine Kommission von 3% erhielt. Bei der Transaktion F vom 15. November 1999 erhielt C als Gegenleistung neben USD 790'000.- rund 1'750'000 Aktien der E. Diese deklarierte er nicht im privaten Vermögen; der weitere Verbleib dieser Aktien ist ungeklärt (Bericht ASU S. 52 f.). Nachdem C sie nicht in seinem Vermögen deklariert hat, ist anzunehmen, dass er sie an Dritte weiterveräusserte. Diese Sachdarstellung wird von ihm sogar bestätigt, da er selbst einen treuhänderischen Kauf und Verkauf der E-Beteiligung geltend macht. Damit trat er aber als Vermittler von Aktien der E in Erscheinung, und konkurrenzierte die Tätigkeit der G unmittelbar, denn es ist auszuschliessen, dass eine Gesellschaft, welche über mehrere Jahre für eine bestimmte Kundin als "placing agent" auftrat, es einem Angestellten erlauben würde, parallel zu ihr von derselben Kundin ebenfalls ein grosses Aktienpaket zu erwerben und wieder zu verkaufen. Mit Bezug auf das Verhältnis G und C ist deshalb eine Verletzung des Grundsatzes des "dealing at arm's length" festzustellen, welche nur mit der beherrschenden Stellung des letzteren erklärt werden kann.

E. 6

a) Die Vorinstanz rechnet die Handlungen der G, welche ihr wiederum von C zugeordnet wurden, weiter der Pflichtigen zu; sie begründet dies mit dem Leitentscheid BGr, 30. Januar 2006, 2A.145/2005 und dem dort vorgenommenen Durchgriff durch eine Auslandsgesellschaft auf eine Schwestergesellschaft mit Sitz in der Schweiz. Demnach wird in Ausnahmefällen die rechtliche und wirtschaftliche Selbstständigkeit einer juristischen Person ignoriert und direkt auf die dahinter stehenden Personen gegriffen. Der Durchgriff leitet sich aus dem Verbot des Rechtsmissbrauchs bzw. der Steuerumgehung ab (vgl. auch René Matteotti, der Durchgriff bei von Inländern beherrschten Auslandsgesellschaften im Gewinnsteuerrecht, 2003, S. 192 f., insbes. S. 203 f.; Sarah Dahinden, Die Abschirmwirkung ausländischer Gesellschaften im schweizerischen Gewinnsteuerrecht, 2003, S. 99 f; Peter Locher, Kommentar zum 1 DB.2010.105 1 ST.2010.139

- 16 - DBG, II. Teil, 2004, N 23 zur Einführung zu Art. 49 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu Art. 109 – 121 N 44 DBG und VB zu §§ 119 – 131

N 44 StG). Ein solcher liegt allgemein vor, wenn (1.) eine von der steuerpflichtigen Person gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, (2.) anzunehmen ist, dass sie diese Wahl missbräuchlich getroffen hat, lediglich in der Absicht, Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, und (3.) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von der Steuerbehörde hingenommen würde. Sind diese drei Voraussetzungen erfüllt, so ist der Besteuerung die Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den angestrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen. Im zitierten Leitentscheid BGr, 30. Januar 2006, 2P.92/2005 bzw. 2A.145/2005 kam das Bundesgericht zum Schluss, dass eine in Panama registrierte Schwestergesellschaft einer Schweizer Gesellschaft, welche beide derselben natürlichen Person gehörten, keine reale wirtschaftliche Existenz aufwies. Die beiden Gesellschaften liessen sich jeweils von einem Lieferanten (L) Rechnung über Leistungen stellen, welche von einer weiteren Schwestergesellschaft bestellt worden waren. Dabei stützte sich das Bundesgericht auf folgende Indizien: - die Gesellschaft in Panama war von der Schweiz aus gegründet worden; - die Gesellschaft wurde in den Büroräumen der schweizerischen Schwestergesellschaft verwaltet; - die Geschäftsunterlagen der beiden Gesellschaften wurden nicht getrennt voneinander geführt; - die Steuerbehörde stiess bei ihren Untersuchungen auf einen Bericht einer Treuhand- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, welche eine klare Trennung der Gesellschaftsunterlagen forderte; - das Personal war von der hiesigen Schwestergesellschaft angestellt, befasste sich aber unterschiedslos mit beiden Gesellschaften; - die Buchhaltung der panamaischen Gesellschaft wurde auf demselben Informatiksystem geführt wie diejenige der Schweizer Schwestergesellschaft, und zwar in Schweizer Franken; - die verbuchten Geschäftsfälle der panamaischen Gesellschaft deckten sich mit dem im Handelsregister eingetragenen Zweck der Schweizer Schwestergesellschaft; - beide Gesellschaften unterhielten Konten bei derselben Bank; die beiden Konten dienten einander als Pfand; 1 DB.2010.105 1 ST.2010.139

- 17 - - die Lieferantenrechnungen gingen an die schweizerische Gesellschaft, Akkreditive wurden indessen auf dem Bankkonto der panamaischen Gesellschaft begründet; - die schweizerische Gesellschaft stellte an eine weitere Schwestergesellschaft Rechnung, die Zahlungen wurden indessen auf einem Bankkonto der panamaischen Gesellschaft gutgeschrieben. Überdies hielt das Bundesgericht fest, dass bei Staaten wie Lichtenstein oder Panama, welche fiktive Steuerdomizile zulassen, bei der Beurteilung aus steuerlicher Sicht besondere Umsicht geboten sei. Da dort Unternehmungen keinerlei wirtschaftliche Tätigkeit im Sitzstaat ausüben müssen, können sie ohne jeden Bezug zur wirtschaftlichen Realität begründet werden und, da sie Anonymität geniessen, ihren Anteilinhabern die juristische Selbstständigkeit bestimmter Teile ihres Vermögens und ihrer geschäftlichen Tätigkeiten erlauben. Im zitierten Fall kam das Bundesgericht zum Schluss, dass die panamaische Gesellschaft (neben der hiesigen Gesellschaft) keine eigene Existenz aufwies und die Unterstellung unter das panamaische Recht als sachwidrig (im Sinn der Rechtsmissbrauchsdefinition) erschien. Anzuführen ist, dass im zitierten Entscheid das Bundesgericht zwar im Grundsatz festhielt, dass unter den Voraussetzungen des Rechtsmissbrauchs auf den wirtschaftlichen Eigentümer durchgegriffen werden könne ("attribuer son revenu au propriétaire économique"). Konkret vorgenommen hat es indessen einen Durchgriff auf die Schwestergesellschaft (Querdurchgriff), ohne dies weiter zu begründen (hierzu einschränkender Matteotti S. 204, welcher den Querdurchgriff von

der Übernahme von Leitungsfunktionen durch die Schwestergesellschaft abhängig macht). b) Aus den vorliegenden Unterlagen ergeben sich erhebliche Anhaltspunkte, dass die G tatsächlich in B verwaltet wurde. In der persönlichen Befragung machte C zwar geltend, dass er nie Organ der G gewesen sei und dass diese ihre Tätigkeit in Panama, in N/NJ und bei Rechtsanwälten in New York ausübe. Sowohl die Beherrschung der Gesellschaft durch ihn als auch die massgebliche Tätigkeit in B drängt sich aber aufgrund der aktenkundigen Umstände auf: Die genaue geographische Verankerung der G ausserhalb der Schweiz ist unklar. Gemäss einem bei den Akten liegenden Protokoll wurde die G am 29. Januar 1986 gegründet; C wurde gemäss diesem Dokument als Chairman gewählt und hält 9'998 der Aktien. Der Ort der Gründung geht daraus indessen nicht hervor. Gemäss 1 DB.2010.105 1 ST.2010.139

- 18 - einem weiteren, amtlich erscheinenden Formular vom 30. April 1990 ist die G mit einem Büro in M, Honkong registriert und ist C Inhaber von 9'999 der insgesamt 10'000 Aktien. Nach Aussagen von C ist sie hingegen in N/New Jersey inkorporiert. Die FINMA bezeichnet sie als panamaische Gesellschaft; als solche wird sie auch z.T. in Geschäftsunterlagen geführt. Im Gegensatz zu diesen widersprüchlichen Angaben verfügt sie in der Schweiz über eine Geschäftstätigkeit: Die ASU stellte bei ihrer Hausdurchsuchung fest, dass die Pflichtige, die C und die G alle an derselben Adresse in Geroldwil situiert waren und die gleichen Räumlichkeiten belegten (Bericht ASU S. 13). Sie hat bei Vornahme der Beschlagnahmungen zahlreiche Bundesordner der G vorgefunden. Aus diesen geht hervor, dass sie in ihrer Korrespondenz jeweils eine Adresse in B verwendet hat und die Schreiben zum Teil von C unterzeichnet wurden. Sie unterhielt in der Schweiz auch Bankkonten, wobei sie immer die Adresse in B angab. Hinweise auf weitere Mitarbeiter liegen nicht vor; allerdings erwähnte C einen gewissen "Herrn O", welcher für die G 1998 und 1999 einen Umbau in B geleitet haben soll (Bericht ASU S. 29). 1999 hat die G der Pflichtigen Mietzinsen von Fr. 150'000.- überwiesen (Buchung vom 7. Juli 1999). Damit drängt sich in erster Linie der Schluss auf eine tatsächliche Verwaltung der G in B auf. Für einen (Quer-)Durchgriff auf die Pflichtige reicht dies indessen noch nicht aus; hierzu erforderlich ist – wie aus den vom Bundesgericht geprüften Kriterien zu schliessen ist – neben der fehlenden organisatorischen und administrativen Trennung der beiden Gesellschaften auch eine fehlende eigene wirtschaftliche Existenz der G neben der Pflichtigen. c) Nach dem bereits Gesagten wurden die beiden Gesellschaften in den gleichen Räumen von den gleichen Personen verwaltet. Wie weit auch die Geschäftsakten und Buchhaltung zusammen geführt wurden, lässt sich anhand der Akten nicht im Detail feststellen, zumal keine Buchhaltung der G vorgefunden wurde, was allerdings gegen eine undifferenzierte einheitliche Führung der Geschäftsakten beider Gesellschaften spricht. Immerhin ist aus den Beschlagnahmungsprotokollen zu schliessen, dass zumindest die Geschäftsunterlagen in separaten Ordnern abgelegt wurden. Bezüglich der organisatorischen und administrativen Trennung ist damit keine eindeutige Aussage möglich. d) Hingegen vermögen die Steuerbehörden keine Beispiele dafür aufzuzeigen, dass beide Gesellschaften systematisch – entsprechend dem bundesgerichtlichen Prä- 1 DB.2010.105 1 ST.2010.139

- 19 - judiz – auf eine Weise zusammen gearbeitet hätten, dass die Pflichtige als eigentliche Handelnde und die G nur als vorgeschoben erscheint. Wie aus den Unterlagen hervorgeht, entwickelte die G eine umfangreiche Tätigkeit im Bereich der Platzierung von Aktien von Drittgesellschaften, während die Pflichtige keine solchen Tätigkeiten ausübte. Die

Steuerbehörden vermögen nirgends substantiiert aufzuzeigen, dass es hierbei regelmässig zu Überkreuzungen bei einzelnen Transaktionen gekommen wäre. Dass C für beide Gesellschaften jeweils die agierende Person war, vermag eine solche Vermischung allein jedenfalls nicht zu begründen. Im Bericht ASU wird ausgeführt, eine Trennung der Aktivitäten zwischen der Pflichtigen, der C und der G lasse sich nicht bewerkstelligen; beispielsweise habe die C eine Zahlung auf einem Konto der G veranlassen können, die die Pflichtige erfolgs- wirksam als Dienstleistungsertrag verbuchte (Bericht ASU S. 26). Dies ist indessen viel zu unbestimmt, um klare Rückschlüsse auf eine übermässige Verflechtung zuzulassen. Rein technisch ist es einem geschäftsführenden Anteilsinhaber mehrerer Gesellschaften immer möglich, Überweisungen zwischen den Gesellschaften zu veranlassen. Solche Transaktionen werden in der Regel unter dem Gesichtspunkt des Drittvergleichs daraufhin geprüft, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, ohne dass die rechtliche Selbstständigkeit der Gesellschaften an sich angetastet würde; es sind keine Gründe ersichtlich, weshalb hier von diesem Grundsatz abgewichen werden sollte. Ein Durchgriff wäre mithin nur dann zulässig, wenn die Auslandsgesellschaft keine von der hiesigen Gesellschaft unabhängige wirtschaftliche Tätigkeit ausübte. Wie die ASU selber festgehalten hat, hat aber die G seit 1996 eine Vielzahl eigener Geschäfte abgewickelt, bei welchen bedeutende Umsätze erzielt wurden, und in welche die Pflichtige nicht involviert war (Bericht ASU S. 19 f.). Unter diesen Umständen kann aber nicht gesagt werden, die Selbstständigkeit der G sei nur vorgeschoben und rein fiktiv. e) Damit fehlt es an einer Berechtigung für die Zurechnung der Handlungen der G an die Pflichtige (kein Querdurchgriff) und ist ihr der Verkaufserlös F zu Unrecht aufgerechnet worden. Erweist sich damit die vom kantonalen Steueramt vorgenommene Aufrechnung bereits gestützt auf den von dieser präsentierten Sachverhalt als nicht begründet, erübrigt es sich, auf die von der Pflichtigen dagegen erhobenen Einwendungen, insbesondere die Frage des Beweiswerts der SEC-Berichte sowie den behaupteten treuhänderischen Erwerb und Verkauf der F, näher einzugehen. 1 DB.2010.105 1 ST.2010.139

- 20 -

E. 7

Bei diesem Ergebnis entfällt auch die Grundlage für die Aufrechnung der von der F an die G geleisteten Schuldzinsen von Fr. 18'000.-, da sich die Steuerbehörden hierzu auf die nämlichen Überlegungen stützen und diese wie ausgeführt nicht verfangen (Bericht ASU S. 55).

E. 8

Diese Erwägungen führen zur Gutheissung der Rechtsmittel. Ausgangsmässig sind die Kosten des Verfahrens der Beschwerdegegnerin bzw. dem Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG, § 151 Abs. 1 StG). Den Pflichtigen ist zudem eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968, § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

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