

5. Der wirkliche Charakter der Leistung konnte den Organen der Steuerpflichtigen nicht verborgen bleiben. Es konnte ihnen insbesondere nicht entgangen sein, dass die von der T. AG am 30. August 1988 ausgegebenen Aktien bereits zu diesem Zeitpunkt abschreibungsbedürftig waren und ihr innerer Wert nicht den Nominalwert erreichte, andernfalls die Beschwerdeführerin die Aktien nicht bereits einen Monat später abgeschrieben hätte. Unter diesen Umständen musste die J. Verwaltungs AG auch wissen, dass sie ihrem Aktionäre einen Vorteil zugewendet hat, den sie einem fern stehenden Dritten versagt hätte.

6. Liegt demnach eine verdeckte Gewinnausschüttung der J. Verwaltungs AG vor, so ist es richtig, dass die am 30. September 1988 vorgenommene Abschreibung von Fr. 119'999.-- steuerlich nicht berücksichtigt worden ist.

StRK 27.3.1992 (Nr. 533)

2114

Zuwendungen für gemeinnützige Zwecke (direkte Bundessteuer; Art. 49 Abs. 2 BdBSt) können vom Reinertrag juristischer Personen in Abzug gebracht werden, es sei denn, sie seien dem Alleinaktionär persönlich zuzurechnen.

1. Gemäss Art. 49 Abs. 2 BdBSt können Zuwendungen für ausschliesslich gemeinnützige Zwecke, sofern jede zweckwidrige Verwendung ausgeschlossen ist, vom Reinertrag in Abzug gebracht werden. Diese Bestimmung gilt gleichermassen für Kapitalgesellschaften wie für Genossenschaften (Art. 50 Abs. 2 BdBSt). Grundsätzlich fallen darunter alle Zuwendungen, die an eine Körperschaft oder Anstalt im Sinne von Art. 16 Ziffer 3 BdBSt erfolgen. Mithin müssen für die Abzugsfähigkeit zwei Voraussetzungen erfüllt sein: Die begünstigte Institution muss gemäss Art. 16 Ziffer 3 BdBSt von der Steuerpflicht befreit sein, und es muss jede zweckwidrige Verwendung dieser Zuwendungen ausgeschlossen sein (vgl. *Heinz Masshardt*, Kommentar zur di-

rekten Bundessteuer, 2. Auflage, Zürich 1985, N 77 zu Art. 49 Abs. 2/BGE 115 Ib 119, E 7/Pra 1990 Nr. 84).

2. Gemäss Sachverhaltsdarstellung der Beschwerdeführerin sind die von ihr bedachten Institutionen steuerbefreit im Sinne von Art. 16 Ziffer 3 BdBSt. Dies wird auch von der Vorinstanz - zumindest stillschweigend - anerkannt. Eigene Abklärungen der Steuerrekurskommission haben diesen Sachverhalt im wesentlichen bestätigt. Auch der Ausschluss zweckwidriger Verwendung der fraglichen Zuwendungen darf als erfüllt beurteilt werden. Die Zuwendungen sind unbestrittenermassen direkt an die erwähnten gemeinnützigen Institutionen erfolgt. Diesfalls erübrigt sich eine besondere Sicherstellung (vgl. *H. Masshardt*, a.a.O., N 59 zu Art. 22 Abs. 2 Buchst. f).

3. Die mangelnde Abzugsfähigkeit der fraglichen Zuwendungen wird seitens der kantonalen Steuerverwaltung damit begründet, dass diesen der Charakter von persönlichen Beiträgen/Zuwendungen des Alleinaktionärs L. zukomme. Analog der vom Bundesgericht entwickelten Rechtsprechung zur Einzelunternehmung (mit Verweis auf ASA Bd. 30, S. 85 ff.) sei diesfalls die Abzugsfähigkeit zu verneinen.

Unbestritten ist, dass L. Alleinaktionär und einziger Verwaltungsrat der G. AG ist. Die G. AG ist eine reine Vermögensverwaltungsgesellschaft. Die Spenden haben daher unbestrittenermassen keinerlei geschäftlichen Charakter. Die kantonale Steuerverwaltung hat daraus den Schluss gezogen, dass es sich effektiv um persönliche Zuwendungen des Alleinaktionärs L. handle. Er habe diese ausschliesslich als Privatmann veranlasst, um seiner engen Verbundenheit zu den in Frage stehenden Institutionen gebührend Ausdruck zu verleihen. Es stellt sich nun die Frage, ob deswegen die Abzugsfähigkeit dieser Spenden verneint werden muss.

4. Zur Stützung ihres Rechtsstandpunktes verweist die Beschwerdeführerin insbesondere auf BGE 115 Ib 111, E 7. In diesem Entscheid ging es um die Frage der Abzugsfähigkeit von Zuwendungen der Genossenschaft Migros an Dritte im Rahmen ihrer statutarischen Verpflichtung, mindestens 0,5 % ihres Detailhandelsumsatzes für wirtschaftliche, kulturelle und soziale Zwecke aufzuwenden. Das Bundesgericht hielt dafür, dass alle Vorteile, welche die Migros ausschliesslich ihren Genossenschäftlern und nahestehenden Personen habe zukommen lassen und die sie diesem Personenkreis zu unterschiedlichen

und günstigeren Bedingungen als der übrigen Kundschaft oder Nichtmitgliedern gewährt habe, zum steuerbaren Reinertrag hinzuzurechnen seien. Das ergebe sich aus der fehlenden geschäftsmässigen Begründetheit der Aufwendungen, gelte jedoch nur soweit, als diese nicht unter dem Titel "Zuwendungen für ausschliesslich gemeinnützige Zwecke" im Sinne von Art. 49 Abs. 2 BdBST abgezogen werden könnten (vgl. ZBJV Bd. 127, 1991, S. 528). Dieser unter Ziffer 6 festgehaltene Grundsatz ist unbestritten. Hingegen stellte sich die hier interessierende Frage der Behandlung "persönlicher" Beiträge und Zuwendungen nicht. Angesichts der Vielzahl von Genossenschaftsmitgliedern, welche als Einzelpersonen keinen oder nur einen sehr geringen Einfluss auf die Entscheidungsfindung der Genossenschaft haben, kam der aufgeworfenen Frage keine entscheidende Bedeutung zu.

5. Demgegenüber verweist die kantonale Steuerverwaltung zur Untermauerung ihres Rechtsstandpunktes wie erwähnt auf den in ASA Bd. 30, S. 85 ff. wiedergegebenen Bundesgerichtsentscheid. Der Hauptunterschied zum vorliegenden Fall liegt darin, dass es sich dort um eine Einzelunternehmung handelte, hier jedoch um eine Kapitalgesellschaft. Im Gegensatz zur Einzelunternehmung, deren Inhaber mit seinem Gesamteinkommen Steuersubjekt ist, sind sowohl die Aktiengesellschaft als auch der Alleinaktionäre je selbständige Steuersubjekte.

Prinzipiell sind auch sog. Einmann-Aktiengesellschaften als selbständige Steuersubjekte anerkannt; dies jedenfalls unter dem Vorbehalt von Steuerumgehung (*E. Höhn*, Steuerrecht, 6. Auflage 1988, Par. 22, Rz. 6 und 76). In Ausnahmefällen hat die Lehre und Rechtsprechung jedoch anerkannt, dass ein Durchgriff von der beherrschten Aktiengesellschaft auf den Alleinaktionär zulässig ist. So hat etwa das Verwaltungsgericht Luzern in einem Entscheid vom 30. April 1984 (publiziert in StE 1984, B. 72.14.2 Nr. 2) entschieden. Dabei ging es um die Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an eine Vorsorgeeinrichtung zugunsten des Alleinaktionärs. Wohl erging der Entscheid zum kantonalen Steuerrecht. Mit einlässlicher Begründung wird aber nachgewiesen, dass auch das Bundesrecht mit Art. 49 Abs. 2 BdBST die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Versicherungsprämien zugunsten einer als "Unternehmer" zu qualifizierenden Person nicht anerkennt. Das einschlägige Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung vom 11. April

1958 schliesst Leistungen zugunsten dieses Personenkreises ausdrücklich von der Abzugsberechtigung aus (vgl. *H. Masshardt*, a.a.O., N 75 zu Art. 49 Abs. 2).

Diese für Zuwendungen an Vorsorgeeinrichtungen entwickelte Rechtsprechung kann analog auf die im nämlichen Abs. 2 zu Art. 49 BdBSt genannten "Zuwendungen für ausschliesslich gemeinnützige Zwecke" angewendet werden. Masshardt verweist in diesem Zusammenhang ausdrücklich auf die Anmerkungen 58 bis 61 zu Art. 22 BdBSt, welche für den Einzelunternehmer gelten (*H. Masshardt*, a.a.O., N 77 zu Art. 49 Abs. 2/N 60 zu Art. 22 Abs. 1 Buchst. f). Die Steuerrekurskommission verkennt dabei nicht, dass im Unterschied zu den Zuwendungen an Vorsorgeeinrichtungen zugunsten des Alleinaktionärs bei den vorliegend zu beurteilenden Zuwendungen für gemeinnützige Zwecke Dritte begünstigt werden. Dem steht nicht entgegen, dass gerade bei Einmann-Aktiengesellschaften die Auswahl der begünstigten Organisationen (auch) von den persönlichen Überzeugungen des Aktionärs beeinflusst wird. Angesichts der Höhe der Zuwendungen allein an die [] ist im Streitfall offensichtlich, dass eine sehr enge persönliche Beziehung zwischen L. und dieser Institution bestehen muss. Dies würde dem Gesagten zufolge für die Verweigerung der Abzugsfähigkeit noch nicht genügen. Hinzu kommt jedoch, dass bei dieser als Verein konstituierten Gemeinschaft sich die meisten Mitglieder an die Regel halten, einen bestimmten Prozentsatz ihres Einkommens der Gemeinschaft zu überlassen. Bezeichnenderweise hat der Alleinaktionär L. bereits in den Jahren 1985 und 1986 namhafte Beiträge an diese geleistet. Diese wurden korrekt über "Kontokorrent Privat" bei der G. AB verbucht. Auch die nun in der Steuerperiode 1989/90 zum Abzug bei der beherrschten Aktiengesellschaft beanspruchten Zuwendungen sind unter diesen besonderen Umständen dem Alleinaktionär persönlich zuzurechnen. Nur damit kann auch eine Ungleichbehandlung jenes Steuerpflichtigen vermieden werden, der die Zuwendungen als Privatmann leistet, denn das Bundessteuerrecht kennt keine Abzugsfähigkeit von privaten Zuwendungen für gemeinnützige Zwecke (vgl. *Masshardt*, a.a.O., N 6 zu Art. 22 Abs. 1 Buchst. a und dortige Verweise).

StRK 27.3.1992 (Nr. 537)