

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C_1039/2016 / 2C_1040/2016

Urteil vom 22. November 2016

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Aubry Girardin,
Bundesrichter Haag,
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte
X. _____ AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Zug,
Beschwerdegegnerin.

Gegenstand
2C_1039/2016
Staats- und Gemeindesteuer des Kantons Zug, Steuerjahre 2009/2010 und 2010/2011,

2C_1040/2016
direkte Bundessteuer, Steuerjahre 2009/2010 und 2010/2011,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zug, Abgaberechtliche Kammer,
vom 27. September 2016.

Erwägungen:

1.

1.1. Die X. _____ AG mit Sitz in U. _____ /AG und Ort der Geschäftsleitung in V. _____ /ZG (nachfolgend: die Steuerpflichtige) bezweckt den Betrieb eines Treuhand-, Revisions- und Verwaltungsunternehmens. Als deren einziges Mitglied des Verwaltungsrates wirkt A. _____, der über Einzelunterschrift verfügt. Die Steuerpflichtige war Alleinaktionärin der Y. _____ ag mit Sitz in W. _____ /ZH, der sie im Verlaufe der Zeit ein Darlehen über insgesamt Fr. 3'763'850.-- gewährte. Dies entsprach rund 70 Prozent der Bilanzsumme der Y. _____ ag. Am 2. Juni 2004 wurde über die Y. _____ ag der Konkurs eröffnet, ehe er am 16. August 2004 mangels Aktiven eingestellt und die Gesellschaft am 23. November 2004 gelöscht wurde.

1.2. Nach der Konkurseröffnung trat B. _____ freiwillig in das Passivdarlehen von Fr. 3'763'850.-- ein. In den Büchern der X. _____ AG blieb das Aktivdarlehen zunächst in unverminderter Höhe bestehen (Konto 1450, "Darlehen Y. _____ ag"). Insbesondere kam es zu keiner Wertberichtigung. In den Geschäftsjahren 2009/2010 und 2010/2011 schrieb die Steuerpflichtige alsdann das Darlehen um Beträge von Fr. 5'000.-- und 209'500.-- ab. In beiden Jahren blieb das Darlehen unverzinst.

1.3. Am 20. August 2015 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Zug (KSTV/ZG) die Steuerpflichtige für die Steuerjahre 2009/2010 und 2010/2011. Dabei nahm sie folgende Aufrechnungen vor:

		2009/2010	2010/2011
	Gewinn_gemäss_Steuерerklärung	675	503
	Privatanteil_Geschäftsfahrzeug	1'874	1'874
	Aufrechnung_"Abschreibung_Darlehen"	5'000	209'500
	Aufrechnung_"Verzinsung_Darlehen"	58'781	52'980
	Gewinn_gemäss_Veranlagungsverfügung	66'330	264'857

1.4. Die Einsprache der Steuerpflichtigen, die sich gegen sämtliche Aufrechnungen gerichtet hatte, blieb erfolglos (Einspracheentscheid vom 8. März 2016), ebenso wie der Rekurs und die Beschwerde an das Verwaltungsgerichts des Kantons Zug (Entscheid A 2016/7 der verwaltungsrechtlichen Abteilung vom 27. September 2016). Streitig waren nur noch die im Zusammenhang mit der Abschreibung und Verzinsung des Darlehens stehenden Aufrechnungen. Das Verwaltungsgericht erkannte im Wesentlichen, das Vorgehen von B._____ müsse als ausserordentlich ungewöhnlich bezeichnet werden. Ein nachvollziehbarer Grund für die freiwillige Schuldübernahme sei nicht ersichtlich. Ein schriftlicher Vertrag fehle, Sicherheiten seien nicht bestellt worden und eine Verzinsung und Tilgung ausgeblieben. Aufgrund enger geschäftlicher Verflechtungen zwischen der Steuerpflichtigen bzw. A._____ und B._____ müsse dieser als der Steuerpflichtigen nahestehend gelten. Die Abschreibung, für welche plausible Gründe fehlten, zumal das Inkasso ausgeblieben seien, stelle sich daher als geldwerte Leistung dar, zumal für die angeblich durch B._____ erbrachten administrativen und EDV-Dienstleistungen (welche der Tilgung hätten dienen können) kein Beweis vorliege.

Entsprechend widerspreche es Art. 313 Abs. 2 OR, dass das Darlehen zinslos geblieben sei. Die Aufrechnung des Zinses gemäss Rundschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 28. Januar 2010 und 3. Februar 2011 (2,25 Prozent auf dem durchschnittlichen Darlehensbetrag) erweise sich als gerechtfertigt.

1.5. Mit Eingabe beim Bundesgericht vom 11. November 2016 erhebt die Steuerpflichtige Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragt, das angefochtene Urteil sei aufzuheben und der steuerbare Reingewinn auf Fr. 2'549.-- (2009/2010) bzw. Fr. 2'377.-- (2010/2011) festzusetzen.

1.6. Der Abteilungspräsident als Instruktionsrichter (Art. 32 Abs. 1 BGG) hat von Instruktionsmassnahmen abgesehen. Aufgrund offensichtlicher Unbegründetheit ist die Sache im vereinfachten Verfahren gemäss Art. 109 BGG zu entscheiden.

2.

2.1. Die Beschwerde betrifft einerseits die Staats- und Gemeindesteuer des Kantons Zug, andererseits die direkte Bundessteuer. Aus diesem Grund sind praxisgemäss zwei Dossiers zu eröffnen. Die beiden Verfahren betreffen denselben Sachverhalt und werfen dieselben Rechtsfragen auf, weshalb sie ebenso praxisgemäss zu vereinigen sind (Art. 71 BGG [SR 173.110] i. V. m. Art. 24 BZP [SR 273]). Im vereinfachten Verfahren nach Art. 109 BGG erübrigt es sich, getrennte Erörterungen zu den beiden Steuerarten vorzunehmen.

2.2. Die Sachurteilsvoraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten sind erfüllt (Art. 42 Abs. 1 und 2, Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 100 Abs. 1 BGG i. V. m. Art. 146 DBG [SR 642.11] und Art. 73 StHG [SR 642.14]).

2.3. Die Verletzung von verfassungsmässigen Rechten (einschliesslich der Grundrechte) und von kantonalem oder kommunalem und interkantonalem Recht prüft das Bundesgericht in jedem Fall nur, falls eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG). Soweit die Beschwerdeschrift diesen Anforderungen nicht genügt, ist auf die Eingabe nicht einzutreten (BGE 142 I 99 E. 1.7.2 S. 106).

2.4. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt

hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; BGE 142 I 155 E. 4.4.3 S.156). Es kann die tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz, wozu auch die Beweiswürdigung zählt (BGE 141 IV 369 E. 6.3 S. 375), nur berichtigen oder ergänzen, soweit sie offensichtlich unrichtig - das heisst willkürlich - sind oder auf einer anderen Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 105 Abs. 2 BGG; BGE 142 I 135 E. 1.6 S. 144 f.; 142 V 2 E. 2 S. 5). Entsprechende Rügen sind nach den Vorgaben von Art. 106 Abs. 2 BGG zu begründen.

3.

Streitig und zu prüfen sind die Aufrechnungen zum Aktivdarlehen (Abschreibung und Verzinsung).

3.1. Im Recht der direkten Bundessteuer herrscht die behördliche Untersuchungspflicht (Art. 130 Abs. 1 DBG), doch untersteht die steuerpflichtige natürliche oder juristische Person einer weitreichenden Mitwirkungspflicht (Art. 124 ff. DBG). Im Veranlagungsverfahren muss sie alles Erforderliche vorkehren, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 126 Abs. 1 DBG). Insbesondere hat sie die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig auszufüllen (Art. 124 Abs. 2 DBG). Was sodann das Beweisverfahren betrifft, sind steuerbegründende und steuererhöhende Tatsachen nach der im Abgaberecht geltenden Normentheorie von der Veranlagungsbehörde, steuermindernde und steuerausschliessende Tatsachen dagegen von der steuerpflichtigen Person nachzuweisen (BGE 140 II 248 E. 3.5 S. 252; zum Ganzen Urteil 2C_372/2016 / 2C_374/2016 vom 7. Juni 2016 E. 2.2.1, in: ASA 85 S. 78, StR 71/2016 S. 877). Dies alles trifft auch auf den Bereich der harmonisierten kantonalen und kommunalen Steuern zu (insb. Art. 46 Abs. 1 StHG).

3.2. Die Vorinstanz kommt beweiswürdigend zum Ergebnis, für eine verminderte Werthaltigkeit würden keine Anhaltspunkte geltend gemacht, solche seien auch nicht ersichtlich. Die Steuerpflichtige habe nicht plausibel dargelegt, weshalb das Aktivdarlehen im abgeschriebenen Umfang nicht mehr werthaltig sein soll (vorne E. 1.4). Bei der Beweiswürdigung handelt es sich um eine Tatfrage, was zur Folge hat, dass im bundesgerichtlichen Verfahren die qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit herrscht (Art. 106 Abs. 2 BGG; vorne E. 2.3 und 2.4). Vor Bundesgericht bringt die Steuerpflichtige unbelegte Ausführungen dazu vor, dass B._____ zu ihren Gunsten "Gratisleistungen" erbracht habe (welche das Darlehen im entsprechenden Umfang getilgt hätten). Die Begründung geht mithin in Richtung einer Tilgung und nicht einer Abschreibung, was aber im vorinstanzlichen Verfahren mit Tatsachen zu unterlegen gewesen wäre (vorne E. 3.2). Unklar bleibt alsdann auch die Tragweite des Hinweises, die geübte Buchungspraxis sei dem früheren Bücherexperten durchaus bekannt gewesen und nicht beanstandet worden. Unstreitig hat die Steuerpflichtige im vorinstanzlichen Verfahren zur Abschreibung bzw. Tilgung des Darlehens keinerlei Schriftstücke vorzulegen

vermocht (Verträge, Arbeitsrapporte, Pro-forma-Rechnungen usw.). Die Vorinstanz durfte daraus auf fehlende Tilgung und spiegelbildlich die Werthaltigkeit des Darlehens schliessen. Dies bleibt, nachdem die Steuerpflichtige in keiner Weise aufzeigt, inwiefern dies verfassungswidrig sein sollte, für das Bundesgericht verbindlich (Art. 105 Abs. 1 BGG; vorne E. 2.4).

3.3. Nachdem das Darlehen unvermindert werthaltig ist, ist der Abschreibung die steuerrechtliche Anerkennung zu verweigern. Während das Handelsrecht Höchstwerte zur Bewertung von Aktien festlegt (Art. 960a ff. OR 2011) und die Betriebswirtschaftslehre nach den "richtigen" Werten sucht, stehen steuerrechtlich die Mindestwerte (Bewertungsuntergrenzen) im Zentrum. Abschreibungen auf Geschäftsvermögen sind steuerlich nur soweit anzuerkennen, als sie auch tatsächlich geschäftsmässig begründet sind (Art. 27 Abs. 2 lit. a bzw. Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG und Art. 10 Abs. 1 lit. a bzw. Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG). Daran fehlt es vorliegend aber, weshalb die Aufrechnung der Abschreibungen 2009/2010 und 2010/2011 bundesrechtskonform erfolgt ist.

3.4. Die Frage nach der Nahestehendeneigenschaft von B._____ stellt sich nur, aber immerhin im Zusammenhang mit der Verzinsung des Aktivdarlehens. Steht der Borger der Darleiherin fern, so ist ein Nullzinssatz an sich nicht zu beanstanden, da es sich unter diesen Vorzeichen um ein Geschäft unter Dritten handelt. Dem von der Vorinstanz zitierten Art. 313 Abs. 2 OR lässt sich nur entnehmen, dass im kaufmännischen Verkehr auch ohne Verabredung Zinse zu bezahlen seien. Dies bedeutet nicht, dass es ausgeschlossen wäre, unter Dritten von einer Verzinsung abzusehen. Im Unterschied dazu liegt eine geldwerte Leistung vor, wenn der Zinssatz auf einem Darlehen, das die Gesellschaft einer nahestehenden Person gewährt, unter dem marktüblichen Zins liegt. Was "marktüblich" ist, darf von der Eidgenössischen Steuerverwaltung festgelegt werden (zum Ganzen BGE 140 II 88). Die Vorinstanz ist eingehend der engen Verflechtung zwischen B._____ einerseits und der Steuerpflichtigen bzw. dem diese beherrschenden A._____ anderseits nachgegangen. Sie kam zum Schluss, Darleiherin und Borger ständen einander nahe, weshalb der Zins aufzurechnen sei.

Auch dieser Beweiswürdigung ist die Steuerpflichtige vor Bundesgericht in keiner Art. 106 Abs. 2 BGG genügenden Weise entgegengetreten. Die Feststellungen der Vorinstanz bleiben daher für das Bundesgericht verbindlich (Art. 105 Abs. 1 BGG), weshalb die Aufrechnung des Zinses bundesrechtlich nicht zu beanstanden ist.

3.5. Die Beschwerde ist im Bereich beider Steuerarten unbegründet und abzuweisen. Für alles Weitere kann auf den angefochtenen Entscheid verwiesen werden (Art. 109 Abs. 3 BGG).

4.

4.1. Bei diesem Ausgang des Verfahrens erweist sich das Gesuch der Steuerpflichtigen um Erteilung des Rechts zur unentgeltlichen Rechtspflege als aussichtslos, weshalb es abzuweisen ist (Art. 64 BGG; BGE 138 III 217 E. 2.2.4 S. 218). Zudem haben juristische Personen keinen Anspruch auf unentgeltliche Rechtspflege ausser unter bestimmten Voraussetzungen (BGE 131 II 306 E. 5.2.1 S. 326), deren Vorliegen hier nicht dargetan ist.

4.2. Nach dem Unterliegerprinzip sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der unterliegenden Partei aufzuerlegen (Art. 65 und Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG). Dem Kanton Zug, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verfahren 2C_1039/2016 (Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zug, Steuerjahre 2009/2010 und 2010/2011) und 2C_1040/2016 (direkte Bundessteuer, Steuerjahre 2009/2010 und 2010/2011) werden vereinigt.

2.

Die Beschwerde im Verfahren 2C_1040/2016 wird abgewiesen.

3.

Die Beschwerde im Verfahren 2C_1039/2016 wird abgewiesen.

4.

Das Gesuch um Erteilung des Rechts zur unentgeltlichen Rechtspflege wird abgewiesen.

5.

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 4'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

6.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zug, Abgaberechtliche Kammer, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 22. November 2016

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Kocher