

Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Gewinnbesteuerung juristischer Personen aus dem ersten Halbjahr 2022

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	339
2	Gewinnsteuerobjekt und Bemessung	339
2.1	Gegenberichtigung mittels Anerkennung einer verdeckten Kapitaleinlage bei einer nahestehenden Gesellschaft; Ausschluss der Revision wegen Rechtsmissbrauchs	339
2.2	Zinsnachzahlung für Vorperioden; steuerliche Abzugsfähigkeit von periodenfremdem Aufwand; Verstoss gegen das Periodizitätsprinzip	344
2.3	Geldwerte Leistung unter Nahestehenden	348
2.4	Verdeckte Gewinnausschüttung durch Geschäftsübertragung	351

1. Einleitung

Vorliegender Beitrag befasst sich mit ausgewählten Urteilen des Bundesgerichts, welche im ersten Halbjahr 2022 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. Gewinnsteuerobjekt und Bemessung

2.1. Gegenberichtigung mittels Anerkennung einer verdeckten Kapitaleinlage bei einer nahestehenden Gesellschaft; Ausschluss der Revision wegen Rechtsmissbrauchs

BGer 2C_597/2019 vom 14. April 2022 i.S. A. AG in Liquidation gegen Kantonales Steueramt Zürich betreffend Revision (Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich und direkte Bundessteuer 2014).

a) Sachverhalt

Die im Kanton Zürich ansässige A. AG in Liquidation (nachfolgend «A. AG») erbrachte einer nahestehenden Gesellschaft B. AG mit Sitz im Kanton Thurgau Malerarbeiten, welche sie mit Fr. 204'000 in Rechnung stellte. Die kantonale Steuerverwaltung Thurgau anerkannte davon lediglich einen Anteil von Fr. 15'000 als geschäftsmässig begründet und beurteilte die Differenz von Fr. 189'000 als nicht drittvergleichskonform. Die B. AG aktivierte die Aufwendungen auf einem Liegenschaftskonto und schrieb dieses in der Folge ab. Als Abschreibung eines Nonvaleurs rechnete die kantonale Steuerverwaltung Thurgau den Betrag dem steuerbaren Gewinn der B. AG hinzu. Kantonal letztinstanzlich das Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau und das Bundesgericht schützten die Vorgehensweise der Steuerverwaltung Thurgau¹. Die A. AG war für die Steuerperiode, in welcher sie die fragliche Rechnung über Fr. 204'000 verbuchte, im Nachsteuerverfahren rechtskräftig veranlagt. Die Beurteilung der aus dieser Rechnung resultierenden Anschaffungskosten als (weitgehendender) Nonvaleur im die B. AG betreffenden Steuerverfahren nahm die A. AG zum Anlass, ein Revisionsbegehren einzureichen. Sie machte geltend, im Umfang der als nicht drittvergleichskonform beurteilten Zahlung der B. AG an die A. AG liege eine verdeckte Kapitaleinlage vor, welche in der A. AG gewinnsteuerfrei zu stellen sei. Das Kantonale Steueramt Zürich wies das Revisionsgesuch mit der Begründung ab, dass keine neue Tatsache vorliege, sondern eine andere rechtliche Würdigung einer anderen Instanz im Verfahren einer anderen steuerpflichtigen Person. Ohnehin sei der Revisionsantrag rechtsmissbräuchlich, weil die A. AG der B. AG offensichtlich eine fiktive Leistung in Rechnung gestellt habe. Das Verwaltungsgericht Zürich schützte diese steueramtliche Beurteilung mit Urteil vom 8. Mai 2019, wogegen die A. AG Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vor Bundesgericht erhob.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht erinnert zunächst an den Grundsatz, dass derselbe Steuerpflichtige für dieselbe Einkunft und dieselbe Steuerperiode nur einmal mit der direkten Bundessteuer belastet werden dürfe. In Bezug auf die kantonalen Steuern habe der Steuerpflichtige einen verfassungsrechtlichen Anspruch, für dasselbe Steuerobjekt und dieselbe Zeit nicht von mehreren Kantonen mit gleichartigen Steuern belastet zu werden (Art. 127 Abs. 3 BV). Dabei verbiete Art. 127 Abs. 3 BV nicht nur die aktuelle, sondern auch die virtuelle Doppelbesteuerung, und grundsätzlich sei vorauszusetzen, dass die Doppelbesteuerung dasselbe Steuersubjekt betreffe. Auf diesen Grundsatz der «Subjektidentität» verzichtet das Bundesgericht, wenn wirtschaftlich identische Steuerobjekte bei wirtschaftlich in besonderer Weise miteinander verbundenen Subjekten besteuert werden. So könne es sich verhalten, wenn eine Gesellschaft ihrer Schwestergesellschaft einen

¹ BGer 2C_385/2017 / 2C_386/2017 vom 7. September 2019.

Vorteil zuwende, bei der zuwendenden Gesellschaft dieser Vorteil als verdeckte Gewinnausschüttung steuerlich aufgerechnet werde und die Empfängerin in ihrem Sitzkanton für den aufgerechneten Vorteil ebenfalls besteuert werde. Die Doppelbesteuerung müsse in diesem Fall jedoch aktuell (und nicht bloss virtuell) sein, indem die Empfängerin für den empfungenen Vorteil bereits veranlagt worden sei.²

Entgegen der Auffassung des Verwaltungsgerichts Zürich und in Bestätigung seiner oben zitierten früheren Urteile sieht das Bundesgericht in der Aufrechnung der verdeckten Gewinnausschüttung bei der zuwendenden Gesellschaft (sog. Primärberichtigung) eine das Revisionsverfahren eröffnende «erhebliche Tatsache» im Sinne von Art. 51 Abs. 1 lit. a StHG, welche die bevorteilte Gesellschaft im ordentlichen Verfahren nicht habe geltend machen können (E. 3.3., 3.5.). Allerdings setze die revisionsweise Gegenberichtigung in jedem Falle voraus, dass sich das Verhalten der beteiligten Gesellschaften nicht als «geradezu rechtsmissbräuchlich bzw. treuwidrig» darstelle. Für die kantonalen Steuern folge dies aus der Praxis zur Verwirkung des Beschwerderechts der steuerpflichtigen Person und für die direkte Bundessteuer könne nichts anderes gelten (E. 3.4.). Aus dem aktenkundigen Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Thurgau vom 8. Februar 2017 ergebe sich, dass der von der A. AG in Rechnung gestellte Betrag von Fr. 189'000 (recte: Fr. 204'000) ganz offensichtlich übersetzt und lediglich im Umfang von Fr. 15'000 geschäftsmässig begründet gewesen sei, weswegen die Abschreibung auf den aktivierten Leistungen von den Thurgauer Steuerbehörden steuerlich nicht akzeptiert worden sei. Dieses Verhalten der A. AG und der B. AG habe offenkundig einzig dazu gedient, Gewinne von der B. AG auf die A. AG zu verlagern und so die Steuerlast der B. AG in unzulässiger Art und Weise zu schmälern. Wenn die beschwerdeführende A. AG nun nach Scheitern dieser Gestaltung eine Gegenberichtigung erwirken wolle, müsse ihr Vorgehen als rechtsmissbräuchlich und treuwidrig bezeichnet werden. Selbst wenn also ansonsten die Voraussetzungen für eine Revision erfüllt wären, könnte dem Ersuchen der Beschwerdeführerin nicht stattgegeben werden. Das angefochtene Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich sei deshalb jedenfalls im Ergebnis nicht zu beanstanden. Ob die A. AG und die B. AG überhaupt in einer Art und Weise miteinander verbunden gewesen seien, die nach der Rechtsprechung einen Anspruch auf eine revisionsweise Gegenberichtigung begründen könnte, brauche daher nicht näher geprüft zu werden (E. 3.5.).

c) Kommentar

In Fortsetzung der diesbezüglichen Rechtsprechungslinie bestätigt das Bundesgericht, dass die rechtskräftige Veranlagung der Primärberichtigung bei der B. AG eine erhebli-

² E. 3.2., mit Verweis auf BGE 115 Ia 157 ff. und BGer 2C_153/2021 vom 25. August 2021, kommentiert in HELBING/DIETSCHI, Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Gewinnbesteuerung juristischer Personen aus dem zweiten Halbjahr 2021, ASA 90 (2021/2022), 719 ff., 726.

che Tatsache darstellt, welche den der Veranlagung der A. AG zugrunde liegenden Sachverhalt massgeblich verändert. Da die A. AG im Zeitpunkt der rechtskräftigen Veranlagung der Primärberichtigung für die betreffende Steuerperiode bereits rechtskräftig veranlagt ist, steht ihr grundsätzlich ein Anspruch auf Revision gemäss Art. 51 Abs. 1 lit. a StHG bzw. Art. 147 Abs. 1 lit. a DBG zu. Das Bundesgericht kassiert damit die (bisherige) Zürcher Praxis, welche in der Primärberichtigung keine neue Tatsache, sondern lediglich eine allenfalls verfassungswidrige falsche Rechtsanwendung durch den erstveranlagenden Kanton sah.³ Die rechtskräftige Veranlagung der Primärberichtigung bei der B. AG bewirkt eine aktuelle wirtschaftliche Doppelbesteuerung unter den wirtschaftlich miteinander verbundenen Unternehmen, die über die Anerkennung einer Gegenberichtigung im Revisionsverfahren betreffend die A. AG beseitigt werden kann. Die Gegenberichtigung wird umgesetzt, indem in Höhe des nicht drittüblichen Entgeltsanteils eine gewinnsteuerfrei zu stellende verdeckte Kapitaleinlage anerkannt wird (Art. 24 Abs. 2 lit. a StHG bzw. Art. 60 lit. a DBG).

Ungeachtet dieser Grundsätze verweigert das Bundesgericht im vorliegenden Fall die Umsetzung der Gegenberichtigung im Revisionsverfahren mit der Begründung, es liege ein rechtsmissbräuchliches und treuwidriges Verhalten der beiden Unternehmen vor. Diese letztlich das Verfahren entscheidende Beurteilung des Bundesgerichts ist kritisch zu hinterfragen, zumal sich der Urteilsbegründung keine vertiefte Auseinandersetzung mit dem Missbrauchsvorwurf entnehmen lässt. Aus der in E. 3.5. erwähnten (zweifellos vorliegenden) Offensichtlichkeit des Missverhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung ergibt sich per se jedenfalls noch kein Rechtsmissbrauch. Vielmehr handelt es sich beim offensichtlichen, auch für die Organe erkennbaren Missverhältnis um ein wesentliches Tatbestandsmerkmal jeder verdeckten Gewinnausschüttung. Würde aus der Offensichtlichkeit des Missverhältnisses telquel das Vorliegen einer rechtsmissbräuchlichen Gewinnverlagerung abgeleitet, bliebe das verfassungsmässige Recht auf Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung bei verdeckten Vorteilszuwendungen toter Buchstabe. Auch die Schlüssigkeit der darauffolgenden Erwägung, das Verhalten der beteiligten Unternehmen habe offenkundig einzig dazu gedient, Gewinne von der B. AG (im Kanton Thurgau) auf die A. AG (im Kanton Zürich) zu verlagern, erschliesst sich dem Leser auf Basis der aus dem Urteil ersichtlichen Sachverhaltsumstände nicht, würde die Gewinnsteuersatzdifferenz zwischen den beiden Kantonen doch eher eine Gewinnverlagerung in die umgekehrte Richtung erwarten lassen.⁴ Wie der Begründung des Urteils

³ Vgl. dazu der vorinstanzliche Entscheid des Verwaltungsgerichts Zürich vom 8. Mai 2019, SR.2018.00016, E. 4.2, sowie BETSCHART PHILIPP/HILDEBRAND ANDREA, Die vorgezogene Revision wegen interkantonalen oder internationaler Doppelbesteuerung, ASA 88 (2019/2020) 211 ff., 215.

⁴ Vgl. demgegenüber BGer 2C_153/2021 vom 25. August 2021, E. 1.4.4., in welchem Fall die interkantonale Gewinnverschiebung zwischen den Schwestergesellschaften ausschliesslich oder zur Hauptsache dazu gedient haben dürfte, von der tieferen Steuerbelastung im Kanton Nidwalden zu profitieren; kommen-

des Verwaltungsgerichts des Kantons Thurgau vom 8. Februar 2017 entnommen werden kann, lagen auf Seiten der A. AG (so nach Angabe der Beschwerdeführerin in jenem Verfahren) auch keine Verluste vor, welche mittels einer Gewinnverschiebung steuerlich hätten genutzt werden können. Die Nahestehendeneigenschaft lag darin begründet, dass die Verwaltungsräte der beiden Gesellschaften in einem Konkubinatsverhältnis standen; die tatsächlichen Beweggründe der Gesellschaftsorgane für die steueramtlich korrigierte Überfakturierung bleiben jedoch letztlich im Dunkeln.

Richtigerweise ist die Revision nur bei Verhaltensweisen auszuschliessen, aufgrund derer der Steuerpflichtige infolge Rechtsmissbrauchs sein Recht zur Erhebung der Doppelbesteuerungsbeschwerde vor Bundesgericht verwirkt.⁵ Danach ist eine Verwirkung des Beschwerderechts entsprechend dem Charakter des Doppelbesteuerungsverbots als verfassungsmässiges Recht *nur mit Zurückhaltung* anzunehmen, nämlich dann, wenn sich das Verhalten der Steuerpflichtigen als geradezu rechtsmissbräuchlich bzw. treuwidrig darstellt. Ein treuwidriges Verhalten hat das Bundesgericht z.B. angenommen, wenn der Steuerpflichtige wegen des Fortbestehens einer Betriebsstätte im anderen Kanton weiss oder wissen muss, dass der Betriebsstättenkanton einen kollidierenden Anspruch erheben wird und dennoch in der Steuererklärung des ersten Kantons keinen Hinweis auf die Existenz einer Betriebsstätte im anderen Kanton anbringt oder wenn der Steuerpflichtige gegenüber dem ersten Kanton bewusst falsche Angaben gemacht hat.⁶ Im vorliegend vom Bundesgericht zu beurteilenden Sachverhalt sind keine Umstände ersichtlich, welche das Vorliegen eines solchen treuwidrigen Verhaltens nahelegen würden.

Das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung ist ein Individualrecht mit Verfassungsrang, welches den Steuerpflichtigen vor einer doppelten Besteuerung schützen soll (Art. 127 Abs. 3 BV).⁷ Im systematischen Zusammenhang von Art. 127 BV steht es *pari passu* mit den steuerrechtlichen Fundamentalprinzipien von Art. 127 Abs. 2 BV. Die Steuergesetze enthalten ein genügend ausgebautes Instrumentarium, um missbräuchliche Gewinnverschiebungen zu korrigieren und auch steuerstrafrechtlich zu ahnden, wenn die diesbezüglichen Voraussetzungen erfüllt sind. Es geht nicht an, über eine Aushöhlung des verfassungsmässigen Rechts von Art. 127 Abs. 3 BV eine zusätzliche Sanktionierung auf Ebene der einen geldwerten Vorteil empfangenden Person einzuführen. Die Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung bei verdeckten Vorteilszuwendungen hat eine grosse Praxisrelevanz. Auf die weitere Entwicklung der Rechtsprechung zur Frage

tiert in HELBING/DIETSCHI, Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Gewinnbesteuerung juristischer Personen aus dem zweiten Halbjahr 2021, ASA 90 (2021/2022), 719 ff., 726.

⁵ BRUNNER ARTHUR/SEILER MORITZ, in: Zweifel/Beusch/de Vries Reilingh (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, § 46 N 15 und § 42 N 5 ff.

⁶ BGE 147 I 325 ff., E. 4.2.1.

⁷ BGE 131 I 409 ff., E. 3.1.

der rechtsmissbräuchlichen bzw. treuwidrigen Berufung auf das Individualrecht sollte deshalb grosses Augenmerk gelegt werden.

2.2. Zinsnachzahlung für Vorperioden; steuerliche Abzugsfähigkeit von periodenfremdem Aufwand; Verstoss gegen das Periodizitätsprinzip

BGer 2C_667/2021 vom 11. März 2022 i.S. A. AG gegen Kantonale Steuerverwaltung Genf betreffend Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Genf und direkte Bundessteuer 2016 = StR 2022, 411.

a) Sachverhalt

Die A. AG wies in ihrer der Steuererklärung 2016 beigefügten Erfolgsrechnung einen ausserordentlichen Aufwand von Fr. 2'969'956 aus. Dieser bestand zum grössten Teil aus einer Zinsnachzahlung für langfristige Darlehensverbindlichkeiten der A. AG gegenüber ihren Aktionären, welche in den Steuerperioden 2010–2015 bestanden. Die Steuerverwaltung des Kantons Genf lehnte den Zinsabzug im Rahmen der Veranlagung der Steuerperiode 2016 mit der Begründung ab, die Verbuchung dieses ausserordentlichen Aufwands widerspreche dem Periodizitätsprinzip. Die kantonalen Rechtsmittelinstanzen bestätigten diese Beurteilung der Steuerverwaltung. Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten machte die A. AG vor Bundesgericht eine offensichtlich unrichtige Sachverhaltsfeststellung, eine willkürliche Beweismwürdigung und eine Rechtsverletzung geltend.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Das Bundesgericht weist die Sachverhaltsfeststellung und die Beweismwürdigung betreffenden Rügen ab. Die Treuhänderin der Beschwerdeführerin habe zunächst angegeben, dass die Zinsen für die Jahre 2010–2015 irrtümlich nicht verbucht worden seien. Erst danach habe die Beschwerdeführerin geltend gemacht, dass aufschiebende Bedingungen im Zusammenhang mit den Zinszahlungen bestünden. Solche aufschiebenden Bedingungen gingen jedoch aus den abgeschlossenen Darlehensverträgen nicht hervor, obwohl diese eine Bestimmung enthielten, die den jährlichen Zinssatz auf 3 % festlegten. Die Tatsache allein, dass die Jahresergebnisse der A. AG negativ ausgefallen wären, hätte den Zinsaufwand periodengerecht verbucht, genüge nicht, um die Existenz von entsprechenden (stillschweigenden) aufschiebenden Bedingungen anzunehmen. Die Vornahme grösserer Investitionen, die Aufnahmen von [echtem] Fremdkapital oder die Erhöhung der betrieblichen Kosten in den fraglichen Geschäftsjahren änderten daran nichts. Die Vorinstanz habe daher willkürfrei davon ausgehen dürfen, dass keine aufschiebenden Bedingungen mit den Aktionärsdarlehen verknüpft gewesen seien (E. 3.2.–3.4.).

In materiellrechtlicher Hinsicht stellt das Bundesgericht unter Verweis auf konstante Rechtsprechung zum Massgeblichkeitsprinzip fest, dass die Steuerbehörde von der eingereichten Bilanz abweichen könne, wenn zwingende Bestimmungen des Handelsrechts verletzt würden oder steuerliche Korrekturvorschriften dies erforderten. Der sich aus dem Buchführungsrecht ergebende Periodizitätsgrundsatz impliziere, dass der gesamte Gewinn und die Kosten, die in einen bestimmten Zeitraum fielen, zeitlich der entsprechenden Periode zugewiesen würden. Dieser Grundsatz verbiete es dem gewinnsteuerpflichtigen Unternehmen, die Ergebnisse der verschiedenen Rechnungsperioden nach eigenem Gutdünken miteinander zu verrechnen, indem das Ergebnis der einen Periode zugunsten oder zulasten einer anderen Periode erhöht oder verringert werde. Der Grundsatz, wonach die einem Geschäftsjahr funktional zugewiesenen Kosten dem Gewinn dieses Geschäftsjahrs zuzurechnen seien, hänge mit dem Realisationsprinzip zusammen, das den Zeitpunkt bestimme, in dem ein Ertrag verbucht werden könne und müsse. Dabei sei der Zeitpunkt der Fälligkeit von Zinsen für die Erzielung eines Einkommens massgebend, da der Gläubiger ab diesem Zeitpunkt einen festen Rechtsanspruch gegenüber dem Schuldner erwerbe. Wenn dagegen das anspruchsbegründende Rechtsgeschäft einer aufschiebenden Bedingung unterliege, dürften die sich daraus ergebenden Betreffnisse erst verbucht werden, wenn die aufschiebende Bedingung erfüllt sei (E. 4.1.). Die Nichtverbuchung eines notwendigen Elements (hier: Zinsaufwand) laufe grundsätzlich auf eine Verletzung einer zwingenden handelsrechtlichen Norm hinaus und rechtfertige eine Bilanzkorrektur durch die Steuerbehörden (E. 4.2.). Die Vorinstanz sei willkürfrei davon ausgegangen, dass keine solchen aufschiebenden Bedingungen vereinbart worden seien, wobei das Gegenteil als steuermindernde Tatsache nach den allgemeinen Regeln über die Beweislastverteilung von der Beschwerdeführerin hätte bewiesen werden müssen. Damit sei die Vorinstanz zu Recht – gemäss dem Periodizitätsprinzip – von der Handelsbilanz abgewichen und habe es abgelehnt, für das Steuerjahr 2016 den Abzug der für die Jahre 2010–2015 geschuldeten Zinsen zuzulassen (E. 4.3.–4.5.).

c) Kommentar

Das Urteil knüpft an die bestehende bundesgerichtliche Rechtsprechung zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von periodenfremdem Aufwand an. Danach steht das Bundesgericht der nachträglichen steuerlichen Berücksichtigung von periodenfremdem Aufwand zurückhaltend gegenüber und begründet dies damit, dass das im Handels- und Steuerrecht verankerte Periodizitätsprinzip einen grundsätzlichen Vorrang gegenüber dem Leistungsfähigkeitsprinzip geniesse, wenn die beiden Prinzipien miteinander kollidierten.⁸ Immerhin hat das Bundesgericht in seinem Leitentscheid vom 28. Juni 2011 festgehalten, dass dieser grundsätzliche Vorrang nicht absolute Geltung beanspruche,

⁸ BGE 137 II 353 ff., E. 6.4.4.

sondern dass in bestimmten Situationen eine verspätet vorgenommene Bilanzkorrektur steuerlich anerkannt werden müsse. Man könne ausserordentlichen Abschreibungen auf einer uneinbringlichen Forderung nicht uneingeschränkt die Steuerwirkung versagen, nur weil der Steuerpflichtige es zuvor unterlassen habe, hierauf Wertberichtigungen zu verbuchen. Vielmehr sei der buchhalterische Ermessenspielraum, über den der Steuerpflichtige bei der Bewertung von Verlustrisiken verfüge, zu berücksichtigen. Sofern der vom Steuerpflichtigen für die Forderungsabschreibung gewählte Zeitpunkt rechtfertigbar sei und keinen rein steuerlichen Zweck verfolge, sei die ausserordentliche Abschreibung steuerlich zu berücksichtigen.⁹ Obwohl sich das Bundesgericht in seiner Urteilsbegründung auch auf diesen Leitentscheid bezieht, nimmt es im vorliegenden Fall keinerlei Güterabwägung zwischen dem Periodizitäts- und dem Leistungsfähigkeitsprinzip vor und prüft auch nicht, aus welchen (steuerlichen oder nicht-steuerlichen) Motiven der Steuerpflichtige die Zinsnachbelastung vornahm. Das ist bedauerlich, hätte der Sachverhalt doch eine gute Gelegenheit geboten, die Rechtsprechungslinie in dieser Hinsicht zu hinterfragen und weiterzuentwickeln.

Dabei greift die Begründung des Bundesgerichts, wonach im vorliegenden Fall die Verletzung zwingenden Handelsrechts eine Bilanzkorrektur durch die Steuerbehörden rechtfertige, zu kurz. Denn selbst wenn die Unterlassung der Verbuchung des Zinsaufwands in den Geschäftsjahren 2010–2015 als handelsrechtswidrig bezeichnet werden muss, war deren Nachholung im Geschäftsjahr 2016 handelsrechtskonform bzw. handelsrechtlich sogar zwingend erforderlich. Der Bilanzierungsfehler der Vergangenheit ist in der Geschäftsperiode seiner Entdeckung handelsrechtlich zu korrigieren, ohne dass eine Neudarstellung («Restatement») der früheren Abschlüsse notwendig wäre. Der Buchführungspflichtige ist nicht nur berechtigt, sondern geradezu verpflichtet, den Fehler aus der Vergangenheit in der Periode seiner Entdeckung erfolgswirksam zu korrigieren, womit erst durch die Korrekturbuchung eine handelsrechtskonforme Bilanz entsteht. Eine erfolgsneutrale Korrektur mittels direkter Buchung auf Bilanzkonten wäre nicht zulässig.¹⁰ Aus der Mindestgliederung der Erfolgsrechnung nach neuem Rechnungslegungsrecht ergibt sich, dass erfolgsrelevante Fehler zumindest dem Grundsatz nach in der Periode der Entdeckung zu berücksichtigen sind (Art. 959b Abs. 2 Ziff. 9, Abs. 3 Ziff. 6 OR). Damit bildete die periodenfremde Zinsnachbelastung einen integralen Bestandteil der insgesamt für die Periode 2016 korrekt erstellten Jahresrechnung, und es wäre in einem zweiten Schritt zu fragen gewesen, unter welchem Titel die aufgrund des

⁹ BGE 137 II 353 ff., E. 6.4.5.

¹⁰ HWP, Band Buchführung und Rechnungslegung, 2014, S. 263.

Massgeblichkeitsprinzips bestehende Bindung der Steuerbehörden an diese Jahresrechnung 2016 hätte aufgehoben werden können.¹¹

Dabei lässt sich dem Wortlaut von Art. 58 Abs. 1 DBG, Art. 79 Abs. 1 DBG und Art. 80 Abs. 1 DBG kein restriktives Verständnis dahingehend entnehmen, dass sämtliche (handelsrechtlich in der Regel zwingenden) periodenfremden Korrekturbuchungen steuerlich aus dem Ergebnis zu entfernen wären. Vielmehr verlangt eine verfassungskonforme Auslegung dieser Bestimmungen im Lichte des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes, dass die Korrekturbuchungen als integraler Bestandteil einer handelsrechtskonformen Jahresrechnung grundsätzlich Bestandteil des steuerlichen Ergebnisses bleiben. Selbstverständlich kann im Einzelfall eine rechtsmissbräuchliche Aufwandverschiebung vorliegen, etwa mit dem Ziel, die auf sieben Jahre beschränkte Verlustvortragsperiode zu verlängern oder tarifliche Gesetzesänderungen auszunutzen. Nur ist solchen Gestaltungen im Einzelfall mittels des dafür vorgesehenen Instrumentariums (Steuerungsumgehung, Rechtsmissbrauchsverbot, Grundsatz von Treu und Glauben) entgegenzutreten und nicht mit einem sich aus den gesetzlichen Grundlagen nicht ergebenden generellen Ausschluss der nachträglichen Berücksichtigung von periodenfremdem Aufwand als Folge von Bilanzierungsfehlern.¹² Im vorliegenden durch das Bundesgericht beurteilten Fall sind dem publizierten Sachverhalt keine Elemente zu entnehmen, welche für eine rechtsmissbräuchliche Aufwandverschiebung sprechen. Aufgrund dessen wäre die Jahresrechnung 2016 einschliesslich der Zinsnachzahlung als für die steuerliche Gewinnermittlung massgeblich zu akzeptieren gewesen.

Das vorliegende Verfahren hätte Gelegenheit geboten, die im Leitentscheid vom 28. Juni 2011 angelegte differenziertere Anwendung des Periodizitätsprinzips unter Einbezug des Leistungsfähigkeitsprinzips vorzunehmen und dabei die tatsächlichen Motive der Steuerpflichtigen für die Zinsnachbelastung zu berücksichtigen. Die in der Zwischenzeit publizierten kritischen Literaturauffassungen zur Thematik hätten zu einer solchen Auseinandersetzung genügend Anlass gegeben.¹³ Stattdessen wird in selbstreferenzieller Weise und unzureichender Auseinandersetzung mit der bisherigen Rechtsprechung aufgrund einer vermeintlich auf dem Buchführungsrecht beruhenden restriktiven Anwendung des Periodizitätsgrundsatzes der Nachbelastung periodenfremden Aufwands die steuerliche Anerkennung kategorisch versagt, was in den gesetzlichen Grundlagen keine Stütze findet.

¹¹ Vgl. zum Ganzen ALTORFER JÜRIG/DUSS FABIAN/FELBER MICHAEL, Periodengerechte und periodenfremde Korrekturen der Jahresrechnung, StR 2015, 724 ff., 732 ff. m.w.Hw., auch zum Folgenden.

¹² Vgl. ALTORFER/DUSS/FELBER, a.a.O., StR 2015, 737 f.

¹³ Vgl. FELBER MICHAEL/MATTEOTTI RENÉ, Die bundesgerichtliche Rechtsprechung im Jahre 2011 zur Gewinnbesteuerung juristischer Personen, ASA 82 (2013/14), 33 ff., 36 ff.

2.3. Geldwerte Leistung unter Nahestehenden

BGer 2C_894/2020 vom 27. Januar 2022 i.S. Kantonale Steuerverwaltung Waadt gegen A. SA betreffend Staats-, Gemeinde- und direkte Bundessteuern, Steuerperiode 2007 = StR 2022, 334.

a) Sachverhalt

Die A. SA bezweckt die Erbringung von Dienstleistungen hauptsächlich im Versicherungsbereich. B. war bis Ende Mai 2007 Alleinaktionär und bis Juni 2007 Verwaltungsrat der A. SA. Die A. SA deklarierte in ihrer Steuererklärung für das Jahr 2007 einen steuerbaren Gewinn von Fr. 9'002 und ein steuerbares Kapital von Fr. 317'628.

Nach einer ersten Besprechung im November 2009 verlangte die Steuerverwaltung des Kantons Waadt von der A. SA die Details zum Konto «Honorare und sonstige Kosten» für das Jahr 2007 ein. In den Kontendetails war u.a. eine Zahlung über Fr. 155'059.80 an die C. SA enthalten. Die Zahlung bezog sich auf einen Auftrag für eine Machbarkeitsstudie im IT-Bereich (Mindestdauer 7 Monate mit Verlängerungsoption und Monatspauschale von Fr. 21'400). Die C. SA – welche die Erbringung von Informatikleistungen bezweckte – hatte den Sitz an derselben Adresse wie die A. SA, und B. war ebenfalls Verwaltungsrat der C. SA.

Mit Verfügung vom 16. November 2010 veranlagte die Kantonale Steuerverwaltung Waadt die Gesellschaft mit einem steuerbaren Gewinn von Fr. 200'100 und einem steuerbaren Kapital von Fr. 317'000. Dabei wurden insbesondere die an die C. SA bezahlten Honorare in Höhe von Fr. 155'059.80 aufgerechnet.

Die A. SA erhob daraufhin Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung. Zudem wurden im Jahr 2013 weitere Unterlagen zur Position «Honorare und sonstige Kosten» nachgereicht. Anfangs 2019 teilte die Steuerverwaltung der A. SA mit, sie halte an der steuerlichen Aufrechnung gemäss Veranlagung fest. Die Gesellschaft reichte daraufhin eine von B. verfasste Bestätigung mit weiteren Präzisierungen zur Rechnung der C. SA ein. Mit Einspracheentscheid vom 4. November 2019 reduzierte die Steuerverwaltung den steuerbaren Gewinn der A. SA auf Fr. 164'000, hielt aber an der Aufrechnung der Fr. 155'059.80 fest.

Die von der A. SA erhobene Beschwerde gegen den Einspracheentscheid wurde vom Kantonsgericht des Kantons Waadt mit Urteil vom 25. September 2020 teilweise gutgeheissen. Es erfolgte eine Rückweisung an die Steuerverwaltung, die Steuerfaktoren seien ohne die Aufrechnung der Fr. 155'059.80 festzusetzen. Das Kantonsgericht hielt dazu fest, die Zahlungen der A. SA an die C. SA stellten keine verdeckte Gewinnausschüttung dar, ungeachtet des zwischen den beiden Gesellschaften bestehenden Nahestehendenverhältnisses. Zur Begründung führte das Kantonsgericht an, die von der Steuerverwal-

tung ermittelten Indizien genügten nicht, um eine fehlende Gegenleistung der C. SA bzw. um ein Missverhältnis zwischen den Honorarzahlungen der A. SA und der Gegenleistung der C. SA zu belegen. Dagegen erhob die Steuerverwaltung des Kantons Waadt Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Das Bundesgericht heisst die Beschwerde gut und weist den Fall an das Kantonsgericht zur Neubeurteilung im Sinne der Erwägungen zurück.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Der Rechtsstreit betrifft im Grundsatz die Frage, ob das Kantonsgericht die Korrektur des steuerbaren Gewinns der A. SA. in Höhe von Fr. 155'059.80 zu Recht verweigerte (E. 3.).

Die beschwerdeführende Steuerverwaltung rügte zunächst eine unrichtige Sachverhaltsermittlung des Kantonsgerichts in zweierlei Hinsicht. Einerseits habe das Kantonsgericht angenommen, beide Gesellschaften seien im Informatikbereich aktiv, was hinsichtlich der im Versicherungsgeschäft tätigen A. SA nicht stimme. Andererseits habe das Kantonsgericht festgehalten, dass das bezahlte Honorar für den Auftrag nicht den wesentlichen Teil, sondern nur einen Anteil von weniger als 10 % des Umsatzes der C. SA des Geschäftsjahres 2007 ausmache. Die in den Akten befindlichen Beweismittel (Eröffnungsbilanz per 11. Mai 2007 sowie Bilanz und Erfolgsrechnung des Geschäftsjahres 2008) erlaubten jedoch keine Rückschlüsse auf die finanzielle Situation der C. SA per 31. Dezember 2007, sodass unerklärlich sei, wie das Kantonsgericht auf den Umsatzanteil von 10 % komme (E. 4.2.).

In Bezug auf den ersten Kritikpunkt kommt das Bundesgericht zum Schluss, dass dieser unbegründet sei. Es sei für die Plausibilisierung eines solchen Auftrags nicht entscheidend, ob der Auftraggeber selbst im Informatikbereich tätig sei, sondern dass der Beauftragte die Kompetenzen aufweise, die verlangten (Informatik-)Dienstleistungen zu erbringen (was vorliegend unbestritten war). Im Übrigen – so das Bundesgericht weiter – rechtfertige gerade die Tatsache, dass die Auftraggeberin keine Tätigkeit im Informatikbereich ausübe, den Beizug eines externen Dienstleisters für Leistungen, die sie a priori nicht selber vornehmen könne (E. 4.3.).

Zum zweiten Kritikpunkt hält das Bundesgericht fest, das Kantonsgericht habe mit der Annahme, der streitbare Betrag von Fr. 155'059.80 mache weniger als 10 % des Umsatzes der C. SA im Geschäftsjahr 2007 aus, eine nicht nachvollziehbare Feststellung getroffen. Denn die aktenkundigen Bilanzen erlaubten keine Aussage über die Umsätze der C. SA im Jahr 2007. Da diese Feststellung in den Akten keine Grundlage fand, war weiter zu prüfen, ob sie einen Einfluss auf den Ausgang des Rechtsstreits hatte und das Ergebnis des angefochtenen Urteils damit willkürlich wurde (E. 4.4.).

Die beschwerdeführende Steuerverwaltung rügte eine Rechtsverletzung in der Anwendung von Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG und der Regeln zur Beweislastverteilung beim Nachweis des Vorliegens der Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung. Das Bundesgericht erläutert zunächst die vier Voraussetzungen zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung sowie den Grundsatz des Drittvergleichs zur Überprüfung der Angemessenheit des Leistungsaustausches und somit eines allfälligen Missverhältnisses von Leistung und Gegenleistung (E. 5.1.).¹⁴ Aufgrund der allgemeinen Regeln zur Beweislastverteilung hätten die Steuerbehörden die steuerbegründenden und die Steuerpflichtigen die steuermindernden Umstände nachzuweisen.¹⁵ Im Bereich der geldwerten Leistungen müssten die von den Steuerbehörden erhobenen Beweise zunächst genügend Anhaltspunkte für ein solches Missverhältnis liefern, worauf es der steuerpflichtigen Gesellschaft obliege, die Richtigkeit ihrer widersprechenden Behauptungen mittels Gegenbeweises zu belegen (E. 5.2.).¹⁶

Das Kantonsgericht habe das Vorliegen eines Missverhältnisses einzig mit der Begründung ausgeschlossen, dass die betreffenden Honorareinnahmen weniger als 10 % des im Geschäftsjahr 2007 generierten Umsatzes der C. SA betragen hätten, sodass sich eine Umkehr der Beweislast zulasten der A. SA nach Ansicht des Kantonsgerichts nicht rechtfertigte. Damit beruhe die Verweigerung der steuerlichen Korrektur von Fr. 155'059.80 durch das Kantonsgericht ausschliesslich auf einem in den Verfahrensakten nicht enthaltenen Element, nämlich dem Umsatz der C. SA im Jahr 2007. Diese Feststellung habe zweifellos einen Einfluss auf den Ausgang der Streitsache gehabt, weshalb die Rüge der willkürlichen Sachverhaltsfeststellung in diesem Punkt gutzuheissen sei (E. 5.3.). Das Bundesgericht weist den Fall an das Kantonsgericht zur Neuurteilung im Sinne der Erwägungen zurück, weil es über nur ungenügende Sachverhaltsangaben verfügt, um die Honorarzahllungen selbst auf ihre geschäftsmässige Begründetheit zu überprüfen.

c) Kommentar

Im Grundsatz folgt das Urteil der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichts zu den verdeckten Gewinnausschüttungen, zur Beweislastverteilung sowie zum Willkürverbot.

Ein Blick in die Begründung des vorinstanzlichen Urteils des Kantonsgerichts zeigt, dass der durch die C. SA aus dem Mandat mit der A. SA generierte Umsatzanteil zwar nicht das einzige Element war, welches das Kantonsgericht veranlasste, das Vorliegen eines Missverhältnisses als nicht bewiesen zu betrachten. Dennoch scheint es ein wesentliches

¹⁴ Vgl. BGE 140 II 88 E. 4.1.

¹⁵ Vgl. BGE 140 II 248 E. 3.5.

¹⁶ Vgl. BGE 138 II 57 E. 7.1.

Element in der Beurteilung gewesen zu sein.¹⁷ Offenbar zeigte es dem Kantonsgericht an, dass die C. SA – ungeachtet ihrer erst kürzlichen Neugründung – in der Lage war, wesentliche Umsätze aus Mandaten mit unabhängigen Dritten zu generieren, sodass auch die Leistungserbringung gegenüber der nahestehenden A. SA als plausibel erschien. Es erstaunt deshalb, dass sich dieses Element den dem Bundesgericht vorliegenden Verfahrensakten nicht entnehmen liess. Da der fragliche Umsatzanteil als wesentliches Indiz in der Beurteilung eines Missverhältnisses den Ausgang der Streitsache fraglos beeinflusst hat, ist der Rückweisungsentscheid folgerichtig.

2.4. Verdeckte Gewinnausschüttung durch Geschäftsübertragung

BGer 2C_532/2021 vom 9. Mai 2022 i.S. A. SA in Liquidation gegen Kantonale Steuerverwaltung Genf betreffend Staats-, Gemeinde- und direkte Bundessteuern, Steuerperiode 2013.

a) Sachverhalt

Die A. SA bezweckte den Betrieb eines Transportunternehmens sowie von Garagen. Die Gesellschaft befand sich seit Januar 2019 in Liquidation. B.C. war Alleinaktionär der A. SA und seit April 2013 ihr alleiniger Verwaltungsrat. Zuvor war er Verwaltungsratspräsident und sein Sohn B.D. Sekretär des Verwaltungsrats. Seit dem Jahr 1956 betrieb B.C. zudem ein Einzelunternehmen «B.C.», u.a. für Materialtransporte mit Lastwagen.

B.C.'s Sohn B.D. betrieb seit Dezember 2000 das Einzelunternehmen «B.D.», welches den Transport und die Vermietung von Fahrzeugen, den Betrieb von Garagen sowie den Handel mit Baumaterialien bezweckte. Das Unternehmen wurde im November 2019 infolge Übertragung des Betriebs auf die B. SA gelöscht.

Bis zum Jahr 2013 mietete A. SA Lastwagen von den beiden Einzelunternehmen B.C. und B.D. Im April 2013 stellte die Kantonale Steuerverwaltung Genf der A. SA Nachsteuern und Bussen für die Jahre 2002 bis 2010 in Rechnung. Dies mit der Begründung, sie hätte von B.C. und B.D. Lastwagen zu überhöhten Preisen gemietet. Mit Urteil vom 13. April 2018 bestätigte das Bundesgericht diese Steuerrechnungen in Höhe von mehreren Millionen Franken für die Steuerperioden 2003 bis 2010.¹⁸ Daraufhin kündigte die A. SA die Arbeitsverträge mit ihren 36 Angestellten, wobei diese umgehend vom Einzelunternehmen B.D. angestellt wurden.

Im März 2019 veranlagte die Steuerverwaltung die A. SA für die Steuerperiode 2013. Die Veranlagung enthielt eine Aufrechnung beim steuerbaren Gewinn von über Fr. 16 Mio. Die daraufhin erhobene Einsprache wurde abgewiesen. Nach Auffassung der Steuerver-

¹⁷ Tribunal cantonal du canton de Vaud, Cour de droit administratif et public 25. September 2020, Fl.2019.0192, E. 3b.

¹⁸ Vgl. BGer 2C_333/2017 vom 13. April 2018.

waltung lag eine geldwerte Leistung vor, indem A. SA fast ihre gesamte Tätigkeit ohne Gegenleistung auf das Einzelunternehmen von B.D. – den Sohn ihres Alleinaktionärs – übertrug. Aus den Geschäftsbüchern der A. SA für die Jahre 2011 bis 2014 war ersichtlich, dass sich ihr Transportumsatz von Fr. 11'880'811 im Jahr 2011 auf Fr. 170'416.65 im Jahr 2014 reduzierte. In der gleichen Zeitspanne erhöhte sich der Umsatz des Einzelunternehmens B.D. von Fr. 1'233'502.70 im Jahr 2012 auf Fr. 10'079'736.62 im Jahr 2014.

Die A. SA legte gegen diesen Entscheid beim erstinstanzlichen Verwaltungsgericht des Kantons Genf Beschwerde ein. Mit Urteil vom 18. Mai 2020 hiess das erstinstanzliche Verwaltungsgericht die Beschwerde teilweise gut; die strittige Aufrechnung wurde auf Fr. 8'440'038 reduziert und der Fall zur Neuveranlagung an die Steuerverwaltung zurückgewiesen. Mit Urteil vom 18. Mai 2021 wies das Kantonsgericht Genf die von der A. SA gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde ab. Die dagegen erhobene Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wird vom Bundesgericht abgewiesen.

b) Bundesgerichtliche Erwägungen

Der Rechtsstreit betrifft die Frage, ob das Kantonsgericht die Aufrechnung in Höhe von Fr. 8'440'038 beim steuerbaren Gewinn in der Steuerperiode 2013 zu Recht bestätigte. Das Kantonsgericht hielt im Wesentlichen fest, dass die A. SA ihr Geschäft gegenleistungslos auf das Einzelunternehmen B.D. übertrug, was eine geldwerte Leistung darstellte. Die von der Steuerverwaltung im Verfahren vor erstinstanzlichem Verwaltungsgericht vorgenommene Bewertung wurde vom Kantonsgericht als rechtskonform bestätigt.

Die A. SA rügte zunächst eine Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör, da das Kantonsgericht auf die beantragte Anhörung von Zeugen und die Einholung eines Bewertungsgutachtens verzichtete. Von den Zeugen lagen bereits schriftliche Stellungnahmen vor, wonach der Übertragung des Kundenstamms kein Wert zuzumessen sei. Die A. SA spezifizierte nicht, nach welcher Methodik das beantragte Bewertungsgutachten zu erstellen wäre und weshalb es gegenüber der von der Steuerverwaltung erstellten Bewertung zu einem besseren Resultat hätte führen sollen. Aus diesen Gründen kommt das Bundesgericht zum Schluss, der Anspruch auf rechtliches Gehör sei nicht verletzt worden (E. 4.).

Weiter machte die A. SA geltend, der Sachverhalt sei unvollständig ermittelt und willkürlich festgestellt worden. Den Einwand der Beschwerdeführerin, es seien lediglich Angestellte der A. SA auf das Einzelunternehmen B.D. übertragen worden, aber keine Kundenbeziehungen, widerlegt das Bundesgericht mit dem Argument, es sei nicht denkbar, dass das Einzelunternehmen auf einen Schlag 36 Mitarbeiter übernehme, ohne gleichzeitig den Kundenstamm ebenfalls zu übernehmen. Dies werde bestätigt durch den massiven Umsatzzuwachs beim Einzelunternehmen, welcher praktisch im gleichen Umfang mit dem Umsatzrückgang bei der A. SA korrelierte (E. 5.).

In materiellrechtlicher Hinsicht prüft das Bundesgericht, ob eine Verletzung von Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG vorliegt, insbesondere was die von der Steuerverwaltung angenommene Höhe der geldwerten Leistung angeht. Diesbezüglich bestätigt das Bundesgericht die Feststellung der Vorinstanz, dass mangels Vorliegens eines freien Markts kein Marktpreis verfügbar sei und dass auch kein Preisvergleich mit einer vergleichbaren Dritttransaktion vorgenommen werden könne, sodass auch kein Vergleichspreis vorliege. Entsprechend sei ein hypothetischer Verkehrswert zu bestimmen, wofür sich die beiden von der Steuerverwaltung angewendeten Methoden eignen: einerseits die Ermittlung des Verkehrswerts der A. SA vor und nach der Geschäftsübertragung gemäss der sog. Praktikermethode nach Kreisschreiben SSK Nr. 28 vom 28. August 2008, Ziff. 34 (Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer), was einen Verkehrswert von Fr. 8'440'038 ergab; andererseits der Vergleich zwischen den Umsätzen des Einzelunternehmens B.D. vor und nach der Übernahme des Geschäfts der A. SA, was einen Verkehrswert von Fr. 8'846'230 ergab. Da quasi der gesamte Geschäftsbetrieb der A. SA übernommen worden sei, sei dieser Umsatzvergleich zur Verprobung des Verkehrswertes nach der Praktikermethode zulässig gewesen und bestätige die Angemessenheit der steuerramtlichen Schätzung. Den Einwand der Beschwerdeführerin, wonach sich das Kreisschreiben SSK Nr. 28 nicht für die Ermittlung des Verkehrswerts eines Kundenstamms eigne, widerlegt das Bundesgericht mit dem Argument, dass die Praktikermethode für die Ermittlung des Wertes eines Unternehmens *einschliesslich seines Goodwills* zulässig sei (E. 7.).¹⁹ Somit bestätigt das Bundesgericht das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung in Höhe von Fr. 8'440'038.

Schliesslich bestätigt das Bundesgericht die Beurteilung der Vorinstanz, dass auch keine steuerneutrale Umwandlung im Sinne von Art. 61 Abs. 1 DBG vorlag, da das Einzelunternehmen B.D. im Zeitpunkt der Übertragung bereits bestanden habe. Ebenso wenig seien andere steuerneutrale Umstrukturierungsvorgänge im Sinne von Art. 61 Abs. 1 DBG gegeben (E. 8.).

c) Kommentar

Aufgrund des Sachverhalts erstaunt es wenig, dass das Bundesgericht die Beurteilung der Vorinstanzen bestätigt, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung vorlag. Vor dem Hintergrund der Übertragung von 36 Mitarbeitern und der signifikanten Umsatzveränderung (- Fr. 11 Mio. bei der A. SA resp. + Fr. 9 Mio. beim Einzelunternehmen B.D. innert weniger Jahre) erscheint nachvollziehbar, dass ein kommerzieller Wert übertragen wurde. Die (Geschäfts-)Übertragung dürfte insgesamt der Verlagerung eines in sich geschlossenen Betriebs im steuerlichen Sinn gleichgekommen sein, allerdings ohne dass

¹⁹ Vgl. BGER 2C_499/2011 vom 9. Juli 2012 E. 5.5.

die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Reservenübertragung gegeben waren.²⁰ Da es der A. SA vor und dem Einzelunternehmen B.D. nach der Übertragung gelungen ist, den Betrieb erfolgreich zu führen, war von der Existenz eines Geschäftswerts auszugehen, für den auch ein Dritter bereit gewesen wäre, eine Entschädigung zu leisten.

Bezüglich der Höhe der Aufrechnung schützt das Bundesgericht den Ansatz der Vorinstanzen, nach welchem der Unternehmenswert der A. SA anhand der Praktikerermethode vor und nach der Übertragung ermittelt wurde. Die (vergangenheitsbezogene) Praktikerermethode wird in der Praxis häufig verwendet und deren Anwendbarkeit zur Bewertung von Unternehmen wurde wiederholt vom Bundesgericht gestützt. Da die Verprobung des Ergebnisses mit einem umsatzbasierten Ansatz zu einem ähnlichen Resultat führte, erschien das gefundene Resultat denn auch plausibel. Das Bundesgericht bestätigt, dass auch andere anerkannte Bewertungsmethoden zu einem angemessenen Resultat führen könnten. Im vorliegenden Fall hätte die Beschwerdeführerin ein abweichendes, einen tieferen Übertragungswert ausweisendes Bewertungsgutachten allerdings spätestens vor der ersten Beschwerdeinstanz beibringen müssen, damit es als Beweismittel hätte Berücksichtigung finden können. Allerdings ist auch festzustellen, dass aufgrund der Praktikerermethode im Vergleich zu zukunftsgerichteten Bewertungsmethoden oftmals tiefere Werte resultieren.

²⁰ KS-ESTV Nr. 5a vom 1. Februar 2022, Ziff. 4.3.2.5. definiert Betrieb als organisatorisch-technischen Komplex von Vermögenswerten dar, der im Hinblick auf die Leistungserstellung eine relativ unabhängige organische Einheit bildet. Vorausgesetzt ist die Erbringung von Leistungen auf dem Markt oder an verbundene Unternehmen mit eigenem Personal.