
Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 1. September 2009**i.S. X. GmbH (2C_265/2009)**

Geldwerte Leistung (Art. 58 Abs. 1 Bst. c DBG bzw. § 64 Abs. 1 Bst. c StG): Grenzen der Gewinnvorwegnahme (Ertragsverzicht) bei einer die Gesellschaft konkurrenzierenden Tätigkeit der Hauptgesellschafterin

Ein für den geschäftsführenden Gesellschafter geltendes gesellschaftsrechtliches Konkurrenzverbot kann nicht einfach seiner Ehefrau zugeschrieben werden. Aus einem arbeitsvertraglichen Konkurrenzverbot kann seinerseits nicht abgeleitet werden, dass der mit einem Pensum von 30% bei der Gesellschaft angestellten Hauptgesellschafterin jede anderweitige Tätigkeit in ihrem angestammten Beruf grundsätzlich untersagt bleibt. Massgebend für die Konkurrenzbeurteilung sind letztlich nicht die in den Statuten bzw. im Handelsregister beschriebenen Geschäftsbereiche, sondern die tatsächlich ausgeübten Geschäftstätigkeiten. Konkurrenzierende Tätigkeit in casu verneint.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die X. GmbH weist ein Stammkapital von CHF 20 000.-- auf. Mit einer Stammeinlage von CHF 19 000.-- ist A. Gesellschafterin ohne Zeichnungsberechtigung. Gleichzeitig ist sie mit einem Teilzeitpensum von rund 30% für die X. GmbH tätig. Ihr Ehemann B. ist Gesellschafter mit einer

Stammeinlage von CHF 1 000.-- sowie Geschäftsführer mit Einzelunterschrift. Die X. GmbH bezweckt im Wesentlichen die Erstellung von Buchhaltungen und Abschlüssen, die Durchführung von Revisionen, Steuerberatungen, Unternehmensbegleitungen, Firmengründungen und Unternehmensbewertungen.

A. betreibt zugleich die Einzelfirma Y. Deren Zweck besteht in der Erstellung von Buchhaltungen und Abschlüssen sowie im Durchführen von Revisionen, Steuerberatungen und Unternehmensbegleitungen.

In der Veranlagungsverfügung 2003 rechnete die kantonale Steuerverwaltung/kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer der X. GmbH den gesamten Gewinn 2003 der Einzelfirma Y. als geldwerte Leistung aus Ertragsverzicht zugunsten der A. auf.

Die von der X. GmbH gegen die Veranlagungsverfügung 2003 erhobene Einsprache wurde von der kantonalen Steuerkommission/kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer abgewiesen. Das angerufene Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz hiess die gegen den Einspracheentscheid erhobene Beschwerde hingegen gut.

Gegen diese Gutheissung erhebt die kantonale Steuerverwaltung/kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Während die X. GmbH Abweisung der Beschwerde beantragt, schliesst die eidgenössische Steuerverwaltung auf deren Gutheissung.

Erwägungen

1. ...

2.

2.1 Der steuerbare Reingewinn der juristischen Personen setzt sich gemäss Art. 58 Abs. 1 DBG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrages des Vorjahres (lit. a), allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen 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 Anteilsinhaber oder ihnen nahestehende 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 zugestanden worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, und
- (c) der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war (BGE 131 II 593 E. 5.1 S. 607; Urteile 2A.204/2006 vom 22. Juni 2007 E. 6, in: RtiD 2008 I pag. 946; 2A.263/2003 vom 19. November 2003 E. 2.1, in: ASA 74 S. 660; je mit Hinweisen).

2.2 Als geldwerte Leistungen gelten insbesondere Ertragsverzichte zugunsten des Aktionärs oder einer ihm nahe stehenden Person, die bei der Gesellschaft zu einer entsprechenden Kürzung des in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Gewinnes führen. Diese Form der geldwerten Leistung wird als "Gewinnvorwegnahme" bezeichnet, obwohl handelsrechtlich gar keine Gewinne "vorweggenommen" werden können. 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 2C_335/2008 vom 13. Oktober 2008 E. 2.2; 2A.204/2006 vom 22. Juni 2007 E. 6, in: RtiD 2008 I pag. 946; 2A.263/2003 vom 19. November 2003 E. 2.2, in: ASA 74 S. 660; je mit Hinweisen).

2.3 Bei diesem Drittvergleich (sog. Grundsatz des "dealing at arm's length") wird bei Vermögensgegenständen auf den Verkehrswert und bei Dienstleistungen auf den Marktwert abgestellt. Dabei hat die Beurteilung bei verbundenen Unternehmen vom Standpunkt der jeweiligen steuerpflichtigen Gesellschaft aus zu erfolgen (Peter Brülisauer/ Flurin Poltera, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. Aufl. 2008, N. 54 zu Art. 58 DBG; Robert Danon, in: Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, 2008, N. 107 zu Art. 57-58 DBG; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, N. 98 zu Art. 58 DBG), was ebenso der Rechtsprechung des Bundesgerichts entspricht (Urteil 2A.263/2003 vom 19. November 2003 E. 2.3, in: ASA 74 S. 660; vgl. auch Urteile 2C_335/2008 vom 13. Oktober 2008 E. 2.2; 2A.588/2006 vom

19. April 2007 E. 4.2; 2P.168/1998 vom 9. Juli 1999 E. 1b/cc, in: StR 54/1999 S. 679).

2.4 Was die Beweislastverteilung betrifft, so gilt die Grundregel, dass die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen und die steuerpflichtige Person für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen trägt (BGE 121 II 257 E. 4c/aa S. 266). Bei geldwerten Leistungen ist es grundsätzlich an der Steuerbehörde, den Nachweis zu erbringen, dass einer Leistung der Gesellschaft keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht. Gelingt ihr dies nicht, so trägt sie die Folgen der Beweislosigkeit (vgl. Urteil 2C_76/2009 vom 23. Juli 2009 E. 2.2 mit Hinweis; vgl. auch Locher, a.a.O., N. 170 zu Art. 58 DBG).

3.

3.1 Vorliegend rechnete die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz den gesamten Gewinn 2003 der Einzelfirma in der Höhe von Fr. 57'243.-- der Beschwerdegegnerin zu. Zur Begründung brachte sie vor, die Firmeninhaberin A. sei mit 19/20-Anteil beherrschende Gesellschafterin und gleichzeitig Teilzeitbeschäftigte der Beschwerdegegnerin. Die Dienstleistungen der Einzelfirma und der Beschwerdegegnerin seien identisch und durch die - parallele - selbständige Erwerbstätigkeit der beherrschenden Gesellschafterin konkurrenzieren sie die Beschwerdegegnerin unzulässigerweise und in Verletzung ihrer Treupflicht.

Dabei stützte sich die Steuerverwaltung insbesondere auf zwei den Kanton Schwyz betreffende Urteile des Bundesgerichts (Urteile 2A.247/1996 vom 27. Oktober 1997, in: ASA 67, S. 216; 2A.255/1996 vom 27. Oktober 1997), wonach eine Aktiengesellschaft, die zulässt, dass

ihr Hauptaktionär im gleichen Geschäftsbereich wie sie tätig ist, diesem eine geldwerte Leistung erbringt, die aufzurechnen ist. Das Bundesgericht bejahte eine geldwerte Leistung bei einer Treuhandgesellschaft, die zuliess, dass ihr Hauptaktionär ihren Kunden (unter Inanspruchnahme der Infrastruktur der Gesellschaft) den Kauf von Immobilien vermittelte und von diesen dafür direkt Provisionen erhielt.

In einer AG besteht eine Treuepflicht für Angestellte (Art. 321a OR), Prokuristen und Handlungsbevollmächtigte (Art. 464 OR) sowie Mitglieder des Verwaltungsrates (Art. 717 OR). Wenn die Aktiengesellschaft diesen Personen dennoch erlaubt, Geschäfte zu tätigen, die ihrer Natur nach der Gesellschaft zukommen, muss sie von ihnen die Gewinne daraus herausverlangen. Verzichtet sie auf diese Einnahmen, so erbringt sie eine geldwerte Leistung, wenn der Grund dafür im Beteiligungsverhältnis liegt. "Das ist namentlich bei einem geschäftsführenden Allein- oder Hauptaktionär zu bejahen, der einzelne in den Geschäftsbereich der Gesellschaft fallende Geschäfte auf eigene Rechnung abschliesst, ist doch davon auszugehen, dass die Gesellschaft eine solche zu einer Gewinnvorwegnahme [gemäss hier verwendeter Terminologie: zu einem Ertragsverzicht] führende Tätigkeit einem Angestellten, der an ihr keine Anteilsrechte hat, nicht gestatten würde" (Urteile 2A.247/1996 vom 27. Oktober 1997 E. 2b/bb, in: ASA 67, S. 216; 2A.255/1996 vom 27. Oktober 1997 E. 2b/bb).

An dieser Rechtsprechung, welche in der Lehre kontrovers beurteilt worden ist (kritisch: RETO HEUBERGER, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, 2001, S. 77 ff.; zustimmend: PETER LOCHER/URS BEHNISCH, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 1997, in: ZBJV 135/1999 S. 76) ist hier grundsätzlich festzuhalten (vgl. dazu auch das

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz vom 26. April 2007 in: StE 2007 B 72.13.22 Nr. 48, wonach in bestimmten Fällen, unabhängig von der Frage, ob zivilrechtlich tatsächlich eine Verletzung einer arbeits- oder gesellschaftsrechtlichen Konkurrenzklausel erfolgt ist, steuerrechtlich ein Verstoss gegen das "dealing at arm's length"-Prinzip vorliegen kann).

3.2 Die Vorinstanz erachtete die oben zitierte Rechtsprechung im vorliegenden Fall jedoch als nicht anwendbar, weil die Hauptgesellschafterin der Beschwerdegegnerin für diese nur im Rahmen eines Teilzeitpensums von rund 30% tätig gewesen sei; zudem habe sie nicht in leitender Stellung bzw. nicht als Geschäftsführerin gewirkt, da sie nicht einmal über eine Zeichnungsberechtigung verfügte. Im Rahmen von 70% sei sie für ihre Einzelfirma tätig gewesen, wobei sich die tatsächlichen Geschäftstätigkeiten der involvierten Firmen nicht gedeckt hätten. Während die Einzelfirma vor allem im Bereich der Administration und Buchhaltung tätig gewesen sei, lägen die Tätigkeitsschwergewichte der Beschwerdegegnerin bei der Revision, den Steuern sowie bei der Unternehmensberatung. Schliesslich dürfe nicht nur der Gewinn der Einzelfirma zum Ergebnis der Beschwerdegegnerin gerechnet werden, sondern es müsse auch ein entsprechender Saläraufwand für ein - fingiertes - Vollpensum in der Beschwerdegegnerin in Rechnung gestellt werden.

3.3 Es stellt sich zunächst die Frage, ob die Hauptgesellschafterin der Beschwerdegegnerin, die nicht mit der Geschäftsführung betraut war und keine Zeichnungsberechtigung besass, einem Konkurrenzverbot im Sinne der unter E. 3.1 zitierten bundesgerichtlichen Rechtsprechung unterlag.

3.3.1 Gemäss Art. 16 der Statuten der Beschwerdegegnerin vom 17. Juli 2001 und dem hier noch anwendbaren aArt. 818 Abs. 1 OR (in der bis 31. Dezember 2007 gültig gewesenen Fassung) galt das Konkurrenzverbot grundsätzlich nur für "geschäftsführende Gesellschafter", was für die Hauptgesellschafterin zweifellos nicht zutrifft. Eine Ausdehnung des Konkurrenzverbotes im Sinne von aArt. 818 Abs. 2 OR ist in den Statuten nicht vorgesehen. Die Beschwerdeführerinnen wollen das Konkurrenzverbot der Ehefrau aus der "familiären Bande (Ehe)" ableiten und das Handeln des Ehemannes der Hauptgesellschafterin als "geschäftsführendem Gesellschafter" der Ehefrau zurechnen. Es entspreche "allgemeiner Lebenserfahrung, dass Ehegatten untereinander sich das wirtschaftliche Fortkommen kaum von dieser Seite her gefährden". Diese "allgemeine Lebenserfahrung" vermag jedoch das im GmbH-Recht verankerte Konkurrenzverbot des geschäftsführenden Gesellschafters nicht auf seine im Unternehmen in beschränktem Umfang mitwirkende Ehefrau in rechtsverbindlicher Weise auszudehnen. Eine solche "Familienhaft" ist der Schweizerischen Rechtsordnung fremd.

3.3.2 Es bleibt zu prüfen, ob die Hauptgesellschafterin der Beschwerdegegnerin in ihrer Eigenschaft als Teilzeitbeschäftigte gestützt auf Art. 321a Abs. 3 OR einem Konkurrenzverbot unterlag. Weil sich die Ehefrau als Hauptgesellschafterin gegenüber ihrem geschäftsführenden Ehemann kaum in einem Abhängigkeitsverhältnis befand und - soweit ersichtlich - keine Weisungen empfing, ist die Annahme eines Arbeitsverhältnisses fraglich, zumal die Ehefrau ihre Funktionen nur auf Teilzeitbasis ausübte (vgl. BGE 130 III 213 E. 2.1 S. 216 f.). Selbst wenn für die Hauptgesellschafterin der Beschwerdegegnerin ein arbeitsvertragsrechtliches Konkurrenzverbot bejaht werden sollte, so könnte es einer Teilzeitbeschäftigten mit einem Pensum von bloss 30% kaum untersagt

werden, die restliche Zeit in ihrem angestammten Beruf anderswo tätig zu sein: Eine Buchhalterin oder Treuhänderin erbringt keine Dienstleistungen, welche nur durch hoch qualifizierte und spezialisierte Fachkräfte geleistet werden können und damit automatisch den "Teilzeitarbeitgeber" schädigen, wenn die Dienstleistungen nicht für ihn erbracht werden.

3.3.3 Die Beschwerdeführerinnen vermögen mithin nicht darzutun, dass vorliegend ein Konkurrenzverbot für die Hauptgesellschafterin der Beschwerdegegnerin bestand, welches hätte verletzt werden können.

3.4 Schliesslich ist noch zu untersuchen, ob überhaupt ein Konkurrenzverhältnis zwischen der Beschwerdegegnerin und der Einzelfirma Y. bestand. Die Beschwerdeführerinnen argumentieren, dass sich die statutarischen bzw. registrierten Geschäftsbereiche der beiden Firmen deckten, was an sich zutrifft. Immerhin war der Tätigkeitsbereich der Beschwerdegegnerin etwas weiter gefasst als das Aktivitätsfeld der Einzelfirma.

Die Vorinstanz stellte jedoch auf die tatsächlich ausgeübten Geschäftsbereiche der beiden Firmen ab und erachtete die Geschäftstätigkeiten der involvierten Firmen als nicht deckungsgleich. Während die Einzelfirma vor allem im Bereich Administration und Buchhaltung tätig war, befasste sich die Beschwerdegegnerin vorab mit Revisionen, Steuer- und Unternehmensberatung (angefochtenes Urteil E. 4.2 in fine). Diese vorinstanzliche Feststellung qualifizieren die Beschwerdeführerinnen als offensichtlich unrichtig. Sie vermögen allerdings nicht darzulegen, dass - abgesehen von den Handelsregistereinträgen - die faktischen Geschäftsbereiche der beiden Firmen deckungsgleich waren. Wohl verweisen sie auf

nicht näher konkretisierte "Feststellungen des Bücherrevisors" und berufen sich auf "Identitäten im Kundenstamm" bei der Beschwerdegegnerin und der Einzelfirma. Letzteres deutet jedoch eher darauf hin, dass die beiden Firmen denselben Kunden unterschiedliche Dienstleistungen erbracht haben, da kaum anzunehmen ist, dass diese identische Leistungen von beiden Firmen beziehen wollten.

3.5 Daraus ergibt sich, dass selbst bei Bestehen eines Konkurrenzverbots rein faktisch keine offensichtliche Konkurrenzierung bestanden hätte. Eine privatrechtliche Forderung, auf deren Herausgabe die Beschwerdegegnerin in der Absicht einer Begünstigung der Inhaber ihrer Beteiligungsrechte verzichtet hätte, ist demnach nicht ersichtlich. Damit fehlt es an einer geldwerten Leistung aufgrund eines Ertragsverzichts seitens der Beschwerdegegnerin, womit die Beschwerdeführerinnen die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen haben (vgl. E. 2.4).