

Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Gewinnbesteuerung juristischer Personen aus dem zweiten Halbjahr 2021

Andreas Helbing / Marc Dietschi



*Dr. iur.,
LL.M. Taxation (LSE),
Advokat, dipl. Steuer-
experte, ADB Altorfer
Duss & Beilstein AG,
Zürich*



*M.A. HSG, dipl. Steuer-
experte, ADB Altorfer
Duss & Beilstein AG,
Zürich*

Inhalt

1	Einleitung	719
2	Steuerbefreiung und Ausnahmen von der Steuerpflicht	719
2.1	Widerruf einer Steuerbefreiung	719
2.2	Jugendriege	724
3	Gewinnsteuerobjekt und Bemessung	726
3.1	Steuerberatungshonorare an nahestehende Gesellschaft	726
3.2	Falschbuchungen und geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen	730

1. Einleitung

Vorliegender Beitrag befasst sich mit ausgewählten Urteilen des Bundesgerichts, welche im zweiten Halbjahr 2021 zur Gewinn- und Kapitalbesteuerung juristischer Personen ergangen sind. Für Urteile zum interkantonalen und internationalen Steuerrecht sowie für solche mit hauptsächlich steuerverfahrensrechtlichen Aspekten wird auf die separaten ASA Rechtsprechungsübersichten verwiesen.

2. Steuerbefreiung und Ausnahmen von der Steuerpflicht

2.1. Widerruf einer Steuerbefreiung

BGer 2C_141/2020 vom 3. Dezember 2021 i.S. A. GmbH gegen Kanton Waadt und 2C_245/2021 vom 3. Dezember 2021 i.S. Kanton Waadt gegen B. AG betreffend Staats- und Gemeindesteuern, Steuerbefreiung für die Steuerperioden 2005–2014 (= BGE 147 II 454).

a) Sachverhalt

Der Gesellschaft A. GmbH mit Sitz in Morges VD wurde für die Steuerperioden 2005–2014 eine vollständige Steuerbefreiung von der Gewinn- und Kapitalsteuer des Kantons Waadt gewährt. In der Verfügung des Kantons wurde die Steuerbefreiung u.a. davon abhängig gemacht, dass die Gesellschaft ihren Sitz und ihre Geschäftstätigkeit im Kanton während zehn Jahren nach Ende der Steuerbefreiung beibehält. Da die Gesellschaft ihr Geschäftsjahr jeweils per Ende August abschloss, lief diese Frist bis zum 31. August 2024. Eine Reihe von Restrukturierungsmassnahmen und die Übernahme der Gruppe durch einen anderen Konzern hatten eine kontinuierliche Reduktion des Mitarbeiterbestands in Morges zur Folge. Anfangs 2020 verlegte die Gesellschaft ihren Sitz nach Basel, beendete ihre Geschäftstätigkeit in Morges vollständig und wurde per 1. April 2020 infolge Fusion mit einer Gruppengesellschaft in Basel aus dem Handelsregister des Kantons Waadt gelöscht. Mit Verfügung vom 18. Dezember 2019 widerrief der Staatsrat des Kantons Waadt die für die Steuerperioden 2005–2014 gewährte Steuerbefreiung mit rückwirkendem Effekt, worauf die kantonale Steuerverwaltung Gewinn- und Kapitalsteuern in Höhe von rund Fr. 34 Mio. nachforderte. Die dagegen erhobene Beschwerde hiess das kantonale Verwaltungsgericht teilweise gut, indem es den Widerruf der Steuerbefreiung auf die Steuerperioden 2010–2014 begrenzte. Aufgrund der vom Kanton Waadt dagegen erhobenen Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten hatte sich das Bundesgericht mit dem Fall auseinanderzusetzen.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

In Bestätigung seiner bisherigen Rechtsprechung hält das Bundesgericht zunächst fest, dass den Kantonen in der Wahrnehmung der ihnen in Art. 23 Abs. 3 StHG eingeräumten Kompetenz zur Gewährung von temporären Steuererleichterungen eine gewisse Autonomie zukomme. Der weite Ermessensspielraum der zuständigen kantonalen Verwaltungsbehörde ergebe sich auch daraus, dass die Gewährung der Steuererleichterung auf dem Abschluss eines *verwaltungsrechtlichen Vertrages* zwischen dem Kanton und der steuerpflichtigen Gesellschaft beruhe, in welchem die Bedingungen für die Anwendung der Steuererleichterung geregelt würden. Dabei sei die Behörde berechtigt, die Gewährung von Steuererleichterungen von Bedingungen oder Auflagen abhängig zu machen, insbesondere vom Fortbestand des Sitzes der begünstigten Gesellschaft im Kanton. Ein Verstoß gegen solche Bedingungen oder Auflagen berechtigten die Behörde zum rückwirkenden Widerruf einer Steuererleichterung (E. 3.3. und 3.4.). Während sich die Parteien einig waren, dass die Voraussetzungen für einen rückwirkenden Widerruf der Steuererleichterung erfüllt waren, gingen die Auffassungen dahingehend auseinander, für welche Steuerperioden dies möglich war.

Das kantonale Verwaltungsgericht stellte sich auf den Standpunkt, dass die rechtskräftigen Veranlagungen nur unter den Bedingungen eines Nachsteuerverfahrens geöffnet werden könnten, da weder das kantonale Recht noch die Steuererleichterungsverfügung eine spezifische verfahrensrechtliche Regelung enthielten. Da die Widerrufsverfügung am 18. Dezember 2019 eröffnet worden sei, könnten die Gewinn- und Kapitalsteuern der Steuerperioden 2005–2009 (Geschäftsjahre jeweils vom 1. September bis zum 31. August) – unter Beachtung der zehnjährigen Verwirkungsfrist gemäss Art. 53 Abs. 2 StHG – nicht mehr nacherhoben werden (E. 4.2.). Das Verwaltungsgericht stützte sich dabei auf den höchstrichterlichen Entscheid 2C_382/2016 vom 11. Juli 2017 i.S. Tamoil, in welchem das Bundesgericht die Verjährungsregelung des Nachsteuerverfahrens per analogiam zur Anwendung brachte und den Widerruf der Steuererleichterung für die ausserhalb der zehnjährigen Frist liegende Steuerperiode ausschloss (vgl. E. 6.6. des Entscheids 2C_382/2016). Anders als im vorliegenden Verfahren enthielt die Steuererleichterungsverfügung des Staatsrates des Kantons Wallis im Fall Tamoil keinerlei zeitliche Befristung, was die Beibehaltung des Sitzes und der Geschäftstätigkeit im Kanton anging (vgl. E. 6.2. des Entscheids 2C_382/2016). Darin sieht das Bundesgericht einen wesentlichen Unterschied und schränkt die analoge Anwendung der Verjährungsregelung des Nachsteuerverfahrens auf solche Fälle ein, in denen die Voraussetzungen eines Widerrufs der Steuererleichterung sehr unbestimmt («foncièrement imprécises») seien (E. 4.6.). Wenn hingegen der verwaltungsrechtliche Vertrag die Verpflichtung zur Aufrechterhaltung von Sitz und Geschäftstätigkeit im Kanton in zeitlicher Hinsicht klar regle, bleibe für die Anwendung der Regeln des Nachsteuerverfahrens kein Raum. Entsprechend blieben die aufgrund eines Widerrufs eingeforderten Gewinn- und Kapitalsteuern über die Verjährungsfristen eines Nachsteuerverfahrens hinaus geschuldet. Damit werde verhindert, dass die Bedingungen für die Gewährung der Steuererleichterung ihrer Wirkung beraubt würden (E. 4.7.). Das Bundesgericht gelangt damit zum Ergebnis, dass auch die Gewinn- und Kapitalsteuern der Steuerperioden 2005–2009 geschuldet sind und dass der zum gegenteiligen Resultat gelangende vorinstanzliche Entscheid als willkürlich aufzuheben ist (E. 4.8. und 4.9.).

c) Kommentar

Der Entscheid des Bundesgerichts überzeugt zwar im Ergebnis, bleibt aber in der Begründung unbefriedigend. Tatsächlich wäre es stossend, wenn sich eine von Steuererleichterungen profitierende Unternehmung den ihr auferlegten Verpflichtungen entziehen könnte und nicht die gesamte in der Steuererleichterungsperiode angefallenen Gewinn- und Kapitalsteuern nachzuentrichten hätte. Alles andere wäre aus Sicht der Rechtsgleichheit problematisch, würde Missbräuchen Tür und Tor öffnen und verhindern, dass sich Ansiedelungen oder Geschäftserweiterungen langfristig für den Kanton

rentabilisieren, was die innere Rechtfertigung für die Steuererleichterung darstellt.¹ Auf der anderen Seite ist festzustellen, dass die zugrundeliegende «Steuerabmachung» auf gesetzlicher Grundlage (Art. 5 bzw. Art. 23 Abs. 3 StHG) zustande gekommen ist. Die Steuerbefreiungsverfügung mit (von der Pflichtigen explizit oder konkludent akzeptierten) Auflagen wird vom Bundesgericht als verwaltungsrechtlicher Vertrag gewürdigt, was verbreiteter Auffassung entspricht.²

Ein auf gesetzmässiger Grundlage zustande gekommener verwaltungsrechtlicher Vertrag hat jedoch dieselben Rechtswirkungen wie eine rechtsbeständige Steuerveranlagungsverfügung und muss in die bestehende steuergesetzliche Ordnung eingebettet werden. Ein einseitiger Widerruf durch die Steuerbehörden untersteht den Grundsätzen betreffend die nachträgliche Aufhebung von Verfügungen. Werden Auflagen nicht eingehalten, dürfte zwar das für einen Widerruf notwendige überwiegende öffentliche Interesse an einer Neuregelung vorhanden sein, und weder das Rückwirkungsverbot noch der Verhältnismässigkeitsgrundsatz stehen einer Aufhebung der Steuererleichterung entgegen.³ Es ist jedoch zu berücksichtigen, dass aufgrund des verwaltungsrechtlichen Vertrags definitive Veranlagungsverfügungen mit einem Gewinn- bzw. Kapitalsteuerfaktor von null ergangen sind, deren Bestand aufgrund der bestehenden Ordnung des StHG bzw. des kantonalen Steuergesetzes zu beurteilen ist. Eine Antwort auf die Frage, mit welcher Begründung die Rechtskraft der Veranlagungsverfügungen der Steuerperioden 2005–2009 nach Massgabe der Art. 51 ff. StHG aufgehoben werden kann, ist dem Urteil nicht zu entnehmen. Im Interesse der Rechtssicherheit ist eine in formelle Rechtskraft erwachsene Veranlagungsverfügung auch inhaltlich unabänderlich, also materiell rechtskräftig, selbst wenn sie offensichtlich unrichtig ist. Ausserhalb eines *fristgerecht eingeleiteten und abgeschlossenen* Revisions-, Berichtigungs- oder Nachsteuerverfahrens kann die Rechtskraft einer Veranlagungsverfügung grundsätzlich nicht beseitigt werden. Ein Mangel, der durch eine willkürliche Missachtung von Gesetzesbestimmungen entsteht, wird vielmehr durch den Eintritt der Rechtskraft geheilt.⁴

Es mag Gründe geben, die Einleitungsverjährungsfrist von 10 Jahren nach Art. 53 Abs. 2 StHG für unanwendbar zu halten, weil die Tatsachen, welche zur Einleitung des Nachsteuerverfahrens führen, im vorliegenden Fall nicht die betroffene Steuerperiode selbst, sondern einen späteren Zeitraum betreffen, sodass die üblicherweise mit zurückliegen-

¹ Vgl. BGer 2C_910/2010 vom 5. Mai 2011, E. 5, StE 2012 B 71.7 Nr. 3.

² Vgl. etwa GRETER/GRETER, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum StHG, 4.A., Art. 5 StHG N 8; a.M. OESTERHELT, Aus der Rechtsprechung im Jahr 2020/2021, FStR 2022, 86 ff., 90.

³ Vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7.A., Zürich 2016, 390 f.; GRETER/GRETER, a.a.O., Art. 5 StHG N 9.

⁴ Vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4.A., Zürich 2021, VB zu §§ 158–162a N 13.

den Sachverhalten verbundenen Beweisschwierigkeiten wegfallen (in diesem Sinne OESTERHELT, FStR 2022, 90). Nach unserer Auffassung müsste sich ein solcher Ausschluss einer Anwendung der Einleitungsverjährungsfrist jedoch aus dem Gesetz selbst ergeben, könnte dieses Argument doch auch hinsichtlich anderer Nachsteuergründe angeführt werden, etwa bei Nachsteuerverfahren infolge Sperrfristverletzungen (bei Umstrukturierungen oder indirekter Teilliquidation) oder infolge eines Verbrechens oder Vergehens. Denkbar wäre allenfalls, die Anwendung der Einleitungsverjährungsfrist nach Treu und Glauben (Verbot widersprüchlichen Verhaltens) zu verweigern, weil sich die betroffene Gesellschaft im Rahmen des verwaltungsrechtlichen Vertrags mit einer die Verjährungsfrist ggf. überschreitenden rückwirkenden Besteuerung bei Auflageverletzung einverstanden erklärt hat. Auf jeden Fall zu beachten bliebe die Veranlagungsverjährungsfrist von 15 Jahren nach Art. 53 Abs. 3 StHG, welche vom Bundesgericht im vorliegenden Verfahren aus nicht nachvollziehbaren Gründen nicht thematisiert wurde (worauf OESTERHELT, FStR 2022, 90, zurecht hinweist).

Ein alternativer Lösungsansatz ginge dahin, eine Veranlagungsverfügung, welche aufgrund einer infolge Vertragsverletzung widerrufenen Steuererleichterung ergangen ist, nicht bloss als anfechtbar, sondern als *nichtig* zu beurteilen. Denn der der Verfügung anhaftende Mangel ist dann besonders schwer, weil ihr die Veranlagungsgrundlage entzogen wurde; der Mangel ist offensichtlich und auch für die steuerpflichtige Gesellschaft leicht erkennbar, weil sie ihn selbst verursacht hat; zudem wird die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet, namentlich weil die steuerpflichtige Gesellschaft aufgrund ihres eigenen vertragsverletzenden Verhaltens keinen Schutz berechtigten Vertrauens in Anspruch nehmen kann.⁵ Wegen ihrer Nichtigkeit entfaltet die aufgrund einer ex tunc dahingefallenen Steuererleichterung ergangene Veranlagungsverfügung keinerlei Rechtswirkungen und kann auch nicht rechtskräftig werden. Unabhängig von den Verjährungsfristen eines Nachsteuerverfahrens ist die Nichtigkeit von Amtes wegen zu beachten. Die Aufhebung einer Rechtskraft im Nachsteuerverfahren ist weder erforderlich noch möglich, da die nichtige Veranlagung kein Anfechtungsobjekt darstellt.⁶ Wenn die Voraussetzungen eines Widerrufs der Steuererleichterung sehr unbestimmt sind (wie im Fall Tamoil), ist es eine Frage der Auslegung der Steuererleichterungsverfügung bzw. des verwaltungsrechtlichen Vertrags, für welchen Zeitraum Auflagen Geltung beanspruchen dürfen. Die Verjährungsfristen des Nachsteuerverfahrens können wohl als Auslegungshilfe herangezogen werden, sind aber nach diesem Lösungsansatz formell nicht anwendbar. Auf jeden Fall von Amtes wegen zu beachten bleiben nach diesem Lösungsansatz jedoch die Veranlagungsverjährungs-

⁵ Vgl. zur Nichtigkeit von Veranlagungsverfügungen etwa BGer 9. August 2019, StE 2019 B 93, 6 Nr. 38, E. 2.2.5.

⁶ Vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, a.a.O., § 126 N 58, VB zu §§ 158–162a N 14 m.w.Hw.

fristen nach Art. 47 Abs. 1 StHG, welche auch durch eine vertraglich anerkannte Auflage nicht aufgehoben werden können. Damit bleibt namentlich die absolute Veranlagungsverjährungsfrist von 15 Jahren zu berücksichtigen; hinsichtlich der relativen Frist von 5 Jahren wäre aufgrund der hier gegebenen besonderen Umstände das Vorliegen eines Stillstandsgrunds in Betracht zu ziehen.⁷

2.2. Jugendriege

BGer 2C_82/2021 vom 8. Dezember 2021 i.S. Gemeinde U. gegen Staat Zürich betreffend Staats-, Gemeinde- und direkte Bundessteuern, Steuerbefreiung ab Steuerperiode 2017.

a) Sachverhalt

Der Männerturnverein A. im Kanton Zürich bietet für Knaben im schulpflichtigen Alter, welche nicht Vereinsmitglieder sind, eine Jugendriege («Jugi») an, in deren Rahmen unter ehrenamtlicher Leitung nach Jugend & Sport-Standards ein polysportives Angebot vermittelt wird. Nachdem der Verein ein grösseres Legat mit der Auflage, dieses für die Jugi zu verwenden, erhalten hatte, stellte er am 11. April 2018 ein Gesuch um definitive Steuerbefreiung von den Staats- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer ab der Steuerperiode 2017. Der Verein beschränkte das Gesuch am 22. Mai 2018 auf die Sparte «Jugi» und machte entsprechend eine teilweise Steuerbefreiung wegen Verfolgung öffentlicher und gemeinnütziger Zwecke geltend. Der Verein führte für die Jugi eine eigene Jahresrechnung. Weiter schloss der Verein mit der Gemeinde am 26. November 2018 eine Leistungsvereinbarung zur Förderung des Breitensports ab, gemäss welcher der Verein Jugendsport nach den Grundsätzen von Jugend & Sport unentgeltlich anbietet und dafür die Infrastruktur der Gemeinde kostenlos nutzen kann.

Das kantonale Steueramt wies das Gesuch um teilweise Steuerbefreiung ab. Die erhobenen kantonalen Rechtsmittel blieben erfolglos. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wurde vom Bundesgericht gutgeheissen, sodass der Kanton Zürich dem Verein die teilweise Steuerbefreiung für die Sparte «Jugi» ab 2017 gewähren musste.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Gemäss Art. 56 lit. g DBG sind juristische Personen, welche öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, für den Gewinn, der ausschliesslich oder unwiderruflich diesen Zwecken dient, von der subjektiven Steuerpflicht befreit. Das Bundesgericht verweist in seinem Urteil zunächst auf die ständige Rechtsprechung zu den allgemeinen Voraussetzungen der Steuerbefreiung, welche kumulativ erfüllt sein müssen, d.h. die ausschliessliche Ausrichtung der Mittelverwendung auf die öffentliche oder gemeinnützige Aufga-

⁷ Vgl. zum Friststillstand BEUSCH, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum StHG, 3.A., Art. 47 StHG N 26 m.w.Hw.

be, die unwiderrufliche Zweckbindung der gewidmeten Mittel für den steuerbefreiten Zweck sowie die tatsächliche Verfolgung des statutarischen Zwecks (E. 4.2.).⁸

Im vorliegenden Fall ging es um die Frage, ob die im Rahmen der Sparte «Jugi» betriebene Sportförderung die Anforderungen an die öffentliche Zweckverfolgung erfüllte, sodass dem Verein eine teilweise Steuerbefreiung zu gewähren war. Das Bundesgericht befasst sich in seinem Urteil ausführlich mit dem Urteil der Vorinstanz und kommt zum Schluss, dass die Voraussetzungen für eine teilweise Steuerbefreiung wegen *Verfolgung öffentlicher Zwecke* erfüllt sind (E. 4.6.). In seinen Erwägungen hält das Bundesgericht u.a. fest, dass der Begriff der öffentlichen Zwecke nicht auf «Staatsaufgaben im engeren Sinne» beschränkt sei, sondern auf Aufgaben, welche eng an eine Staatsaufgabe angelehnt seien, was nicht dasselbe sei. Der Begriff der öffentlichen Zwecke sei zwar restriktiv zu verstehen, aber jedenfalls nicht auf die Kernaufgaben des Staates beschränkt. Weiter stehe eine alle zwei Jahre durchgeführte öffentliche Abendunterhaltung des Turnvereins («Turnchränzli») der Verfolgung öffentlicher Zweck nicht im Wege, sondern stelle – im Gegenteil – eine Werbeaktion für den Sport dar, jedenfalls mutiere der Verein dadurch nicht zu einem Eventveranstalter. Darüber hinaus wird vom Bundesgericht auch die Verfolgung eines *Selbstzwecks* mit der Jugi verneint, da die Teilnehmer der Jugi einerseits keine Mitglieder des Turnvereins waren und andererseits jährlich nur ein äusserst geringer Teil der in der Jugi aktiven Kinder effektiv zu Neumitgliedern des Vereins wurden. Der Zeitaufwand für Vorbereitung, Durchführung und administrative Bewältigung eines wöchentlichen, 1 ½ stündigen, polysportiven Sportprogramms für rund 100 Knaben gehe weit über den «Gewinn» von 2.6 Neumitgliedern pro Jahr hinaus, sodass die damit verbundene sehr bescheidene Selbsthilfe der öffentlichen Zweckverfolgung nicht entgegenstehe (E. 4.7.). Zu guter Letzt erachtet das Bundesgericht die vorhandene Regelung im Hinblick auf das Legat als genügend, um die Zweckentfremdung der Mittel zu verhindern (E. 4.8.). Da das Bundesgericht die Steuerbefreiung bereits aufgrund der Verfolgung öffentlicher Zwecke als erfüllt erachtete, konnte die Frage offengelassen werden, ob auch eine Steuerbefreiung wegen Verfolgung gemeinnütziger Zwecke in Frage gekommen wäre.

c) Kommentar

Mit einer differenzierten Beurteilung kommt das Bundesgericht – entgegen der Vorinstanz – zum Schluss, dass die Voraussetzungen für eine teilweise Steuerbefreiung des Vereins A. hinsichtlich der Sparte «Jugi» wegen Verfolgung öffentlicher Zwecke erfüllt sind. Das Verwaltungsgericht war in seinem Urteil zwar zum Schluss gekommen, dass der «Jugi» eine gewisse öffentliche Zweckverfolgung nicht abgesprochen werden könne,

⁸ Vgl. dazu BGE 146 II 359.

sie aber keine «Staatsaufgabe im engeren Sinn» erfülle.⁹ Diesbezüglich stellt das Bundesgericht mit Verweis auf ein früheres Urteil klar, dass der Begriff des öffentlichen Zwecks nicht auf «Staatsaufgaben im engeren Sinne», jedenfalls nicht auf die «Kernaufgaben des Staates» beschränkt sei. Diese Klarstellung ist zu begrüßen und entspricht bisheriger Rechtsprechung.¹⁰ Das notwendige gesunde Augenmass wendet das Bundesgericht auch dann an, wenn es die mit einem «Turnchränzli» bzw. einer «Neumitgliederakquisition» verbundene untergeordnete Selbsthilfe in Relation setzt zur ganz überwiegenden ehrenamtlich geleiteten Sportförderung für Kinder. Entsprechend bisheriger bundesgerichtlicher Praxis zur Interessenabwägung steht die hier vorliegende sehr bescheidene Selbsthilfe einer Steuerbefreiung wegen Verfolgung öffentlicher Zwecke nicht entgegen.¹¹

3. Gewinnsteuerobjekt und Bemessung

3.1. Steuerberatungshonorare an nahestehende Gesellschaft

BGer 2C_153/2021 vom 25. August 2021 i.S. A. AG, B. AG, C. gegen Kantonales Steueramt Zürich, Steuerverwaltung Nidwalden, Steuerverwaltung Schwyz betreffend Staats- und Gemeindesteuern Zürich, Steuerperioden 2012 und 2013.

a) Sachverhalt

Die A. AG wurde 2006 vom damaligen Alleinaktionär C. gegründet und verlegte 2009 ihren Sitz von Zürich nach Stans, unter gleichzeitiger Änderung der Firma und des Zwecks in «Erbringung von Dienstleistungen aller Art, namentlich Beratung, Planung, Ausbildung im Steuer-, Finanz-, Vorsorge-, Treuhand- und Rechtswesen». Am 1. September 2010 gründete C. als einziger Gesellschafter und Geschäftsführer die Schwester-gesellschaft B. GmbH (nachfolgend B. AG; seit 11. Dezember 2019: B. AG) mit Domizil an gleicher Adresse wie die A. AG in Stans. Gleichentags schlossen die A. AG und die B. AG eine Vereinbarung, in der sich die B. AG namentlich dazu verpflichtete, für die A. AG im Inland und Ausland Kunden zu gewinnen, die strategische Führung zu besorgen, das unternehmerische Risiko zu tragen, dafür besorgt zu sein, dass die A. AG über die notwendigen liquiden Mittel verfüge, sowie ihr ein Nutzungsrecht am Namen und Logo A. einzuräumen. Die dafür von der A. AG geschuldete Entschädigung orientierte sich pauschal an den Umsätzen bzw. am Reingewinn der A. AG abzüglich einer Marge von 1.5 % des Honorarertrages (ohne Fremdleistungen). Am 22. September 2010 liess die A. AG eine Zweigniederlassung in Zürich eintragen, wo sie für ihre zahlreichen Mitarbeitenden Büroräumlichkeiten angemietet hatte. Am 20. März 2012 verlegten die A. AG und

⁹ Vgl. SB.2020.0007, E. 4.2.4.

¹⁰ Vgl. GRETER/GRETER in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3.A., Basel 2017, Art. 56 DBG N 36.

¹¹ GRETER/GRETER, a.a.O., Art. 56 DBG N 37, 39.

die B. AG ihre statutarischen Sitze von ihrem gemeinsamen früheren Domizil in Stans in von der B. AG angemietete Räumlichkeiten (282 m²) an einer anderen Adresse in Stans. Dem vorinstanzlichen Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich lässt sich entnehmen, dass die A. AG in der Zürcher Zweigniederlassung über grosszügige Büroräume verfügte und dort in den streitbetroffenen Jahren 24 bis 27 Mitarbeitende beschäftigte, während am Hauptsitz in Stans keine Angestellten der A. AG einen Arbeitsplatz gehabt hätten und dort keine operativen Tätigkeiten abgewickelt worden seien.

Im Kanton Nidwalden wurde die A. AG für die Steuerperioden 2012 und 2013 definitiv veranlagt. Im Rahmen einer vom kantonalen Steueramt Zürich bei der A. AG durchgeführten Buchprüfung forderte der Revisor die Gesellschaft auf, anhand von Unterlagen den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der an die B. AG bezahlten Fremdhonorare zu erbringen. Nachdem der Revisor auch nach Erlass einer Mahnung zur Auffassung gelangt war, die A. AG habe den geforderten Nachweis nicht erbracht, rechnete die Steuerkommissärin in den Einschätzungsentscheiden zu den Staats- und Gemeindesteuern ZH 2012 und 2013 den Honoraraufwand vollständig auf. Im darauffolgenden Einspracheverfahren wurden die an die B. AG bezahlten Honorare im Rahmen einer Schätzung nach pflichtgemässen Ermessen mit je Fr. 200'000 für beide Steuerperioden akzeptiert, im darüber hinaus gehenden Umfang jedoch weiterhin aufgerechnet. Auf eine Gewinnausscheidung in den Sitzkanton Nidwalden wurde vollständig verzichtet mit der Begründung, dass sich dort keine Arbeitsplätze befunden hätten. Im darauffolgenden zürcherischen Rekurs- und Beschwerdeverfahren blieb die A. AG erfolglos.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten machen A. AG, B. AG und C. zahlreiche Anträge geltend, welche darauf abzielen, den Honoraraufwand als geschäftsmässig begründet zu anerkennen und eine interkantonale Doppelbesteuerung zu vermeiden.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

In Bestätigung seiner Rechtsprechung stellt das Bundesgericht zunächst hinsichtlich der von der A. AG gestellten Anträge fest, dass bei Beschwerden wegen interkantonaler Doppelbesteuerung zusammen mit einem letztinstanzlichen Entscheid des einen Kantons (hier Zürich) die bereits rechtskräftigen Veranlagungen des anderen Kantons (hier Nidwalden) für dieselben Steuerperioden mitangefochten werden können. Der Instanzenzug muss also nur, aber immerhin in einem Kanton durchlaufen werden (E. 1.3.). Entsprechend konnten die Veranlagungsverfügungen des Kantons Nidwalden durch die A. AG mitangefochten werden. Da die vom kantonalen Steueramt Zürich veranlagten Aufrechnungen sowie die Verweigerung der Ausscheidung eines Gewinnanteils zugunsten des Sitzkantons Nidwalden vom Bundesgericht geschützt wurde, führte dies zur Auf-

hebung der Veranlagungsverfügungen Nidwalden in Vermeidung einer interkantonalen Doppelbesteuerung *desselben Steuersubjekts* nach Art. 127 Abs. 3 BV (E. 6.1.).

Demgegenüber tritt das Bundesgericht auf die Anträge der B. AG, welche eventualiter die Vermeidung der aus den Gewinnaufrechnungen folgenden *wirtschaftlichen interkantonalen Doppelbesteuerung* geltend machte, nicht ein. Das Bundesgericht verweist auf seinen Entscheid BGE 115 Ia 157, in welchem es erwog, in interkantonalen Doppelbesteuerungskonflikten allenfalls auf das Kriterium der *Subjektidentität* zu verzichten, wenn eine Gesellschaft ihrer Schwestergesellschaft einen Vorteil zuwende, bei der zuwendenden Gesellschaft dieser Vorteil als verdeckte Gewinnausschüttung steuerlich aufgerechnet werde und die Empfängerin in ihrem Sitzkanton für den besteuerten Vorteil ebenfalls veranlagt worden sei, sodass eine aktuelle (und nicht bloss virtuelle) Doppelbesteuerung vorliege (E. 1.4.1.). Seither habe sich die Rechtslage allerdings mit dem am 1. Januar 2007 in Kraft getretenen BGG insofern geändert, als auch in interkantonalen Doppelbesteuerungssachen der Instanzenzug zumindest in einem Kanton ausgeschöpft sein müsse mit dem Ziel, das Bundesgericht zu entlasten (E. 1.4.2.). Es könne deshalb nicht am Bundesgericht sein, als erste Rekursinstanz die Veranlagung einer Schwestergesellschaft zu prüfen, die von einem angefochtenen Urteil einer letzten kantonalen Instanz bloss mittelbar betroffen sei und selbst nirgends den Instanzenzug durchlaufen habe. Immerhin anerkennt das Bundesgericht, dass die von einer effektiven wirtschaftlichen Doppelbesteuerung betroffene Schwestergesellschaft die Gegenberichtigung in einem sie selbst betreffenden Rechtsmittelverfahren geltend machen kann, sei es im offenen Veranlagungsverfahren, sei es im Revisionsverfahren, indem in der Primärberichtigung bei der Schwestergesellschaft eine erhebliche Tatsache im Sinne von Art. 51 Abs. 1 lit. a StHG gesehen wird (E. 1.4.3.). Aufgrund des Nichteintretensentscheids konnte das Bundesgericht die sich in einem Revisionsverfahren stellende weitere Frage, ob der B. AG die Revision infolge missbräuchlichen Verhaltens zu verweigern wäre, offenlassen (E. 1.4.4.).

Hinsichtlich des von der A. AG verbuchten Honoraraufwands hält das Bundesgericht fest, dass es eine Frage der Beweiswürdigung sei, ob und in welchem Umfang einer Aufwandsbuchung tatsächlich Aufwendungen zugrunde liegen würden; diese Beweiswürdigung habe die Steuerbehörde nach Ausschöpfung der ihr obliegenden Untersuchungspflicht vorzunehmen (E. 3.2.4.). Lasse sich trotz der gebotenen Untersuchungsmassnahmen der Steuerbehörde nicht feststellen, ob die Aufwendungen überhaupt angefallen sind, sei ein Beweislastentscheid zulasten der steuerpflichtigen Person zu fällen, weil für diese steuermindernden Tatsachen die steuerpflichtige Person die objektive Beweislast trage (E. 3.2.5.). Das Bundesgericht kommt zum Schluss, dass der Sachverhalt trotz Ausschöpfens der Untersuchungsmittel infolge unzureichender Mitwirkung illiquid geblieben sei, sodass der Beweislastentscheid bzw. die Ermessensveranlagung zulasten der A. AG angebracht gewesen sei (E. 3.3.1., 3.3.2., 3.3.3.). Weiter schützt das Bundesgericht die vom kantonalen Steueramt vorgenommene Ermessenseinschätzung, weil der A. AG

bis und mit Rekursverfahren vor Steuerrekursgericht der Unrichtigkeitsnachweis nicht gelungen sei (E. 4).

Schliesslich bestätigt das Bundesgericht auch die Beurteilung der Vorinstanzen, dass sich die tatsächliche Verwaltung der A. AG in Zürich befunden habe und dass mangels einer ernsthaften, quantitativ bzw. qualitativ wesentlichen Geschäftstätigkeit durch die Mitarbeitenden der A. AG in Stans keine Gewinnausscheidung nach Nidwalden vorzunehmen sei. Dies führt das Bundesgericht zum Ergebnis, dass die (rechtskräftigen) Veranlagungen des Kantons Nidwalden der Steuerperioden 2012 und 2013 aufzuheben sind, um eine interkantonale Doppelbesteuerung zu vermeiden (E. 5.).

c) Kommentar

Der beschwerdeführenden A. AG ist es nicht gelungen, die vom kantonalen Steueramt vorgenommene ermessensweise Festlegung des geschäftsmässig begründeten Honoraraufwands mittels Erbringung des Unrichtigkeitsnachweises umzustossen. Die diesbezügliche Beurteilung des Verwaltungsgerichts Zürich entspricht konstanter Praxis und Rechtsprechung und wurde vom Bundesgericht erwartungsgemäss geschützt.

Interessant sind die Erwägungen des Bundesgerichts zum Eventualantrag der B. AG in E. 1.4. und damit zur Beurteilung von *verdeckten Vorteilszuwendungen zwischen Schwes-tergesellschaften* vor dem Hintergrund des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung nach Art. 127 Abs. 3 BV. Es bestätigt zunächst im Grundsatz, dass sich die B. AG trotz *fehlender Subjektidentität* auf Art. 127 Abs. 3 BV berufen könnte, um die infolge der bei Gesellschaft A. AG vorgenommenen Primärberichtigung eintretende aktuelle wirtschaftliche Doppelbesteuerung zu vermeiden, indem bei Gesellschaft B. AG eine Reduktion ihres steuerbaren Gewinns (Gegenberichtigung) anerkannt wird. In Übereinstimmung mit der bisherigen Rechtsprechung steht der B. AG der Anspruch auf Gegenberichtigung nach Art. 127 Abs. 3 BV jedoch erst dann zu, wenn die A. AG für die Primärberichtigung rechtskräftig veranlagt ist; mit anderen Worten, wenn eine aktuelle (und nicht bloss virtuelle) Doppelbesteuerung eingetreten ist.¹² Damit stellt die rechtskräftige Veranlagung der Primärberichtigung bei der A. AG eine erhebliche Tatsache dar, welche den der Veranlagung der B. AG zugrunde liegenden Sachverhalt massgeblich verändert. Da B. AG im Zeitpunkt der rechtskräftigen Veranlagung der Primärberichtigung für die betreffenden Steuerperioden bereits rechtskräftig veranlagt ist, steht ihr ein *Anspruch auf Revision* gemäss Art. 51 Abs. 1 lit. a StHG zu. Der Anspruch auf Revision steht allerdings unter dem Vorbehalt des Rechtsmissbrauchsverbots und des Verbots widersprüchlichen Verhaltens (*venire contra factum proprium*), worauf das Bundesgericht explizit hinweist (E. 1.4.4.). Wenn die interkantonale Gewinnverschiebung zwischen den

¹² Vgl. BGE 115 Ia 157 E. 38 = Pra 79 [1990] Nr. 218.

Schwestergesellschaften ausschliesslich oder zur Hauptsache dazu diene, von der tieferen Steuerbelastung im Kanton Nidwalden zu profitieren, könnte der B. AG die Revision infolge Verstosses gegen das Rechtsmissbrauchsverbot verweigert werden.¹³

Aufgrund ständiger Rechtsprechung genügt es bei Doppelbesteuerungskonflikten mit Subjektidentität, wenn die steuerpflichtige Person in einem der vom Doppelbesteuerungskonflikt betroffenen Kantone den (ganzen) Instanzenzug durchläuft und einen letztinstanzlichen gerichtlichen Entscheid erwirkt. Zusammen mit diesem Entscheid können auch die bereits rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen oder die bereits rechtskräftigen Rechtsmittelentscheide des anderen Kantons oder weiterer Kantone mitangefochten werden. In Bezug auf diese Veranlagungsverfügungen bzw. Rechtsmittelentscheide besteht kein Erfordernis der Letztinstanzlichkeit.¹⁴ Damit wird im bundesgerichtlichen Verfahren die formelle Rechtskraft der Veranlagung des erstveranlagenden Kantons durchbrochen, womit das Bundesgericht faktisch die «Revision» dieser Veranlagung übernimmt.¹⁵

Im vorliegenden Entscheid lehnt es das Bundesgericht ab, diese Praxis auf den hier im Verhältnis zur B. AG vorliegenden interkantonalen Doppelbesteuerungskonflikt *ohne Subjektidentität* auszudehnen. Auf den Eventualantrag der B. AG, welcher die Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung bezweckte, tritt es deshalb nicht ein. Das ist einerseits nachvollziehbar, hätte das Bundesgericht doch andernfalls als erste Rekursinstanz die Veranlagungen der B. AG zu prüfen gehabt, welche noch in keinem Kanton den Instanzenzug durchlaufen hatte. Die Ausnahme vom Grundsatz der Letztinstanzlichkeit nach Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG wird damit aus verständlichen Gründen eng gehandhabt. Auf der anderen Seite wird damit ein weiteres kantonales Verfahren zum selben materiellen Sachverhalt provoziert, was der Verfahrensökonomie abträglich ist.

3.2. Falschbuchungen und geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen

BGer 2C_127/2021 vom 29. November 2021 i.S. A. AG gegen Kantonales Steueramt Zürich betreffend Staats-, Gemeinde- und direkte Bundessteuern, Steuerperioden 2009–2012.

a) Sachverhalt

Die A. AG mit Sitz im Kanton Zürich bezweckte in den streitbetroffenen Steuerjahren 2009 bis 2012 die Erbringung von Reinigungen, Hauswartungen, Gebäudeunterhaltsleis-

¹³ Vgl. BRUNNER/SEILER, in: Zweifel/Beusch/de Vries Reilingh (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonaies Steuerrecht, 2.A., Basel 2021, § 46 N 6.

¹⁴ Vgl. KOCHER, in: Zweifel/Beusch/de Vries Reilingh (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonaies Steuerrecht, 2.A., Basel 2021, § 44 N 334 ff. m.w.Hw.; vgl. auch E. 1.3. des vorliegenden Entscheids.

¹⁵ BRUNNER/SEILER, a.a.O., § 46 N 8.

tungen sowie von Beratungsdienstleistungen in diesen Bereichen. Die A. AG wurde zu gleichen Teilen von zwei Brüdern gehalten. Diese waren ebenfalls zu je 50 % an der D. AG mit Sitz im Kanton Zug beteiligt, welche im gleichen Bereich tätig war.

Eine Mehrwertsteuer-Buchprüfung bei der A. AG mit Nachbelastung unverbuchter Umsätze führte zu einer Meldung der ESTV an das kantonale Steueramt. Daraufhin eröffnete das kantonale Steueramt ein Nachsteuer- und Bussenverfahren und führte ebenfalls eine Buchprüfung bei der A. AG durch. Der steueramtliche Buchprüfer rechnete verdeckte Gewinnausschüttungen auf, welche im Zusammenhang mit den internen Abrechnungen zwischen den zwei verbundenen Gesellschaften A. AG und D. AG in den Jahren 2009–2012 standen. Zwischen den beiden Gesellschaften fand ein reger interner Leistungsaustausch statt, indem bei Bedarf Mitarbeiter der A. AG auch Tätigkeiten für die D. AG ausführten und umgekehrt. Da gemeinsame Klienten der beiden Gesellschaften nur eine Rechnung wünschten, wurden Einnahmen in den Jahren 2009–2011 von der A. AG vereinnahmt und ein Teil davon an die D. AG weitergeleitet; im Jahr 2012 lief die Verrechnung umgekehrt. Am Jahresende wurden Korrekturbuchungen zur Umsatzverteilung vorgenommen, welche in drei Fällen vom steueramtlichen Revisor infolge Verstosses gegen die Rechnungslegungsvorschriften steuerlich korrigiert wurden. Ferner wurden die der A. AG belasteten Kosten für die Zeichnung von Aktien an einem Fussballclub aufgerechnet. Gemäss Einspracheentscheid resultierten für die Steuerperioden 2009 bis 2012 Nachsteuern von rund Fr. 306'000 (inkl. Zins).

Die dagegen erhobene Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich wurde abgewiesen. Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht beantragt die A. AG, das Urteil der Vorinstanz sei aufzuheben und auf die Aufrechnungen sei zu verzichten resp. eventualiter sei die Sache an die Vorinstanz für eine Aufrechnung nach pflichtgemäsem Ermessen zurückzuweisen.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das vorinstanzliche Verwaltungsgericht Zürich bejahte das Vorliegen einer neuen Tatsache, welche zur Eröffnung eines Nachsteuerverfahrens berechtigte, weil sich aus dem Jahresabschluss der A. AG keine Hinweise darauf ergaben, dass die Buchhaltung Fehler beinhaltete. Gemäss ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts genügte bloss erkennbare Mängel nicht, vielmehr müsse die Steuererklärung klar ersichtliche Fehler enthalten, sodass eine Verletzung der Untersuchungspflicht vorliege, um eine neue Tatsache auszuschliessen (E. 3.2.1. des vorinstanzlichen Entscheids).¹⁶ Eventualiter machte die pflichtige A. AG geltend, im Falle der Bestätigung der steueramtlichen Aufrechnungen sei bei ihr ein gewinnmindernder Aufwand für den Bezug zusätzlicher Personalleistun-

¹⁶ Entscheid des Verwaltungsgerichts Zürich vom 16. Dezember 2020, SR.2020.000203.

gen von der D. AG anzuerkennen, welche ermessensweise zu schätzen seien. Der rechtsgenügende Nachweis des Vorliegens solcher zusätzlicher Personalleistungen ist der A. AG jedoch nicht gelungen, weshalb auch dieser Antrag vom Verwaltungsgericht abgewiesen wurde (E. 3.3.2.2. des vorinstanzlichen Entscheids). Das Bundesgericht schützt die vorinstanzliche Sachverhaltsfeststellung bzw. Beweiswürdigung als willkürfrei und erachtet die daraus gezogenen rechtlichen Schlüsse als bundesrechtskonform (E. 3.).

Weiter erfolgte eine Aufrechnung im Zusammenhang mit zwei in die Buchhaltung der A. AG übernommenen Aktien eines Sportclubs. Eigentümer der Aktien war einer der Brüder persönlich (nachfolgend C.). Die Auslagen hierfür waren als Aufwand («Diverse Reklamekosten») bei der A. AG verbucht worden. Aus dem vorinstanzlichen Entscheid geht hervor, dass das kantonale Steueramt diverse andere bei der A. AG verbuchte Ausgaben für Inserate, Bandenwerbung, Tickets und den jährlichen Mitgliederbeitrag im sog. «Donnerstagsclub» im Nachsteuerverfahren als geschäftsmässig begründet akzeptierte. Aus dem Erwerb der Aktien des Sportclubs hingegen hatte die A. AG keine Vorteile erlangt, weil allfällige Dividendenzahlungen und der Erlös für den Verkauf der Aktien an den Aktionär C. persönlich gegangen wären. Das Verwaltungsgericht schützte die Aufrechnung des Steueramts mit einer doppelten Begründung: einerseits wären die Aktien gemäss Art. 959 Abs. 2 OR – je nach geplanter Haltedauer im Umlauf- oder Anlagevermögen – zu aktivieren gewesen und ein allfälliger vollständiger Wertverlust bereits im Jahr der Zeichnung, welcher eine Wertberichtigung hätte rechtfertigen können, machte die Pflichtige nicht substantiiert geltend. Andererseits könnte die Aufrechnung aufgrund des Vorliegens einer geldwerten Leistung an den die Aktien persönlich zeichnenden C. gerechtfertigt sein (E. 4.4.). Letzterer Begründung schliesst sich das Bundesgericht an, wenn es von einer verdeckten Gewinnausschüttung ausgeht, weil die A. AG einem unabhängigen Dritten den Aktienkauf nicht finanziert hätte (E. 4.4.).

c) Kommentar

Aufgrund des Sachverhalts, welcher den vorinstanzlichen Erwägungen entnommen werden kann, erscheint klar, dass es sich bei den drei am Jahresende erfolgten Korrekturbuchungen, die Anlass für die Aufrechnung von verdeckten Gewinnausschüttungen gegeben haben, um Positionen handelte, welche erst im Rahmen der steueramtlichen Bücherrevision entdeckt werden konnten und aufgrund der Jahresrechnungen im ordentlichen Veranlagungsverfahren noch nicht ersichtlich waren, jedenfalls nicht mit der in konstanter Rechtsprechung geforderten «ins Auge springenden Offensichtlichkeit» (sog. Offensichtlichkeitsdoktrin).¹⁷ Die Annahme einer das Nachsteuerverfahren ermöglichenden neuen Tatsache erscheint deshalb gerechtfertigt. Dasselbe dürfte hinsichtlich

¹⁷ RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4.A., Zürich 2021, § 160 N 32.

der Kostenübernahme für die Aktienzeichnung gelten, auch wenn dieser Punkt weder vom Verwaltungsgericht noch vom Bundesgericht ausdrücklich thematisiert wurde.

Der steueramtlichen Anerkennung von diversen Ausgaben für Inserate, Bandenwerbung, Tickets und den jährlichen Mitgliederbeitrag im sog. «Donnerstagsclub» im Nachsteuerverfahren als geschäftsmässig begründet, ohne einen Privatanteil aufzurechnen, ist zuzustimmen, dürfte damit doch jeweils zumindest ein indirekter Marketingeffekt für die Unternehmung verbunden gewesen sein.¹⁸ Einer analogen Beurteilung der verbuchten Kosten für die Clubaktien stand offenbar die Tatsache entgegen, dass C. diese im eigenen Namen zeichnete, sodass sie in seinem Eigentum standen. Die vom Bundesgericht vertretene Beurteilung als im Beteiligungsverhältnis liegende verdeckte Gewinnausschüttung führt – im Unterschied zur vorinstanzlichen Begründung der Aufrechnung aufgrund der handelsrechtlichen Aktivierungspflicht – zum Vorliegen einer verrechnungs- und einkommenssteuerpflichtigen geldwerten Leistung, was jedoch nicht streitgegenständlich war.

¹⁸ BRÜLISAUER/MÜHLEMANN, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3.A., Basel 2017, Art. 58 N 333 f. m.w.Hw.