

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00037 vom 20. September 2017

ZH Verwaltungsgericht, 2017-09-20, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2017.00037

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00037 du 20 septembre 2017

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00037 del 20 settembre 2017

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern (1.1.-31.12.2008, 1.1.-31.12.2009, 1.1.-31.12.2010 und 1.1.-31.12.2011) | Verdeckte Gewinnausschüttung. Vereinigung der Verfahren SB.2017.00037 und SB.2017.00038 (E. 1). Der Sohn der Alleinaktionärin einer im Bauwesen tätigen steuerpflichtigen Aktiengesellschaft ist im Verwaltungsrat der Gesellschaft vertreten. Dieser erteilte seinem Einzelunternehmen, welches ebenfalls im Baubereich tätig ist, Aufträge. Das kantonale Steueramt rechnete rund Fr. 100'000.- zu Recht als geschäftsmässig nicht begründeten Aufwand auf: Der Sohn der Alleinaktionärin kann ohne Zweifel als nahestehende Person qualifiziert werden. Dass er über seine – nicht substantiierten – Dienstleistungen keinerlei Rechenschaft ablegen musste, kann nur mit seiner Doppelfunktion und seinem Näheverhältnis zur Alleinaktionärin erklärt werden. Dass eine Gesellschaft 580 verrechnete Stunden bzw. Rechnungen im Umfang von über Fr. 100'000.- akzeptiert, ohne vom Beauftragten einen schriftlichen Nachweis über die erbrachten Leistungen zu verlangen, erscheint nicht glaubwürdig (E. 4). Aufgerechnet wurden auch Leistungen an den ehemaligen Verwaltungsrat der steuerpflichtigen Aktiengesellschaft, welcher für sein Beratungsmandat zwischen Fr. 15'000.- bis Fr. 25'000.- pro Monat erhielt. Ein Nachweis über die erbrachten Leistungen fehlt auch hier (E. 5). Ferner konnte die Pflichtige den Nachweis nicht erbringen, dass eine 50%-Beteiligung vom Sohn der Alleinaktionärin auf die Pflichtige übertragen wurde (E. 6). Abweisung der Beschwerden.

Erwägungen

E. 2

Schweizerische Eidgenossenschaft, beide vertreten durch das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Recht, Beschwerdegegnerschaft, betreffend Staats- und Gemeindesteuern und Direkte Bundessteuer (1.1.–31.12.2008, 1.1.–31.12.2009, 1.1.–31.12.2010 und 1.1.–31.12.2011), hat sich ergeben: I. A. Die A AG (nachfolgend: die Pflichtige) bezweckt u.a. die Planung, die Erstellung und Verwaltung von Bauten aller Art, den Betrieb einer Generalbauunternehmung sowie den An- und Verkauf sowie die Vermittlung von Liegenschaften und Grundstücken. Alleinaktionärin ist D. Ihr Sohn E amtet – mit kurzem Unterbruch – seit 2004 als Verwaltungsrat. Letzterer betrieb bis 2011 ebenfalls das Einzelunternehmen E. Mit Kaufvertrag vom 20. November 2007 veräusserte D sämtliche Aktien an die G AG, welche ebenfalls im Immobilienbereich tätig ist und in deren Verwaltungsrat E per 20. Dezember 2007 Einsitz nahm. Nachdem die Verkäuferin den Vertrag wegen absichtlicher Täuschung und Grundlagenirrtums anfocht, schlossen dieselben Parteien am 30. März 2009 eine Vereinbarung über die Aufhebung des Kaufvertrags vom 20. November 2007 ex tunc. In der Folge wurde der Vertrag

rückabgewickelt. B. Gestützt auf das Ergebnis einer Buchprüfung der Geschäftsjahre 2008–2011 des Revisors des kantonalen Steueramts vom 16. April 2015 wurde die Pflichtige mit Einschätzungsentscheiden vom 12. Juni 2015 für die Staats- und Gemeindesteuern vom 1.1.2008–31.12.2008, 1.1.2009–31.12.2009, 1.1.2010–31.12.2010, 1.1.2011–31.12.2011 eingeschätzt; gleichentags ergingen die Veranlagungsverfügungen für die direkte Bundessteuer für dieselben Steuerperioden. Dabei nahm das kantonale Steueramt folgende Aufrechnungen vor: Steuerperiode vom 1.1.2008–31.12.2008 Verdeckte Gewinnausschüttung an E: Rechnungen für Beratungsdienstleistungen: Fr. 109'214.- Steuerperiode vom 1.1.2009–31.12.2009 Verdeckte Gewinnausschüttung an E: Beteiligung und Darlehen an die I-Firma: Fr. 153'195.- Verdeckte Gewinnausschüttung an D: Nicht geschäftsmässig begründete Rechnungen von H im Umfang von Fr. 50'000.- Steuerperiode vom 1.1.2010–31.12.2010 Verdeckte Gewinnausschüttung an E: Beteiligung und Darlehen an die I-Firma: Fr. 136'000.- Nicht geschäftsmässig begründete Kosten J-Rechtsanwälte sowie Privatanteil Geschäftsfahrzeug Verdeckte Gewinnausschüttung an D: Nicht geschäftsmässig begründete Rechnungen von H im Umfang von Fr. 136'970.- Steuerperiode vom 1.1.2011–31.12.2011 Verdeckte Gewinnausschüttung an E: Beteiligung und Darlehen an die I-Firma: Fr. 13'500.- C. Die hiergegen erhobenen Einsprachen hiess das kantonale Steueramt mit Einspracheentscheiden vom 3. Oktober 2016 bezüglich der Zahlungen an die J-Rechtsanwälte sowie bezüglich des Privatanteils des Fahrzeugs teilweise gut. II. Daraufhin gelangte die A AG an das Steuerrekursgericht. Mit Entscheid vom 28. Februar 2017 trat dieses auf den Rekurs betreffend die Steuerperioden 2010 und 2011 nicht ein, da die Einschätzung auf null laute. Hinsichtlich der Steuerperiode 2009 hiess es den Rekurs teilweise gut; im Übrigen wies es das Rechtsmittel ab. In Bezug auf die direkte Bundessteuer hiess es die Beschwerde hinsichtlich der Steuerperioden 2009 und 2011 teilweise gut; hinsichtlich der Steuerperioden 2008 und 2010 wies es das Rechtsmittel ab. Gemäss Entscheid des Steuerrekursgerichts wurde die Pflichtige mit folgenden Steuerfaktoren eingeschätzt bzw. veranlagt: [...] III. Mit Beschwerden vom 6. April 2017 beantragte die A AG dem Verwaltungsgericht, der vorinstanzliche Entscheid sei aufzuheben und die Angelegenheit an das Steuerrekursgericht zur Neubeurteilung und zur neuen Entscheidung zurückzuweisen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Am 25. April 2017 erstattete das kantonale Steueramt die Beschwerdeantwort und beantragte, die Beschwerden vollumfänglich abzuweisen. Das Steuerrekursgericht verzichtete auf Vernehmlassung zu den Beschwerden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. Die Beschwerden bezüglich Staats- und Gemeindesteuern vom 1.1.2008–31.12.2008, 1.1.2009–31.12.2009, 1.1.–31.12.2010, 1.1.2011–31.12.2011 (SB.2017.00037) und direkter Bundessteuer für nämliche Steuerperioden (SB.2017.00038) betreffen dieselbe Pflichtige und dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sie zu vereinigen sind.

E. 2.1

Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend Staats- und Gemeindesteuern können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden.

E. 2.2

In Bundessteuersachen ist die Kognition des Verwaltungsgerichts identisch: Soll die erstinstanzliche Beschwerde die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde auf alle Mängel des Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens hin ermöglichen (Art. 140 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG]), muss sich die Aufgabe der zweitinstanzlichen Beschwerde, die die Überprüfung der Entscheidung eines Gerichts und nicht diejenige einer Verwaltungsbehörde zum Gegenstand hat, sinnvollerweise auf die Rechtskontrolle beschränken (BGE 131 II 548 E. 2.5; RB 1999 Nr. 147).

E. 3

Staats- und Gemeindesteuern

E. 3.1

Der steuerbare Reingewinn einer Kapitalgesellschaft setzt sich gemäss § 64 Abs. 1 StG aus dem Saldo der Erfolgsrechnung, unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahrs (Ziff. 1), und allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses zusammen, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (Ziff. 2), wie insbesondere offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (lit. e). Zum steuerbaren Reingewinn zählen namentlich Zuwendungen der Gesellschaft an die Anteilsinhaber oder ihnen nahestehende Dritte, die einem Aussenstehenden nicht oder zumindest nicht im gleichen Mass gewährt würden. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung liegt eine geldwerte Leistung nach den kumulativ zu erfüllenden Kriterien dann vor, wenn (a) die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, (b) der Aktionär direkt oder indirekt (z. B. über eine ihm nahestehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist (Kriterium des Drittvergleichs) und (c) der Charakter der Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war (BGE 140 II 88 E. 4.1; BGr, 6. August 2015, 2C_16/2015, E. 2.3.1; BGr, 16. Januar 2012, 2C_680/2011 und 2C_681/2011, E. 2.1; jeweils auch zum Folgenden). Der Grund solcher Vorteilszuwendungen liegt nicht in der Geschäftstätigkeit der Gesellschaft, sondern im Beteiligungsverhältnis. Mit der Ausrichtung von geldwerten Vorteilen kommt die Gesellschaft nicht geschäftlichen Verpflichtungen nach, sondern verwendet Gewinn im Interesse ihrer Aktionäre (Art. 660 des Obligationenrechts [OR]; Markus Reich, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, ASA 54 [1985/86] S. 609, 621 f.; VGr, 14. Mai 2008, SB.2007.00073, E. 2.2.1). Hierzu ist im Rahmen eines Drittvergleichs (sogenanntes Prinzip des "dealing at arm's length") und unter Berücksichtigung aller konkreten Umstände des abgeschlossenen Geschäfts festzustellen, ob die zu beurteilende Leistung im Vergleich zu üblichem und marktgerechtem Geschäftsgebaren als derart ungewöhnlich einzustufen ist, dass sie (so) nicht erbracht worden wäre, wenn der Leistungsempfänger der Gesellschaft oder dem Anteilsinhaber nicht nahestehen würde (vgl. u. a. BGE 138 II 57 E. 2.2 ff. mit weiteren Hinweisen). Als Empfänger einer geldwerten Leistung kommt neben dem Beteiligungsinhaber auch ein ihm nahestehender Dritter infrage. Als dem Beteiligungsinhaber nahestehend erachtet die Praxis eine natürliche oder juristische Person, die zum beherrschenden Beteiligungsinhaber enge wirtschaftliche oder persönliche, beispielsweise verwandtschaftliche Beziehungen unterhält. Als nahestehende Personen gelten Mitglieder der Verwaltung oder weiterer

Organe und jede andere zu ihr in enger Beziehung stehende juristische oder natürliche Person, wenn diese Beziehung nach den gesamten Umständen als eigentlicher Grund der zu besteuerten Leistung betrachtet werden muss; nahestehend sind auch Personen, denen der Aktionär erlaubt, die Gesellschaft wie eine eigene zu benutzen (BGE 138 II 545 E. 3.4; BGr, 6. August 2015, 2C_16/2015, E. 2.3.2; 3. Oktober 2011, 2C_88/2011, E. 2.1.1; Reto Heuberger, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, Bern 2001, S. 211 ff.).

E. 3.2

Für die Beweislastverteilung ist im Zusammenhang mit der verdeckten Gewinnausschüttung zu differenzieren: Ist streitig, ob einer Leistung der steuerpflichtigen Aktiengesellschaft überhaupt eine Gegenleistung des Aktionärs bzw. einer nahestehenden Person gegenüberstehe, trägt die Gesellschaft die Beweislast für das Vorhandensein einer solchen Gegenleistung nach der allgemeinen Beweislastregel. Denn die Leistung der Aktiengesellschaft ist nur dann geschäftsmässig begründet und damit steuermindernd, wenn ihr eine Gegenleistung entspricht. Ist bei Vorhandensein einer Gegenleistung des Aktionärs bzw. einer nahestehenden Person an die Gesellschaft umstritten, ob zwischen den gegenseitigen Leistungen ein offensichtliches Missverhältnis bestehe und ob deshalb auf eine verdeckte Gewinnausschüttung geschlossen werden dürfe, so ist die Steuerbehörde für das behauptete Missverhältnis beweibelastet. Das Vorhandensein einer Gegenleistung des Aktionärs bzw. einer nahestehenden Person bewirkt nämlich eine natürliche Vermutung für die geschäftsmässige Begründetheit der Leistung der Aktiengesellschaft. Hat die Steuerbehörde den Beweis für das Vorliegen eines offensichtlichen Missverhältnisses erbracht, spricht eine natürliche Vermutung für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung. Alsdann trägt die steuerpflichtige Gesellschaft die Beweislast dafür, dass gleichwohl keine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen sei (VGr, 14. Juli 1999, StE 1999 B 72.14.2 Nr. 23 mit Verweis auf Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 111 f.; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 64 N. 198).

E. 4.1

Als geschäftsmässig nicht begründeten Aufwand rechnete das kantonale Steueramt in der Steuerperiode 2008 zwei Rechnungen des Einzelunternehmens E auf. Für "Regiearbeiten vom 1. Januar bis 31. März 2008" berechnete das Einzelunternehmen E der A AG in der Rechnung Nr. 01 vom 4. April 2008 285 Stunden à Fr. 175.- zuzüglich Mehrwertsteuer, insgesamt Fr. 53'665.50. Gemäss Rechnung Nr. 02 vom 1. Juli 2008 belief sich der Aufwand für "Regiearbeiten vom 1. April bis 30. Juni 2008" auf Fr. 55'548.50 (inkl. MWST), bei einem Aufwand von 295 Stunden. Das Steuerrekursgericht bestätigte die Aufrechnung: E, der in der massgeblichen Zeit sowohl Organ der Pflichtigen als auch der G AG gewesen sei, gelte im Verhältnis zur Pflichtigen zweifellos als nahestehende Person. Die Einreichung der beiden Rechnungen sei vom kantonalen Steueramt erfolglos mit Auflagen vom 25. November 2013 und 5. Dezember 2013 sowie Mahnung vom 11. März 2014 verlangt worden. Am 9. Oktober 2014 seien die Rechnungen schliesslich eingereicht worden, ohne nähere Substanziierung der Leistungen. Auch in der Einspracheschrift seien die von E erbrachten Leistungen lediglich in pauschaler Weise geschildert worden, ohne dass die einzelnen Leistungen inhaltlich und zeitlich in substanzierter Form dargelegt worden wären. Dasselbe gelte für das Rekursverfahren: Arbeitsrapporte, aus welchen der

genaue Inhalt der Leistungen und die zeitliche Beanspruchung hervorgehen würden, lägen nicht vor. Auch sei unklar, ob die Leistungen zugunsten der Pflichtigen oder der G AG, welche die Rechnungen bezahlt habe, erbracht worden seien. Infolge der ungenügenden Substanziierung bräuchten die weiteren angebotenen Beweismittel nicht abgenommen zu werden.

E. 4.2

Die Pflichtige stellt sich auf den Standpunkt, mit ihren Ausführungen die Mindestanforderungen an die Substanziierung erfüllt zu haben. Die Vorinstanz fordere zu Unrecht detaillierte Arbeitsrapporte, welche weder gesetzlich noch vertraglich vorgeschrieben seien. Dass solche Rapporte nicht beigebracht werden könnten, rechtfertige nicht die Umqualifikation der Zahlungen an E als geschäftsmässig nicht begründeten Aufwand. Mangels schriftlicher Leistungsrapporte oder Zeiterfassungsdokumente über die Leistungen von E im ersten Semester 2008 sei die Vorinstanz gehalten gewesen, die von ihr angebotenen Beweismittel – die Zeugenbefragung von H, L sowie E – abzunehmen. Dies habe die Vorinstanz unterlassen und damit das rechtliche Gehör der Pflichtigen verletzt und den rechtserheblichen Sachverhalt falsch festgestellt. Hinsichtlich der von E erbrachten Leistungen führt die Pflichtige aus, dieser habe im ersten Semester 2008 im Auftragsverhältnis als Bauleiter den Umbau des Hotels/Restaurants M in der Stadt N betreut, der damals in der aufwandintensiven Endphase gewesen sei. Während mehrerer Monate habe er jeweils fast den ganzen Morgen auf der Baustelle verbracht, Kontrollen durchgeführt, Weisungen erteilt und ad-hoc-Entscheidungen getroffen. Er habe auch viele Besprechungen mit Handwerkern, dem Architekten und anderen am Bau beteiligten Personen abgehalten. Zudem habe er diverse Liegenschaftenkäufe für die Pflichtige durchgeführt, was u. a. zur Akquisition von vier Liegenschaften im Sommer 2008 geführt habe. Ferner habe er verschiedene Liegenschaftenbesichtigungen durchgeführt und Liegenschaftsbewertungen erstellt. Im Zusammenhang mit den jährlichen Neubewertungen sämtlicher Liegenschaften für die Erstellung der Jahresrechnung und des konsolidierten Konzernabschlusses der G AG seien weitere Liegenschaftenbesichtigungen notwendig gewesen. In der ersten Hälfte des Geschäftsjahrs 2008 habe E über 50 % seiner täglichen Arbeitszeit für die Pflichtige aufgewendet. Sodann sei dieser auch keine nahestehende Person gewesen: Vom Zeitpunkt des Verkaufs der Aktien an die G AG am 20. November 2007 bis zur Rückübertragung der Aktien auf D im April 2009 sei die G AG Alleineigentümerin der Aktien der A AG gewesen. Zur G AG, welche von Q beherrscht werde, habe E zu keinem Zeitpunkt in einem Näheverhältnis gestanden.

E. 4.3

Mit Vereinbarung vom 30. März 2009 zwischen D und der G AG wurde der Aktienkaufvertrag vom 20. November 2007 wegen Grundlagenirrtums und eventuell absichtlicher Täuschung ex tunc aufgehoben. Nach der Ungültigkeitstheorie des Bundesgerichts hat der Aktienkaufvertrag überhaupt keine Wirkung entfaltet und ist von Beginn weg ungültig (BGE 137 III 243; BGE 114 II 131 E. 3). Wohl waren die Aktien somit vom 20. November 2007 bis im April 2009 formell im Eigentum der G AG; indessen ist D aufgrund der Unwirksamkeit des Aktienvertrags stets Alleineigentümerin der Aktien geblieben. Entscheidend ist somit, ob zur Gesellschafterin der A AG ein Näheverhältnis bestand. Aufgrund der engen persönlichen Beziehung zur Alleininhaberin der A AG, welche die Mutter von E ist, kann dieser ohne Zweifel als nahestehende Person qualifiziert werden. Bei näherer Betrachtung des geltend gemachten Auftragsverhältnisses springt

sodann ins Auge, dass E als Verwaltungsrat der Pflichtigen – bis 7. März 2008 als Einzelzeichnungsberechtigter, anschliessend als Kollektivzeichnungsberechtigter nebst L – seinem Einzelunternehmen (Firma E) und somit sich selbst Aufträge erteilte. Mit Blick auf ein solches Selbstkontrahieren kann sich ein dem Insichgeschäft innewohnender Interessenkonflikt ergeben, der zur Ungültigkeit des betreffenden Geschäfts führen kann (vgl. BGr, 3. Dezember 2012, 4A_360/2012, E. 4; BGE 127 III 332), wobei selbst für ein gültiges Insichgeschäft ab Fr. 1'000.- die schriftliche Form verlangt wird (vgl. Art. 718b OR). Wie es sich damit verhält, kann offengelassen werden, bleibt doch im Dunkeln, welche Dienstleistungen E im Einzelnen für die Pflichtige erbracht haben soll. Die Arbeiten wurden in den beiden Rechnungen wie folgt beschrieben: Verhandlungen und Vereinbarungen betreffend Höhe und Dauer der festen Vorschüsse, Besichtigung diverser neuer Liegenschaften für den Einkauf, Anwesenheit bei diversen Kaufverhandlungen, Beihilfe bei der Erstellung des Jahresabschlusses (nur Rechnung vom 4. April 2008), Finanzierungsverhandlungen für neue Liegenschaften (nur Rechnung vom 1. Juli 2008), Abrechnungen Grundstückgewinnsteuern, Zahlungen eingeben, allgemeine Verwaltungsarbeiten. Aus dem Protokoll der Besprechung vom 20. November 2007 kurz vor der Einsitznahme von E in den Verwaltungsrat der G AG geht hervor, dass geplant sei, dass derselbe ab 2008 neben seinen Leistungen für die A AG auch seitens der G AG projektbezogene Arbeiten und Aufträge zugewiesen erhalte. Dass dies im Geschäftsjahr 2008 tatsächlich der Fall war, geht aus der Rekurschrift hervor: E habe im Auftrag von Q, dem Alleinaktionär der G AG, diverse Liegenschaftenkäufe für die A AG und auch für die G AG durchgeführt. In dessen Auftrag habe er auch verschiedenste Liegenschaftenbesichtigungen vorgenommen und Liegenschaftsbewertungen im Hinblick auf weitere Zukäufe durch die G AG und die A AG vorgenommen. Für ebensolche – nicht näher spezifizierten – Tätigkeiten stellte E die streitbetroffenen Rechnungen Nrn. 01 und 02 an die A AG. Bezahlt wurden die Rechnungen jedoch von der G AG. Wie das Steuerrekursgericht zutreffend feststellte, wurden die behaupteten Leistungen weder zeitlich noch inhaltlich abgegrenzt. Auch fand keine Abgrenzung zwischen den für die eine oder die andere Immobiliengesellschaft erbrachten Leistungen statt. Die geltend gemachten Arbeiten könnten von E sodann ebenso in seiner Funktion als Verwaltungsrat und Geschäftsführer der beiden Immobiliengesellschaften erbracht worden sein. Gerade aufgrund der Doppel- bzw. Mehrfachfunktion von E als Einzelunternehmer und als Verwaltungsrat der G AG sowie der A AG wäre eine klare Abgrenzung unerlässlich gewesen. Dass E über seine Dienstleistungen keinerlei Rechenschaft ablegen musste, kann nur mit seiner Doppelfunktion und seinem Näheverhältnis zur Alleinaktionärin erklärt werden. Wäre der Vertrag unter Dritten geschlossen worden, wäre der Beauftragte im Sinn von Art. 400 Abs. 1 OR schuldig gewesen, jederzeit über seine Geschäftsführung Rechenschaft abzulegen. Dass eine Gesellschaft ohne Weiteres 580 verrechnete Stunden bzw. Rechnungen im Umfang von über Fr. 100'000.- akzeptiert, ohne vom Beauftragten irgendeinen schriftlichen Nachweis zu verlangen, erscheint nicht glaubwürdig. Mit den unsubstanzierten Ausführungen vermag die Pflichtige den Beweis für das Vorliegen einer Gegenleistung nicht zu erbringen. Somit durften auch die vor Vorinstanz angebotenen Zeugeneinvernahmen unterbleiben: Die Beweisabnahme setzt eine substantiierte Sachdarstellung voraus. Beschreibt die Pflichtige die Tatsachen, die sie beweisen will nicht hinreichend klar, so hat sich keinen Anspruch auf Beweisabnahme (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 125 N. 10). Bleibt somit die rechtserhebliche Tatsache der Gegenleistung unbewiesen, so trägt die Pflichtige die Folgen der Beweislosigkeit (siehe

E. 3.2). Nach dem Gesagten verlangte die Gesellschaft für ihre Leistung von dem der Alleinaktionärin nahestehenden E keine hinreichend nachgewiesene Gegenleistung. Hätte es sich um einen Dritten gehandelt, so wäre ihm ein solcher Vorteil nicht zuteilgeworden. Der Charakter dieser Leistung war für die Organe der Gesellschaft, zu welchen auch der Begünstigte zählte, ohne Weiteres erkennbar. Somit durfte der Betrag von Fr. ... als geschäftsmässig nicht begründet aufgerechnet werden.

E. 5.1

Mit Vereinbarung vom 1. September 2009 kamen die A AG und die H-Consulting bzw. H überein, dass Letzterer der Pflichtigen im Rahmen eines Beratungsmandats den Zugang zu einem Netzwerk an privaten und institutionellen Anlegern eröffnet sowie Geschäftsabschlüsse zum Erwerb von Immobilien oder Beteiligungen an der Pflichtigen vorbereitet. Im Gegenzug erhalte die H-Consulting ein monatliches Honorar von Fr. 15'000.- (September und Oktober 2009), welches sich im November 2009 auf Fr. 20'000.- und im Januar 2010 schliesslich auf Fr. 25'000.- erhöhte. Bei erfolgreicher Vermittlung sei ferner eine marktübliche Provision geschuldet. Die Aufwendungen von H wurden vom kantonalen Steueramt in der Steuerperiode 2009 im Betrag von Fr. 50'000.- und in der Steuerperiode 2010 im Umfang von Fr. 136'970.- im steuerbaren Reingewinn der Pflichtigen aufgerechnet. Auch diese Aufrechnung wurde vom Steuerrekursgericht geschützt, da die Pflichtige nicht in substantiierter Form vorgebracht habe, welche Leistungen H in Erfüllung seines Auftrags im Einzelnen erbracht habe. Die Nennung eines einzigen Immobilieninteressenten, R, erweise sich als eindeutig ungenügend.

E. 5.2

Die Pflichtige stellt sich auf den Standpunkt, H sei im Verhältnis zu ihr als unabhängiger Dritter zu betrachten. Im Zeitpunkt der Beauftragung sei er nicht mehr Mitglied des Verwaltungsrats der Pflichtigen oder der G AG gewesen. Die von ihm erbrachten Leistungen seien hinreichend konkret dargestellt worden, weshalb die Vorinstanz zu Unrecht schriftliche Leistungsnachweise/Arbeitsrapporte verlangt habe. Aufgrund des vereinbarten Pauschalhonorars sei unerheblich, wie hoch der tatsächliche Arbeitsaufwand des Beauftragten sei, und so sei weder der Beauftragte verpflichtet gewesen, über seine Leistungen minutiös Buch zu führen, noch sie – die Pflichtige – selbst von ihm entsprechende Nachweise zu verlangen. Indem die Vorinstanz H nicht als Zeugen angehört habe, habe sie das rechtliche Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]) der Pflichtigen verletzt.

E. 5.3

Als nahestehende Personen können auch Mitglieder der Verwaltung infrage kommen (siehe E. 3.1). Im Zeitpunkt des Vertragsschlusses am 1. September 2009 war H nicht mehr Mitglied des Verwaltungsrats der Pflichtigen: Mit der Kenntnisnahme der Rücktrittserklärung vom 21. Juli 2009 durch den Verwaltungsrat endete das Mandat von H im internen Verhältnis (vgl. BGE 104 Ib 321 E. 2b). Gegen aussen wurde der Rücktritt erst an dem auf die Veröffentlichung im Schweizerischen Handelsregister am 3. September 2009 folgenden Werktag wirksam (vgl. Art. 932 Abs. 2 OR). Fast zeitgleich bzw. auf Ende Juli 2009 gab H auch sein Mandat als Präsident des Verwaltungsrats der G AG ab, mit welcher die Pflichtige wirtschaftlich verflochten war. Dass H im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, der noch vor der Publikation seines Rücktritts als Verwaltungsrat im Schweizerischen Handelsregister erfolgte, eine "gänzlich unabhängige Drittperson" war,

dessen Beziehungen zu E und dessen Mutter rein professioneller und geschäftlicher Natur waren, ist aufgrund des noch einige Wochen zuvor ausgeübten Verwaltungsratsmandats bei der Pflichtigen nicht glaubhaft. Auch tätigte H weitere Geschäfte mit E und seiner Mutter bzw. der X AG, deren Verwaltungsratspräsident ebenfalls E ist; dessen Mutter ist Verwaltungsrätin (siehe Vereinbarung vom 30. März 2009 zum Verkauf von 4901 Namenaktien der G AG zu Fr. ...). 995 Aktien der G AG wurden schliesslich von der X AG am 15. Juni 2009 auf das Wertschriftendepot der Pflichtigen übertragen. Ferner unterzeichnete H für die G AG gemeinsam mit L den Aufhebungsvertrag vom 30. März 2009. Aufgrund der zahlreichen Verflechtungen von H mit E und seiner Mutter und deren Gesellschaften liegt der Schluss nahe, dass es sich bei ihm um eine nahestehende Person handelte. Fehlt – wie hier – der direkte Beweis, dass es sich beim Leistungsempfänger um eine nahestehende Person handelt, drängt sich dieser Schluss aufgrund der gesamten Umstände jedoch – wie hier – geradezu "gebieterisch auf", sodass eine andere Erklärung gar nicht möglich ist, kann eine verdeckte Gewinnausschüttung gleichwohl angenommen werden (vgl. BGr, 19. November 2012, 2C_414/2012, E. 6.1 = StE 2013 B 72.13.22 Nr. 55; BGE 119 Ib 431 E. 3b = Pra 83 [1994] Nr. 104; BGE 115 Ib 274 E. 9b; VGr, 13. Mai 2015, SB.2015.00010 und SB.2015.00011, E. 3.4 = ZStP 2016, S. 46 ff., mit Hinweisen auf die Kritik in der Lehre).

E. 5.4

Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt indessen nur vor, wenn der Leistung der Gesellschaft an die nahestehende Person keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht und die einer Drittperson unter den gleichen Bedingungen nicht oder in wesentlich geringerem Umfang erbracht worden wäre. H schildert in einer Bestätigung vom 31. Oktober 2016, welche Tätigkeiten er für die Pflichtige erbracht habe: Im Wesentlichen habe er sein Netzwerk in der Schweiz und in Deutschland genutzt, um Investoren zu vermitteln. Er habe tatsächlich nachweisbar solche Kontakte vermittelt. Sein Netzwerk in der Schweiz und in Deutschland habe auf vielen Kontakten beruht, die er aus seiner ehemaligen Funktion als CEO der S-Bank gehabt habe. Aus seinem Netzwerk habe er damals diverse Kontakte konkret auf die Möglichkeit angesprochen, in der Schweiz in Immobilien zu investieren. Zusätzlich habe er regelmässig die Immobilienmesse Expo Real in München besucht, die grösste Business-to-Business-Immobilienplattform in Deutschland. Diese Plattform habe er zugunsten der A AG aktiv genutzt. Die Vorinstanz liess diese vagen Beschreibungen ohne näheren Nachweis der ausgeübten Tätigkeiten nicht genügen. Die Pflichtige stellt sich auf den Standpunkt, das Auftragsrecht kenne keine generelle Pflicht zur Erfassung der tatsächlichen Arbeitsleistung oder Arbeitszeit. Jedenfalls nicht da, wo ein Pauschalhonorar vereinbart worden sei. Gestützt auf Art. 400 Abs. 1 OR hat der Beauftragte den Auftraggeber vollständig und wahrheitsgetreu über seine Geschäftsführung zu informieren und ihm alle Dokumente vorzulegen, die sich auf die im Interesse des Auftraggebers besorgten Geschäfte beziehen (BGE 139 III 49 E. 4.1.3). Die Rechenschaftspflicht des Beauftragten soll dem Auftraggeber die Kontrolle über seine Tätigkeiten ermöglichen. Die Verpflichtung, Rechenschaft abzulegen, verlangt vom Beauftragten, eine vollständige und detaillierte schriftliche Abrechnung zu erstatten (BGE 110 II 181 E. 2). Die Rechenschaftsablegungspflicht wird spätestens durch die Auftragsbeendigung aktualisiert und überdauert die Ausführungsobligation (Rolf H. Weber in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Wolfgang Wiegand [Hrsg.], Basler Kommentar, Obligationenrecht I, 5. A., Basel 2011, Art. 400 N. 20). Vorliegend hat die Pflichtige als Auftraggeberin offenbar darauf verzichtet, sich von H während dessen Auftragsausführung

sowie nach Abschluss seiner Tätigkeit für die Pflichtige über die Geschäftsführung informieren zu lassen. Das mag aus zivilrechtlicher Sicht nicht zu beanstanden sein; indessen obliegt der Pflichtigen, im Steuerverfahren den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit des von ihr erfolgswirksam verbuchten Aufwandposten zu erbringen (BGr, 13. Juni 2012, 2C_862/2011 und 2C_863/2011, E. 2.4 = StE 2012 B 72.14.2 Nr. 39). Darüber hinaus ist sie unabhängig von der konkreten Beweislastverteilung verpflichtet, an der Erhebung des Sachverhalts mitzuwirken und muss gestützt auf § 135 Abs. 1 StG alles tun, um eine vollständige und richtige Einschätzung zu ermöglichen (VGr, 13. Mai 2015, SB.2015.00010 und SB.2015.00011, E. 3.5 = ZStP 2016, S. 46 ff.). Fordert sie vom Beauftragten, der monatlich mit Fr. 15'000.- (September und Oktober 2009) bzw. Fr. 20'000.- (November 2009) bzw. Fr. 25'000.- (ab Januar 2010) pauschal vergütet wird, keine Rechenschaft, obwohl sie es gestützt auf Art. 400 Abs. 1 OR jederzeit könnte, und werden die von ihm erbrachten Leistungen auch sonst nicht substantiiert, muss die Pflichtige die Folgen der Beweislosigkeit im vorliegenden Steuerverfahren tragen. Zu Recht erachtete die Vorinstanz die von H erbrachten Dienstleistungen als nicht genügend belegt. Setzt die Beweisabnahme eine substantiierte Sachdarstellung voraus (siehe E. 4.3), durfte auch hier die angebotene Zeugeneinvernahme unterbleiben.

E. 6.1

Die Vorinstanz begründete ausführlich, weshalb E – trotz behaupteter Übertragung seiner 50%-Beteiligung an der französischen Immobiliengesellschaft I auf die Pflichtige am 30. Juni 2009 zu einem Kaufpreis von Fr. ... – weiterhin zur Hälfte an dieser beteiligt gewesen sei und auch weiterhin Gläubiger des auf die Pflichtige übertragenen Darlehens im Umfang von Fr. ... dieser Gesellschaft geblieben sei. Die Pflichtige rügt eine Verletzung des rechtlichen Gehörs, da sich die Vorinstanz mit den offerierten Beweismitteln nur oberflächlich auseinandergesetzt und es unterlassen habe, allen Beweismitteln gleiche Beachtung zu schenken. Die offerierten Zeugen (E und W), die die Übertragung der Beteiligung sowie des Darlehens hätten bestätigen können, seien nicht befragt worden. Durch die Beachtung nur gewisser ausgewählter Beweismittel sei augenscheinlich ein falsches Bild von den tatsächlichen Gegebenheiten entstanden. Die Erfassung der gesamten Sachlage setze voraus, dass die befassende Instanz sämtliche verfügbaren und offerierten Beweismittel abnehme und diese mit derselben Aufmerksamkeit behandle.

E. 6.2

Bereits im Rekursverfahren wies die Pflichtige darauf hin, dass es schwierig sei, die notwendigen Beweise zu erbringen. Die Zessionsurkunde sei nicht auffindbar; die A AG suche jedoch weiter. Die von ihr eingereichten Belege würdigte das Steuerrekursgericht eingehend. Indessen gelangte es zum Schluss, dass die vorhandenen Unterlagen den Nachweis nicht erbringen würden, dass die Beteiligung an der I-Firma und die Darlehensforderung tatsächlich auf die Pflichtige übertragen worden seien. Vielmehr gehe etwa aus der "composition du capital social" per 31. Dezember 2009 hervor, dass E und X zu je 50 % an der Gesellschaft beteiligt gewesen seien. Dass diese Deklaration zuhanden der französischen Steuerbehörde falsch wäre, wurde von der Pflichtigen nie behauptet. Bei dieser Sachlage durfte die Befragung von Zeugen ohne Verletzung des rechtlichen Gehörs unterbleiben. Nachdem sich die Pflichtige mit Blick auf die Position I-Firma auf die Rüge beschränkte, das rechtliche Gehör sei verletzt, kann sich das Verwaltungsgericht ohne weitere Auseinandersetzung mit den materiellen vorinstanzlichen Erwägungen auf die Überprüfung eben dieser Rüge beschränken. Nach dem Gesagten ist die Beschwerde in

sämtlichen Punkten abzuweisen.

E. 7

Direkte Bundessteuer Der steuerbare Reingewinn der juristischen Personen setzt sich gemäss Art. 58 Abs. 1 DBG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrags des Vorjahrs (lit. a), allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (lit. b), wie insbesondere offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte, sowie den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne (lit. c). Die Bestimmung von Art. 58 Abs. 1 DBG entspricht somit § 64 StG (vgl. BGr, 16. Januar 2012, 2C_680/2011 und 2C_681/2011, E. 4.1). Das oben Ausgeführte gilt somit auch für die Belange der direkten Bundessteuer. Zusammengefasst sind die Leistungen der A AG an die ihr nahestehenden Personen E und H als geschäftsmässig nicht begründeten Aufwand aufzurechnen. Gleiches gilt für die Position I-Firma. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

E. 8

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Eine Parteientschädigung steht ihr aufgrund ihres Unterliegens nicht zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG). Der Beschwerdegegnerin ist angesichts dessen, dass nicht ersichtlich ist, dass ihr notwendige und verhältnismässig hohe Kosten erwachsen sind, nicht von Amtes wegen eine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1–3 VwVG in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

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