

Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.64/2005
2A.93/2005 /vje

Urteil vom 25. August 2005
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Ersatzrichter Locher,
Gerichtsschreiber Fux.

Parteien
X. _____,
Beschwerdeführerin, vertreten durch Rechtsanwalt
Dr. Thomas Guggenheim,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Zug,
Bahnhofstrasse 26, Postfach, 6301 Zug,
Verwaltungsgericht des Kantons Zug, Abgaberechtliche Kammer, Postfach 760, 6301 Zug.

Gegenstand
2P.64/2005
Art. 9 BV (Kantonssteuer 2000),

2A.93/2005
direkte Bundessteuer 2000,

Staatsrechtliche Beschwerde (2P.64/2005) und Verwaltungsgerichtsbeschwerde (2A.93/2005) gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zug, Abgaberechtliche Kammer, vom 28. Dezember 2004.

Sachverhalt:

A.

Die seit 1974 bestehende X. _____ (eine Aktiengesellschaft) bezweckt nebst der Führung eines Treuhand- und Revisionsbüros unter anderem die Beteiligung an oder die Finanzierung von Gesellschaften jeder Art, die geeignet sind, den Gesellschaftszweck zu fördern. Das Aktienkapital beträgt Fr. 50'000.-- und ist eingeteilt in 500 Namenaktien à Fr. 100.--. Einziger Verwaltungsrat der Gesellschaft ist A. _____, der auch sämtliche Aktien hält. Im Herbst 1997 erwarb A. _____ eine Beteiligung von 20 % an einer Anstalt des liechtensteinischen Rechts mit Sitz in L. _____ (später M. _____). Diese am 14. November 1997 in Y. _____ Establishment umfirmierte Anstalt will gemäss Statuten unter anderem Schulungen, Seminare und Vorträge abhalten sowie Dienstleistungen auf dem Aus- und Weiterbildungssektor erbringen. Per Ende 1997 erhielt die X. _____ offenbar von A. _____ einen Anteil von 12,5 % an der Y. _____ Establishment.

Am 2. Juni 1998 schloss A. _____ mit der Y. _____ Establishment einen Darlehensvertrag über Fr. 50'000.-- ab. Die Auszahlung sollte gestaffelt im Lauf des Jahres 1998 erfolgen. Der Zins wurde auf 8 % und die Laufzeit auf fünf Jahre festgesetzt; Sicherheiten wurden keine gewährt. Dieser Vertrag wurde nur von der Borgerin, nicht aber vom Darleiher A. _____ unterzeichnet. In der Folge überwies die X. _____ im Jahr 1998 Fr. 20'000.-- und im Jahr 1999 Fr. 23'500.--. Insgesamt erhielt die Y. _____ Establishment von sämtlichen Inhabern von Gründerrechten Darlehen von Fr. 275'800.--. Die Y. _____ Establishment blieb aber erfolglos, fiel in Konkurs und wurde am 26. Januar 2001 nach durchgeführter Liquidation im Handelsregister gelöscht. Die X. _____ schrieb deshalb das Darlehen von Fr. 43'500.-- im Geschäftsjahr 2000 erfolgswirksam ab.

B.

Die Steuerverwaltung des Kantons Zug anerkannte in der definitiven Veranlagung der Steuerperiode 2000 vom 20. November 2002 die Abschreibung von Fr. 43'500.-- nicht als geschäftsmässig

begründet, rechnete diesen Betrag zum deklarierten Gewinn von Fr. 174.-- hinzu und verfügte sowohl für die Kantons- als auch für die direkte Bundessteuer einen steuerbaren Gewinn von Fr. 43'600.--. Daran hielt sie auch in den Einspracheentscheiden vom 9. Dezember 2003 fest.

Gegen diese Einspracheentscheide erhob die X._____ Rekurs beim Verwaltungsgericht des Kantons Zug. Zur Begründung führte sie unter anderem aus, im Darlehensvertrag werde fälschlicherweise A._____ als Darleiher aufgeführt; Darleiherin sei aber in Wirklichkeit die X._____, welche die Zahlungen tatsächlich geleistet habe. Das Verwaltungsgericht wies den Rekurs mit Urteil vom 28. Dezember 2004 (versandt am 13. Januar 2005) ab, wobei es von einem tatsächlich bestehenden Darlehensverhältnis zwischen der X._____ und der Y._____ Establishment ausging.

C.

Die X._____ hat gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts am 11. Februar 2005 einerseits Verwaltungsgerichtsbeschwerde (betreffend die direkte Bundessteuer für die Steuerperiode 2000, eventuell auch betreffend die Kantonssteuer für die Steuerperiode 2000; Verfahren 2A.93/2005) und andererseits staatsrechtliche Beschwerde (betreffend die Kantonssteuer für die Steuerperiode 2000; Verfahren 2P.64/2005) erhoben. Die Beschwerdeführerin beantragt, das angefochtene Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zug vom 28. Dezember 2004 sei aufzuheben, und die Steuerverwaltung des Kantons Zug sei anzuweisen, die Abschreibung von Fr. 43'500.-- als geschäftsmässig begründeten Aufwand anzuerkennen bzw. von einer entsprechenden Aufrechnung abzusehen.

D.

Die Kantonale Steuerverwaltung Zug beantragt, die Beschwerden abzuweisen. Denselben Antrag stellt das Verwaltungsgericht des Kantons Zug unter Hinweis darauf, dass sein Urteil versehentlich mit der falschen Begründung eröffnet worden sei. Aus der nachgereichten zutreffenden Begründung ergebe sich, dass das Gericht tatsächlich von einem Darlehensvertrag zwischen A._____ und der Y._____ Establishment ausgegangen sei; die X._____ habe ihre Zahlungen nur für jenen vorgenommen, womit die verdeckte Gewinnausschüttung auf der Hand liege.

Mit Präsidialverfügung vom 1. April 2005 wurde die vom Verwaltungsgericht nachgereichte massgebende Begründung der X._____ und der Steuerverwaltung des Kantons Zug zur Stellungnahme zugestellt. In ihren Gegenbemerkungen halten die X._____ sowie die Steuerverwaltung an ihren Anträgen fest. Die Eidgenössische Steuerverwaltung schliesst auf Abweisung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.

Die im Wesentlichen gleich lautenden Beschwerden betreffen die gleichen Parteien, richten sich gegen denselben Entscheid und werfen grösstenteils übereinstimmende Rechtsfragen auf. Es rechtfertigt sich deshalb, die Verfahren zu vereinigen und die Beschwerden in einem einzigen Urteil zu behandeln (vgl. Art. 40 OG in Verbindung mit Art. 24 BZP; BGE 126 II 377 E. 1 S. 381). Das Bundesgericht prüft von Amtes wegen und mit freier Kognition, welches Rechtsmittel zulässig und in welchem Umfang darauf einzutreten ist (BGE 130 II 509 E. 8.1 S. 510, mit Hinweisen).

I. Verwaltungsgerichtsbeschwerde (2A.93/2005)

2.

2.1 Der angefochtene Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zug ist, soweit die direkte Bundessteuer betreffend, ein auf Steuerrecht des Bundes gestütztes, letztinstanzliches kantonales Urteil, das mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden kann (Art. 97 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 5 VwVG und Art. 98 lit. g OG sowie Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer, DBG; SR 642.11). Bezüglich der Kantonssteuer steht die Verwaltungsgerichtsbeschwerde nach Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) noch nicht offen, weil eine vor Ablauf der Anpassungsfrist des Art. 72 Abs. 1 StHG (am 1. Januar 2001) liegende Steuerperiode betroffen ist (vgl. BGE 123 II 588 E. 2 S. 591 ff.). Als steuerpflichtige Person ist die Beschwerdeführerin aufgrund von Art. 103 lit. a OG zur Anfechtung des vorinstanzlichen Entscheids legitimiert. Auf ihre form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist grundsätzlich einzutreten.

2.2 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Beschwerdeführerin die Verletzung von Bundesrecht einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens (Art. 104 lit. a OG) sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 104 lit. b OG) rügen. Hat - wie hier - als Vorinstanz eine richterliche Behörde entschieden, ist das

Bundesgericht an deren Sachverhaltsfeststellung gebunden, wenn der Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig oder unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften ermittelt worden ist (Art. 105 Abs. 2 OG).

Das Bundesgericht wendet im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren das Bundesrecht von Amtes wegen an. An die Begründung der Begehren ist es gemäss Art. 114 Abs. 1 OG nicht gebunden, sondern es kann die Beschwerde auch aus andern als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 128 II 145 E. 1.2.2 S. 150 f., mit Hinweis).

3.

Der steuerbare Reingewinn der juristischen Personen setzt sich gemäss Art. 58 DBG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrages des Vorjahres (lit. a), aller vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (lit. b) sowie den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne (lit. c).

Zum steuerbaren Reingewinn gehören namentlich Zuwendungen der Gesellschaft an die Anteilhaber oder ihnen nahe stehende Dritte, die einem Aussenstehenden nicht oder zumindest nicht im gleichen Masse gewährt würden. Solche geldwerte Leistungen sind nach der Rechtsprechung immer dann anzunehmen, wenn (a) die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, (b) der Aktionär direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahe stehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, und (c) der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war (vgl. statt vieler Urteil 2A.263/2003 vom 19. November 2003, E. 2.1, mit Hinweisen). Bei diesem Drittvergleich sind in jedem Einzelfall alle konkreten Umstände des abgeschlossenen Geschäfts zu berücksichtigen, und es muss davon ausgehend bestimmt werden, ob das Geschäft in gleicher Weise mit einem mit der Gesellschaft nicht Verbundenen auch abgeschlossen worden wäre (Urteil 2A.475/2001 und 2P.280/2001 vom 30. April 2002, E. 2.2, mit Hinweisen, in: StE 2002 B 24.4 Nr. 67).

Je nach der Richtung, in welche die geldwerte Leistung fliesst, tätigt das leistende Unternehmen entweder eine (verdeckte) Gewinnausschüttung oder eine (verdeckte) Kapitaleinlage. Geht die geldwerte Leistung an die Aktionäre, liegt eine (verdeckte) Gewinnausschüttung vor, geht die geldwerte Leistung an eine beherrschte Gesellschaft, handelt es sich um eine (verdeckte) Kapitaleinlage. Bei geldwerten Leistungen zwischen Schwestergesellschaften fliesst der Vorteil an sich unmittelbar von einer Schwestergesellschaft zur anderen. Die an den Gesellschaften beteiligten Aktionäre werden mittelbar betroffen, indem der Wert der Beteiligung an der leistenden Gesellschaft abnimmt, während der Wert der Empfängerin entsprechend erhöht wird. Die geldwerte Leistung zwischen Schwestergesellschaften kann ausschliesslich im gemeinsamen Beteiligungsverhältnis motiviert sein; somit können sich Zuwendungen an Schwestergesellschaften als (verdeckte) Gewinnausschüttungen an die Aktionäre einerseits und als (verdeckte) Kapitaleinlagen der Aktionäre an die empfangende Gesellschaft andererseits erweisen (sog. Dreieckstheorie; vgl. Urteil 2P.152/1998 und 2P.394/1998 vom 28. Juni 2000, E. 5d, mit Hinweis).

4.

Im vorliegenden Fall ist der rechtlich relevante Sachverhalt nicht eindeutig festgestellt: Einerseits wird in der Beschwerde behauptet - und seitens der ehemaligen Verwaltungsräte der Y._____ Establishment bestätigt -, dass A._____ im Jahr 1997 einen Minderheitsanteil von 20 % an der Y._____ Establishment erworben hatte; andererseits führte die Beschwerdeführerin in ihrer Bilanz per Ende 1997 Gründerrechte von 12,5 % der Y._____ Establishment auf. Es ist unklar, ob diese vom Alleinaktionär der Beschwerdeführerin stammten und dieser damit nur noch 7,5 % an der Y._____ Establishment hielt; ebenso ist unklar, ob diese Gründerrechte entgeltlich (so die Stellungnahme der Beschwerdeführerin zur Verfügung vom 1. April 2005, S. 3) oder unentgeltlich auf die Beschwerdeführerin übergegangen waren. (Im Fall bloss treuhänderischen Erwerbs hätten diese Rechte gar nicht bilanziert werden dürfen.) So oder anders ist davon auszugehen, dass - jedenfalls per Ende 1997 - sowohl A._____ als Alleinaktionär der Beschwerdeführerin als auch diese selbst je einen bescheidenen Anteil Gründerrechte an der Y._____ Establishment hielten. Damit war diese für die Beschwerdeführerin - wenn auch in bescheidenem Umfang - sowohl Tochter- als auch Schwestergesellschaft.

Weiter ist unklar, wer gestützt auf den Darlehensvertrag vom 2. Juni 1998 der Y._____ Establishment Darlehen zu gewähren hatte und wer solche tatsächlich gewährte. Gemäss Bestätigung der ehemaligen Verwaltungsräte der Y._____ Establishment hatten ihr A._____ am 26. Juni 1998 Fr. 10'000.-- sowie die Beschwerdeführerin am 4. August und am 25. August 1998

Fr. 20'000.-- Darlehen gewährt. Demgegenüber geht die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid davon aus, dass das gesamte Darlehen von Fr. 50'000.-- in fünf Teilzahlungen (zwischen Juni und Oktober 1998) durch die Beschwerdeführerin geleistet wurde. Dies wiederum stimmt mit den Buchungen der Beschwerdeführerin nicht überein, die im Lauf des Jahres 1999 noch Zahlungen von Fr. 23'500.-- an die Y._____ Establishment aufführte. Sicherheiten waren jedenfalls gemäss Vertrag vom 2. Juni 1998 keine zu leisten; aus den Akten ist ebenso wenig ersichtlich, ob die abgemachte (hohe) Verzinsung tatsächlich geleistet wurde.

Schliesslich kann den Akten und den vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen auch nichts über die tatsächliche Bonität der Y._____ Establishment beim Abschlusses des Darlehensvertrags entnommen werden. Der Zeitpunkt des Konkurses ist nicht bekannt. Unter Umständen wäre bereits die ursprüngliche Darlehensgewährung als simuliert anzusehen und damit pro 1998 als geldwerte Leistung zu behandeln oder allenfalls die Darlehenshöhung im Jahr 1999 (vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, Therwil/Basel 2004, Rz. 114 zu Art. 59). Möglich ist auch, dass erst die Abschreibung des Darlehens zu einer geldwerten Leistung führte (Louis Bochud, Darlehen an Aktionäre aus wirtschaftlicher, zivil- und steuerrechtlicher Sicht, Diss. Bern 1991, S. 195 ff.).

Feststellungen über die Existenz von Simulationsindizien sind Tatfragen (ASA 53 S. 54 E. 4 S. 58 f., mit Hinweisen). Es kann nicht Sache des Bundesgerichts sein, alle diese noch unklaren Sachverhaltselemente selber zusammenzutragen und zusätzliche Beweise zu erheben. Die Beschwerde ist deshalb gutzuheissen und die Sache für zusätzliche Sachverhaltsabklärungen an die Kantonale Steuerverwaltung zurückzuweisen. Diese wird auch die Steuerakten von A._____ für die Steuerjahre 1997 bis 2000 beiziehen müssen.

5.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich dem Gesagten zufolge als begründet und ist gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist.

II. Staatsrechtliche Beschwerde (2P.64/2005)

6.

6.1 Betreffend die Kantonssteuer ist das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zug ein kantonal letztinstanzlicher Entscheid, gegen den auf Bundesebene für das hier massgebende Steuerjahr 2000 noch kein anderes Rechtsmittel zur Verfügung steht. Die staatsrechtliche Beschwerde ist insoweit grundsätzlich zulässig (Art. 84 und Art. 86 Abs. 1 OG), und die Beschwerdeführerin ist als steuerpflichtige Person zur Beschwerdeführung legitimiert (Art. 88 OG).

6.2 Die staatsrechtliche Beschwerde ist, von hier nicht in Betracht fallenden Ausnahmen abgesehen, rein kassatorischer Natur. Soweit die Beschwerdeführerin mehr verlangt als die Aufhebung des angefochtenen Urteils, so den Erlass einer Weisung an die Steuerverwaltung des Kantons Zug, kann auf die Beschwerde deshalb nicht eingetreten werden (Urteil 2P.262/2004 vom 22. Juni 2005, E. 1.3, mit Hinweisen).

6.3 Die Beschwerdeschrift muss den Begründungsanforderungen gemäss Art. 90 Abs. 1 lit. b OG genügen. Das Bundesgericht prüft nur klar und detailliert erhobene und, soweit möglich, belegte Rügen (grundlegend BGE 110 Ia 1 E. 2 S. 3 f.; statt vieler BGE 130 I 258 E. 1.3 S. 261 f., mit Hinweisen).

7.

Die Beschwerdeführerin hat eine einheitliche Beschwerdeschrift eingereicht, ohne grundsätzlich zwischen der Begründung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde und derjenigen der staatsrechtlichen Beschwerde zu unterscheiden. In der staatsrechtlichen Beschwerde findet sich einzig die zusätzliche Rüge: "Diese Anwendung und Auslegung von § 59 des Zuger Steuergesetzes stellt einen Verstoß gegen Art. 9 der Bundesverfassung (Schutz vor Willkür und Wahrung von Treu und Glauben) dar"; weitere Ausführungen fehlen. Es kommt hinzu, dass mit § 59 des Zuger Steuergesetzes offensichtlich das neue Zuger Steuergesetz vom 25. Mai 2000 gemeint ist, wogegen der angefochtene Entscheid materiell noch auf den Bestimmungen des Gesetzes über die Kantons- und Gemeindesteuern vom 7. Dezember 1946 beruht (vgl. angefochtener Entscheid, E. 3a sowie rektifizierter angefochtener Entscheid, E. 1). Die Beschwerdeführerin bezieht sich mithin nicht auf die zutreffende anwendbare Norm. Damit erfüllt die Beschwerdeschrift die Begründungserfordernisse von Art. 90 Abs. 1 lit. b OG offensichtlich nicht.

Auf die staatsrechtliche Beschwerde ist daher nicht einzutreten.

III. Kosten- und Entschädigungsfolgen

Die Beschwerdeführerin obsiegt mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde, unterliegt jedoch mit der

staatsrechtlichen Beschwerde. Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens sind daher je zur Hälfte dem Kanton Zug, der Vermögensinteressen wahrnimmt, und der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1, 2 und 3 in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG). Der Kanton Zug hat der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung zu entrichten (Art. 159 Abs. 1, 2 und 3 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verfahren 2A.93/2005 und 2P.64/2005 werden vereinigt.

2.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird gutgeheissen, soweit darauf einzutreten ist. Das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zug vom 28. Dezember 2004 wird aufgehoben, soweit es die direkte Bundessteuer betrifft. Die Sache wird zur Ergänzung des Sachverhalts und zu neuer Entscheidung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Zug zurückgewiesen.

3.

Auf die staatsrechtliche Beschwerde wird nicht eingetreten.

4.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.-- wird zur Hälfte dem Kanton Zug und zur Hälfte der Beschwerdeführerin auferlegt.

5.

Der Kanton Zug hat die Beschwerdeführerin für das bundesgerichtliche Verfahren mit Fr. 500.-- zu entschädigen.

6.

Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Steuerverwaltung und dem Verwaltungsgericht des Kantons Zug sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung (Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben) schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 25. August 2005

Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung

des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: