



## Entscheid

10. Dezember 2018

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichter Alexander Widl, Ersatzrichter Hans Heinrich Knüsli und Gerichtsschreiber Benjamin Briner

In Sachen

**A AG,**  
per Grundeigentum Gemeinde B/ZH,  
C-Strasse, Gemeinde D/LU,  
Steuergemeinde B ZH,

vertreten durch Tax Partner AG,  
Talstrasse 80, 8001 Zürich,

**Rekurrentin,**

gegen

**Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,  
Division Bau,  
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Rekursgegner,**

betreffend

**Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2013**

hat sich ergeben:

A.1. Die A AG (nachfolgend die Pflichtige) bezweckt den Erwerb, die Überbauung, die Verwaltung sowie die Vermietung von Liegenschaften. Per 1. Juli 2013 verlegte sie ihren Sitz von der Gemeinde E in die Gemeinde D (Gemeinden je in einem Drittkanton). Das Aktienkapital von Fr. 153'000.- (anfangs 2013; Stückelung: 15'300 vinkulierte Namenaktien) wurde im Juli 2013 auf Fr. 154'180.- erhöht (Stand per Ende 2013; Stückelung: 15'418 vinkulierte Namenaktien). Die Aktien waren eingeteilt in Gründeraktien-Namenaktien und Investorenaktien, wobei der Bestand an Investorenaktien während des ganzen Jahres 2013 bei 10'000 verblieb. Die Anzahl Gründer-Namenaktien belief sich zunächst auf 5'300 und erhöhte sich im Gleichschritt mit der erwähnten Kapitalerhöhung auf 5'418. Die beiden Aktionärsgruppen hatten je das Recht, zwei Mitglieder des vierköpfigen Verwaltungsrats zu stellen. Eine Änderung dieser in den Statuten festgeschriebenen Vorschrift war nur möglich, wenn eine Mehrheit beider Aktienkategorien zustimmte. Sodann sahen die Statuten u.a. vor, dass die Geschäftsführung nach Massgabe eines durch den Verwaltungsrat zu erlassenden Organisationsreglements ganz oder zum Teil an einzelne Mitglieder oder an Dritte übertragen werden konnte und eine Änderung dieses Organisationsreglements nur mit der Zustimmung sämtlicher Mitglieder des Verwaltungsrats erfolgen durfte. Auch diese letzteren beiden Statutenbestimmungen konnten jeweils nur mit der Mehrheit einer jeden Aktienkategorie geändert werden. Zwischen den Aktionären bestand schliesslich ein Aktionärbindungsvertrag, der u.a. ein gegenseitiges Vorkaufsrecht begründete. Ein Organisationsreglement wurde nie erlassen.

Die Gründeraktien waren 2013 im Besitz von E (5'100 Aktien), F (1'600 Aktien), G (700), H (725 Aktien bzw. Erhöhung im Jahresverlauf auf 750 Aktien), I (Ehefrau von E; 700 Aktien), J (500 Aktien), K (600 Aktien) und der L AG (75 Aktien bzw. Reduktion im Jahresverlauf auf 50 Aktien). Die Investorenaktien verteilten sich auf insgesamt 16 Personen, wobei es sich bei diesen bis auf drei davon um unabhängige Dritte handelte. Drei Gründer hielten neben ihren Gründeraktien auch Investorenaktien (G: 14 bzw. 37 Investorenaktien; H: 25 bzw. 1 Investorenaktien; L AG 4 bzw. 2 Investorenaktien). Als Verwaltungsratsmitglieder mit Kollektivunterschrift je zu zweien amtierten im Jahr 2013 E (Präsident, Gründervertreter), F (Vizepräsident, Gründervertreter), M (Investorenvertreter) sowie N (Investorenvertreter). G fungierte als Sekretär und war ebenfalls kollektivzeichnungsberechtigt. Die Aktien der eben erwähnten L AG wieder-

rum befanden sich zu je einem Drittel im Besitz von E, F und G, welche alle mit Einzelzeichnungsberechtigung Einsitz im Verwaltungsrat hatten.

2. Die Pflichtige hielt gemäss ihrer Jahresrechnung 2013 – neben eigenen Aktien (404 Aktien; total Fr. 919'200.-) und Finanzanlagen (Fr. 500.-) – im Anlagevermögen per 31. Dezember 2013 Liegenschaften bzw. Grundstücke in E (Buchwert Fr. 1'430'000.-; Bruttomieteinnahmen Fr. 152'088.-), O/ZH (Buchwert Fr. 7'027'000.-; Bruttomieteinnahmen Fr. 898'061.-), P/AG (Buchwert Fr. 2'504'000.-; Bruttomieteinnahmen Fr. 629'423.-), Q/ZG (Buchwert Fr. 5'823'000.-; Bruttomieteinnahmen Fr. 520'363.-), R/LU (Buchwert Fr. 3'836'100.-; Bruttomieteinnahmen Fr. 66'451.-), S/BS (Buchwert Fr. 4'456'000.-; Bruttomieteinnahmen 678'747.-), T/BE (Bauland; Buchwert Fr. 467'650.-; Bruttomieteinnahmen Fr. 0.-), U/AG (Buchwert Fr. 2'027'000.-; Bruttomieteinnahmen Fr. 36'570.-) und V/ZH (Buchwert Fr. 7'002'000.-; Bruttomieteinnahmen Fr. 558'785.-). Insgesamt resultierte ein Liegenschaftsertrag von Fr. 3'540'491.-. Der Liegenschaftsaufwand (Hypothekarzinsen, Unterhalt und Reparaturen, Versicherungen, Gebühren, professionelle Liegenschaftsverwaltung, etc.) betrug total Fr. 1'672'136.-, was zu einem Bruttogewinn I vor sonstigem Betriebsaufwand (Fr. 1'874'071.-), vor ausserordentlichem Ertrag (Fr. 80'000.-) und vor Steuern (Fr. 19'020.-) von Fr. 1'868'354.- führte; die Gesellschaft wies entsprechend (nach Abzug des sonstigen Betriebsaufwands und der Steuern bzw. Addition des ausserordentlichen Ertrags) einen Reingewinn pro 2013 von Fr. 55'262.- aus. Die Jahresrechnung enthielt keine Ausgaben für Personal.

3. Im Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahren richtete der Steuerkommissär sein Augenmerk vor allem auf den erwähnten "sonstigen Betriebsaufwand". Neben den im vorliegenden Verfahren nicht umstrittenen Abschreibungen auf den Liegenschaften (Fr. 928'020.-) und weiteren, ebenfalls unproblematischen Kosten (v.a. Buchführung, Gebühren, Abgaben, Sachversicherungen und Zinsaufwand) fiel ihm dabei das Konto 6531 ("Beratung L AG") auf, welches einen Aufwand von Fr. 653'982.- aufwies. Mit Auflage vom 26. November 2015 forderte er die Pflichtige deshalb u.a. auf, das Kontoblatt 6531 einzureichen und die geschäftsmässige Begründetheit der Ausgaben nachzuweisen. Die Pflichtige reichte am 10. Dezember 2018 nur das einverlangte Kontoblatt 6531 ein, welches regelmässige Zahlungen an die L AG enthielt. Weitere Ausführungen fehlten, weshalb der Steuerkommissär die Auflage am 7. Januar 2016 wiederholte und präzisierend darauf hinwies, dass der Nachweis u.a. durch die Quartalsabrechnungen und Verträge zu leisten sei. Der Nachweis der ge-

geschäftsmässigen Begründetheit sei nicht erbracht. Die Eingabe vom 27. Januar 2016 enthielt wiederum keine Ausführungen zur geschäftsmässigen Begründetheit der Kosten im erwähnten Buchhaltungskonto. Als Beilage reichte die Pflichtige eine als "Dienstleistungs- und Managementvertrag" bezeichnete Vereinbarung zwischen ihr selber und der L AG vom 11. März 2011 ein. Gemäss Betreff auf der ersten Seite hatte dieser Vertrag die Auslagerung der Geschäftsführung der Pflichtigen an die L AG zum Gegenstand. Die Leistungen der L AG sollten über verschiedene pauschal definierte Entgelte (so genannte "Fees") erfolgen, die sich an Finanz-Kennzahlen der Pflichtigen orientierten. Der Eingabe lagen zudem Abrechnungen der L AG vom 12. April 2013 (Fr. 106'162.-), 13. Mai 2013 (Fr. 328'053.-), 18. Juli 2013 (Fr. 106'112.-), 6. Oktober 2013 (Fr. 112'130.-) und 12. Januar 2014 (Fr. 106'162.-) über die Entschädigungen bei. Am 3. Februar 2016 mahnte das kantonale Steueramt die Auflage mit der Bemerkung, die Honorare seien übersetzt und hielten einem Drittvergleich nicht stand: Es sei die geschäftsmässige Begründetheit nachzuweisen. Am 16. Februar 2016 verwies die Pflichtige auf den Inhalt des erwähnten Vertrags und erläuterte, nach welchen Formeln und Unternehmens-Kennzahlen die in den Abrechnungen enthaltenen Entgelte berechnet wurden. Ausführungen zu den konkret erbrachten Dienstleistungen fehlten erneut.

Am 22. Februar 2016 verfasste der Steuerkommissär einen Einschätzungsvorschlag, in welchem er die Kosten der Beratung durch die L AG im Konto 6531 in Anwendung von § 139 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) nach pflichtgemäßem Ermessen von Fr. 653'982.- auf Fr. 79'307.- kürzte, was 2,24 Prozent der Bruttomieteträge entsprach. Die Pflichtige lehnte den Vorschlag am 10. März 2016 ab. Am 17. März 2016 fällte das kantonale Steueramt den Einschätzungsentscheid für die Steuerperiode 2013 (1.1. - 31.12) mit einem steuerbaren Reingewinn im Kanton Zürich von Fr. 468'400.- (bei einem Gesamtgewinn von Fr. 629'875.-) und einem steuerbaren Eigenkapital im Kanton Zürich von Fr. 1'002'000.- (bei einem gesamten Eigenkapital von Fr. 2'887'718.-). Die Entschädigungen an die L AG schätzte das Amt – wie im Einschätzungsvorschlag angekündigt – nach pflichtgemäßem Ermessen auf Fr. 79'307.- (2,24 Prozent der Bruttomieteinnahmen).

B. Am 15. April 2016 erhob die Pflichtige Einsprache mit dem Antrag, auf die Aufrechnung der Entschädigungen an die L AG sei zu verzichten. Zur Begründung führte sie an, die L AG erbringe für sie betriebswirtschaftliche Dienstleistungen zur

Steigerung des Ertrags. Zudem berate sie die Pflichtige in strategischen Fragen im Zusammenhang mit Investitionen, Planung, Finanzierung, etc. Die Entschädigung sei in der ursprünglich verbuchten Höhe branchenüblich. Am 28. Juni 2016 fand eine Verhandlung zwischen Vertretern der Pflichtigen und des kantonalen Steueramts statt und am 16. September 2016 reichte die Pflichtige weitere Unterlagen ein, aus denen u.a. hervorging, dass die L AG 2013 kein Personal beschäftigte und die von ihr erbrachten Dienstleistungen ihrererseits einkaufte, nämlich bei den Gesellschaften W AG (Aktienbesitz zu 100 Prozent bei G), X GmbH; Aktienbesitz zu 100 Prozent bei F) und Y AG (Aktienbesitz zu 100 Prozent bei E).

Mit Einspracheentscheid vom 20. November 2017 hielt das kantonale Steueramt an der getroffenen Schätzung der Entschädigungen an die L AG fest, gewährte indessen in teilweiser Gutheissung der Einsprache auf dem aufgerechneten steuerbaren Reingewinn eine zusätzliche Steuerrückstellung. Die Steuerfaktoren lauteten somit neu auf einen steuerbaren Reingewinn im Kanton Zürich von Fr. 398'400.- (gesamter Reingewinn Fr. 559'875.-) und auf ein steuerbares Eigenkapital von Fr. 977'000.- (gesamtes Eigenkapital von Fr. 2'817'000.-).

C. Mit Rekurs vom 21. Dezember 2017 beantragte die Pflichtige erneut, es sei auf die Aufrechnung der Entschädigungen an die L AG zu verzichten, was zu einem steuerbaren Reingewinn im Kanton Zürich von Fr. 4'050.- führe (gesamter Reingewinn Fr. 55'200.-). Zudem verlangte sie eine Parteientschädigung. Das kantonale Steueramt schloss in der Rekursantwort vom 2. Februar 2018 auf Abweisung des Rechtsmittels. Mit Verfügungen vom 19. März, 22. Mai sowie 20. Juni 2018 verlangte das Steuerrekursgericht in der Folge u.a. die Einreichung verschiedener Statuten, Organisationsreglemente, Aktionärsbindungsverträge, Dienstleistungsverträge und Buchhaltungsunterlagen betreffend die Pflichtige, die L AG, die W AG, die X GmbH und die Y AG ein. Die Pflichtige kam den Auflagen mit Eingaben vom 9. Mai, 15. Juni und 3. Juli 2018 nach. Am 31. Juli 2018 nahm das kantonale Steueramt zu den eingereichten Unterlagen Stellung. Die Pflichtige liess sich hierzu schliesslich am 27. August 2018 vernehmen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Der steuerbare Reingewinn einer juristischen Person setzt sich gemäss § 64 Abs. 1 StG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrags des Vorjahres (Ziff. 1) sowie aus allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (Ziff. 2). Zu letzteren gehören insbesondere offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (§ 64 Abs. 1 Ziff. 2 lit. e StG).

b) aa) Geschäftsmässig unbegründeter Aufwand liegt vor, wenn dieser keine Grundlage in der geschäftlichen Aktivität findet, d.h. wenn ein sachlicher Zusammenhang zwischen Aufwendung und Geschäftsbetrieb fehlt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 64 N 162 StG). Verdeckte Gewinnausschüttungen im Besonderen sind in Erfolgsrechnung und Bilanz nicht als Gewinn ausgewiesene Leistungen einer Gesellschaft, mit denen sie ihren Aktionären oder diesen nahestehenden Personen bewusst geldwerte Vorteile zuwendet, die sie unbeteiligten Dritten nicht einräumen würde (RB 1982 Nr. 72, mit Hinweisen; Markus Reich, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, ASA 54, 621 f.). Solche geldwerte Vorteile sind nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung immer dann anzunehmen, wenn (a) die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, (b) der Aktionär bzw. Anteilsinhaber direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahestehende Person) einen Vorteil empfängt, 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 (BGE 140 II 88 E. 4.1, 138 II 57 E. 2.2, 119 Ib 116 E. 2; je mit weiteren Hinweisen).

bb) Vorteilszuwendungen an Schwestergesellschaften, d.h. zwischen Gesellschaften, die von denselben Aktionären beherrscht werden, sind nach der so genannten Dreieckstheorie einerseits als verdeckte Gewinnausschüttung der leistenden Gesellschaft an die Aktionäre und andererseits als verdeckte Kapitaleinlage der Aktionäre in die empfangende Gesellschaft zu würdigen (BGE 138 II 57 E. 4.2 mit weiteren Hinweisen; VGr, 3. Oktober 1989 = StE 1991 B 24.4 Nr. 27; VGr, 19. Dezember 1996, SB.96.00040). Dabei ist aufgrund eines Drittvergleichs zu untersuchen, ob die zu beur-

teilende Leistung im Vergleich zu üblichem Geschäftsgebaren derart ungewöhnlich ist, dass der Schluss naheliegt, sie wäre so nicht erbracht worden, wenn der Leistungsempfänger dem Anteilsinhaber nicht nahestehen würde (BGE 138 II 57 E. 4.2 mit weiteren Hinweisen).

c) aa) Die Steuerbehörden stellen zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (§ 132 Abs. 1 StG). Die hier angesprochenen Verfahrensprinzipien der Untersuchungspflicht der Steuerbehörde und der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen stehen dergestalt in einem Unterordnungsverhältnis zueinander, als dass das Mitwirkungsprinzip der Verwirklichung des Untersuchungsgrundsatzes dient, weil die Steuerbehörde die ihr obliegende Untersuchung ohne Mitwirkung des Steuerpflichtigen praktisch nicht vornehmen kann (Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 123 N 9 DBG). Wirkt der Steuerpflichtige nicht mit, kann daher ein "Untersuchungsnotstand", d.h. die Unmöglichkeit, die rechtserheblichen Tatsachen zu ermitteln, entstehen.

bb) Hinsichtlich der Beweislast im Steuerrecht gilt, dass der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen der Steuerbehörde, der Beweis für steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt; er hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BGE 140 II 248 E. 3.5, mit weiteren Hinweisen). Bleibt eine feststellungsbedürftige Tatsache unbewiesen, so ist aufgrund der objektiven Beweislast zuungunsten desjenigen zu entscheiden, der die Beweislast trägt (Zweifel/Hunziker, Art. 130 N 27 DBG). Für die Beweislastverteilung im Zusammenhang mit einer verdeckten Gewinnausschüttung ist zu differenzieren: Ist streitig, ob einer Leistung der Gesellschaft überhaupt eine Gegenleistung des Beteiligten gegenüberstehe, trägt die Gesellschaft die Beweislast für das Vorhandensein einer solchen Gegenleistung (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 64 N 198 StG). Es obliegt nämlich der Gesellschaft nachzuweisen, dass der von ihr verbuchte – steuermindernde – Aufwand geschäftsmässig begründet ist. Hierzu muss eine umfassende und substantiierte Sachdarstellung der erhaltenen Leistung vorliegen, deren Wert es zu bestimmen gilt, d.h. der Dienst- oder Sachleistung, welche die Gesellschaft erhalten hat und deren Preis die Gesellschaft verfiert. Ohne eine solche Sachdarstellung kann der Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit von vornherein nicht erbracht werden, denn nur wenn die sachverhaltlichen Umstände der erhaltenen Leistung er-

stellt sind, kann in der Folge überhaupt geprüft werden, ob das hierfür erbrachte Entgelt in seiner Höhe drittkonform ist. Aus steuerrechtlicher Sicht muss der Geschäftsbezug auf Verlangen der Steuerbehörde Buchungsposition für Buchungsposition im Einzelfall dargetan und nachgewiesen werden. Die steuerpflichtige Gesellschaft ist gehalten, den Sachverhalt so detailliert zu schildern, dass dieser sämtliche für die Subsumtion unter die entsprechende gesetzliche Bestimmung notwendigen Elemente enthält (VGr, 17. November 2010, SB.2010.00080 = STE 2011 B 93.5 Nr. 25).

Ist bei Vorhandensein einer solcherart genügend umschriebenen und bewiesenen Gegenleistung des Beteiligten an die Gesellschaft umstritten, ob zwischen den gegenseitigen Leistungen ein offensichtliches Missverhältnis besteht und ob deshalb auf eine verdeckte Gewinnausschüttung geschlossen werden dürfe, so ist die Steuerbehörde für das behauptete Missverhältnis beweisbelastet (natürliche Vermutung für die geschäftsmässige Begründetheit der Leistung). Hat die Steuerbehörde den Nachweis für das Vorliegen eines offensichtlichen Missverhältnisses erbracht, spricht eine natürliche Vermutung für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung. Alsdann trägt die steuerpflichtige Gesellschaft die Gegenbeweislust dafür, dass gleichwohl keine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen sei (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 64 N 198 StG).

d) aa) Juristische Personen müssen der Steuererklärung die unterzeichneten Jahresrechnungen (Erfolgsrechnungen und Bilanzen) der Steuerperiode beilegen (§ 134 Abs. 2 StG). Der Steuerpflichtige muss ferner der Veranlagungsbehörde insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen, Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen (§ 135 Abs. 2 StG). Erfüllt der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Steuerbehörde eine Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor (§ 139 Abs. 2 Satz 1 StG). Vorausgesetzt ist ein Untersuchungsnotstand. Dieser ist im Regelfall dadurch verursacht, dass der Steuerpflichtige trotz Mahnung seinen Mitwirkungspflichten nicht oder nur unvollständig nachgekommen ist. Betrifft dies steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen, z.B. bei einem von ihm geltend gemachten Abzug, so führt dies nach verwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung (RB 2003 Nr. 92 = ZStP 2003, 343, auch zum Folgenden) grundsätzlich nicht zu einer Ermessenseinschätzung. Vielmehr ist diesfalls aufgrund der allgemeinen Beweislastregel (vgl. ASA 62, 720 E. 5b; BGE 121 II 257 E. 4c/aa) zu Ungunsten des für derartige

Tatsachen beweisbelasteten Steuerpflichtigen anzunehmen, die behaupteten Tatsachen hätten sich nicht verwirklicht. Dementsprechend ist der in Frage stehende Abzug nicht zu berücksichtigen (vgl. BGE 92 I 398; ASA 46, 512). Nur ausnahmsweise ist auch bezüglich steueraufhebender oder -mindernder Tatsachen eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen, nämlich dann, wenn dem Steuerpflichtigen die gehörige Mitwirkung an der Ermittlung dieser Tatsachen aus Gründen, die er nicht zu vertreten hat, unmöglich oder unzumutbar ist (RB 1975 Nr. 54). Gleich verhält es sich, wenn feststeht, dass dem Steuerpflichtigen dem Grunde nach abzugsfähige Kosten erwachsen sind, diese aber hinsichtlich ihrer Höhe ungewiss sind. In diesem Fall wäre es sachwidrig und willkürlich, den Abzug nicht zu berücksichtigen, vielmehr muss diesfalls dessen Höhe nach pflichtgemäßem Ermessen geschätzt werden (Zweifel/Beusch, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., 2017, Art. 46 N 30 ff. StHG).

Anlass zu einer Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen bietet jede nicht zu beseitigende Ungewissheit des Sachverhalts, unbekümmert darum, worauf sie zurückgeht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 139 N 46 StG, mit weiteren Hinweisen).

bb) Voraussetzung einer Ermessenseinschätzung bildet in formeller Hinsicht, dass der Steuerpflichtige zulässigerweise formrichtig zur Erfüllung seiner Verfahrenspflichten aufgefordert und gemahnt worden ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 130 N 46 ff. DBG und § 139 N 66 ff. StG). Dabei sind Begehren um Auskünfte bzw. Beweismittelvorlagen von der Steuerbehörde aus Beweisgründen schriftlich zu stellen und ist die vom Steuerpflichtigen vorzunehmende Mitwirkungshandlung klar und unmissverständlich zu bezeichnen; andernfalls ist dem Steuerpflichtigen die Erfüllung der Auflage unter Umständen nicht zumutbar (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 126 N 13 DBG, § 135 N 13 StG). Darüber hinaus müssen die geforderten Mitwirkungshandlungen auch geeignet und notwendig sein, den rechtserheblichen Sachverhalt abzuklären (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 135 N 34 StG).

2. a) Ertragsseitig enthält die Erfolgsrechnung der Pflichtigen für das Geschäftsjahr 2013 ausschliesslich Mieteinnahmen betreffend sieben der acht in ihrem Eigentum stehenden Liegenschaften. Diese Einnahmen beliefen sich auf Fr. 3'540'491.31. Die Verwaltung der Mehrheit der Liegenschaften besorgten auf die

klassische Immobilienverwaltung spezialisierte unabhängige Drittfirmen, die pro Liegenschaft jeweils eine – marktübliche – Entschädigung in Höhe von rund drei bis fünf Prozent der Bruttomieteträge erhielten. Zu Recht stellte sich der Steuerkommissär die Frage, weshalb die Pflichtige über den genannten Verwaltungsaufwand hinaus im Buchhaltungskonto Beratungsaufwand durch die L AG in Höhe von Fr. 653'982.25 aufführte. Ein Blick ins Handelsregister des Kantons Luzern genügte, um festzustellen, dass zwischen der Pflichtigen und der L AG enge Verbindungen bestehen mussten, da E, F und G (letzterer als Sekretär) in den Verwaltungsräten beider Firmen einsassen. Dies war als gewichtiger Hinweis auf eine mögliche Verbindung der beiden Unternehmen zu werten; eine ungerechtfertigte Gewinnverschiebung von der einen in die andere Firma durch überhöhte Honorare war deshalb nicht auszuschliessen.

Wie oben dargelegt, ist es der Steuerbehörde im Einschätzungs- und Einspracheverfahren jederzeit und ohne besonderen Anlass unbenommen, einzelne Positionen der Buchhaltung auf ihre Geschäftsmässigkeit hin zu überprüfen. Vorliegend drängte sich eine Untersuchung in Bezug auf den verbuchten Beratungsaufwand aufgrund der eben geschilderten personellen Verflechtungen und der Tatsache, dass für die Verwaltung der Liegenschaften bereits marktübliche Entschädigungen verbucht wurden, indessen geradezu auf. Richtigerweise forderte der Steuerkommissär die Pflichtige in der Folge mit Verfügung vom 26. November 2015 in einem ersten Schritt u.a. auf, das Kontoblatt für das erwähnte Konto einzureichen, und die geschäftsmässige Begründetheit des Aufwands nachzuweisen. Dem mit Eingabe vom 10. Dezember 2015 eingereichten Kontoblatt 6531 (Beratung L AG) liess sich nicht entnehmen, welche geschäftlich bedingten Dienstleistungen die L AG erbracht hatte. Aufgeführt waren zunächst im Wesentlichen fünf Zahlungen, jeweils mit der Bezeichnung "L AG" und folgenden nichtsagenden Umschreibungen: "Q4, 2012" (Buchung vom 21. Januar 2013); "Q1 2013" (Buchung vom 15. April 2013); "Performance Fee 2012" (Buchung vom 13. Mai 2013); "Q2 2013" (Buchung vom 19. Juli 2013); "Abrechnung Q3 2013" (Buchung vom 14. Oktober 2013). Zwei weitere Zahlungen erfolgten mit Datum vom 31. Dezember 2013 ("TP L AG 4. Q. 2013" sowie "TP L AG Performance Fee 2013"). Am 7. Januar 2016 wiederholte der Steuerkommissär seine Auflage. Zur Erläuterung fügte er anmerkungsweise aus, dass der Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit nicht erbracht worden sei. Weiter bat er u.a. um Einreichung von Verträgen, auf denen die Zahlungen an die L AG beruhten. Der Eingabe der Pflichtigen vom 27. Januar 2016 lagen fünf durch die L AG erstellte Abrechnungen bei. Aus diesen Belegen ergab sich allerdings lediglich, dass die Höhe der jeweiligen Zahlungen

an die L AG auf Firmenkennzahlen der Pflichtigen beruhen. So wurden offenbar quartalsweise 1,4 Prozent des Nettoanlagevermögens der Pflichtigen an die L AG überwiesen. Unter dem Titel "Transactions Baukommission 1. und 2. OG Gemeinde Bf" war von 1,8 Prozent einer nicht näher spezifizierten Gesamtsumme von Fr. 307'020.- die Rede. Eine als "Performance Fee" bezeichnete Zahlung stellte einen Prozentsatz des Unternehmenserfolgs (Cash Flow) abzüglich einem ebenfalls nicht näher erläuterten "Benchmark" dar. Der Dienstleistungs- und Managementvertrag zwischen der Pflichtigen und der L AG vom 11. März 2011 hatte gemäss Betreff auf der ersten Seite die Auslagerung der Geschäftsführung zum Gegenstand: Die L AG verpflichtete sich darin gegen eine jährliche Entschädigung im Rahmen einer durch den Verwaltungsrat der Pflichtigen festgelegten Strategie eine Vielzahl von Tätigkeiten auszuführen. So sollte sie u.a. bestehende Investitionen überwachen, mögliche Investitionsobjekte identifizieren, von der Pflichtigen bewilligte Investitionen überwachen, Massnahmen zur Optimierung vorschlagen, das Rechnungswesen leiten, den Geschäftsbericht entwerfen, die jährliche Revision vorbereiten, die Verwaltung der Liegenschaften durch Drittfirmen überwachen, Berichte über mögliche Investitionsmöglichkeiten verfassen und bei der Auswahl von Vertragspartnern sowie bei der Ausgestaltung der entsprechenden Verträge (im Zusammenhang mit Renovationen, Neubauten und den damit einhergehenden Finanzierungsfragen) beraten. Weiter ist die Rede von einer Kaufkommission bzw. einer Baukommission, welche beim Erwerb von Land bzw. bei fertig gestellten Liegenschaften einmalig geschuldet sei und sich am investierten Kaufpreis bzw. am investierten Bauvolumen orientiere (so genannte "Transaction Fee" von 1,8 Prozent), was darauf hindeutet, dass die L AG über das eben Gesagte hinaus klassische Mäklerdienstleistungen erbringen sollte. Eine detaillierte Beschreibung der konkret im Jahr 2013 durch Mitarbeitende oder den Verwaltungsrat der L AG ausgeführten Tätigkeiten fehlte vollständig. Ob, wann, in welchem Umfang und von wem die im Vertrag aufgezählten Dienstleistungen erbracht wurden, blieb im Dunkeln. Somit blieb nur schon völlig unklar, ob die Pflichtige und die L AG der Vereinbarung überhaupt nachlebten oder ob die Geschäftsführung der Pflichtigen entgegen dem Wortlaut nicht doch ganz oder teilweise weiterhin durch die zwei Verwaltungsräte bzw. den Sekretär G direkt für die Pflichtige wahrgenommen wurde. Dass sich schwierige Abgrenzungsprobleme stellen würden, lag auf der Hand, hatten doch in den Verwaltungsräten beider Vertragsparteien weitgehend dieselben Personen – in Personalunion – Einsitz. Ohne den Sachverhalt zu kennen, war es der Steuerbehörde von vornherein unmöglich, einzelne Dienstleistungen zuzuordnen bzw. gegebenenfalls weitere Untersuchungshandlungen vorzunehmen oder Beweismittel einzuverlangen.

Die Antwort der Pflichtigen vom 10. März 2016 auf den Einschätzungsvorschlag des Steuerkommissärs vom 22. Februar 2016 enthielt ebenfalls keine substantiierte Sachdarstellung bezüglich der im Jahr 2013 durch die L AG ausgeführten Arbeiten. Sie beschränkte sich vielmehr darauf, die Aufzählung im Vertrag (teilweise) zu wiederholen. Den anschliessenden Bemerkungen auf der zweiten Seite der Eingabe zu den beiden Liegenschaften in O und V, die sich – so die Pflichtige – in schlechtem Zustand befanden, liessen sich keine Schlüsse auf die tatsächlichen Anstrengungen der L AG im Jahr 2013 entnehmen, Mieter zu finden bzw. die Liegenschaften in einen vermietbareren Zustand zu versetzen (z.B. Besichtigungen, Besprechungen mit Handwerkern, Inserate, Aufträge; immer mit Angabe von Daten, Zeiten, anwesenden Personen, etc.). Über die Handlungen der L AG im Zusammenhang mit der Baukommission bzw. der Liegenschaft in O schwieg die Pflichtige sich aus. Das beigelegte Organigramm vom 27. Juli 2015 war ebenfalls nicht geeignet, die durch die L AG ausgeführten Arbeiten aufzuzeigen. Aufgrund der darin enthaltenen Beschreibung der Zuständigkeiten wurde vielmehr erneut deutlich, dass sich eine Abgrenzung – so die konkreten Tätigkeiten denn bekannt gewesen wären – als schwierig erweisen würde. So sollte die L AG in Bezug auf Käufe und Verkäufe Vorschläge unterbreiten, wobei die Durchführung der entsprechenden Transaktionen und der Entscheid darüber dem Verwaltungsrat der Pflichtigen oblag: Völlig unklar bleibt dabei, in welcher Tiefe und mit welchem Detaillierungsgrad die L AG ihre Vorschläge unterbreiten sollte, und wieviel Recherche und Know-How die Verwaltungsräte der Pflichtigen beitragen würden. Die Formulierung und der Abschluss wichtiger Mietverträge kam weiter gemäss der Graphik dem Verwaltungsrat der Pflichtigen zu, die "Portfolio-Führung" hingegen sollte die L AG besorgen. Auch hier ist nur schon unklar, welche Mietverträge eine besondere Bedeutung haben sollten, und wie gross der Beitrag des Verwaltungsrats der Pflichtigen dabei war. Auch zwischen Finanzierung und Finanzierungsvorbereitung liegt ein grosser Interpretationsspielraum. Die Ausführungen zur Berechnung der Entschädigung zielten schliesslich an der Sache vorbei. Die Angemessenheit der ausgewiesenen Zahlungen konnte ohne Vorliegen einer genauen Beschreibung der (angeblich) geschäftsmässig begründeten Dienstleistungen gar nicht überprüft werden.

b) Die Voraussetzungen zur Vornahme einer Ermessenstaxation mit Bezug auf die geschäftsmässige Begründetheit der Entschädigungen an die L AG waren somit erfüllt. Das kantonale Steueramt schätzte diese Position im Einschätzungsent-

scheid vom 17. März 2016 zu Recht nach pflichtgemäßem Ermessen im Sinn von § 139 Abs. 2 StG.

3. a) Eine zu Recht ergangene Ermessenseinschätzung kann der Steuerpflichtige laut § 140 Abs. 2 StG einzig wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Diese Norm enthält eine Kognitionsbeschränkung der Prüfungsinstanzen. Letztere können eine zu Recht getroffene Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung nur aufheben, wenn sie sich als offensichtlich falsch erweist (Zweifel/Hunziker, Art. 130 N 49 DBG). Den entsprechenden Nachweis kann der Steuerpflichtige auf zwei Arten erbringen (Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., 2017, Art. 48 N 46 ff. StHG, auch zum Folgenden): Vorab kann er den tatsächlichen Sachverhalt dartun und den entsprechenden Nachweis leisten, mit der Folge, dass die im Streit stehende Ermessenseinschätzung durch eine ordentliche Einschätzung ersetzt wird und die Steuerfaktoren nach den für "gewöhnliche" Einschätzungen geltenden Regeln ermittelt werden. Ist die Ermessensveranlagung Folge einer versäumten Mitwirkungspflicht, so muss der Steuerpflichtige dabei insbesondere die versäumten Handlungen innerhalb der Rechtsmittelfrist nachholen (RB 1999 Nr. 150).

Ist dieser Nachweis nicht möglich oder misslingt er, so kann der Steuerpflichtige noch darlegen und nachweisen, dass die angefochtene Einschätzung offensichtlich unrichtig ist. Dies trifft dann zu, wenn sie sachlich nicht begründbar (z.B. erkennbar pönal oder fiskalisch begründet) ist, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützt oder sonst wie mit den konkreten aktenkundigen Verhältnissen aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbar ist (Zweifel/Hunziker, Art. 48 N 59 StHG mit Hinweisen). Ist dieser Nachweis geleistet, bleibt es zwar bei einer Ermessenseinschätzung, doch wird die angefochtene durch eine neue Schätzung der Rechtsmittelinstanz ersetzt.

Im Rechtsmittelverfahren betreffend eine Ermessenseinschätzung trifft das Steuerrekursgericht keine Untersuchungspflicht. Es hat bei seiner eingeschränkten Überprüfung des angefochtenen Entscheids auf offensichtliche Unrichtigkeit hin jene im Zeitpunkt der Entscheidfällung vorhandenen Schriftstücke zu berücksichtigen, welche den behaupteten Sachverhalt sofort beweisen oder zumindest als sehr wahrscheinlich erscheinen lassen (vgl. VGr, 27. Mai 1986, SB 10/1986 und 11. Sep-

tember 1986, SB 38/1986; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, 1989, S. 144).

b) aa) Mit der Einsprache vom 15. April 2016 präsentierte die Pflichtige kein einziges Sachverhaltselement oder Beweismittel, das sich auf die im Jahr 2013 durch die L AG konkret für sie erbrachten Dienstleistungen bezog. Auch die Besprechung vom 28. Juni 2016 bzw. die Eingabe vom 16. September 2016 förderte diesbezüglich keine neuen Tatsachen zu Tage: In letzterer Eingabe fand einzig in allgemeiner Weise Erwähnung, dass vier der neun gehaltenen Liegenschaften angeblich Entwicklungspotential aufwiesen und damals (möglicherweise) an deren (Neu-)Überbauung gearbeitet wurde, was rund zwei Jahre später im Jahr 2015 in einen Verkauf von Neubauten in verschiedenen Gemeinden mündete.

bb) Mit der Eingabe vom 16. September 2016 reichte die Pflichtige u.a. die Jahresrechnung der L AG ein, welche für 2013 keinerlei Personalaufwand und keine Entschädigungen an den Verwaltungsrat auswies, was die berechtigte Frage aufwarf, wie sie denn überhaupt in der Lage war, den vereinbarten Auftrag in Bezug auf die Geschäftsführung der Pflichtigen auszuführen. Dagegen belief sich deren Aufwand für Fremdleistungen auf Fr. 601'695.-, was darauf hindeutete, dass sie den Auftrag zur Geschäftsführung der Pflichtigen ihrerseits weiter vergeben hatte. Den spärlichen Ausführungen der Pflichtigen war schliesslich immerhin zu entnehmen, dass u.a. die Y AG mit der Geschäftsführung der Pflichtigen (weiter-)betraut worden war, deren Erfolgsrechnung allerdings wiederum keinerlei Personalaufwand oder Entschädigungen an den Verwaltungsrat auswies. Welche Arbeiten deren Alleinaktionär und Verwaltungsrat E – offenbar ganz ohne Entschädigung – schliesslich ausgeführt haben soll, blieb unverwähnt.

cc) Von einer Nachholung der versäumten Mitwirkungshandlungen kann damit keine Rede sein. Die Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen hatte damit im Einspracheverfahren weiterhin Bestand.

c) aa) Die Rekurschrift vom 21. Dezember 2017 enthielt ebenfalls keine konkrete Ausführungen zum genauen Inhalt der Dienstleistungen der L AG für die Pflichtige. Eine Überprüfung des Buchhaltungskontos 6531 ("Beratung L AG") war damit nach wie vor nicht möglich. Die Pflichtige setzte sich in der Rekurschrift dagegen ausführlich mit der Höhe und Berechnungsweise der Entschädigung sowie mit der Frage aus-

einander, ob es sich bei der Pflichtigen und der L AG um verbundene Unternehmen handle. Sie verkannte dabei, dass sie ungeachtet dieser beiden Umstände gehalten war, der Aufforderung des kantonalen Steueramts nachzukommen und die erhaltenen Leistungen zu substantzieren (vorstehend E. 1/c/bb). Vorliegend stand zwar eine verdeckte Gewinnausschüttung im Raum. Es sind indes zahlreiche andere Gründe denkbar, die einen Aufwand als falsch verbucht bzw. nicht geschäftsmässig begründet erscheinen lassen (z.B. überhöhte Spesen, als Dienstleistungs-Entschädigung getarntes Arbeitseinkommen, usw.). Bei Aufwandpositionen einer Buchhaltung, bei denen es sich um steuermindernde Tatsachen handelt, liegt die Beweis- und Substanziierungslast immer zunächst beim Steuerpflichtigen. Nur dieser ist aufgrund seiner Nähe zum Sachverhalt und der Dokumentationspflicht, welche juristische Personen trifft, überhaupt in der Lage, die Ereignisse in genügender Weise zu umschreiben.

Somit wurden die erforderlichen Mitwirkungspflichten auch innert Rekursfrist nicht nachgeholt, und die Schätzung des Aufwands im Buchhaltungskonto 6531 ("Beratung L AG") nach pflichtgemäsem Ermessen bleibt auch im Rekursverfahren bestehen.

bb) aaa) Das Steuerrekursgericht hat den Sachverhalt – obwohl es im Rahmen der Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen dazu nicht verpflichtet war – mit Verfügungen vom 19. März, 22. Mai sowie 20. Juni 2018) in Bezug auf die personellen Verflechtungen und die Vertragsbeziehungen zwischen den betroffenen Firmen näher auszuleuchten versucht.

bbb) Im Lauf dieser Untersuchung stellte sich heraus, dass die ins Auge gefasste Auslagerung der Geschäftsführung, wie sie im Vertrag zwischen der Pflichtigen und der L AG vom 11. März 2011 zumindest teilweise vereinbart war, zivilrechtlich gar nicht zulässig und damit ungültig war. Eine Verbuchung des entsprechenden Aufwands erweist sich damit von vornherein als handelsrechtswidrig und aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips auch steuerrechtlich als unzulässig:

Der Verwaltungsrat führt gemäss Art. 716 Abs. 2 OR die Geschäft der Gesellschaft, soweit er die Geschäftsführung nicht übertragen hat. Die Statuten können den Verwaltungsrat ermächtigen, die Geschäftsführung nach Massgabe eines Organisationsreglementes ganz oder zum Teil an einzelne Mitglieder oder an Dritte zu übertragen (Art. 716b Abs. 1 OR). Dieses Reglement ordnet die Geschäftsführung, bestimmt

die hierfür erforderlichen Stellen, umschreibt deren Aufgaben und regelt insbesondere die Berichterstattung (Abs. 2). Erforderlich ist in formeller Hinsicht u.a. der Erlass eines schriftlichen Organisationsreglements durch den Verwaltungsrat (Watter/Pellanda, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 5. A., 2016, Art. 716b N 5 OR). Die Statuten der Pflichtigen sehen in Art. 18 entsprechend vor, dass die Geschäftsführung nach Massgabe eines Organisationsreglements u.a. an Dritte übertragen werden kann. Das Reglement regelt die Geschäftsführung, bestimmt die hierfür erforderlichen Stellen, umschreibt deren Aufgaben und regelt insbesondere die Berichterstattung (Abs. 2). Ein Organisationsreglement wurde durch den Verwaltungsrat der Pflichtigen indessen gar nie erlassen.

Wie die Pflichtige selber einräumt, beschäftigte die L AG ihrerseits ebenfalls kein Personal und ist unbestrittenermassen gar nie selber für die Pflichtige tätig gewesen. Die von ihr übernommenen Geschäftsführungsaufgaben sollen als Aufträge an Drittfirmen weitervergeben worden sein. Eine Weiterdelegation von Geschäftsführungsaufgaben durch die Geschäftsleitung an Dritte ist formell nur möglich, wenn die Weiterdelegation durch den Verwaltungsrat als zulässig erklärt wurde und die Grundzüge der Delegation durch die Geschäftsleitung ebenfalls reglementarisch festgehalten werden (vgl. Watter/Pellanda, Art. 716b N 15 OR). Ein gültig zustandegekommener Verwaltungsratsbeschluss, der die Weiterdelegation erlauben würde, findet sich in den Akten nicht. Ebenso existiert offensichtlich kein entsprechendes Reglement.

Die mündliche(n) Vereinbarung(en) über die Weiterdelegation der Geschäftsführungsaufgaben durch die L AG an die X GmbH, die W AG und an die Y AG, wie sie die Pflichtige behauptet, krankt (bzw. kranken) darüber hinaus an einem entscheidenden Formfehler, der deren Ungültigkeit bewirkt: Wird nämlich die Gesellschaft beim Abschluss eines Vertrages durch diejenige Person vertreten, mit der sie den Vertrag abschliesst, so muss der Vertrag schriftlich abgefasst werden. Dieses Erfordernis gilt nicht für Verträge des laufenden Geschäfts, bei denen die Leistung der Gesellschaft den Wert von Fr. 1'000.- nicht übersteigt (Art. 718b OR). Dies bedeutet, dass sämtliche Rechtsgeschäfte mit Charakter eines Insihgeschäfts (oder die unter vergleichbaren Interessenkollisionskonstellationen geschlossen wurden), bei denen der Wert der Gegenleistung der Aktiengesellschaft Fr. 1'000.- übersteigt oder bei denen es sich nicht um Verträge des "laufenden Geschäfts" handelt, die entgegen der ausdrücklichen Ordnung von Art. 718b OR nicht schriftlich abgeschlossen worden sind, nichtig sind (Watter/Pellanda, Art. 718b N 11 OR). Schriftliche Dienstleistungsverträge wurden erst im

Mai 2018 abgeschlossen. Davor bestanden je mit der X GmbH, der Y AG und der W AG lediglich mündliche Abmachungen, die nach Angaben der Pflichtigen die Erbringung von Dienstleistungen im Bereich von Immobilienanlagen und -entwicklungen bzw. der Immobilienverwaltung ("Asset Management") zum Gegenstand hatten. Neben der regulären Entschädigung für tatsächlich erbrachte Arbeiten von jeweils Fr. 150.- pro Stunde, bzw. im Fall der Y AG von pauschal Fr. 8'000.- pro Monat sollte die L AG je per Ende Jahr einen Drittel eines nicht näher definierten "verbleibenden Überschusses" (gemeint war wohl ein Drittel des bei der L AG nach Verbuchung des übrigen Aufwands verbleibenden Ertragsüberschusses) zu je einem Drittel an die drei Firmen überweisen. Die drei Verträge bilden eine Einheit, denn sie wurden soweit ersichtlich zeitnah bzw. gleichzeitig abgeschlossen und ihr Inhalt ist, insbesondere was die Verteilung des per Jahresende verbleibenden Überschusses betrifft, sehr ähnlich bzw. identisch. Die Inhalte der drei Verträge bedingten sich gegenseitig. Es ist offensichtlich, dass die drei je einzelzeichnungsberechtigten Verwaltungsräte und zusammen die drei Eigentümer der L AG, E, G und F bei der Aushandlung eng zusammenwirkten und die Vertragsinhalte aufeinander abstimmten. In ihrer Rolle als Alleineigentümer und jeweils bei der eigenen Firma einzige Verwaltungsräte der X GmbH, der Y AG und der W AG waren sie alle drei daran interessiert, sowohl an der Entschädigung als auch an der Verteilung des Ertragsüberschusses im Verhältnis zur geleisteten Arbeit bzw. im Verhältnis ihres jeweiligen Anteils als Aktionäre der L AG in angemessener Weise teilzuhaben. Weil die drei genannten Personen bei Abschluss des mündlichen Vertragskonstrukts sowohl seitens der L AG als auch seitens der X GmbH, der Y AG und der W AG als Vertreter auftraten, handelt es sich um einen klassischen Fall der Doppelvertretung, weshalb das Geschäft unter das in Art. 718b OR statuierte Verbot fällt und damit nichtig ist.

Aus den eben erläuterten Gründen ist aus zivilrechtlicher (und damit aufgrund des Grundsatzes der Einheit der Rechtsordnung auch aus steuerrechtlicher) Sicht mangels gültiger vertraglicher, reglementarischer bzw. statutarischer Bestimmungen davon auszugehen, dass eine vertragliche Anspruchsgrundlage für allfällige Entschädigungen der Pflichtigen bzw. der L AG im Zusammenhang mit der erweiterten Geschäftsführung der Pflichtigen fehlt. Ansprüche aus ausservertraglicher Haftpflicht sind nicht denkbar, weil es nur schon an einem adäquaten Kausalzusammenhang zwischen einem allfälligen Schaden der L AG durch ein Ausbleiben der Entschädigung für allfällig durchgeführte Arbeiten fehlt: Aufgrund der Personalunion der Verwaltungsräte in allen fünf Firmen ist das Wissen um die Kenntnisse, Motive, Absichten und Beweg-

gründe sowie um die gesetzlichen, vertraglichen und statutarischen Verhältnisse ohne Weiteres allen beteiligten juristischen Personen und damit auch der Pflichtigen direkt zuzuordnen bzw. bei ihr vorzusetzen. Aus dem gleichen Grund kann auch keiner der Vertragsparteien ein Verschulden vorgeworfen werden.

Die konkreten Arbeiten für die Pflichtige, so solche denn überhaupt erbracht wurden, führten unbestrittenermassen G, F und E persönlich aus. Da eine gültige Delegation gar nie stattgefunden hat, sind die von ihnen ausgeführten Arbeiten kraft Art. 716 OR direkt der Pflichtigen zuzurechnen. Für eine Entschädigung an die L AG, wie sie verbucht wurde, besteht damit auch aus rein materiellrechtlichen Überlegungen kein Raum.

ccc) aaaa) Aufgrund der Untersuchung wurde schliesslich klar, dass die Behauptung der Pflichtigen, bei der L AG handle es sich um eine unabhängige Drittfirma, nicht zutrifft. Die beherrschende Stellung von G, F und E als Alleinaktionäre und Verwaltungsräte in Bezug auf L AG, X GmbH, W AG sowie Y AG ist unbestritten.

Ebenso lenkten die drei genannten Personen spätestens seit Abschluss des Vertrags mit der L AG am 11. März 2011 die Geschicke der Pflichtigen. Bei Vertragsabschluss hielten sie zusammen 75 von 100 aller Aktien und konnten so die Formulierung der Statuten und die Zusammensetzung des Verwaltungsrats bestimmen. Zu jenem Zeitpunkt waren denn auch alle drei noch stimmberechtigte Verwaltungsräte der Pflichtigen. Erst kurz darauf gab G sein Stimmrecht auf, war allerdings weiterhin als Sekretär des Verwaltungsrats an der Meinungsbildung und Entscheidungsfindung massgeblich beteiligt. Die Statuten sahen in Art. 3 die Möglichkeit vor, zwei Aktienkategorien zu schaffen (Gründer- und Investorenaktien. Bereits am 22. August 2011 hielten die drei Verwaltungsräte 76 von 100 Gründeraktien. Die übrigen 24 Gründeraktien sowie die 50 daneben herausgegebenen Investorenaktien befanden sich in Streubesitz. Als Inhaber der Mehrheit der Gründeraktien hatten sie u.a. das Recht, mindestens zwei von vier Verwaltungsräten zu stellen und konnten so verhindern, dass der kurz zuvor geschlossene Vertrag mit der von ihnen beherrschten L AG über die Auslagerung der Geschäftsführung abgeändert würde. Ohne ihre Zustimmung war auch eine Aufhebung von Art. 18 der Statuten unmöglich, welche die Übertragung der Geschäftsführungsbefugnisse auf Dritte regelte. Dass sie vergessen hatten, ein entsprechendes Organisationsreglement zu erlassen, fiel niemandem auf. Zumindest faktisch waren somit die Übertragung der Geschäftsführungskompetenzen und die Höhe der Entschädigung an

die L AG für die Zukunft zementiert. Die drei Verwaltungsräte gaben ihre Mehrheit der Gründeraktien in der Folge nicht aus der Hand. Im Jahr 2013 hielten sie zusammen 7'400 von 10'000 Gründeraktien. G, F und E verfügten daneben in der Generalversammlung der Pflichtigen indirekt immer über die absolute Mehrheit aller herausgegebenen Aktien (Gründer- und Investorenaktien zusammen): Die Aktien der Ehefrau von E, I sowie die Aktien der von den drei Herren zu 100 Prozent beherrschten L AG sind ohne Weiteres ihnen zuzurechnen. So hatten sie freie Hand, die Jahresrechnung zu genehmigen, die Dividende festzusetzen und über die Höhe ihrer eigenen Tantiemen zu beschliessen. Schliesslich waren sie immer zu zweit mit Stimmrecht im Verwaltungsrat der Pflichtigen und zusätzlich durch G, der als Sekretär amtierte, vertreten und konnten auch so entscheidenden Einfluss auf deren Geschicke nehmen.

bbbb) Das oben beschriebene Firmenkonstrukt des Triumvirats E, G und F war – wie bei einer Einmann-Aktiengesellschaft – faktisch durch diese drei Personen beherrscht bzw. massgeblich beeinflusst. Als Mitglieder in allen fünf Verwaltungsräten waren sie bei allen Rechtsgeschäften und Entscheidungen federführend. Ausser der W AG verzeichnete keine der Gesellschaften im Jahr 2013 irgendeinen Personalaufwand. Ob neben G noch weitere Personen für die W AG tätig waren, oder dieser selber der Empfänger der gesamten verbuchten Brutto-Lohnsumme von Fr. 166'000.- war, lässt sich aufgrund der Akten nicht eindeutig feststellen. Damit steht weiter fest, dass die drei Herren wohl grösstenteils auch sämtliche geschäftsführenden und sonstigen operativen Tätigkeiten für das Firmenkonglomerat persönlich ausführten.

In solchen Konstellationen versagt das Zivilrecht insofern, als es für einzelne rechtswirksame Handlungen einen entsprechenden wahren (bei Vertragsschlüssen übereinstimmenden) Willen der Parteien über die wesentlichen Inhalte des Geschäfts (bei Vertragsschlüssen so genannte "essentialia negotii") voraussetzt. Den Beteiligten in ihrer Doppelrolle als Aktionäre bzw. Kapitalgeber und Lohn-, Honorar- oder Tantiemenempfänger kam es vorliegend aus zivilrechtlicher Sicht schlicht nicht darauf an, von welcher ihrer Firmen und in welcher Form sie eine Zuwendung erhielten und ob das von ihnen gewählte und gegen aussen kommunizierte (Vertrags-)Konstrukt auch dem zivilrechtlich vorgegebenen Rahmen für das gewählte Geschäft nahekam. So konnten sie letztlich frei bestimmen, welche der Firmen eine Dividende ausschütten sollte, über welche Firma Löhne, Honorare oder Tantiemen ausgerichtet würden und in welchen ihnen gehörenden Firmen sie Kapital thesaurieren wollten. Ob und in welcher Form sie für die eine oder andere Firma im Rahmen der Geschäftsführung oder dar-

über hinaus tätig waren bzw. sein wollten, spielte keine Rolle. Auch war es ihnen – immer aus zivilrechtlicher Sicht – einerlei, ob in einer Entschädigung für Dienstleistungen auch eine Kapitalertragskomponente enthalten war oder nicht, die wegen ihrer Beschaffenheit rein zivilrechtlich als Dividende hätte ausgeschüttet werden müssen. Sehr schön lässt sich der Mechanismus an den Dienstleistungsverträgen zwischen der L AG, der Y AG, der W A G und der X GmbH nachvollziehen, die auf den ersten Blick sowohl Elemente eines Auftrags als auch eine Kapitalertragskomponente enthalten, indem ein bei der L AG verbleibender Überschuss nicht etwa als Dividende an die Aktionäre der Pflichtigen oder der L AG direkt, sondern als voraussetzungslose Zahlung an die jeweiligen Firmen der drei Alleinaktionäre der L AG ausbezahlt werden soll. Ebenso gut könnte es sich bei den Zahlungen – jedenfalls teilweise – um Lohn handeln, der statt den drei Verwaltungsräten direkt für ihre Tätigkeit als Angestellte auf deren Anweisung an ihre jeweiligen Firmen ausgerichtet wurde.

Es steht bei der Beurteilung von Firmen- und Vertragskonstrukten unter Nahestehenden bzw. identischen Personen die Frage im Raum, wie denn – ohne entsprechenden Willen – überhaupt festzustellen ist, inwieweit die vordergründige zivilrechtliche Ausgestaltung durch die Beteiligten simuliert ist oder nicht. Bei der Beurteilung eines Vertrags sowohl nach Form als nach Inhalt ist nämlich immer der übereinstimmende wirkliche Wille und nicht die unrichtige Bezeichnung oder Ausdrucksweise zu beachten, die von den Parteien aus Irrtum oder in der Absicht gebraucht wird, die wahre Beschaffenheit des Vertrages zu verbergen (vgl. Art. 18 Abs. 1 OR). Die Lösung dieses Problems kann nur darin bestehen, aufgrund der Umstände danach zu forschen, welcher zivilrechtlichen Form bzw. welchem im Zivilgesetzbuch bzw. im Obligationenrecht definierten Geschäft die jeweiligen Transaktionen am ehesten nahekommen. Es ist den Parteien m.a.W. zu unterstellen, sie hätten – hypothetisch – die naheliegendste vom Zivilrecht vorgegebene Figur gewählt, die auch in guten Treuen agierende voneinander unabhängige Dritte gewählt hätten. Diese Sichtweise findet im Steuerrecht in der Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung ihre Entsprechung, welche dort den Massstab bei der Drittkonformität ansetzt. Bei einer Einmann-Aktiengesellschaft ist der Alleinaktionär und einzige Verwaltungsrat bei seiner Entscheidung, ob er Entnahmen aus seiner Firma in Form einer Dividende, Tantieme, als Lohn, als Honorar oder als Entschädigung für einen Auftrag beziehen soll, nicht völlig frei (vgl. StRG, 22. April 2015, 1 ST.2014.46, E. 3/b/bb).

cccc) Alle Tätigkeiten der drei in Frage stehenden Personen wären so gesehen – wenn sie denn überhaupt genügend substantiiert und bewiesen wären – aufgrund der gesetzlichen Ordnung, welche die Geschäftsführung in erster Linie dem Verwaltungsrat der betroffenen Firma zuordnet, ohne weitergehende eindeutige Anhaltspunkte bei der Pflichtigen anzusiedeln. Die Zahlungen an die L AG, die letztlich zumindest teilweise in eigenen Firmen thesauriert wurden, erweisen sich damit als simuliert bzw. aus steuerrechtlicher Sicht als verdeckte Gewinnausschüttungen, was zu ihrer Korrektur führen muss. Weiter ginge es nicht an, die Dienstleistungsentschädigungen nachträglich in Lohn an die Verwaltungsräte bzw. an den Sekretär G umzuqualifizieren: Einem solchen Vorgehen stünde im Verfahren vor den Steuerbehörden der Grundsatz von Treu und Glauben entgegen. Eine Firma wird auf die von ihr gewählte Verbuchungsart behaftet. Ganz abgesehen davon bestehen – soweit ersichtlich – keine Arbeitsverträge oder Honorarvereinbarungen zwischen der Pflichtigen und ihren Verwaltungsräten, was eine aufwandwirksame Verbuchung von vornherein ausschliesst.

Dies gilt genauso für den darüber hinausgehenden Anteil der Zahlungen an die L AG, der als Dividende für das zur Verfügung gestellte Kapital zu charakterisieren wäre. Die Buchungen der Zahlungen an die L AG wären auch unter diesem Aspekt richtigzustellen.

d) Zu prüfen bleibt, ob die von der Steuerbehörde getroffene Aufwandschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen als willkürlich niedrig anzusehen ist. Dies ist vorliegend ohne Weiteres zu verneinen, denn aus den eben erläuterten, materiellrechtlichen Überlegungen wären die im Streit liegenden Entschädigungen an die L AG richtigerweise überhaupt nicht abzugsfähig. Eine nachträgliche (teilweise) Umqualifizierung in (aufwandwirksames) Honorar bzw. (aufwandwirksamen) Lohn verbietet sich.

Auf eine *reformatio in peius* ist wegen Geringfügigkeit hiermit zugunsten der Pflichtigen ausnahmsweise zu verzichten. Die Einschätzung blieb im übrigen Umfang und insbesondere bezüglich der Steuerauscheidung unbestritten.

4. Dies führt zur Abweisung des Rekurses. Die Pflichtige wird damit kostenpflichtig (§ 151 Abs. 1 StG). Die Zusprechung einer Parteientschädigung entfällt bei diesem Verfahrensausgang.

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]