
Die bundesgerichtliche Rechtsprechung im Jahre 2010 zur Gewinnbesteuerung juristischer Personen¹⁾



Prof. Dr. iur. René Matteotti, LL.M. Tax
Ordentlicher Professor für schweizerisches, europäisches und internationales Steuerrecht, Direktor des Instituts für Steuerrecht der Universität Bern und Rechtsanwalt, Bern/Zürich

und



Michael Felber
B.A. und M.A. HSG, Altorfer Duss & Beilstein AG, Zürich

Inhaltsverzeichnis

I. Steuerliche Anerkennung einer Familienstiftung	260
1. Sachverhalt und bundesgerichtliche Erwägungen	260
2. Würdigung	262
2.1. Prüfungsbefugnis bei der Beurteilung der zivilrechtlichen Vorfrage	262
2.2. Zivilrechtliche Anerkennung von Familienstiftungen im Steuerverfahren	263
II. Steuerbefreiungen	266
1. Steuerbefreiung eines Vereins wegen Verfolgung öffentlicher Zwecke	266
1.1. Sachverhalt	266
1.2. Bundesgerichtliche Erwägungen	267
1.2.1. Steuerbefreiung wegen Verfolgung eines öffentlichen Zwecks	267
1.2.2. Gleichbehandlung im Unrecht	268
1.3. Würdigung	268
2. Steuerbefreiung eines Verbands wegen Verfolgung von Kultuszwecken	271
2.1. Sachverhalt	271
2.2. Bundesgerichtliche Erwägungen	271
2.3. Würdigung	272
III. Auflösung von Rückstellungen, die unter Steuerbefreiung gebildet wurden	272
1. Sachverhalt	273
2. Bundesgerichtliche Erwägungen	273
2.1. Rückstellungsbegriff	273
2.2. Erfolgswirksame Auflösung der Rückstellung	274
2.3. Obiter dictum: Steuerfolgen bei der Überführung stiller Reserven vom steuerfreien in den steuerbaren Bereich	275
3. Würdigung	276
IV. Verdeckte Gewinnausschüttung	277
1. Unterpreislicher Verkauf einer Liegenschaft	277
1.1. Sachverhalt und bundesgerichtliche Erwägungen	277
1.2. Würdigung	278

¹⁾ Die Autoren danken Christian Mitscherlich, BLaw, wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Steuerrecht der Universität Bern, für seine tatkräftige Unterstützung bei der Erstellung dieses Aufsatzes.

2.	Kosten für eine Steuerberatung und übersetzte Gehaltzahlungen	280
2.1.	Sachverhalt und bundesgerichtliche Erwägungen	280
2.2.	Würdigung	281
3.	Übersetzte Gehaltzahlung	282
3.1.	Sachverhalt und bundesgerichtliche Erwägungen	282
3.2.	Würdigung	283

I. Steuerliche Anerkennung einer Familienstiftung

Urteil des Bundesgerichts 2C_157/2010 und 2C_163/2010 vom 12. Dezember 2010, i.S. Steuerverwaltung des Kantons Tessin gegen A.A und B.A. (2C_157/2010) bzw. i.S. A.A. und B.A. sowie Familienstiftung C gegen Steuerverwaltung des Kantons Tessin und Steuerverwaltung des Kantons Schwyz (2C_163/2010) = ASA 79 (2010/2011), S. 1015 ff.

1. Sachverhalt und bundesgerichtliche Erwägungen

Das auf Italienisch abgefasste Urteil des Bundesgerichts vom 12. Dezember 2010 beschlägt ganz verschiedene Rechtsfragen, u.a. im Zusammenhang mit der Bilanzierung angefangener Arbeiten bei Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit und dem interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot. Im Rahmen der vorliegenden Rechtsprechungsanalyse interessieren jedoch einzig die Erwägungen zur steuerlichen Anerkennung einer im Fürstentum Liechtenstein gegründeten Stiftung, deren Sitz in den Kanton Schwyz verlegt worden ist.

Die Stiftung wurde ursprünglich mit Immobilien und Wäldern gegründet. Gemäss Statuten vom 31. März bzw. 5./9. Dezember 1983 bestand ihr Zweck in der Beihilfe zur beruflichen Ausbildung und der Etablierung der Stiftungsbegünstigten, der Vorsorge für die Wechselfälle des Lebens und der Behebung von Notlagen der Begünstigten. Dabei konnte die Stiftung insbesondere nach Vereinbarung mit den Begünstigten und ihren Angehörigen sowohl die Funktion der beruflichen und ausserberuflichen Vorsorge als auch diejenige einer «Familienheimstätte» gemäss Art. 349a ZGB übernehmen. Mit Zusatzstatut vom 6. September 1983 wurde festgehalten, dass die berufliche Vorsorge, die Förderung von freien oder künstlerischen Berufen, die Hilfe in Fällen von Armut, Krankheit, Unfällen oder anderem schweren Ungemach, die Förderung des Familienzusammenhalts, der Erhalt eines Waldstückes, die Bildung und der Erhalt von historisch-künstlerischen Sammlungen sowie die Erinnerung an die Vorfahren mit dem Stiftungszweck in Einklang sind. Ferner konnte die Stiftung Darlehen für das Studium, die berufliche Bildung und die Familienbildung vergeben.

Zur Beschwerde der Eheleute A, die Stiftung C sei als eigenständiges Steuersubjekt zu betrachten, führte das Bundesgericht aus, dass zur Beurteilung dieser Frage zunächst die zivilrechtlichen Verhältnisse geklärt werden müssten, bevor im Anschluss daran die steuerliche Qualifikation vorgenommen werden könne. Die Einhaltung der zivilrechtlichen Voraussetzungen einer Familienstiftung dürfe grundsätzlich auch durch die Steuerbehörde beurteilt werden; dies sei allerdings

nur in einem engen Rahmen angezeigt, namentlich dann, wenn die Missstände offensichtlich und dermassen gravierend seien, dass sie die Nichtigkeit der Stiftung zur Folge hätten. In allen anderen Fällen müsse der Zivilrichter angerufen werden. Sofern die zivilrechtliche Gültigkeit einer Stiftung festgestellt werde, könne steuerrechtlich nur in Ausnahmefällen ein Durchgriff vorgenommen werden.

Wie die Vorinstanz stellte auch das Bundesgericht die Gültigkeit der Stiftung in Frage. Es erinnerte daran, dass es in Übereinstimmung mit der Auffassung von *Riemer* den zulässigen Zweck einer Familienstiftung gemäss Art. 335 ZGB eng ausgelegt habe. In der Tat hat das Bundesgericht in seinem Urteil vom 4. März 2002 ausgeführt, dass eine Familienstiftung nach der abschliessenden Aufzählung in Art. 335 Abs. 1 ZGB nur zur Bestreitung der Kosten von Erziehung, Ausstattung oder Unterstützung von Familienangehörigen oder zu ähnlichen Zwecken errichtet werden könne. Es gehe in allen Fällen darum, den zum Kreise der Begünstigten gehörenden Familienangehörigen in bestimmten Lebenslagen (im Jugendalter, bei Gründung eines eigenen Hausstandes oder einer eigenen Existenz, im Falle von Not) zur Befriedigung der sich daraus ergebenden besonderen Bedürfnisse finanzielle Hilfe zu gewähren. Die gesetzliche Zweckumschreibung solle die uneingeschränkte wirtschaftliche Sicherung der Familienangehörigen auf Generationen hinaus verhindern, indem eine klare Unterscheidung getroffen werde zwischen der ideelle Zwecke verfolgenden Familienstiftung und dem unzulässigen, wirtschaftlichen Zwecken dienenden Familienfideikommiss im Sinne von Art. 335 Abs. 2 ZGB. Dieses stelle ein Sondervermögen ohne eigene Rechtspersönlichkeit des jeweiligen Inhabers oder Nutzungsberechtigten dar, dem zwar voraussetzungslos der Genuss des betreffenden Vermögens zukäme, aber belastet mit der Auflage, dieses zu erhalten und bei seinem Tod seinem Rechtsnachfolger innerhalb der Familie zu überlassen. Der Ertrag des Vermögens von Familienstiftungen hingegen stehe den Destinatären im Bedürfnisfalle beziehungsweise nur für einen bestimmten Zweck (bspw. Linderung der Armut oder der wirtschaftlichen Folgen von Krankheit und Alter, der Befriedigung von persönlichen Bedürfnissen im Zusammenhang mit der Berufsausbildung) zu.

In Bezug auf die zu beurteilende Stiftung verneinte das Bundesgericht unter Verweis auf die Ausführungen der Vorinstanzen deren Zivilrechtskonformität. Insbesondere würden der Erhalt eines Waldstückes und künstlerischer Sammlungen nicht unter den Zweck einer Familienstiftung gemäss Art. 335 ZGB fallen. Dasselbe gelte für die Leistungen an die berufliche Vorsorge, da diese den Stiftungsbegünstigten unabhängig von deren persönlicher Situation ausgerichtet würden. Die Stiftung C könne aus diesen Gründen nicht unter Art. 335 ZGB subsumiert und damit nicht anerkannt werden. Dementsprechend dürfe die Stiftung auch nicht als selbstständiges Steuersubjekt betrachtet werden. Allerdings stelle sich noch die Frage, ob sich der Stiftungszweck derart anpassen liesse, dass die Stiftung unter 335 ZGB falle oder als gewöhnliche Stiftung angesehen werden könne. Dies müsse jedoch vorliegend verneint werden, da die zu beurteilenden Steuerperioden in der Vergangenheit liegen würden und somit die damaligen Gegebenheiten zu beachten seien. Die Einkünfte der Stiftung seien demnach den Eheleuten A zuzurechnen.

2. Würdigung

2.1. Prüfungsbefugnis bei der Beurteilung der zivilrechtlichen Vorfrage

Das höchste Gericht nimmt im vorliegenden Entscheid explizit zur Frage Stellung, ob die Steuerbehörden befugt sind, die zivilrechtliche Gültigkeit einer Stiftung vorfrageweise, d.h. ohne eine vorgängige Nichtigerklärung durch das hierfür zuständige Zivilgericht, zu überprüfen. Es erstaunt nicht, dass diese Frage im Zusammenhang mit einer Familienstiftung auftaucht. Für die Erlangung der Rechtspersönlichkeit brauchen Familienstiftungen im Gegensatz zu den klassischen Stiftungen aufgrund von Art. 52 Abs. 2 ZGB nicht im Handelsregister eingetragen zu werden. Sie unterliegen ausserdem keiner behördlichen Aufsicht, womit ihre Zivilrechtmässigkeit auch nicht behördlich überprüft werden kann.²⁾ Nichtsdestotrotz sind Familienstiftungen, deren Zwecke von Anfang an gegen das Gesetz verstossen, gemäss Art. 52 Abs. 3 ZGB ex tunc nichtig. Sie können in einem zivilrechtlichen Verfahren vom Gericht für nichtig erklärt werden.³⁾ Umstritten ist, inwieweit Familienstiftungen im Rahmen eines Steuerverfahrens für steuerliche Zwecke vorfrageweise die Zivilrechtsfähigkeit aberkannt werden darf.

Bereits im Leitentscheid vom 3. Juni 1959⁴⁾ stand die Anerkennung einer Familienstiftung als Steuersubjekt zur Diskussion. Die öffentlich-rechtliche Abteilung des Bundesgerichts sah sich dabei ohne nähere Ausführungen als kompetent, auch über die zivilrechtliche Gültigkeit der Stiftung zu urteilen. In einem neueren Urteil vom 22. April 2005 auferlegte sich das Gericht demgegenüber mehr Zurückhaltung. Es erwog, dass bei einer Stiftung, die trotz ihrer zivilrechtswidrigen Ausgestaltung bis heute nicht durch den Zivilrichter in einem förmlichen Verfahren aufgelöst worden ist, steuerrechtlich von ihrer rechtlichen Existenz als selbständiges Rechtssubjekt auszugehen sei; dies zumindest dann, wenn sich die Zivilrechtswidrigkeit erst aufgrund der «organisatorischen Bestimmungen» über die Verwendung der Stiftungserträge ergebe, was allenfalls nur eine Teilnichtigkeit zur Folge haben könnte.⁵⁾ Dieses Urteil basierte auf dem Umstand, dass ein an sich zivilrechtlich noch zulässig umschriebener Stiftungszweck durch organisatorische Bestimmungen abgeändert worden war⁶⁾, welche insgesamt betrachtet über den nach Art. 335 Abs. 1 ZGB zulässigen Zweck hinausgingen.

Das Bundesgericht bestätigte in seinem neuesten Familienstiftungsurteil, dass die Steuerbehörden die zivilrechtliche Gültigkeit einer Familienstiftung vorfrageweise überprüfen dürfen. Die Überprüfung der Steuerbehörden betreffend die Einhaltung der zivilrechtlichen Vorschriften von Stiftungen sei jedoch auf Fälle beschränkt, in welchen die Mängel derart eklatant und schwerwiegend

²⁾ Art. 87 Abs. 1 ZGB.

³⁾ BGE 96 II 273 E. 1; 93 II 439 E. 4; 73 II 81 E. 2; *Harold Grüninger* in: Basler Kommentar Zivilgesetzbuch I, Art. 1-456 ZGB, 4. Aufl., Basel 2010, Art. 88/89 N. 11.

⁴⁾ Urteil des Bundesgerichts vom 3. Juni 1959, ASA 29 (1960/61), E. 3, S. 334.

⁵⁾ Urteil des Bundesgerichts vom 22. April 2005, ASA 76 (2007/08), E. 3.4.2, S. 679.

⁶⁾ Urteil des Bundesgerichts vom 22. April 2005, ASA 76 (2007/08), E. 3.4.1, 3.4.2, S. 679.

seien, dass diese zur Nichtigkeit der Stiftung führten. Wenngleich es die betreffende bundesgerichtliche Erwägung⁷⁾ an Verweisen auf die Lehre ermangeln lässt, folgt das höchste Gericht offensichtlich der von *Andrea Opel* vertretenen Auffassung.⁸⁾

Die Befugnis des Bundesgerichts, vorfrageweise eine Rechtsfrage zu klären, die grundsätzlich in die Kompetenz einer anderen Abteilung fällt, ergibt sich aus Art. 31 BGG und dient insbesondere der Verfahrensökonomie. In Lehre und Rechtsprechung wird davon ausgegangen, dass das Gericht nicht in jedem Fall verpflichtet ist, die Vorfrage zu entscheiden. Treten komplexe Fragen oder solche von grosser Tragweite auf, kann das Gericht das Verfahren sistieren und warten bis die zuständige Instanz über diese Fragen entschieden hat.⁹⁾ Insbesondere kann das Gericht das Verfahren aussetzen, wenn bereits ein Verfahren bei der sachkompetenten Behörde hängig ist.¹⁰⁾ Wenn das Gericht aber entscheidet, sich der Vorfrage anzunehmen, ist es an den in Art. 106 Abs. 1 BGG verankerten Grundsatz *curia novit iura* gebunden. Es hat die Vorfrage grundsätzlich mit demselben Massstab wie ein Zivilgericht zu prüfen und ist beim Entscheid über die Vorfrage an die Praxis der eigentlich zuständigen Behörde gebunden.¹¹⁾ Insofern scheint die vom Bundesgericht sich selbst auferlegte Beschränkung, nur bei offensichtlichen Rechtsmängeln die Zivilrechtsfähigkeit abzuerkennen, problematisch. Mit Blick auf den Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung liesse sich der eingeschränkte Prüfungsmassstab nur rechtfertigen, wenn das Bundesgericht bei weniger offensichtlichen Rechtsmängeln das Verfahren aussetzen würde bis ein zivilrechtlich rechtskräftiger Entscheid zur Zulässigkeit oder Rechtswidrigkeit einer Familienstiftung vorliegt. Ein solches Vorgehen würde jedoch der von Art. 31 BGG beabsichtigten Erhöhung der Verfahrensökonomie widersprechen.

2.2. Zivilrechtliche Anerkennung von Familienstiftungen im Steuerverfahren

In *zivilrechtlicher Hinsicht* ist festzuhalten, dass das Stiftungsrecht vom Grundsatz der Stifterfreiheit, der letztlich Ausfluss der Privatautonomie ist, geprägt wird.¹²⁾ Dies ergibt sich aus Art. 19 Abs. 1 OR i.V.m. Art. 7 ZGB. Die Respektierung der Privatautonomie auferlegt den Rechtsanwendungsbehörden die Pflicht, zu prüfen, ob eine anfänglich rechtswidrige Stiftung ev. durch Konversion oder aufgrund einer blossen Teilnichtigkeitserklärung aufrechterhalten werden kann.¹³⁾ Diese Prüfungs-

⁷⁾ Vgl. E. 10.2.

⁸⁾ *Andrea Opel*, Steuerrechtliche Behandlung von Familienstiftungen, Stiftern und Begünstigten – in nationalen und internationalen Verhältnissen, Basel 2009, S. 72 f.

⁹⁾ *Markus Boog* in: Basler Kommentar Bundesgerichtsgesetz, Basel 2008, Art. 31 N. 5.

¹⁰⁾ *Boog*, BaK, Art. 31 N. 5; *Andreas Güngerich* in: Stämpfli Handkommentar zum Bundesgerichtsgesetz, Bern 2007, Art. 31 N. 5; BGE 129 III 186 E. 2.3 = Pra 2003 Nr. 177 E. 2.3.

¹¹⁾ *Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich 2010, Rz. 65.

¹²⁾ Siehe hierzu *Hans Michael Riemer*, Berner Kommentar, Die Stiftungen, Systematischer Teil und Art. 80-89bis ZGB, ST N. 55; *Andrea Opel*, Familienstiftungen, S. 12 f.

¹³⁾ Siehe *Grüniger*, BaK, Art. 335 N. 13; *Riemer*, BK, ST N. 159; BGE 73 II 81 E. 7.

pflicht gilt auch für den Steuerrichter, wenn er sich der Vorfrage annimmt, da die Steuerrechtsfähigkeit einer Stiftung an die zivilrechtliche Existenz anknüpft.

In BGE 93 II 439 konvertierte die zivilrechtliche Abteilung des Bundesgerichts beispielsweise eine unzulässige Unterhaltsstiftung in eine klassische Stiftung. Diese verfolgte als alleinigen Zweck die Erhaltung einer Burg und eines angrenzenden Waldstücks für die nachkommenden Generationen der Familie. Ein solcher Zweck lässt sich gemäss Bundesgericht nicht mit Art. 335 ZGB vereinbaren. Aus den Stiftungsurkunden schloss das Gericht aber, dass es den Stiftern im konkreten Fall in erster Linie um die Erhaltung der Burg in ihrem damaligen Zustand ging und nicht um die Einräumung von Genussrechten für die Familienmitglieder. Daraus folgte das Bundesgericht, dass die Stifter, wäre ihnen die Rechtswidrigkeit des Zwecks für eine Familienstiftung bewusst gewesen, die Burg in eine normale Stiftung eingebracht und auf die Genussrechte für die Familienmitglieder verzichtet hätten, was ohne weiteres zulässig gewesen wäre. Insofern nahm das höchste Gericht in diesem Fall eine Konversion vor. Das Obergericht des Kantons Luzern erklärte demgegenüber in einem Entscheid vom 4. Februar 1959 eine Stiftung, welche die Zuwendung von Erträgen des Stiftungsvermögens an die Begünstigten, die Unterstützung von Familienangehörigen und den Erwerb und den Unterhalt von Familiengrabstätten bezweckte, bloss für teilnichtig. Es erwog, dass der Zweck der Zuwendung von Erträgen des Stiftungsvermögens an die Begünstigten nicht mit Art. 335 Abs. 1 ZGB vereinbar sei, die übrigen Zwecke hingegen schon. Da die zulässigen Zwecke von den Stiftern ernsthaft gewollt waren und nicht bloss untergeordneten Charakter hatten, schloss das Gericht, dass die Stifter die Stiftung auch ohne die Möglichkeit des unzulässigen Zwecks errichtet hätten¹⁴⁾, was zu einer Teilnichtigkeit führte.

Unterzieht man die Urkundenbestimmungen der vorliegenden Stiftung einer zivilrechtlichen Analyse, ist zu konstatieren, dass diese im Kern durchaus als zulässige Familienstiftung qualifiziert. Problembehaftet sind bloss gewisse Teilzwecke der Stiftung: Aufgrund von Lehre und Judikatur dürfte die bezweckte Erhaltung eines Waldstücks und künstlerischer Sammlungen nicht unter Art. 335 ZGB subsumiert werden. Dasselbe trifft auf die Förderung von freien und künstlerischen Berufen zu. Gemäss Lehre und Rechtsprechung sind nämlich insbesondere Zwecke unzulässig, die eine blossе Konservierung von Vermögensgegenständen anstreben und dadurch den Familienmitgliedern den vollen Genuss an diesen ermöglichen.¹⁵⁾ So sind Familienstiftungen mit dem Zweck der Erhaltung jeglicher Sammlungen zugunsten der Familienangehörigen unzulässig.¹⁶⁾ Nach *Riemer* erlaubt ist hingegen die Erhaltung von gewissen Sachen, wenn durch diese den Familienmitgliedern keine wirtschaftlich relevanten Leistungen zufließen und diese Zwecke nicht Hauptzwecke sind, sondern sie im Verhältnis zu erlaubten Zwecken bloss untergeordnete Bedeutung haben. Insofern nicht zu beanstanden

¹⁴⁾ SJZ 58 (1962) S. 252.

¹⁵⁾ *Riemer*, BK, ST N. 150; *Grüninger*, BaK, Art. 335 N. 8f; BGE 93 II 451 E. 4b; 108 II 393 E. 6.

¹⁶⁾ *Riemer*, BK, ST N. 150.

sind z.B. die Erhaltung von Familienschriften oder Familienbibliotheken.¹⁷⁾ Im vorliegenden Fall hätten die Steuerbehörden und Gerichte daher insbesondere prüfen müssen, ob den Familienmitgliedern durch die Erhaltung des Waldstücks und der Kunstsammlung wirtschaftlich relevante Leistungen zuflossen und ob diese Teilzwecke im Verhältnis zu den anderen Zwecken nicht bloss von untergeordneter Bedeutung waren. Wäre dies gegeben gewesen, hätten die entsprechenden Teilzwecke aus zivilrechtlicher Sicht akzeptiert werden können.

Problematisch erweist sich ausserdem die statutarische Bestimmung, wonach die Stiftung Leistungen an die berufliche Vorsorge der Begünstigten erbringen kann. Ob diese Bestimmung jedoch gegen das Verbot von Familienunterhaltstiftungen verstösst, ist eine Frage ihrer Anwendung durch den Stiftungsrat. Hätte der Stiftungsrat voraussetzungslos Leistungen für die berufliche Vorsorge gewährt, wäre das ein Verstoss gegen Art. 335 Abs. 1 ZGB. Anders sähe die Rechtslage aus, wenn die Leistungen zur beruflichen Vorsorge von weiteren Voraussetzungen, z.B. vom Vorhandensein von Versicherungslücken infolge Bedürftigkeit oder Ausbildung der begünstigten Personen abhängig gemacht worden wären. Das Bundesgerichtsurteil ist in Bezug auf diesen Punkt lückenhaft und enthält keine Aussagen darüber, wie die fragliche Statutenbestimmung in der Praxis angewendet worden ist. Hätte sich herausgestellt, dass sie vom Stiftungsrat gesetzeskonform ausgelegt worden ist, hätte das Bundesgericht nicht bloss aufgrund des weiten Wortlauts der statutarischen Bestimmung auf einen Verstoss gegen Art. 335 Abs. 1 ZGB schliessen dürfen.

Bei Bejahung der Nichtigkeit einzelner Zwecke stellt sich die Frage, ob sich die Familienstiftung allenfalls in eine klassische Stiftung konvertieren liesse. Das Bundesgericht verneinte eine Konversion mit dem Argument, dass es im vorliegenden Fall um bereits vergangene Steuerperioden gehe und somit die damaligen Gegebenheiten zu beachten seien.¹⁸⁾ Bei einer Konversion wird der Stiftungsakt zur Gründung einer Familienstiftung mit widerrechtlichem Zweck in einen Akt zur Errichtung einer klassischen Stiftung mit zulässigem Zweck umgedeutet.¹⁹⁾ Die Umdeutung geschieht auf dem Weg der Auslegung der Stiftungsurkunde und nach dem hypothetischen Parteiwillen der Stifter.²⁰⁾ Sie wirkt daher *ex tunc*. Da dem Handelsregistereintrag bei klassischen Stiftungen im Gegensatz zu Familienstiftungen konstitutiver Charakter zukommt,²¹⁾ stellt sich jedoch die Frage, ob die konvertierte Stiftung, die vorher nicht im Handelsregister eingetragen war, rückwirkend die Steuerrechtsfähigkeit erhält oder diese erst zum Zeitpunkt der Konversion und der nachträglichen Eintragung im Handelsregister entsteht. Grundsätzlich wird eine Stiftung als selbständiges Steuersubjekt erst anerkannt, wenn sie zivilrechtlich

¹⁷⁾ *Riemer*, BK, ST N. 150.

¹⁸⁾ E. 11.5.

¹⁹⁾ BGE 93 II 439 E. 5.

²⁰⁾ BGE 93 II 439 E. 6.

²¹⁾ Art. 81 Abs. 2 ZGB; *Grüniger*, BaK, Art. 81 N. 25.

die Rechtspersönlichkeit erworben hat.²²⁾ Allenfalls wäre bei Fehlen der zivilrechtlichen Rechtspersönlichkeit aufgrund einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu prüfen, ob eine Stiftung ausnahmsweise bereits im Zeitpunkt des Stiftungsakts als Steuersubjekt anerkannt werden könnte. Ob sich eine allfällige zivilrechtliche Konversion auf die Steuerrechtsfähigkeit ausgewirkt hätte, wäre vom Bundesgericht folglich noch mit zusätzlichen Überlegungen zu würdigen gewesen.

Im vorliegenden Fall hätte die Rechtsfähigkeit der Stiftung jedoch unabhängig von der Konversion anerkannt werden können. Wird die Möglichkeit einer Konversion verneint, stellt sich nämlich die Frage der Teilnichtigkeit. Auf eine Teilnichtigkeit wäre zu schliessen gewesen, wenn im vorliegenden Fall davon hätte ausgegangen werden können, dass die Familienstiftung von den Stiftern, bei Kenntnis der Unzulässigkeit der einzelnen Zwecke, auch ohne diese Teilzwecke errichtet worden wäre.²³⁾ Aus dem im Bundesgerichtsurteil beschriebenen Sachverhalt geht jedoch nicht hervor, ob die Voraussetzungen für eine Teilnichtigkeitserklärung gegeben waren. Die Schlussfolgerung des Bundesgerichts, die von der Familienstiftung verfolgten Zwecke seien überwiegend rechtswidrig gewesen, lässt sich daher nicht nachvollziehen. Aufgrund des lückenhaften Sachverhalts hätten die Richter den Fall zur weiteren Sachverhaltsabklärung an die Vorinstanz zurückweisen müssen (Art. 107 BGG). Inkonsequent erweist sich der Entscheid, wenn er am vom Bundesgericht selbst gewählten eingeschränkten Prüfungsmassstab gemessen wird: Aufgrund des lückenhaften Sachverhalts kann im vorliegenden Fall nämlich nicht von derart «offensichtlichen und gravierenden Mängeln» die Rede sein, welche zwingend die vollständige Nichtigkeit der Familienstiftung nach sich ziehen.

II. Steuerbefreiungen

1. Steuerbefreiung eines Vereins wegen Verfolgung öffentlicher Zwecke

Urteil des Bundesgerichts 2C_383/2010 vom 28. Dezember 2010, i.S. Schweizerischer Verband für Pferdesport (SVPS) gegen Steuerverwaltung des Kantons Bern = ASA 80 (2011), S. 207 = StE 2011 B 71.63 Nr. 26 = StR 66 (2011), S. 207 = RDAF 67 (2011), S. 70.

1.1. Sachverhalt

Der Schweizerische Verband für Pferdesport (SVPS) ist ein Verein mit Sitz in Bern. Als Dachorganisation aller Verbände und Vereine, die sich im weitesten Sinne mit dem Pferd und dem Pferdesport in der Schweiz befassen, unterstützt und koordiniert er gesamtschweizerisch die Interessen seiner Mitglieder und vertritt

²²⁾ *Maja Bauer-Balmelli/Lucia Omlin* in: Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 1-82, 2. Aufl., Basel 2008, Art. 54 N. 5.

²³⁾ Siehe oben S. 264, *Claire Huguenin* in: Basler Kommentar Obligationenrecht I, Art. 1-529 OR, 4. Aufl., Basel 2007, Art. 19/20 N. 63.

diese in der Öffentlichkeit, bei den Behörden, bei Swiss Olympic sowie in anderen nationalen und internationalen Organisationen wie insbesondere in der Fédération Equestre Internationale (FEI). Der SVPS koordiniert und fördert die Aus- und Weiterbildung aller Pferdesporttreibenden im Reiten, Fahren und im Umgang mit dem Pferd. Er setzt sich für die Nachwuchsförderung und die Belange des Tierschutzes im Pferdesport sowie in der Pferdehaltung ein. Der SVPS unterstützt ausserdem den wettkampfmässigen Pferdesport in der Schweiz, indem er alle notwendigen Massnahmen für eine einheitliche und sportlich einwandfreie Organisation und Durchführung von wettkampfmässigen Veranstaltungen und Prüfungen mit Pferden trifft. Mitglieder des SVPS sind die Regional- und die Fachverbände im Bereich Pferdesport, Pferdehaltung und -zucht. Der Verband verfügt über Aktiven von über 4,5 Mio. Franken. Sein Eigenkapital beträgt über 1,1 Mio. Franken. Abgesehen von den Mitgliederbeiträgen stammen seine Mittel u.a. aus der gewinnbringenden Durchführung von Sportveranstaltungen, aus Sponsoringbeiträgen sowie aus Subventionen der öffentlichen Hand. In seinem Entscheid vom 28. Dezember 2010 hatte das Bundesgericht zu entscheiden, ob das Gesuch des Verbands um Steuerbefreiung bei den Kantons- und Gemeindesteuern, den direkten Bundessteuern sowie den Erbschafts- und Schenkungssteuern wegen Verfolgung öffentlicher Zwecke von den Vorinstanzen zu Recht abgewiesen worden ist.

1.2. Bundesgerichtliche Erwägungen

1.2.1. Steuerbefreiung wegen Verfolgung eines öffentlichen Zwecks

Gemäss Art. 56 lit. g DBG sind juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, für den Gewinn, der ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet ist, von der Steuerpflicht befreit. Nach ständiger Praxis des Bundesgerichts ist zwischen juristischen Personen ohne Erwerbs- oder Selbsthilfeszwecke und solchen, die in erster Linie Erwerbs- oder Selbsthilfeszwecke verfolgen, zu unterscheiden. Bei ersteren sind alle Zwecke öffentlich, die in den ordentlichen Aufgabenkreis eines Gemeinwesens fallen, selbst wenn sie dem Gemeinwesen nicht durch Gesetz übertragen worden sind, sondern nach allgemeiner Auffassung als dessen Angelegenheit betrachtet werden. Bei letzteren setzt die Steuerbefreiung voraus, dass die juristische Person durch einen besonderen Akt (bspw. durch ein Gesetz) mit der Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe betraut worden ist. Jede Steuerbefreiung, auch eine teilweise, ist gemäss Rechtsprechung dann ausgeschlossen, wenn die juristische Person Erwerbs- oder Selbsthilfeszwecke verfolgt, die ein gewisses Ausmass übersteigen. Ein solcher Fall lag gemäss Bundesgericht im Falle des Schweizerischen Verbands für Pferdesport vor. Der überwiegende Erwerbs- bzw. Selbsthilfeszweck des Verband ergebe sich bereits aus den Statuten, wonach der SVPS gesamtschweizerisch die Interessen seiner Mitglieder unterstützt und koordiniert, sowie aus dem Leitsatz des Leitbildes, wonach sich der Verband «als effizienter und zukunftsorientierter Verband dem Kulturgut Pferd und seinen Mitgliedern verpflichtet». Eine Steuerbefreiung kam für das Bundesgericht daher nicht in Frage.

1.2.2. Gleichbehandlung im Unrecht

An Brisanz gewinnt das Urteil dadurch, dass die Beschwerdeführerin auf Vergleichsfälle verwies, in denen die Steuerbefreiung gewährt worden war, und Gleichbehandlung im Unrecht verlangte. Den ersten Vergleichsfall konnte das Bundesgericht mit Leichtigkeit beiseiteschieben: Einerseits handelte es sich um einen Entscheid einer kantonalen Steuerrekurskommission, welcher das Bundesgericht ohnehin nicht zu binden vermag. Andererseits lag im entsprechenden Fall der Steuerrekurskommission eine Subventionierung der Tätigkeit zu 90 Prozent vor, im vorliegenden nur zu 5 Prozent, wodurch die Fälle aufgrund unterschiedlicher Verhältnisse nicht vergleichbar waren.

Rechtlich komplexer erweisen sich die bundesgerichtlichen Ausführungen zum Verweis des Pferdesportverbands auf die Praxis der Steuerbefreiung von internationalen Sportverbänden. Der Bundesrat hatte die ESTV angewiesen, in einem Rundschreiben den Kantonen mitzuteilen, dass die internationalen Sportverbände gestützt auf Art. 56 Bst. g DBG gesamtschweizerisch von den direkten Bundessteuern zu befreien sind.²⁴⁾ Nach Auffassung des Bundesgerichts liess sich aufgrund der Feststellungen im vorliegenden Entscheid nicht abschliessend beurteilen, ob diese Fälle mit der Situation des Pferdesportverbands vergleichbar seien. Trotz dieser Sachverhaltslücke lehnte es das Bundesgericht ab, die Streitsache zur weiteren Abklärung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Der Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht werde nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nur ausnahmsweise anerkannt, wenn eine ständige rechtswidrige Praxis einer rechtsanwendenden Behörde vorliege und die Behörde zu erkennen gebe, dass sie auch in Zukunft nicht von dieser Praxis abzuweichen gedenke. Dies sei jedoch vorliegend nicht bekannt. Damit werde es nunmehr Sache der Steuerbehörden sein, in den eventuell schon hängigen, sicher aber in den künftigen Steuerveranlagungsverfahren bei den vom Beschwerdeführer zum Vergleich angeführten Organisationen zu prüfen, ob deren Steuerbefreiung gerechtfertigt sei. Liessen sich keine massgeblichen Unterschiede feststellen, würden sich die Steuerbehörden ausdrücklich dazu zu äussern haben, ob sie weiterhin an der (in diesem Fall grundsätzlich rechtswidrigen) Steuerbefreiung festhalten wollten. Nur unter dieser Voraussetzung könnte sich der Beschwerdeführer künftig auf den Grundsatz der Gleichbehandlung im Unrecht berufen. Im vorliegenden Verfahren seien die Grundlagen dafür aber noch nicht gegeben.

1.3. Würdigung

Das Bundesgericht übt nach ständiger Rechtsprechung in Bezug auf die Steuerbefreiungsnorm gemäss Art. 56 lit. g DBG grosse Zurückhaltung. Die Verfolgung öffentlicher Zwecke sei eine restriktiv zu fassende Kategorie von Aufgaben, die sich eng an die Staatsaufgaben anlehnen müsse. Mit Blick auf das in Art. 127 Abs. 2 BV verfassungsrechtlich verankerte Allgemeinheitsprinzip (Art. 127 Abs. 2 BV) und den aus Art. 27 BV abgeleiteten Grundsatz der Wettbewerbsneutralität ist dieser Rechtsprechung dem Grundsatz nach zuzustimmen. Da der Pferdesportver-

²⁴⁾ ASA 77 (2008/2009), S. 519 ff.

band in erster Linie den privaten Interessen der beteiligten Verbände und deren Mitgliedern diene, hat das Bundesgericht die Steuerbefreiung zu Recht verweigert.

Zündstoff bietet jedoch der Antrag der Beschwerdeführerin auf gleichmässige Begünstigung ausserhalb des Rechtmässigen. Die Kurzformel des Bundesgerichts darauf lautet in der Regel wie folgt: Der Umstand, dass das Gesetz in andern Fällen nicht oder nicht richtig angewendet worden ist, gibt den Bürgern grundsätzlich keinen Anspruch darauf, ebenfalls abweichend vom Gesetz behandelt zu werden.²⁵⁾ Ein solcher Anspruch wird nur dann ausnahmsweise anerkannt, wenn eine rechtsanwendende Behörde eine gesetzwidrige Praxis pflegt, sie überdies zu erkennen gibt, dass sie davon auch in Zukunft nicht abweichen werde²⁶⁾ und wenn zudem die gesetzwidrige Begünstigung im Einzelfall keine gewichtigen öffentlichen Interessen²⁷⁾ bzw. keine schutzwürdigen Interessen Dritter²⁸⁾ verletzt. Betrachtet man die reichhaltige Kasuistik, so stellt man fest, dass das Bundesgericht in den zahlreichen Fällen, in denen die Gleichbehandlung im Unrecht zur Diskussion stand, diesen Anspruch nur in wenigen tatsächlich anerkannte.²⁹⁾ Viel häufiger belässt es das Bundesgericht bei einem einfachen Ordnungsruf. Dies gilt nicht nur für jene Fälle, in denen sich die Behörde nicht bewusst war, dass sie eine gesetzwidrige Praxis zur Anwendung brachte. Auch dort, wo sie es hätte wissen müssen oder sogar wusste, bleibt es meist bei einer Ermahnung, sich künftig gesetzmässig zu verhalten.³⁰⁾ Bekundet die Behörde, sie wolle künftig wieder auf den Pfad der Gesetzestreue zurückkehren, so nimmt dies der Forderung auf Gleichbehandlung im Unrecht den Wind vollständig aus den Segeln.³¹⁾ Äussert sich die Behörde indes gar nicht über ihre Absicht, so wird vom Bundesgericht generell angenommen, sie werde aufgrund der Erwägungen zu einer ge-

25) BGE 131 V 9 E. 3.7.

26) Urteil des Bundesgerichts 2A.647/2005 vom 7. Juni 2007 E. 4.1.

27) BGE 99 Ib 377 E. 5c.

28) BGE 108 Ia 212 E. 4a; Urteil des Bundesgerichts 1P.342/2000 vom 9.10.2000 E. 2d.

29) BGE 98 Ia 151; BGE 98 Ia 657; BGE 99 Ib 283; BGE 99 Ib 377; BGE 101 Ia 116; BGE 103 Ia 242; BGE 126 V 390; BGE 134 II 272; Urteil des Bundesgerichts 2A.235/2005 vom 23.2.2006; Siehe hierzu auch ausführlich *Pierre Tschannen*, Gleichheit im Unrecht: Gerichtsstrafe im Grundrechtskleid, ZBl 2011, S. 60 ff.

30) BGE 116 Ia 345 E. 6a)aa) («Das Bundesgericht legt es der Gemeinde Disentis/Mustér daher immerhin nahe, in Zukunft Art. 77 Abs. 2 und 3 BauO konsequent zur Anwendung zu bringen»); BGE 113 Ib 307 E. 3a) («Soweit eine gesetzwidrige Praxis der Zürcher Untersuchungs- und Anklagebehörden bei der Untersuchung und Verfolgung von strafbaren Handlungen gemäss Art. 204 StGB besteht, werden die Behörden aufgefordert, sie aufzugeben. Die rechtsungleiche Behandlung im konkreten Fall wird durch diese Aufforderung, die jedenfalls für die Zukunft eine gesetzmässige Praxis zur Folge haben muss, behoben, so dass die Beschwerdeführer keinen Anspruch darauf haben, um der Rechtsgleichheit willen in Abweichung vom Gesetz von der Anklage der unzüchtigen Veröffentlichung freigesprochen zu werden.» BGE BGE 98 Ib 21 E. 4 («Die *ESV* äussert indessen selber Zweifel an der Gesetzmässigkeit jener Praxis. Sie erklärt denn auch nicht, dass sie daran festhalten wolle. Sie wird die Praxis ändern müssen. Die vom Beschwerdeführer erhobene Rüge der rechtsungleichen Behandlung dringt deshalb nicht durch.»

31) Urteil des Bundesgerichts 1A.262/1999 vom 23. März 2000 E. 5.

setzmässigen Praxis übergehen.³²⁾ Nach der bundesgerichtlichen Praxis erweist sich der Anwendungsbereich des Anspruchs auf Gleichbehandlung somit geradezu als Nadelöhr, da eine Behörde kaum von sich aus und ohne Not erklären wird, dass sie künftig an der gesetzeswidrigen Praxis festhalten wolle.

Im vorliegenden Fall gab es für das Bundesgericht – vor dem Hintergrund der bisherigen Rechtsprechung wenig verwunderlich – keinen Grund, die Rechtssache zur ergänzenden Abklärung an die Vorinstanz zurückzugeben. Es sei ja nicht bekannt, ob die Steuerbefreiung dieser internationalen Sportverbände tatsächlich rechtswidrig sei. Die Steuerbehörden hätten sich – sofern keine wesentlichen Unterschiede bestünden – in hängigen oder künftigen Verfahren ausdrücklich dazu zu äussern, ob sie weiterhin an der (diesfalls grundsätzlich rechtswidrigen) Steuerbefreiung festhalten wollen.

In steuerrechtlichen Angelegenheiten mag dieses Vorgehen einigermaßen haltbar erscheinen, da sich der Steuerpflichtige schon in Bezug auf die nächste Steuerperiode erneut an das Gericht wenden kann. In anderen Fällen kommt der Betroffene regelmässig nicht mehr zu Wort.³³⁾ Handelt es sich beim Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht jedoch tatsächlich um einen Rechtsanspruch und nicht nur um eine gerichtliche Drohgebärde im Deckmantel des Rechtsgleichheitsgebots bzw. des Vertrauensschutzes, so sollte einem entsprechenden Antrag konsequent nachgegangen werden. Ein vorläufiger Warnschuss reicht aus der Perspektive des Grundrechtsschutzes nicht aus.

Ist der Sachverhalt in einem konkreten Verfahren wie im vorliegenden in Bezug auf die Gesetzeskonformität einer vergangenen und künftigen Praxis vor Bundesgericht unklar, wodurch eine abschliessende Beurteilung nicht möglich ist, so sollte die Rechtssache gemäss Art. 107 Abs. 2 BGG an die Vorinstanz zur weiteren Abklärung des Sachverhalts zurückgereicht werden.³⁴⁾ Im vorliegenden Fall hätte daher durch die Vorinstanz geprüft werden müssen, ob sich der Pferdesportverband in einer mit den internationalen Sportorganisationen vergleichbaren Situation befindet. Falls ja, hätte die Rechtmässigkeit der Steuerbefreiung für die internationalen Sportorganisationen beurteilt werden müssen. Hätte sich herausgestellt, dass diese unrechtmässig ist, hätte abgeklärt werden müssen, ob die Steuerverwaltung beabsichtigt, eine als rechtswidrig beurteilte Praxis fortzusetzen. In einem Fall, in dem es nur noch darum geht, abzuklären, ob die Steuerbehörde an einer als rechtswidrig beurteilten Praxis festhalten will, sollte es dem Bundesgericht aus prozessökonomischen Gründen gestützt auf Art. 105 Abs. 2 BGG auch möglich sein, die Veranlagungsbehörde zu einer Stellungnahme aufzufordern.³⁵⁾

³²⁾ Urteil des Bundesgerichts 2A.611/2004 vom 21. April 2005 E. 4.1; BGE 125 II 152 E. 5; BGE 122 II 446 E. 4a.

³³⁾ Kritisch auch *Beatrice Weber-Dürler*, Zum Anspruch auf Gleichbehandlung in der Rechtsanwendung, ZBl 2004, S. 22.

³⁴⁾ *Nicolas von Werdt*, in: Hansjörg Seiler/Nicolas von Werdt/Andreas Güngerich, Bundesgerichtsgesetz (BGG), Bern 2007, Art. 105 N 4, Art. 107 N 10; *Ulrich Meyer*, in: Basler Kommentar Bundesgerichtsgesetz, Basel 2008, Art. 107 N 15.

³⁵⁾ *Nicolas von Werdt*, in: Hansjörg Seiler/Nicolas von Werdt/Andreas Güngerich, Bundesgerichtsgesetz (BGG), Bern 2007, Art. 105 N 3; *Ulrich Meyer*, BaK, Art. 105 N 59.

2. Steuerbefreiung eines Verbands wegen Verfolgung von Kultuszwecken

Urteil des Bundesgerichts 2C_442/2010 vom 24. November 2010, i.S. Verein X gegen Steuerverwaltung des Kantons Graubünden

2.1. Sachverhalt

Der Verein X ist eine Verbindung von Ordensschwwestern, die sich um Menschen kümmern, die körperlich, geistig, seelisch oder sozial hilfsbedürftig sind. Unbestritten ist, dass der Verein X Kultuszwecke verfolgt, weshalb er im Veranlagungskanton Schwyz zu 80 Prozent von der Besteuerung ausgenommen ist. Dem Verein gehörten im Kanton Graubünden eine Baurechtsparzelle und ein Einfamilienhaus. Die Parzelle wurde im Jahr 2006 gewinnbringend veräussert. Mit dem Einfamilienhaus erzielte der Verein X in diesem Jahr ein Ertragsüberschuss von Fr. 25'000. Für die Kantonssteuern im Kanton Graubünden wurde ein steuerbarer Gewinn von Fr. 1,8 Mio. und ein steuerbares Kapital von Fr. 38'000 veranlagt. Daraus ergab sich ein Steuerbetrag von ca. Fr. 600'000. Das Gesuch um Steuerbefreiung wegen Verfolgung von Kultuszwecken wurde daraufhin von der Steuerverwaltung Graubünden abgelehnt, weil die Liegenschaften nicht unmittelbar dem Kultuszweck dienen. Auch die Beschwerde vor dem Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden wurde abgewiesen. Während Art. 23 Abs. 1 lit. g StHG bestimmt, dass juristische Personen, die kantonale oder gesamtschweizerische Kultuszwecke verfolgen, für Gewinn und Kapital, die ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind, steuerbefreit sind, sieht die korrespondierende Bestimmung im kantonalen Gesetz (Art. 78 Abs. 1 lit. e StG-GR) zusätzlich vor, dass der Gewinn und das Kapital «unmittelbar» dem Kultuszweck dienen muss. Vor diesem Hintergrund hatte das Bundesgericht zu klären, ob diese Zusatzbedingung StHG-konform ist.

2.2. Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht verwies zunächst auf seine bisherige Rechtsprechung zur Auslegung von StHG-Bestimmungen. Insbesondere führte es aus, dass es in den Bereichen, in denen kein Bedarf einer unterschiedlichen kantonalen Regelung besteht, gerechtfertigt erscheine, eine weitergehende Harmonisierung auf der Grundlage des Bundesrechts anzunehmen, selbst wenn sich dies aus dem Wortlaut des Gesetzes nicht klar ergibt. Der Bereich der kantonalen Autonomie müsse eine eindeutige und bestimmte Funktion haben, sie diene nicht dem Selbstzweck. Geradezu wortkarg führt es sodann aus, dass aufgrund des historischen und des teleologischen Auslegungselements den Kantonen kein Gestaltungsspielraum zustehe und dass für die Steuerbefreiung zwar die Verfolgung von Erwerbszwecken, nicht aber – wie im vorliegenden Fall – die Vermögensverwaltung schädlich sei. Die restriktivere Fassung im kantonalen Gesetz habe der nunmehr direkt anwendbaren Bestimmung von Art. 23 Abs. 1 lit. g StHG zu weichen. Dieser verlange keine unmittelbare Verfolgung von Kultuszwecken; eine mittelbare sei ebenso zulässig, weshalb es der Steuerbefreiung nicht abträglich

sei, wenn der Beschwerdeführer die fragliche Liegenschaft nicht «unmittelbar» zur Verfolgung von Kultuszwecken einsetze.

2.3. Würdigung

Der Kanton Graubünden steht mit seiner restriktiven Regelung im Vergleich zu den übrigen Kantonen schweizweit alleine da. Vor dem Hintergrund des in dieser Hinsicht klaren Wortlauts von Art. 23 Abs. 1 lit. g StHG ist dem Bundesgericht zweifellos zuzustimmen. Gründe, weshalb den Kantonen bei der Befreiung von juristischen Personen, die Kultuszwecke verfolgen, ein Gestaltungsspielraum zukommen sollte, sind nicht ersichtlich. Im Übrigen war bereits unter Geltung des Art. 16 Ziff. 3 BdBSt unbestritten, dass nicht nur unmittelbar, sondern auch mittelbar ausschliesslich gemeinnützigen Zwecken bzw. Kultuszwecken dienendes Vermögen und Einkommen von Körperschaften und Anstalten steuerbefreit sind.³⁶⁾ Eine Steuerbefreiung wurde entsprechend nicht nur dann gewährt, wenn das Vermögen selbst unmittelbar Kultuszwecken diene, sondern auch, wenn das daraus fliessende Einkommen bzw. die Erträge des Vermögens für solche Zwecke verwendet wurden. Der Botschaft über die Steuerharmonisierung ist weder zu entnehmen, dass den Kantonen ein Gestaltungsspielraum zukommen, noch dass mit Einführung des StHG und DBG von der früheren Praxis unter dem BdBSt abgewichen werden soll. Es wird in der Botschaft sogar ausgeführt, dass die Ausnahmen von der Steuerpflicht materiell dem geltenden Recht (Art. 16 und 17 BdBSt) entsprechen würden, wobei einzelne Befreiungsgründe im neuen Recht präziser umschrieben worden seien.³⁷⁾ Es liegen daher keine sachlichen Gründe vor, die ein Abweichen vom an sich klaren Wortlaut im StHG rechtfertigen würden. Die vom Bundesgericht zuerkannte Steuerbefreiung dürfte dem Verein im Jahr 2006 allerdings nur beschränkt dienlich sein, da ein wesentlicher Teil des Jahresgewinns aus einem im Kanton Graubünden realisierten Grundstücksgewinn entstammt. Gemäss Art. 23 Abs. 4 StHG bzw. Art. 78 Abs. 1 lit. e StG-GR unterliegt die Beschwerdeführerin, auch wenn sie steuerbefreit ist, in jedem Fall der Grundstückgewinnsteuer.

III. Auflösung von Rückstellungen, die unter Steuerbefreiung gebildet wurden

Urteil des Bundesgerichts 2C_392/2009 vom 23. August 2010, i.S. RUAG Schweiz AG (vormals RUAG Aerospace AG) gegen Dienststelle Steuern des Kantons Luzern = ASA 79 (2011), S. 704 = StE 2010 B 72.14.2 Nr. 35 = StR 65 (2010), S. 965 = RDAF 67 (2011), S. 70.

³⁶⁾ Ernst Känzig, Die Eidgenössische Wehrsteuer (direkte Bundessteuer), 2. Aufl., I. Teil, Art. 1-44 WStB, Basel 1982, Art. 16 N 10.

³⁷⁾ Botschaft zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer (Botschaft über die Steuerharmonisierung), BBl 1983 III, S. 109, 188.

1. Sachverhalt

Auf Grundlage des Bundesgesetzes über die Rüstungsunternehmen des Bundes (BGRB) wurden per 1. Januar 1999 sämtliche Aktiven und Passiven sowie Rechte und Verpflichtungen der bis dahin als unselbständige öffentlich-rechtliche Anstalten geführten Rüstungsbetriebe des Bundes in die eigens zu diesem Zweck gegründete Aktiengesellschaften eingebracht. Im Zuge dieser Umstrukturierungen übernahm die SF Schweizerische Unternehmung für Flugzeuge und Systeme AG per 1. Januar 1999 den Betrieb des ehemaligen Flugzeugwerks Emmen mit den Betriebsstätten in der Schweiz. Als ehemaliger Rüstungsbetrieb des Bundes war das Flugzeugwerk Emmen von der Steuer befreit. Mit der Aufnahme der Geschäftstätigkeit wurde die neu gegründete Gesellschaft steuerpflichtig. In der Eröffnungsbilanz gemäss Handelsrecht und gemäss Swiss GAAP FER per 1. Januar 1999 war eine Rückstellung für Sozialplankosten zu Gunsten des überführten Personals enthalten. Im Hinblick auf den nach Swiss GAAP FER erstellten Konzernabschluss per 31. Dezember 1999 wurde diese Rückstellung gekürzt. Zwei Jahre später beim Übergang zur Konzernrechnungslegung nach IFRS musste die Rückstellung erneut reduziert werden. Der Gewinnausweis in den Steuererklärungen erfolgte gemäss den handelsrechtlichen Abschlüssen. Mit Veranlagungsverfügungen vom 15. Juni 2007 für die Staats-, Gemeinde- und direkte Bundessteuer 2005 nahm die Steuerverwaltung des Kantons Luzern in der Höhe der Differenz zwischen der nach Handelsrecht bilanzierten und der nach IFRS massgebenden Rückstellung für Sozialplankosten eine Aufrechnung beim steuerbaren Reingewinn und Kapital vor.

Da die steuerpflichtige Gesellschaft rügte, die Vorinstanz habe die Beweislast für den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der Rückstellung bundesrechtswidrig verteilt, hat sich das Bundesgericht vorgängig darüber ausgelassen, wie Beweislast, Mitwirkungspflicht und Sachverhaltsfeststellung miteinander verknüpft sind. Die diesbezüglichen bundesgerichtlichen Erwägungen sind Gegenstand einer separaten Rechtsprechungsanalyse. Die vorliegende Analyse ist daher der materiellen Frage gewidmet, ob die Auflösung der Rückstellung im Jahr 2005 zu Recht steuerwirksam erfolgt ist.

2. Bundesgerichtliche Erwägungen

2.1. Rückstellungsbegriff

Zunächst setzte sich das Bundesgericht in allgemeiner Form mit den echten Rückstellungen gemäss Art. 63 Abs. 1 Bst. a und c DBG auseinander. Es stellte fest, dass echte Rückstellungen *für Verbindlichkeiten, meist Schulden der Unternehmung* vorgenommen werden, die am Ende des Geschäftsjahres bestehen, die aber ihrer Höhe nach noch ungewiss sind oder geschätzt werden müssen. Sie werden als Fremdkapitalposten durch Verbuchung unter den Passiven in der Jahresschlussbilanz zu Lasten der Erfolgsrechnung ausgewiesen. Mit der Rückstellung wird ein *Aufwand* erfolgswirksam berücksichtigt, der noch nicht zur Ausgabe geworden ist und bei dem ungewiss ist, in welcher Höhe er entsteht. Nach dem Grundsatz der

Periodizität ist dieser Aufwand derjenigen Periode zuzuweisen, in der er entstanden ist. Durch die periodengerechte Verbuchung wird die Vermögenslage der Unternehmung am Bilanzstichtag richtig dargestellt (E. 2.1). Für steuerliche Zwecke werden Rückstellungen nur anerkannt, soweit sie geschäftsmässig begründet sind (Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG). Dies ist der Fall, wenn sie sich unternehmungswirtschaftlich rechtfertigen lassen, wobei jene Rückstellungen, die das Handelsrecht vorschreibt, ohnehin geschäftsmässig notwendig sind. Während das Handelsrecht jedoch die Auflösung hinfälliger Rückstellungen nicht zwingend vorschreibt, sind bisherige Rückstellungen gemäss Art. 63 Abs. 2 DBG dem steuerbaren Gewinn zuzurechnen, soweit sie nicht mehr begründet sind.

In casu war unbestritten, dass das steuerpflichtige Unternehmen im Überführungszeitpunkt, d.h. per 1. Januar 1999, für die anstehenden Sozialplankosten eine Rückstellung in der buchhalterisch ausgewiesenen Höhe bilden durfte. Aufgrund der im Konzern geplanten Redimensionierungsmassnahmen war mit einem weiteren erheblichen Personalabbau zu rechnen. Gebildet wurde diese Rückstellung zur «Deckung von Frühpensionierungen in den Jahren 1999 bis und mit 2001 sowie der Kosten der Beschäftigungsgarantie bis Ende 2000». Für die Würdigung des Bundesgerichtsentscheids ist mit Blick auf den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und dem Periodizitätsprinzip die Feststellung wichtig, dass die vor dem 1. Januar 1999 vorgenommene Rückstellung betriebswirtschaftlich zu einem Vermögensabfluss geführt hat, auch wenn sich dieser nicht steuerwirksam auswirkte, weil die SF Schweizerische Unternehmung für Flugzeuge und Systeme AG erst am 1. Januar 1999 in die subjektive Steuerpflicht trat.

2.2. Erfolgswirksame Auflösung der Rückstellung

Umstritten war, ob die Rückstellung im Jahre 2005 erfolgswirksam aufzulösen war. Es stellte sich nämlich in den folgenden Jahren heraus, dass die Rückstellung von der SF Schweizerische Unternehmung für Flugzeuge und Systeme AG nur teilweise beansprucht wurde. Der Personalbestand blieb bis Ende 2004 beinahe konstant.

Gemäss Art. 63 Abs. 2 DBG werden bisherige Rückstellungen dem steuerbaren Gewinn zugerechnet, soweit sie nicht mehr begründet sind. Die Beschwerdeführerin versuchte den Rückstellungsbedarf per 31. Dezember 2005 damit zu rechtfertigen, dass die damalige Strategie des Bundesrats, die Kosten der Logistikkbasis der Armee (LAB) um mindestens 30 Prozent zu senken, sich auch auf ihre Geschäftsentwicklung ungünstig ausgewirkt habe. Es sei absehbar gewesen, dass auch sie die Kosten senken und Personal abbauen werden müsse, zumal die LAB eine Grosskundin der Beschwerdeführerin sei. Die Rückstellung wurde folglich nicht mehr mit den gleichen Argumenten begründet, für die sie einst gebildet wurde. Die im Schrifttum uneinheitlich beantwortete Frage, ob eine solche Umqualifizierung überhaupt zulässig ist, konnte das Bundesgericht aber offen lassen, da es der steuerpflichtigen Gesellschaft nicht gelungen ist, aufzuzeigen, dass 2005 effektiv ein Rückstellungsbedarf bestand. So hat die Vorinstanz u.a. verbindlich festgestellt, dass per 31. Dezember 2005 die Geschäftslei-

tung der Beschwerdeführerin die gesamtwirtschaftlichen Aussichten günstig und die Nachfragesituation namentlich in der Flugzeugbranche mit deutlich anziehendem Geschäft positiv beurteilt habe. Im Veranlagungsverfahren vertrat selbst die damalige Vertreterin der Beschwerdeführerin die Ansicht, dass in den Rückstellungen per Ende 2005 stille Reserven enthalten gewesen seien.

Der steuerwirksamen Aufrechnung der Rückstellung hielt die Beschwerdeführerin entgegen, dass die Rückstellung schon vor dem 1. Januar 1999, also noch im Regiebetrieb des Bundes und damit in einem steuerfreien Bereich gebildet worden sei. Entsprechend sei auch die Auflösung gewinnsteuerneutral. Gestützt auf ein Gutachten postulierte die steuerpflichtige Gesellschaft eine «kongruente steuerliche Behandlung der Bildung wie der Auflösung von Rückstellungen». Ansonsten würde die steuerpflichtige Person auf einem zu hohen Totalgewinn besteuert und der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verletzt. Dem hielt das Bundesgericht entgegen, dass diese Grundsätze nur «prinzipiell» gelten würden. Wie bereits die Vorinstanz erwogen habe, setze die Anwendung des Leistungsfähigkeits- und Totalgewinnprinzips erst mit dem Eintritt der Beschwerdeführerin in die Steuerpflicht ein. Betriebswirtschaftliche Ereignisse, welche den ehemaligen Regiebetrieb betreffen, müssten demzufolge ausser Acht gelassen werden.

2.3. Obiter dictum: Steuerfolgen bei der Überführung stiller Reserven vom steuerfreien in den steuerbaren Bereich

Obwohl das Bundesgericht aufgrund der vorinstanzlichen Feststellung davon ausgehen durfte, dass auf den in der Eröffnungsbilanz vom 1. Januar 1999 ausgewiesenen Rückstellungen für Sozialplankosten keine stillen Reserven ruhten, liess es sich zu einem *obiter dictum* über die Steuerfolgen bei der Überführung von stillen Reserven vom steuerfreien in den steuerbaren Bereich hinreissen.

Es stellte fest, dass stille Reserven, die im Rahmen des Rüstungsbetriebs im steuerfreien Bereich gebildet worden sind, vor der Privatisierung realisiert oder in geeigneter Form in die neue Gesellschaft eingebracht werden können. Es sei allerdings Sache der öffentlich-rechtlichen Institution bzw. des Anteiligners – hier des Bundes –, stille Reserven vor der Privatisierung im steuerbefreiten Bereich aufzuwerten. Grundsätzlich könne ein den liberierten Nennwert übersteigender Anteil einer Sacheinlage steuerneutral als Agio bilanziert werden. Das habe jedoch unmittelbar – nach der Praxis der Steuerbehörden in der Regel im gleichen Jahr, in dem die Sacheinlage erfolgte – zu geschehen. Wenn daher im konkreten Fall bei der Sacheinlagegründung stille Reserven bestanden haben sollten, hätten diese damals offengelegt werden müssen. Ob eine Auflösung der stillen Reserven allenfalls auch noch zwei Jahre später möglich gewesen wäre – wie dies in der Praxis mitunter zugelassen wird –, liess das Bundesgericht offen, da eine solche Offenlegung in casu nicht erfolgt ist. Im Abschluss per Ende 2005 komme eine solche Bilanzänderung jedenfalls nicht in Frage, da die steuerpflichtige Gesellschaft aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips bei ihrer in der Bilanz zum Ausdruck kommenden Wissens- und Willenserklärung zu behaften sei.

3. Würdigung

Die Ausführungen des Bundesgerichts vermögen weitgehend zu überzeugen. Aufgrund des Sachverhalts durfte das Bundesgericht davon ausgehen, dass spätestens im Jahre 2005 kein Rückstellungsbedarf mehr für Sozialplankosten bestand. Vor diesem Hintergrund konnte das Bundesgericht zu Recht auch die Frage offen lassen, ob es handelsrechtlich überhaupt zulässig ist, eine nicht mehr benötigte Rückstellung ohne erfolgswirksame Auflösung direkt mit einem neuen Zweck zu belegen. Der Ertrag aus der Auflösung der nicht mehr benötigten Rückstellung würde auf diese Weise durch den Aufwand aus der Bildung einer neuen geschäftsmässig begründeten Rückstellung sogleich kompensiert. Ein solches Vorgehen ist vor allem mit Blick auf das Verrechnungsverbot gemäss Art. 662a Abs. 3 OR problematisch. Dieses verbietet, in der Bilanz Vermögensgegenstände mit Schulden und in der Erfolgsrechnung Aufwendungen mit Erträgen zu verrechnen.³⁸⁾ In der Praxis werden hingegen häufig unnötig gewordene Rückstellungen nicht aufgelöst, sondern dazu verwendet, einem zwischenzeitlich neu entstandenen Rückstellungsbedarf gleicher oder ähnlicher Art Rechnung zu tragen.³⁹⁾ Ebenfalls gängig und gemäss Lehre zulässig ist die jährliche Neubeurteilung sämtlicher Rückstellungen:⁴⁰⁾ Demgemäss werden jeweils alle Rückstellungen in der Bilanz aufgelöst und zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung im effektiv erforderlichen Ausmass wiederum neu gebildet. Aufwand und Ertrag aus den verschiedenen Rückstellungen werden dabei ausgeglichen und nur der Saldo, d.h. die Erhöhung oder Verminderung der Rückstellungen, erscheint dann als Aufwand bzw. Ertrag in der Erfolgsrechnung. Explizit als unzulässig erachtet das einschlägige Referenzwerk der Wirtschaftsprüfer, das Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, jedoch die erfolgsneutrale Umbenennung von Rückstellungen, die in ihrer Art unterschiedlich sind.⁴¹⁾ So wird ausgeführt, dass eine nicht benötigte Rückstellung für Gratifikationen nicht einfach durch Namensänderung, d.h. unter Umgehung der Erfolgsrechnung, in eine Garantierückstellung umgewandelt werden könne. Ein solches Vorgehen würde offensichtlich dem Informationszweck der Erfolgsrechnung entgegenlaufen. Zwar ist ein Abweichen vom Verrechnungsverbot nicht ausgeschlossen, gemäss Art. 662a Abs. 3 OR ist dies jedoch nur in begründeten Fällen und nur unter Ausweis im Anhang zulässig.

Nicht nur hinsichtlich der Frage der geschäftsmässigen Begründetheit der Rückstellung per Ende 2005 ist dem Bundesgericht beizupflichten. Auch die Auflösung der nicht mehr notwendigen Rückstellung hat, wie das Bundesgericht zutreffend feststellt, steuerwirksam zu erfolgen. Da auf der Rückstellung in der

³⁸⁾ Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, 4. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2009, § 8 N 150 ff. (zit. Böckli, Aktienrecht); Rolf Benz, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, Diss. ZH 2000, S. 148 f.

³⁹⁾ Jürg Stoll, Die Rückstellung im Handels- und Steuerrecht, Diss. ZH 1992, S. 167.

⁴⁰⁾ Böckli, Aktienrecht, § 8 N 854.

⁴¹⁾ Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band 1, Buchführung und Rechnungslegung, Zürich 2009, S. 272.

Eröffnungsbilanz vom 1. Januar 1999 gemäss Sachverhalt keine stillen Reserven ruhten, resultierte bei der steuerpflichtigen Gesellschaft durch die Auflösung der geschäftsmässig nicht mehr begründeten Rückstellung im Jahre 2005 betriebswirtschaftlich ein echter Reinvermögenszugang, welcher mit Blick auf die periodengerechte Gewinnermittlung steuerlich ohne Weiteres zu erfassen war. Die Tatsache, dass die Bildung der Rückstellung im steuerfreien Bereich erfolgte, vermag daran nichts zu ändern. Nach der von der steuerpflichtigen Gesellschaft geltend gemachten Totalgewinnermittlung ist im Umfang der aufgelösten Rückstellung zwar netto kein Ertrag zugeflossen, weshalb es rechtspolitisch vertretbar wäre, im Rahmen einer liberalen Gesetzesänderung Art. 63 Abs. 2 DBG auf Rückstellungen zu beschränken, welche steuerwirksam vorgenommen worden sind. Auf dem Auslegungsweg lässt sich ein solches Ergebnis jedoch nicht herbeiführen, da sich die Bildung der Rückstellung ja bloss deswegen nicht steuerwirksam ausgewirkt hatte, weil das Unternehmen als öffentlich-rechtliche Anstalt in Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips gänzlich von der Gewinnsteuer befreit war. Wird dieser Umstand mitberücksichtigt, führt die steuerlich wirksame Auflösung von Rückstellungen, die im steuerbefreiten Bereich gebildet worden sind, nicht zu einer dem Leistungsfähigkeitsprinzip widersprechenden Überbesteuerung. Art. 63 Abs. 2 DBG lässt sich somit nicht durch Rückgriff auf das Leistungsfähigkeitsprinzip *contra verba legis* auslegen.

Bei dieser Begründung hätte es das Bundesgericht belassen können. Es ist deswegen nicht nachvollziehbar, weswegen es sich mit seinen Ausführungen zur verdeckten Kapitaleinlage auf steuerrechtliches Glatteis begab und en passant die umstrittene Behandlung verdeckter Kapitaleinlagen in der Steuerpraxis bestätigte. Die involvierten Parteien haben nämlich nicht behauptet, dass die Verbindlichkeit im Übertragungszeitpunkt überhöht oder gar nicht existierte und insofern eine verdeckte Kapitaleinlage vorlag. Es ist zu hoffen, dass das höchstgerichtliche *obiter dictum* nicht in Stein gemeisselt ist und sich das Bundesgericht in einem künftigen Fall unvoreingenommen mit den steuerlichen Folgen der nachträglichen Offenlegung einer verdeckten Kapitaleinlage auseinandersetzt. Nach der hier vertretenen Auffassung verbietet eine mit dem Gleichmässigkeitsprinzip nach Art. 127 Abs. 2 BV konforme Auslegung von Art. 60 DBG die Besteuerung einer nachträglich offen gelegten Kapitaleinlage.

IV. Verdeckte Gewinnausschüttung

1. Unterpreislicher Verkauf einer Liegenschaft

Urteil des Bundesgerichts 2C_275/2010 vom 24. August 2010, i.S. X AG gegen kantonale Steuerverwaltung des Kantons Wallis

1.1. Sachverhalt und bundesgerichtliche Erwägungen

Mit Kaufvertrag vom 23. Dezember 2004 veräusserte die X AG der Tochter eines zu 33% beteiligten Aktionärs eine Eigentumswohnung für Fr. 477'000. Die Steu-

erverwaltung rechnete der Gesellschaft Fr. 86'000 als verdeckte Gewinnausschüttung auf mit der Begründung, die Eigentumswohnung Nr. 58 sei vergleichbar mit Nr. 61, für welche ein höherer Quadratmeterpreis erzielt wurde. Die beschwerdeführende X AG rügte eine Verletzung von Art. 57 DBG sowie eine Verletzung des Willkürverbots gemäss Art. 9 BV und wandte vor Bundesgericht ein, die kantonalen Behörden hätten es unterlassen, neben Nr. 61 auch die Eigentumswohnung Nr. 48 in die Beurteilung einzubeziehen. Diese sei ebenfalls gegen Süden ausgerichtet und bei deren Verkauf an Dritte sei im Vergleich zu Nr. 61 ein niedrigerer Preis erzielt worden. Das Bundesgericht gab der Beschwerdeführerin insofern Recht, als es ausführte, dass kein Grund ersichtlich sei, weshalb die Eigentumswohnung Nr. 48 nicht in die Beurteilung einbezogen worden sei. Diese befinde sich im Erdgeschoss gleich unter der an die Tochter des Aktionärs verkauften Eigentumswohnung. Das Argument der Steuerrekurskommission, diese Wohnung sei nicht zu berücksichtigen, weil sie durch die Nachteile hinsichtlich Sicht und Lärmbelastung nicht vergleichbar sei, liess das Bundesgericht nicht gelten. Die Wohnung Nr. 48 liege im Grünen, grenze nicht an eine Strasse oder an einen Parkplatz und daher vermöge insbesondere die Lärmbelastung die Preisdifferenz zwischen Nr. 61 und Nr. 48 nicht ohne weiteres zu erklären. Das Gericht wies die Rechtssache daher zur Neuurteilung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurück.

1.2. Würdigung

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist zu betonen, dass das Bundesgericht seine bereits in früheren Urteilen zum Ausdruck gebrachte Auffassung bestätigt hat, dass die veranlagenden Behörden bei Schätzung unbeweglicher Sachen alle möglichen Vergleiche anzustellen und alle Faktoren zu berücksichtigen habe, welche den zu ermittelnden Wert massgeblich beeinflussen können. Diese Abklärungspflicht entspringt der im Steuerverfahren geltenden Untersuchungsmaxime.⁴²⁾ Da in casu die Steuerbehörden keinen überzeugenden Grund anführen konnten, warum sie die Liegenschaft Nr. 48 nicht bei der Ermittlung des Verkehrswerts der an die Tochter des Aktionärs veräusserten Liegenschaft einbezogen haben, hat das Bundesgericht die Beschwerde zu Recht gutgeheissen und die Rechtssache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückgewiesen.

In materieller Hinsicht wirft der Entscheid kaum Grundsatzfragen auf. Die allgemeinen Ausführungen des Bundesgerichts zu den Merkmalen der verdeckten Gewinnausschüttung lassen sich ohne weiteres in die bisherige Rechtsprechung einbetten.⁴³⁾ Von gewissem Interesse mögen allerdings die Ausführungen des Bundesgerichts zum Nahestehendenverhältnis sein. Während ein Teil des Schrifttums für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung eine be-

⁴²⁾ Siehe hierzu ausführlich *Martin Zweifel/Silvia Hunziker*, Beweis und Beweislast im Steuerverfahren bei der Prüfung von Leistung und Gegenleistung unter dem Gesichtswinkel des Drittvergleichs («dealing at arm's length»), ASA 77 (2008/2009), S. 661 f.

⁴³⁾ Siehe hierzu ausführlich *Peter Locher*, Kommentar zum DBG, II. Teil, Therwil/Basel 2004, Art. 58 N 99 ff.

herrschende Stellung bzw. eine besondere Einflussmöglichkeit des (direkt oder indirekt) begünstigten Gesellschafters verlangt, stellt sich ein anderer Teil auf den Standpunkt, dass nur entscheidend sein kann, ob eine Leistung «causa societatis» erfolgt ist.⁴⁴⁾

Im vorliegenden Fall hatte das Bundesgericht die Meinungsdivergenz im Schrifttum nicht zu entscheiden. Es konnte darauf verweisen, dass der Aktionär mit einem Drittel der Beteiligungsrechte zwar nur ein Minderheitsaktionär sei, als Präsident des Verwaltungsrates gleichwohl eine dominante Stellung innerhalb der Gesellschaft einnehme. Ob ein massgebender Einfluss auf die Gesellschaftsbeschlüsse für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung tatsächlich notwendig ist, liess das Bundesgericht in diesem Entscheid unbeantwortet.⁴⁵⁾

Obwohl es dem Entscheid an der entsprechenden Stelle an Verweisen auf seine frühere Rechtsprechung mangelt, setzt das Gericht auch mit dieser Erwägung keine grundsätzlich neuen Massstäbe, sondern zeichnet vielmehr eine weitere Ergänzungslinie in das bestehende Gesamtbild zur verdeckten Gewinnausschüttung.⁴⁶⁾ Im bemerkenswerten Entscheid vom 30. August 1988 führte das Bundesgericht aus, dass selbst die Entnahme von Vermögenswerten durch ein an der Gesellschaft nicht beteiligtes, rein faktisches Organ als geldwerte Leistung qualifiziert werden kann.⁴⁷⁾ Das Verhalten von Organen sei der juristischen Person als eigenes zuzurechnen (Art. 55 Abs. 1 und 2 ZGB). Veranlasse ein Organ geldwerte Leistungen an sich oder an Dritte, geschehe dies folglich mit dem Willen und Wissen der Gesellschaft, auch wenn die Leistung unrechtmässig, ohne oder gegen den Willen der übrigen Organe oder der Aktionäre ausgerichtet werde. Verwaltungsorgane seien steuerlich wie massgebende Gesellschafter anzusehen. Daraus erhellt, dass geldwerte Zuwendungen an Organe oder ihnen nahestehende Personen verdeckte Gewinnausschüttungen darstellen können. Die Aktionärsstellung ist dabei nicht massgebend. Entscheidend ist bloss, ob eine Person aufgrund ihrer engen wirtschaftlichen und persönlichen Beziehung eine bedeutende Stellung innerhalb einer Gesellschaft innehat, welche es ihr ermöglicht, einen massgebenden Einfluss auf das Geschäftsgebaren (insbesondere auf die Gewinnverwendung) der Gesellschaft auszuüben.⁴⁸⁾ In seinem Entscheid vom 18. November 1955⁴⁹⁾ führte das Bundesgericht ausserdem aus, dass es zu einer verdeckten Gewinnausschüttung auch kommen könne, weil der Mehrheitsaktionär seinerseits in anderer Form ebenfalls solche bezieht und seine Bezüge nicht gefährden will.

⁴⁴⁾ Siehe hierzu die Übersicht in *Peter Locher*, Kommentar zum DBG, II. Teil, Therwil/Basel 2004, Art. 58 N 107 m.w.H.

⁴⁵⁾ Siehe hierzu ausführlich *Böckli*, Aktienrecht, § 13 N 314 ff., insb. 314a.

⁴⁶⁾ Siehe hierzu *Peter Locher*, Kommentar zum DBG, II. Teil, Therwil/Basel 2004, Art. 58 N 107 mit Verweis auf die Judikatur.

⁴⁷⁾ ASA 57 (1989/90), S. 14.

⁴⁸⁾ So zutreffend *Josef Bühler/Heinz Weidmann*, Die steuerliche Behandlung verdeckter Gewinnausschüttungen und verdeckter Kapitaleinlagen, StR 39 (1984), S. 331 f.

⁴⁹⁾ ASA 24 (1955/56), S. 330 f.

2. Kosten für eine Steuerberatung und übersetzte Gehaltzahlungen

Urteil des Bundesgerichts 2C_30/2010 vom 19. Mai 2010, i.S. X AG gegen Steueramt des Kantons Solothurn

2.1. Sachverhalt und bundesgerichtliche Erwägungen

Z arbeitete in den fraglichen Steuerperioden 2002 bis 2005 auf Teilzeitbasis bei der Treuhandgesellschaft ihres Ehemannes, welcher Alleinaktionär und Verwaltungsrat dieser Gesellschaft war. Das Steueramt des Kantons Solothurn rechnete der X AG u.a. den Lohn der Ehefrau, deren Pauschalspesen sowie Auslagen für die Steuerberatung als nicht geschäftsmässig begründeten Aufwand auf. Eine dagegen gerichtete Beschwerde wies das Steuergericht ab. Das Bundesgericht führte aus, dass die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und –erhöhende Tatsachen und die steuerpflichtige Person die Beweislast für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen trage. Bei geldwerten Leistungen sei es grundsätzlich an der Steuerbehörde, den Nachweis zu erbringen, dass einer Leistung der Gesellschaft keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenüberstehe. Gelingt ihr dies, so sei es Sache der steuerpflichtigen Gesellschaft, die damit begründete Vermutung zu entkräften und die geschäftsmässige Begründetheit des Aufwandpostens zu beweisen. Das Steueramt gelangte aufgrund der nachträglich angefertigten Auflistung der Aktivitäten der Ehefrau zum Schluss, dass sie entgegen dem Arbeitsvertrag, ein Pensum von weniger als dem im Vertrag festgesetzten 90% erfülle. Zudem verrichte sie nur Hilfstätigkeiten, weshalb nicht vom Lohn für eine qualifizierte Sekretärin auszugehen sei.

Das Bundesgericht hielt in Bezug auf den Lohn der Ehefrau fest, dass der Steuerbehörde der Nachweis eines Missverhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung gelungen sei, da die Beschwerdeführerin selbst die Aufrechnung, wenn auch in viel geringerem Masse, als gerechtfertigt erachte. Damit obliege es der Beschwerdeführerin, die Annahmen der Steuerbehörde bzw. Vorinstanz zu entkräften. Die Rüge, die Aufrechnung verletze den Grundsatz des Drittvergleichs, vermochte vor Bundesgericht nicht durchzudringen. Im Vordergrund stehe nämlich der innerbetriebliche Vergleich und hier zeige sich, dass Z, abgesehen von ihrem Ehemann, zu den bestbezahlten Mitarbeitenden gehöre. Bezüglich des ausserbetrieblichen Vergleichs sei festzustellen, dass Z nicht als Sekretärin, sondern vielmehr als Allrounderin eingesetzt worden sei. Insofern sei es nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz auf diesen Drittvergleich nicht näher eingegangen sei. Dasselbe gelte für die Gehaltsreduktion wegen übermässigen Ferienbezugs. Ein aussenstehender Arbeitgeber würde einer nicht nahestehenden Arbeitnehmerin nicht in diesem Umfang bezahlte Ferien gewähren.

Bezüglich der Pauschalspesen erwoگ das Gericht, dass Pauschalspesen, die weder auf einem genehmigten Spesenreglement beruhen, noch nachgewiesenermassen geschäftsmässig begründet seien, steuerlich nicht anerkannt werden können. Überdies lasse sich aus der Tatsache, dass die Pauschalspesen früher möglicherweise steuerlich anerkannt worden seien, nichts zu Gunsten der Beschwerdeführerin ableiten.

Hinsichtlich der Kosten für die Steuerberatung könne allerdings der Vorinstanz nicht zugestimmt werden. Der Auftrag zur Steuerberatung wurde durch die Beschwerdeführerin erteilt mit dem Ziel, den steuerbaren Gewinn gesetzeskonform zu bestimmen. Zwar sei durch eine geldwerte Leistung auch die Besteuerung auf Ebene des Aktionärs angesprochen, trotzdem gehe es nicht an, die Steuerberatung als Privataufwand zu qualifizieren und dabei die rechtliche Selbständigkeit der Beschwerdeführerin zu negieren. Die bei Personenunternehmen richtige Feststellung, dass Kosten von das Privatvermögen betreffenden Prozessen nicht Geschäftsaufwand des Unternehmens bilden, dürfe nicht unesehen auf selbständige steuerpflichtige Aktiengesellschaften übertragen werden. Die Aufrechnungen seien daher als geschäftsmässig begründeter Aufwand zum Abzug zuzulassen.

2.2. Würdigung

Den materiellen Ausführungen des Bundesgerichts in diesem Urteil lässt sich kommentarlos zustimmen. Gewisse verfahrensrechtliche Aspekte zur Beweislastverteilung sind allerdings einer tieferen Beurteilung zugänglich. Im Steuerveranlagungsverfahren, das grundsätzlich sowohl von der Untersuchungs-⁵⁰⁾ wie auch der Mitwirkungsmaxime⁵¹⁾ geprägt ist, stellt sich regelmässig die Frage der Beweislastverteilung, namentlich dort, wo sich der für die Steuerveranlagung massgebende Tatbestand nicht mit zumutbarem Aufwand abklären lässt, oder wenn ungeachtet gewisser Abklärungen eine nicht zu beseitigende Ungewissheit des Tatbestandes verbleibt.⁵²⁾ Die Beweislast regelt die Folgen der Beweislosigkeit und beschlägt letztlich die Frage, wer das Risiko trägt, wenn ein Beweis nicht erbracht wurde.⁵³⁾ Nach bisheriger höchstrichterlicher Praxis – den allgemeinen Regeln über die Beweislast folgend⁵⁴⁾ – hatte die steuerpflichtige Person in der Regel bei verdeckten Gewinnausschüttungen zulasten eines Aufwandkontos den Nachweis zu erbringen, wogegen bei den verdeckten Gewinnausschüttungen im

⁵⁰⁾ Art. 123 Abs. 1 und Art. 130 Abs. 1 DBG; Art. 46 Abs. 1 StHG.

⁵¹⁾ Art. 126 Abs. 1 DBG; Art. 42 Abs. 1 StHG.

⁵²⁾ Urteil des Bundesgerichts vom 28. Februar 1986, ASA 55, E. 3a.

⁵³⁾ *Urs Behnisch*, Die Verfahrensmaximen und ihre Auswirkungen auf das Beweisrecht im Steuerrecht, ASA 56 (1987/88), S. 598.

⁵⁴⁾ Was die Beweislastverteilung im Steuerrecht betrifft, so gilt die Grundregel, dass die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen und die steuerpflichtige Person für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen trägt, vgl. BGE 121 II 257 E. 4c/aa S. 266. Diese beruht auf der sog. Normentheorie oder Normenbegünstigungstheorie, wonach sich die Verteilung der objektiven Beweislast aus der Zergliederung der Anspruchsnorm und Sonderstellung ihrer Tatbestandsmerkmale nach dem Kriterium der Günstigkeit ergibt, vgl. *Leo Rosenberg*, Die Beweislast auf der Grundlage des Bürgerlichen Gesetzbuchs und der Zivilprozessordnung, 5. Aufl., München 1965, S. 105, 117. Derjenige hat das Vorhandensein einer behaupteten Tatsache zu beweisen, welche Voraussetzung einer Rechtsnorm bilden, die sie zu ihren Gunsten anführt, vgl. *Hans Schmid*, in: Basler Kommentar Zivilgesetzbuch I, Art. 1-456 ZGB, 4. Aufl., Basel 2010, Art. 8 N 38 m.w.H.

Sinne eines Ertragsverzichts die Steuerbehörde nachweispflichtig war.⁵⁵⁾ Im vorliegenden Urteil hält das Bundesgericht in E. 2.3 in allgemeiner Weise fest, bei geldwerten Leistungen sei es grundsätzlich Aufgabe der Steuerbehörde, den Nachweis zu erbringen, dass einer Leistung der Gesellschaft keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht. Gelingt ihr dies nicht, so trage sie die Folgen der Beweislosigkeit. Erst wenn die Steuerbehörde ein solches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung dargetan habe, sei es Sache der steuerpflichtigen Gesellschaft, die damit begründete Vermutung zu entkräften und die geschäftsmässige Begründetheit des Aufwandpostens zu beweisen. Eine nähere Begründung für die generelle Zuweisung der Beweislast zur Steuerbehörde im Falle von geldwerten Leistungen sucht man im Urteil vergeblich.

Das Bundesgericht bekräftigt damit seine bereits vor zwei Jahren eingeleitete Praxisänderung zur Beweislastverteilung bei geldwerten Leistungen.⁵⁶⁾ Es nimmt damit ein Postulat der Lehre auf: Wenn der Saldo der steuerlichen Erfolgsermittlung nach der gesetzlichen Konzeption Grundlage der Erfolgsermittlung ist, erweist sich jede Aufrechnung, die gegenüber dem nach der Jahresrechnung ausgewiesenen Ergebnis vorgenommen wird, als steuerbegründend bzw. steuererhöhend.⁵⁷⁾ Bei dieser Betrachtungsweise trifft die Beweislast bei einer Gewinnaufrechnung in jedem Fall die Steuerbehörden. Zu berücksichtigen gilt es, dass dies nicht nur bei geldwerten Leistungen, sondern bspw. auch bei geschäftsmässig nicht begründeten Abschreibungen oder der Bildung von Rückstellungen gelten müsste. Denn auch nicht geschäftsmässig begründete Abschreibungen sind gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG für Steuerzwecke dem Saldo der Erfolgsrechnung hinzuzurechnen. Schreitet die Steuerbehörde zu einer Aufrechnung einer zwar handelsrechtlich zulässigen, steuerrechtlich jedoch nicht geschäftsmässig begründeten Abschreibung oder Rückstellung, wirkt sich auch eine solche Gewinnaufrechnung steuerbegründend oder steuererhöhend aus.

3. Übersetzte Gehaltzahlung

Urteil des Bundesgerichts 2C_421/2009 vom 11. Januar 2010, i.S. X AG gegen kantonale Steuerverwaltung des Kantons Wallis

3.1. Sachverhalt und bundesgerichtliche Erwägungen

Die X AG bezweckt die Planung und Erstellung von Betonelementen für das Baugewerbe. Ihr einziger Aktionär und Geschäftsführer ist Y, ein EPFL-Ingeni-

⁵⁵⁾ Siehe zur bundesgerichtlichen Praxis bspw. Urteil des Bundesgerichts 2A.457/2002 vom 19. März 2003 E. 3.2; siehe auch *Peter Locher*, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, Therwil/Basel, Art. 58 N 169 m.w.H. auf die Rechtsprechung.

⁵⁶⁾ Siehe hierzu *Urs Behnisch/Andrea Opel*, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2009, ZBJV 146 (2010), S. 476 f. mit Verweis auf StE 2010 B 72.13.22 Nr. 52 = StR 2009, 915 (BGE vom 1.9.2009, 2C_265/2009) und Urteil des Bundesgerichts 2C_76/2009 vom 23. Juli 2009, E. 2.2.

⁵⁷⁾ *Peter Locher*, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, Therwil/Basel, Art. 58 N 170 m.w.H. auf die Literatur.

eur. In den Jahren 2004 und 2005 erzielte die Gesellschaft bei einem Umsatz von ca. Fr. 2.1 Mio. bzw. Fr. 2.4 Mio. einen Gewinn von ca. 16'000 bzw. 27'000. Im Jahr 2004 zahlte sich der Alleinaktionär Fr. 288'000 und im Jahr 2005 ca. Fr. 296'000 als Lohn aus. Die Steuerverwaltung erachtete diese Lohnzahlung als unangemessen und rechnete dem Gewinn der Gesellschaft Fr. 48'000 fürs Geschäftsjahr 2004 und Fr. 40'000 fürs Geschäftsjahr 2005 als verdeckte Gewinnausschüttung hinzu. Die Steuerrekurskommission des Kantons Wallis wies eine gegen diese Aufrechnung gerichtete Beschwerde ab. Gestützt auf eine Erhebung zu den 2006 gezahlten Löhnen in schweizerischen Ingenieur- und Architekturbüros (nachfolgend SIA) wurde vom Gericht ein Grundlohn von Fr. 180'000 angenommen, welcher dem Durchschnittslohn eines Bauingenieurs in leitender Stellung entsprach. Es erhöhte diesen Grundlohn noch um eine umsatz- und um eine gewinnabhängige Komponente, sodass es für das Jahr 2004 auf einen drittvergleichskonformen Lohn von ca. Fr. 239'000 kam und für das Jahr 2005 auf einen solchen von Fr. 254'000.

In der Beschwerde rügte die X AG das Abstützen auf die Löhne gemäss SIA und brachte vor, dass der Arbeitgeber grundsätzlich frei sei, das Gehalt zu bestimmen. Zudem müssten auch die Komplexität der Mandate, die Erfahrung und Ausbildung von Y sowie die Struktur und Grösse der Gesellschaft miteinbezogen werden. Das Bundesgericht gab der Beschwerdeführerin insofern Recht, als es ausführte, dass der Arbeitgeber durchaus einen grossen Spielraum bei der Lohnbemessung habe und dass zur Bestimmung der Unangemessenheit einer Vergütung sämtliche Umstände des konkreten Einzelfalles zu berücksichtigen seien, namentlich die Position und die Funktion der Person, ihre Erfahrung und Ausbildung sowie die Grösse und die finanzielle Situation der Gesellschaft. Das Gericht stellte fest, dass der Lohn von Y den Durchschnittslohn vergleichbarer Angestellter gemäss SIA um über Fr. 100'000 überstieg und man daher durchaus von einer übersetzten Lohnzahlung sprechen könne. Die Beschwerdeführerin bestreite zwar, dass der Durchschnittslohn gemäss SIA nicht dem Üblichen entspreche, könne dies jedoch nicht belegen. Im Gegenteil, sie erachte einen Durchschnittslohn von Fr. 180'000 bis Fr. 200'000 zuzüglich einer Unkostenvergütung von Fr. 24'000 als angemessen. Dies sei sogar tiefer als die von der Steuerverwaltung nach der Aufrechnung als zulässig erachtete Vergütung. Ob die durch die Steuerbehörde im vorliegenden Fall angewendete «Walliser-Methode», bei der in schematischer Weise von einem Grundlohn ausgegangen und dieser Grundlohn noch um einen festen Prozentsatz vom Umsatz und vom Gewinn erhöht wird, in der Regel angemessen sei, müsse nicht geklärt werden, weil die Aufrechnung vor dem Hintergrund der vorliegenden Umstände angemessen erscheine.

3.2. Würdigung

Dem Urteil des Bundesgerichtes ist zuzustimmen. Interessanterweise enthält das Urteil keinerlei generelle Ausführungen zur Beweislastverteilung. Gleichwohl scheint das Gericht die Beweislast richtigerweise der steuerpflichtigen Gesell-

schaft zuzuschieben.⁵⁸⁾ Die Steuerbehörden konnten im vorliegenden Fall durch Verweis auf die Erfahrungszahlen der SIA aufzeigen, dass der ausbezahlte Lohn unangemessen war, da er den für vergleichbare Angestellte entrichteten Lohn um CHF 100'000 übersteigt. Bei dieser Ausgangslage hatte deswegen die steuerpflichtige Gesellschaft die von der Steuerbehörde aufgestellte begründete Vermutung zu entkräften und die geschäftsmässige Begründetheit des Aufwandpostens zu beweisen. Dies ist ihr aber offensichtlich nicht gelungen.

Kann ein Steuerpflichtiger für die aufgrund von Erfahrungszahlen in Frage gestellte Höhe eines geltend gemachten Aufwandes keinen Beweis erbringen, ist eine Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen unumgänglich. Eine solche wurde von der Vorinstanz mittels Beizug der Durchschnittslöhne gemäss SIA vorgenommen. In praktischer Hinsicht muss darauf hingewiesen werden, dass der Steuerpflichtige auch vor Bundesgericht noch gewisse Nachweise hätte beibringen können, da neue Tatsachen und Beweismittel gemäss Art. 99 BGG nur – aber immerhin – soweit vorgebracht werden dürfen, als der Entscheid der Vorinstanz Anlass hierzu gibt. Da im vorliegenden Fall erst die Vorinstanz die SIA in die Beurteilung einbrachte, hätte es der Beschwerdeführerin zumindest noch offengestanden, die Unangemessenheit dieser Erhebung im vorliegenden Kontext darzulegen. Dies ist ihr nicht gelungen, so dass die Beschwerdeführerin die Herabsetzung des Lohnaufwandes gelten lassen musste.

Es verwundert nicht, dass dieser Fall sich noch auf die Jahre 2004 und 2005 bezieht. Mit dem Teilbesteuerungsverfahren dürften übersetzte Gehaltzahlungen steuerlich kaum mehr von Nutzen sein. Mit der Reduktion der wirtschaftlichen Doppelbelastung sind nunmehr vor allem unterpreisliche Arbeitsleistungen, namentlich aus AHV-rechtlichen Gründen, im Brennpunkt.

⁵⁸⁾ Siehe hierzu die allgemeinen Ausführungen oben S. 281 f.