
Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 26. April 2007**i.S. X. AG (II 2007 12)**

Geldwerte Leistung: Gewinnvorwegnahme durch Ausübung konkurrenzrender Tätigkeit durch den Präsidenten des Verwaltungsrates (§ 38 Abs. 1 Bst. b aStG bzw. Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG)

Unabhängig von der Frage, ob zivilrechtlich tatsächlich eine Verletzung einer arbeits- oder gesellschaftsrechtlichen Konkurrenzklausele erfolgt ist, liegt steuerrechtlich ein Verstoss gegen das dealing at arm's length-Prinzip vor, wenn der Alleinaktionär und vollamtliche Verwaltungsratspräsident einer Gesellschaft mit einer Unternehmung Geschäfte tätigt, welche eine nicht unbedeutende Kundin der Gesellschaft ist. Es liegt diesbezüglich ein Ertragsverzicht vor, der dem Reingewinn aufzurechnen ist. Bestätigung des präjudiziellen Charakters des Bundesgerichtsurteils 2A.255/1996 vom 27. Oktober 1997 (StPS 1998, S. 16 ff.).

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die X. AG bezweckt gemäss Handelsregistereintrag „Erwerb, Verwaltung und Veräusserung von Vermögenswerten und Beteiligungen an Unternehmen im In- und Ausland; kann Patente, Lizenzen und sonstige Rechte erwerben, verwalten und veräussern; Erbringen von Dienstleistungen aller

Art im Bereich der Handlungsvermittlung sowie An- und Verkauf von Warengütern“.

Gegen die Veranlagungsverfügungen 1999 und 2000 liess die X. AG am 17. Juni 2002 Einsprache erheben. Im Verlaufe des Einsprachevorverfahrens anerkannte die Veranlagungsbehörde teilweise die Anträge der X. AG, teilweise verzichtete diese auf die weitere Geltendmachung von Rügen. Im Weiteren stellte der zuständige Revisor aber fest, dass durch den Aktionär und Verwaltungsrat Y. vereinnahmte Zahlungen der A. Ltd. von Fr. 124 500.-- im Jahre 1999 und von Fr. 174 925.-- im Jahre 2000 als Ertrag der X. AG hätten verbucht werden müssen und deshalb dem Reingewinn aufzurechnen seien. Ohne Einigung unter den Parteien wurde das Vorverfahren abgeschlossen und die Einsprache an die Kantonale Steuerkommission (StK) / Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer (VdBSt) zum Entscheid überwiesen. Mit deren Entscheid vom 29. Januar 2007 wurde die Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung 1999 abgewiesen und der steuerbare Reingewinn von Amtes wegen kantonal und bundessteuerlich neu auf rund Fr. 500 000.-- festgesetzt. Ebenso wurde die Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung 2000 abgewiesen und der steuerbare Reingewinn von Amtes wegen kantonal und bundessteuerlich neu auf rund Fr. 250 000.-- festgesetzt.

Dagegen liess die X. AG fristgerecht Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz erheben mit den Anträgen, den steuerbaren Reingewinn auf Fr. 379 500.-- bzw. Fr. 77 885.-- herabzusetzen.

Aus den Erwägungen

2.1 Offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte bilden Teil des Reingewinnes (vgl. Art. 58 Abs. 1 lit. b fünftes Alinea DBG sowie § 38 Abs. 1 lit. b aStG). Als verdeckte Gewinnausschüttung ist die Leistung einer juristischen Person zu würdigen, die sich selbst entreichert, um ihre Gesellschafter oder diesen nahestehende Personen zu bereichern, indem sie ihnen bewusst geldwerte Vorteile zuwendet, welche sie Drittpersonen nicht gewähren würde und die deshalb geschäftsmässig nicht begründet sind und welche sie nicht ordnungsgemäss als Gewinnverwendung verbucht (Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 58 Rz. 88). Ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, beurteilt sich immer aus der Sicht der steuerpflichtigen juristischen Person. Das Bundesgericht erkennt eine verdeckte Gewinnausschüttung, wenn drei Voraussetzungen erfüllt sind (Richner, u.a., a.a.O., Art. 58 Rz. 91; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil Art. 49–101 DBG, Basel 2004, Art. 58 Rz. 97 f.; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.263/2003 vom 19. November 2003 Erw. 2.1):

- Ausrichtung einer Leistung ohne angemessene Gegenleistung;
- direkte oder indirekte Begünstigung eines Anteilinhabers oder einer ihm nahestehenden Person;
- Erkennbarkeit für die handelnden Organe.

2.2.1 Als geldwerte Leistungen gelten insbesondere Ertragsverzichte zu Gunsten des Aktionärs oder einer ihm nahestehenden Person, die bei

der Gesellschaft zu einer entsprechenden Kürzung des in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Gewinnes führen. Diese Form der geldwerten Leistung wird mitunter seit den sechziger Jahren des letzten Jahrhunderts gestützt auf eine entsprechende Publikation (Max Imboden, Die gesetzmässigen Voraussetzungen einer Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen, in: ASA 31 S. 177, insb. S. 179) als „Gewinnvorwegnahme“ bezeichnet, obwohl handelsrechtlich gar keine Gewinne „vorweggenommen“ werden können (vgl. etwa Reto Heuberger, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, Diss. Bern 2001, S. 96 ff., S. 148 ff., mit weiteren Hinweisen). Solche Ertragsverzichte liegen vor, wenn die Gesellschaft auf ihr zustehende Einnahmen ganz oder teilweise verzichtet und die entsprechenden Erträge direkt dem Aktionär oder diesem nahestehenden Personen zufließen bzw. wenn diese nicht jene Gegenleistung erbringen, welche die Gesellschaft von einem unbeteiligten Dritten fordern würde (Urteile des Bundesgerichts 2A.263/2003 vom 19. November 2003 Erw. 2.2; 2A.602/2002 vom 23. Juli 2003 E. 2 und 2A.590/2002 vom 22. Mai 2003 E. 2.1, je mit Hinweis auf die Judikatur). Dies ist beispielsweise der Fall, wenn die Mietzinsen für eine der Kapitalgesellschaft gehörende Liegenschaft auf ein dem Aktionär zustehendes Konto einbezahlt und in der Kapitalgesellschaft nicht verbucht werden, bei Rückvergütungen zu Gunsten des Aktionärs, bei Verzicht auf Provisionseinkünfte z.G. des Aktionärs, bei Verzicht auf die Ausübung eines Kaufrechts (P. Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, Basel 2004, Art. 58 Rz. 136; Brülisauer/Kuhn, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 58 DBG N 202).

2.2.2 Mit Urteil 2A.255/1996 vom 27. Oktober 1997 (publ. in: StPS 16 [1998] S. 16–22; sowie Urteil 2A.247/1996 vom gleichen Tag, vgl. StR 1998 S. 296–99; ASA 67 [1998] S. 216–221; vgl. Höhn/Waldbur-

ger, Steuerrecht Bd. II, 8. Auflage, Bern 1999, S. 448 § 39 Rz. 84), worauf sich die Vorinstanzen berufen, hat das Bundesgericht erwogen, dass sich natürliche Personen, die für eine Aktiengesellschaft u.a. auf Grund eines Arbeitsvertrages oder als Mitglieder des Verwaltungsrates tätig seien, sich von Gesetzes wegen Tätigkeiten zu enthalten hätten, welche die Aktiengesellschaft konkurrenzieren. Verzichte die Aktiengesellschaft darauf, Gewinne aus Geschäften, die ihrer Natur nach der Gesellschaft zukämen, herauszuverlangen, erbringe sie eine geldwerte Leistung, wenn der dadurch bewirkte Verzicht auf ihr von Gesetzes wegen zustehende Einnahmen im Beteiligungsverhältnis begründet sei (Erw. 2b). Im konkreten Fall war dem Geschäftsführer und Alleinaktionär einer Treuhandunternehmung, deren Zweck die „umfassende Tätigkeit auf dem Treuhandsektor, wie Buchführungen, Steuern, Verwaltungen, Gesellschaftsgründungen usw.; Liegenschaften kaufen, verkaufen oder mieten sowie sich an andern Gesellschaften beteiligen“, war, eine Nettoprovision aus Liegenschaftsvermittlung in der Höhe von Fr. 40 000.-- aufgerechnet worden. Das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz als Vorinstanz hatte mit Entscheid VGE 356 + 357/95 vom 10. April 1996 gestützt auf den Entscheid VGE 301/95 vom 21. März 1996 demgegenüber noch festgehalten, es sei grundsätzlich zulässig, dass ein geschäftsführender Haupt- bzw. Alleinaktionär nicht alle Geschäfte über seine AG abwickle, sondern gewisse (Immobilien-)Geschäfte direkt (auf eigene Rechnung) abschliesse und die betreffenden Einkommen via eigene Steuererklärung abrechne. Für die Beanspruchung der Büroinfrastruktur zu privaten Geschäftszwecken wurde indes ein Privatanteil von 20 % der Einkünfte ausgeschieden (Erw. 5).

Im Entscheid 2A.247/1996 vom 27. Oktober 1996 hatte das Bundesgericht zudem festgehalten, es sei nicht von Belang, dass die Treuhand-

unternehmung die Vermittlung von Liegenschaften nicht ausdrücklich zu ihrem Zweck rechne, gehörten doch solche Geschäfte zum allgemeinen Geschäftsbereich eines Treuhandbüros (Erw. 2c).

2.2.3 Dieser Entscheid fand in der Literatur Zustimmung. Nach P. Locher und U. Behnisch (Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 1997, in: ZBJV Bd. 135, 1999, S. 76 ff.) handelt es sich um eine typische verdeckte Gewinnausschüttung durch Verzicht auf Leistungen, die der Gesellschaft zustehen. Kritisiert wird nur die im Entscheid „verfehlt“ Verwendung des Begriffs „Gewinnvorwegnahme“. Da der Gesellschaft von Handelsrechts wegen ein Erstattungsanspruch zustehe, resultiere durchaus ein Gewinn, und der Gewinnbestandteil könne weder aktien- noch steuerrechtlich „vorweggenommen“ werden (S. 77).

2.2.4 Mit dem Präjudiz hat sich im Weiteren auch R. Heuberger, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, Bern 2001, kritisch auseinandergesetzt (S. 77 ff.). Er hat darauf hingewiesen, dass das Konkurrenzverbot nach Art. 321a OR nur anwendbar ist, wenn das Rechtsverhältnis zwischen dem Alleinaktionär-Geschäftsführer und der Einpersonen-AG den Regeln des Einzelarbeitsvertrages unterliegt, wobei angesichts der dispositiven Natur von Art. 321a OR selbst in diesem Fall fraglich sei, ob das arbeitsvertragsrechtliche Konkurrenzverbot zur Anwendung käme. Der Umfang des Konkurrenzverbots des Verwaltungsratsmitgliedes sei in der Lehre umstritten. Wenn im konkreten Fall eine Zustimmung der aus dem Alleinaktionär bestehenden Generalversammlung zu seiner konkurrierenden Tätigkeit angenommen werde, stelle sich die Frage nach dem Kern der Treuepflicht (Art. 717 Abs. 1 OR), den eine Zustimmung nicht erfassen könne. Nur

wenn als solcher Kern der Abschluss eines direkt konkurrierenden Geschäfts auf eigene Rechnung angesehen werde oder wenn man nicht der „Zustimmungstheorie“ folge, sei im konkreten Fall das Konkurrenzverbot verletzt.

2.2.5 Eingang hat dieser Entscheid auch in die Botschaft zur Revision des Obligationenrechts (GmbH-Recht sowie Anpassungen im Aktien-, Genossenschafts-, Handelsregister- und Firmenrecht) vom 19. Dezember 2001 gefunden (BBI 2002, 3148–3264). Bei den Ausführungen zu Art. 812 OR werden unter explizitem Hinweis auf dieses Präjudiz (vorstehend Erw. 2.2.2) folgende Erläuterungen gegeben:

Konkurrenzierende Tätigkeiten von Geschäftsführern und Gesellschaftern können zu steuerlichen Folgen bei der Gesellschaft und den Betroffenen führen. Das Bundesgericht hat entschieden, dass eine Aktiengesellschaft natürlichen Personen eine geldwerte Leistung erbringt, soweit diese für sie tätig sind und gleichzeitig einzelne in den Geschäftsbereich der Gesellschaft fallende Geschäfte auf eigene Rechnung abschliessen. Dies ist der Fall, wenn die Gesellschaft – namentlich einem geschäftsführenden Allein- oder Hauptaktionär – eine konkurrenzierende Tätigkeit erlaubt und darauf verzichtet, die Gewinne aus Geschäften herauszuverlangen, die ihrer Natur nach der Gesellschaft zukommen. Solche Überlegungen müssen auch bei konkurrenzierenden Tätigkeiten von Geschäftsführern und Gesellschaftern von Gesellschaften mit beschränkter Haftung gelten.

2.2.6 Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin (vorstehend Erw. 1.2) ist mithin von der Massgeblichkeit des vorinstanzlich angeführten Präjudizes auszugehen, und kann es nicht als blosse Marginalie der bundesgerichtlichen Rechtsprechung für unbeachtlich erklärt werden.

2.3.1 Die Veranlagungsbehörden stellen zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (Art. 123 Abs. 1 DBG; vgl. § 59a aStG). Die Veranlagungsbehörde prüft die Steuererklärung und

nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor (Art. 130 Abs. 1 DBG). Die Pflicht zur Ermittlung der materiellen Wahrheit gebietet der Behörde, denjenigen Sachverhalt festzustellen, von dem sie anhand der Erkenntnisse, die sie durch die Untersuchung gewonnen hat, überzeugt ist, er habe sich tatsächlich verwirklicht (Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 24).

2.3.2 Gemäss der im Steuerrecht anwendbaren Beweislastverteilung obliegt grundsätzlich der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen der Steuerbehörde sowie der Beweis für steuermindernde Tatsachen dem Steuerpflichtigen, welcher steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen hat (vgl. BGE vom 12. November 1999 i.S. H., publ. in NStP 2000, 54. Jg., S. 24 f. mit Hinweisen, u.a. auf BGE 121 II 257, Erw. 4c/aa). Indessen rechtfertigt es sich nach der Rechtsprechung in bestimmten Fällen, dem Steuerpflichtigen für die behauptete gegenteilige Tatsache den Gegenbeweis zu überlassen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der von der Behörde angenommene Sachverhalt auf Grund bestimmter Anhaltspunkte sehr wahrscheinlich ist oder wenn es um besonders auffällige, atypische Vorgänge/Transaktionen geht, deren genauen Ablauf sowie wirtschaftlichen Hintergrund nur der Steuerpflichtige, nicht aber die Steuerbehörden im Detail kennen können (vgl. VGE 621/00 vom 23. Januar 2001 Erw. 2; VGE 626/00 vom 15. Dezember 2000 Erw. 4 mit Hinweisen, u.a. auf ASA 44, S. 623).

2.3.3 Beweismittel unterliegen mit Ausnahme der öffentlichen Urkunden und Register der freien Beweiswürdigung durch die Veranlagungsbehörde. Diese hat auf Grund der aktenkundigen Erkenntnisse und ihrer frei gebildeten Überzeugung darüber zu befinden, ob das Beweismittel eine Tatsache als verwirklicht darzutun vermag. Die Bindung der Veranlagungs-

behörde an formelle Beweisregeln wäre unzulässig. Auch Geschäftsbücher und Gutachten unterliegen wie jedes Beweismittel der freien Beweiswürdigung. Die Überzeugung der Behörde braucht nicht in einer absoluten Gewissheit zu bestehen, die jede andere Möglichkeit ausschliesst (Richner u.a., a.a.O., Art. 123 DBG Rz. 63 ff.).

3.1.1 Das arbeitsvertragsrechtliche Konkurrenzverbot, das in Art. 321a Abs. 3 OR mit der Marginalie „Sorgfalts- und Treuepflicht“ geregelt ist, verpflichtet den Arbeitnehmer, während der Dauer des Arbeitsverhältnisses keine Arbeit gegen Entgelt für einen Dritten zu leisten, soweit er dadurch seine Treuepflicht verletzt, insbesondere den Arbeitgeber konkurrenziert. Ein Konkurrenzverhältnis liegt vor, wenn die Betroffenen bei ganz oder teilweise übereinstimmendem Kundenkreis gleichartige und folglich unmittelbar das gleiche Bedürfnis befriedigende Leistungen anbieten (BSK OR-Rehbinder/Portmann Art. 321a N 14; M. Rehbinder, Schweizerisches Arbeitsrecht, 15. Auflage, Zürich 2002 Rz. 130). Bei der Sorgfalts- und Treuepflicht handelt es sich allerdings mangels Nennung bei den zwingenden Vorschriften in Art. 361 und 362 OR um eine dispositive Norm.

3.1.2 Die aktienrechtliche „Sorgfalts- und Treuepflicht“ (Marginalie zu Art. 717 OR) verpflichtet die Mitglieder des Verwaltungsrates sowie Dritte, die mit der Geschäftsführung befasst sind, ihre Aufgaben mit aller Sorgfalt zu erfüllen und die Interessen der Gesellschaft in guten Treuen zu wahren. Die Pflicht, die Gesellschaftsinteressen zu wahren, gilt auch für den als Verwaltungsrat tätigen Einmannaktionär. Auch er hat die selbstständigen Interessen der Gesellschaft zu achten und insbesondere dazu Sorge zu tragen, dass ihr Vermögen erhalten bleibt (Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996 § 28 N 30). Ein

Konkurrenzverbot des Verwaltungsratsmitglieds sieht das Aktienrecht nicht explizit vor. In Lehre und Praxis ist jedoch anerkannt, dass konkurrenzierende Tätigkeiten mit der Ausübung eines Verwaltungsratsmandats unvereinbar sein können. Der Umfang des Konkurrenzverbots richtet sich nach den konkreten Umständen. Die Konkurrenzenthaltungspflicht geht für vollamtlich tätige Verwaltungsratsmitglieder zweifellos weiter als für „ausstehende“ Mitglieder des Rates. Insbesondere kann das Konkurrenzverbot der Übernahme weiterer Verwaltungsratsmandate in derselben Branche entgegenstehen (Forstmoser et al., § 28 N 35 ff.; vgl. C. Chapuis, in: Kommentar OR, Kren Kostkiewicz/Bertschinger/Breitschmid/Schwander, 2002, Art. 717 OR N 9; BSK OR II-Watter Art. 717 N 18 f. mit Hinweisen, u.a. auf Forstmoser et al., a.a.O.; Böckli, Schweizer Aktienrecht, 3. Auflage, Zürich 2004 Rz. 611).

3.1.3 In BGE 130 III 213 ff. prüfte das Bundesgericht unter zahlreichen Hinweisen auf Lehre und Rechtsprechung u.a. die Frage, ob ein leitendes Organ einer Aktiengesellschaft zu dieser in einem Arbeitsverhältnis stehen kann, was in der Lehre umstritten sei (Erw. 2.1). Gemäss den Erwägungen des Bundesgerichts nimmt wohl die Mehrheit der Lehre in der Regel für Mitglieder oder Delegierte des Verwaltungsrats einer Aktiengesellschaft einen mandatsähnlichen Vertrag an. Soweit allerdings die Tätigkeit hauptberuflich ausgeübt wird, zieht die Lehre auch einen Arbeitsvertrag in Betracht. Diese unterschiedlichen Betrachtungen spiegeln sich in der bundesgerichtlichen Praxis wider (vgl. zum Ganzen BGE 128 III 129 E. 1a/aa, insbesondere mit Hinweisen auf BGE 90 II 483 E. 1; 75 II 149 E. 2a und 53 II 408 E. 3a [Auftrag oder Arbeitsvertrag] sowie auf BGE 125 III 78 E. 4 [mandatsähnliches Verhältnis sui generis]). Die Beurteilung des Rechtsverhältnisses hat auf Grund der Besonderheiten des konkreten Falls zu erfolgen (BGE 128 III 129

E. 1a/aa S. 132). Entscheidend ist dabei, ob die betroffene Person in dem Sinne in einem Abhängigkeitsverhältnis steht, dass sie Weisungen empfängt. Ist dies zu bejahen, liegt ein arbeits- und gesellschaftsrechtliches Doppelverhältnis vor (BGE 128 III 129 E. 1a; 121 I 259 E. 3a S. 262; 107 II 430 E. 1 S. 432; 95 I 21 E. 5b S. 25; Urteil 4C.402/1998 vom 14. Dezember 1999, E. 2a, Pra 89/2000 Nr. 50 S. 285 ff.). Das schuld- und gesellschaftsrechtliche Doppelverhältnis hat zur Folge, dass das in einem Anstellungsverhältnis stehende Organ sich sowohl an die Treuepflicht des Arbeitnehmers (Art. 321a OR) wie auch an die organschaftliche Treuepflicht des Verwaltungsrats- oder Direktionsmitglieds nach Art. 717 OR halten muss. Steht eine Verletzung der Treuepflicht zur Diskussion, ist somit getrennt zu prüfen, ob die eine oder die andere verletzt ist. Dabei erweist sich in der Regel, dass die gesellschaftsrechtliche Treuepflicht weiter geht als die arbeitsvertragsrechtliche (BGE 130 II 213 Erw. 2.1 i.f.).

3.1.4 Es erweist sich, dass es sich bei der arbeitsrechtlichen Treuepflicht, aus welcher das Konkurrenzverbot abgeleitet wird, um eine dispositive Norm handelt. Die von Heuberger aufgeworfene Frage nach dem Kern der gesellschaftsrechtlichen Treuepflicht lässt sich auf Grund der Rechtsprechung und Literatur nicht abschliessend beurteilen. Im Sinne der von der Verfassung geschützten Wirtschaftsfreiheit (Art. 27 BV), welche auch die freie Wahl der Organisation im Rahmen der vom Privatrecht zur Verfügung gestellten Mittel gewährleistet (Vallender, St. Galler Kommentar, Art. 27 BV Rz. 18), sind die vorliegend gewählten Organisationsformen und Vertragsverhältnisse aus zivilrechtlicher Sicht zu respektieren.

Die zivilrechtliche Frage des Umfanges und Gehalts der arbeits- und gesellschaftsrechtlichen Treuepflicht ist indes, wie nachstehend zu zeigen

ist, aus steuerrechtlicher Sicht für das vorliegende Verfahren von untergeordneter Bedeutung und muss im steuerrechtlichen Verfahren entsprechend auch nicht (abschliessend) geklärt werden.

3.2.1 Y., Alleinaktionär der Beschwerdeführerin, war seit 1991 einziges Mitglied des Verwaltungsrates der Unternehmung; seit 2000 versieht neben ihm als Präsidenten seine Gattin die Funktion eines Mitgliedes des Verwaltungsrates (vgl. Ingress lit. A). Die Eheleute Y. sind gleichzeitig auch die einzigen Arbeitnehmer der Beschwerdeführerin (vgl. Einsprache-act. 8 S. 1 Ziff. 2; Steuererklärung 2000 act. 43–54). Der Alleinaktionär geht dieser Tätigkeit vollamtlich nach; die Ehefrau übt jedenfalls – gemäss Steuererklärung 2001A – keine anderweitige (Neben-)Erwerbstätigkeit aus.

3.2.2 Im Jahre 1999 erwirtschaftete die Beschwerdeführerin gemäss Erfolgsrechnung 1999 einen „Kommissions- und Beratungsertrag“ von Fr. 1 171 062.85 (Steuererklärung 1999 act. 7) und im Jahre 2000 von Fr. 866 571.89 (Steuererklärung 2000 act. 60). Mit Schreiben vom 1. September 2003 reichte die Beschwerdeführerin den Vorinstanzen eine Aufstellung über die aus Tätigkeiten für die A. Ltd. erzielten Erträge ein (Einsprache-act. 5 und 6). Gemäss dieser Auflistung präsentieren sich folgende Erträge, die einerseits bei der Beschwerdeführerin verbucht wurden, andererseits an den Alleinaktionär flossen:

Jahr	bei der X. AG verbucht	Provision an den Alleinaktionär
1995	40 917.80	120 000.--
1996	80 330.95	145 000.--
1997	179 614.85	124 000.--
1998	351 987.15	109 355.--
1999	267 068.75	122 200.--
2000	198 448.75	123 050.--
2001	385 331.35	86 673.--

Das A. Ltd.-Geschäft machte folglich am gesamten Kommissionsertrag der Jahre 1999 und 2000 einen wesentlichen Anteil aus (je rund 23 % bzw. fast ein Viertel), wobei die vom Alleinaktionär direkt vereinnahmten Zahlungen ihrerseits fast der Hälfte (1999) bzw. rund zwei Dritteln (2000) der von der Beschwerdeführerin vereinnahmten Beträge entsprachen.

3.2.3 Zu den an den Alleinaktionär ausgerichteten Provisionen kommen im Jahre 1999 noch eine Verrechnung aus Darlehenszins von Fr. 2 500.-- und im Jahre 2000 ein solcher von Fr. 1 875.-- sowie eine Verrechnung Rückzahlung Darlehen dazu (Fr. 50 000.--, womit sich die entsprechenden Beträge total auf Fr. 124 500.-- (1999) und Fr. 174 925.-- (2000) belaufen. Diese Beträge wurden vom Alleinaktionär in seiner privaten Steuererklärung als Einkommen aus Nebenerwerbstätigkeit deklariert (Steuererklärung 2001A). Ein anderweitiges Einkommen aus Nebenerwerbstätigkeit wird weder ausgewiesen noch behauptet.

3.3 Im Lichte der vorstehend dargestellten Rechtslage und Rechtsprechung (Erw. 2.1. und 2.2) sind die dem Alleinaktionär von der A. Ltd. ausgerichteten Provisionszahlungen als Ertragsverzichte der Beschwerdeführerin zu qualifizieren. Dieser Ertragsverzicht erklärt sich im konkreten Fall plausibel mit der wirtschaftlichen Identität des Alleinaktionärs und der Beschwerdeführerin (zum Durchgriff bei der Einmann-Aktiengesellschaft / wirtschaftlichen Betrachtungsweise vgl. BGE 104 Ia 367 Erw. 3; vgl. Peter Breitschmid: Festschrift für Jean Nicolas Druey, Zürich 2002, S. 61–87, S. 65 f.). Hierbei fällt vorliegend insbesondere auch ins Gewicht, dass es sich um den Ertrag aus Geschäften handelt, welche der

Alleinaktionär und vollamtlich für die Beschwerdeführerin tätige Verwaltungsratspräsident mit einer Unternehmung erzielte, welche, wie dargestellt (vorstehend Erw. 3.2.2), eine nicht unbedeutende Kundin der Beschwerdeführerin war. Auf solche Erträge würde eine Unternehmung/Arbeitgeberin zu Gunsten eines unabhängigen Dritten (Angestellten) nicht verzichten (vgl. vorstehend Erw. 2.1; zum dealing at arm's length-Prinzip vgl. Richner/Frei/ Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 58 N 90; Brülisauer/Kuhn, in: Kommentar zum Schweizer Steuerrecht I/2a, Art. 58 DBG N 109). Dieser Verzicht ist entsprechend als ungewöhnlich zu qualifizieren, so dass sich steuerrechtlich ein Abweichen von der zivilrechtlichen Regelung rechtfertigt. Dies gilt, wie gesagt, unbesehen der zivilrechtlichen Beachtlichkeit einer arbeits- oder gesellschaftsrechtlichen Konkurrenzklausele.

3.4.1 Angesichts der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, wonach es nicht von Belang ist, dass eine Treuhandunternehmung die Vermittlung von Liegenschaften nicht ausdrücklich zu ihrem Zweck rechne, da solche Geschäfte zum allgemeinen Geschäftsbereich eines Treuhandbüros gehörten (vorstehend Erw. 2.2.2), kann die Beschwerdeführerin nichts zu ihren Gunsten aus der Differenzierung herleiten, der Alleinaktionär sei für die persönliche Vermittlung von Kunden entschädigt worden (was nicht vom Zweck abgedeckt sei), weshalb keine Konkurrenzierung vorliegen könne (Beschwerde S. 13 Ziff. V). Was dieses Vorbringen anbelangt, haben die Vorinstanzen berechtigterweise darauf hingewiesen, dass die aktenkundigen Zahlungsbelege der A. Ltd. eine andere Sprache sprechen, da u.a. von „Professional Services / Consultancy FEE“ (teils zzgl. „and Representations expenses ...“), „Today, agreed for several consultings, assistance fees“ etc. die Rede ist. Überdies ist die Beziehungsnähe von eigenem Knowhow, das zur Verfügung gestellt wird, und der Vermittlung von weite-

ren Personen, welche (ergänzendes) Knowhow zur Verfügung stellen können, unverkennbar. Die Differenzierung der Beschwerdeführerin erweist sich als formalistisch und wird der gelebten Wirtschaftspraxis, was die Umschreibung und Befolgung der handelsregisterrechtlichen Zweckformulierungen anbetriift, nicht gerecht.

3.4.2 Im Einspracheverfahren brachte die Beschwerdeführerin vor (Einsprache-act. 5 S. 2), in zeitlicher Hinsicht bestehe kein für die Annahme einer Konkurrenzierung notwendiger Zusammenhang, weil die Vermittlung von Kunden bereits früher während der unselbstständigen Erwerbstätigkeit des Alleinaktionärs erfolgt sei. Dieses Argument hat angesichts der Bedeutungslosigkeit der Frage der Treuepflicht des Alleinaktionärs kein Gewicht. Indes wird es durch die Bestätigung der A. Ltd. vom 20. November 2002 (Einsprache-act. 38) entkräftet, worin von Zahlungen seit dem Jahre 1995 die Rede ist – und was durch die eingereichte Ertragsliste (vorstehend Erw. 4.2.1) bestätigt wird –, mithin seit einem Zeitpunkt, zu welchem Y. bereits seit einigen Jahren einziges Verwaltungsratsmitglied war. Mit Recht bringt die Beschwerdeführerin, soweit ersichtlich, dieses Argument vor dem Verwaltungsgericht nicht mehr vor. In diesem Bestätigungsschreiben hatte die A. Ltd. zudem u.a. festgehalten, diese Zahlungen seien aus steuerlichen Gründen seitens der A. Ltd. nicht über die Beschwerdeführerin abgewickelt worden, woraus e silentio geschlossen werden kann, dass wirtschaftlicher Adressat der Zahlungen grundsätzlich die Beschwerdeführerin war.

3.4.3 Der Bestätigung der beiden Verwaltungsräte vom 18. November 2002, die Beschwerdeführerin habe von Beginn an Kenntnis von der Vermittlungstätigkeit des Alleinaktionärs gehabt (Einsprache-act. 39), womit ausgeschlossen wird, dass es sich um eine arbeitsvertragsrechtliche

Konkurrenzierung i.S. von Art. 321a Abs. 3 OR handelt, ist im Sinne des Gesagten ebenfalls von untergeordneter Bedeutung bzw. irrelevant.

3.4.4 Soweit die Beschwerdeführerin auf die im Einspracheverfahren offerierten Zeugen (Alleinaktionär und Vertreter der A. Ltd.) hinweist, die nicht befragt wurden, konnte im vorinstanzlichen (wie auch im verwaltungsgerichtlichen Verfahren) ohne Verletzung des Gehörsanspruches der Beschwerdeführerin abgesehen werden, da auf Grund der Vorbringen der Beschwerdeführerin kein Anlass zur Annahme besteht, dass diese Beweisabnahme zu entscheiderelevanten, d.h. über diese aktenkundigen Bestätigungen hinausgehenden Erkenntnissen geführt hätte.

3.5 Eine Beeinträchtigung ihrer Wirtschaftsfreiheit, wie von der Beschwerdeführerin geltend gemacht, liegt nicht vor. Die Vorinstanzen führen vernehmlassend zutreffend aus (S. 3 Ziff. 2), dass der Umstand, dass die von Gesetzes wegen einer juristischen Person zustehenden Erträge zuerst bei dieser zu versteuern sind, Ausfluss des (steuerrechtlichen) Prinzips der wirtschaftlichen Doppelbelastung bei Kapitalunternehmungen ist. Mit den Korrekturvorschriften des DBG, wozu Art. 58 DBG gehört, soll insbesondere diese wirtschaftliche Doppelbelastung sichergestellt werden (Brülisauer/ Kuhn, a.a.O., Art. 58 N 94). In ihrer (privat)-wirtschaftlichen Tätigkeit werden dadurch weder die Beschwerdeführerin als Kapitalgesellschaft noch ihr Alleinaktionär und VR-Präsident eingeschränkt. Verzichtet eine Kapitalgesellschaft auf einen ihr zustehenden Gewinn, könnte hierin im Übrigen umgekehrt eine Verletzung des aktienrechtlichen Grundsatzes der Gewinnstrebigkeit gesehen werden, dem mit den zivilrechtlichen Mitteln entgegenzuwirken wäre (vgl. Art. 706 Abs. 2 Ziff. 4 OR).

3.6 Dass durch die der Beschwerdeführerin zustehenden Kommissionszahlungen an den Alleinaktionär dieser zu Lasten der Beschwerdeführerin direkt begünstigt wurde, ist offenkundig und war insbesondere von Anfang an für den Alleinaktionär (und seine Gattin) als handelnde Organe auch klar erkennbar bzw. hätte es auf Grund ihrer aktienrechtlichen Treuepflicht und ihrer Interessenbindung an die ihnen gehörige Beschwerdeführerin sein müssen.

3.7 Zusammenfassend erweist sich, dass die Vorinstanzen zu Recht gestützt auf den Entscheid StPS 1/98 (S. 16 ff.) die von der A. Ltd. direkt an den Alleinaktionär entrichteten Kommissionszahlungen als geldwerten Vorteil bei der Beschwerdeführerin aufgerechnet haben. Diesem Verfahrensausgang entsprechend gehen die Verfahrenskosten zu Lasten der Beschwerdeführerin.