

604 2009-78

604 2009-79

Urteil vom 11. Dezember 2009

STEUERGERICHTSHOF

BESETZUNG

Präsident: Hugo Casanova

Beisitzer: Geneviève Jenny, Berthold Buchs, Albert Nussbaumer,
Jean-Marc Vionnet

PARTEIEN

X. AG, Beschwerdeführerin, vertreten durch die MAREC AG,
Management-, Revisions- und Beratungsgesellschaft, rte de Fribourg 15,
1723 Marly,

gegen

KANTONALE STEUERVERWALTUNG, Rue Joseph-Piller 13, Postfach,
1701 Freiburg, **Vorinstanz**,

GEGENSTAND

Gewinn- und Kapitalsteuer der juristischen Personen; Dienstleistungs-
gesellschaft; Drittvergleich bei Leistungen an Schwestergesellschaft

Beschwerde vom 5. Juni 2009 gegen den Einspracheentscheid vom 6. Mai
2009; direkte Bundessteuer und Kantonssteuer 2007

S a c h v e r h a l t

A. Die Firma X. AG (nachfolgend: die Gesellschaft) ist seit dem 27. Dezember 2005 im Handelsregister eingetragen. Gemäss ihren Statuten bezweckt sie "Kauf, Verkauf, Handel, Verwaltung von Liegenschaften und Immobilien und Personalvermittlung, Generalunternehmung". Das Gesellschaftskapital umfasst 100 Namenaktien zu 1'000 Franken, deren Übertragbarkeit nach Massgabe der Statuten beschränkt ist.

In ihrer Steuererklärung, welche sie am 29. Oktober 2008 für die Steuerperiode 2007 einreichte, wies die Gesellschaft einen Verlust gemäss Jahresrechnung von - 11'295 Franken aus.

Im Rahmen des Veranlagungsverfahrens ersuchte die Kantonale Steuerverwaltung die Gesellschaft mit Schreiben vom 7. Januar 2009 um ergänzende Unterlagen und Auskünfte, insbesondere Kopien der Konten Y. AG, Darlehen Aktionär, noch nicht einbezahlte Aufwendungen, Ertrag aus Personalausleihungen sowie Löhne (inkl. Lohnausweisen).

Gemäss Veranlagungsanzeige vom 23. Februar 2009 setzte die Kantonale Steuerverwaltung den steuerbaren Reingewinn der Gesellschaft auf 95'400 Franken (geschuldete Steuern: Kanton 9'540 Franken; Bund 8'109 Franken) und das steuerbare Kapital auf 100'000 Franken (geschuldete Kantonssteuer: 190 Franken) fest. Die Abweichung von der eingereichten Steuererklärung ergab sich insbesondere aus der Aufrechnung eines Betrages von 119'220 Franken unter dem Titel "Besteuerung als Dienstleistungsgesellschaft" sowie der Anpassung der Steurrückstellung.

B. Gegen diese Veranlagung erhob die Gesellschaft, vertreten durch die MAREC AG, Management-, Revisions- und Beratungsgesellschaft, am 18. bzw. 31. März 2009 Einsprache mit dem Antrag, die vorgenommene Aufrechnung aufzuheben. Sie machte insbesondere geltend, das von der Veranlagungsbehörde berücksichtigte Zirkular der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 19. März 2004 sei hier nicht anwendbar. In der Tat werde die Gesellschaft wie irgend eine andere Firma geführt und verwaltet, wobei die Dienstleistungen ungeachtet der Kunden zu Marktpreisen fakturiert würden. Ein wichtiger Faktor bestehe in der Tatsache, dass die "alten" Arbeiter so regelmässig und so lange wie möglich beschäftigt werden können, um die Arbeitslosigkeit zu vermeiden. Zudem müsse für jede Fakturation die Mehrwertsteuer entrichtet werden, was im Kampf mit der Konkurrenz um Preise eine wichtige Rolle spiele.

Diese Einsprache wurde mit Entscheid vom 6. Mai 2009 abgewiesen. Zur Begründung legte die Kantonale Steuerverwaltung insbesondere dar:

"2. Tatsächliches

...

Anhand der Unterlagen wurde festgestellt, dass das Personal hauptsächlich einer Schwestergesellschaft (Y. AG) vermittelt wird und demzufolge die Besteuerung als eine Dienstleistungsgesellschaft angewendet worden ist.

Aufgrund der zur Verfügung gestellten Lohnausweise stellen wir fest, dass nicht nur „alte“ Arbeiter beschäftigt werden. Es sind Arbeiter aller Alterskategorien (Jung und Alt, Jahrgänge 1951 - 1986) angestellt.

Auf dem Lohnausweis steht unter Bemerkung: Sammeltransport ist der Werkhof der Y. AG.

Die Gesellschaft hat keine eigene Infrastruktur. Die Aktiven der Bilanz sind ausschliesslich Bankguthaben, Forderungen gegenüber Y. AG und einem Darlehen an den Aktionär, sowie Rechnungsabgrenzungen.

Aufstellung der Aufrechnung:

| | | |
|---------------------|-----|------------------|
| Total Aufwand | Fr. | 2'154'690.30 |
| Steuern 2006 | Fr. | 6'224.10 |
| ./.. Finanzertrag | Fr. | -55.75 |
| ./.. übriger Ertrag | Fr. | <u>-2'352.60</u> |

Total Fr. 2'158'506.05

| | | |
|---------------------------------------|-----|-----------------------------|
| Cost Plus-Methode 5% | Fr. | 107'925.00 (Gewinnzuschlag) |
| Zins Darlehen Aktionär | Fr. | 2'475.00 |
| ./.. ungenügende Steuerrückstellungen | Fr. | <u>-15'000.00</u> |

Steuerbarer Gewinn Fr. 95'400.00

Bei der Steuerveranlagung vom Jahr 2006 haben wir die „cost-plus“-Methode zur Aufrechnung angewendet. Diese wurde damals von Ihnen nicht bestritten.

3. Rechtliches

Bei einer erbrachten Leistung, wie in Ihrem Fall die Personalauslehnung, wird verlangt, dass die Margenberechnung respektive der Marktpreis unter gleichen Umständen wie an unbeteiligte Dritte verrechnet wird.

In Ihrem Fall wird das Personal hauptsächlich an die Schwestergesellschaft (Y. AG) vermittelt. Die Bestimmung der steuerbaren Gewinnmarge von Dienstleistungsgesellschaften, gemäss Kreisschreiben Nr. 4 ESTV, ist gestützt auf den Grundsatz des Drittvergleichs („at arms length“).

Der Gewinnzuschlagssatz ist 5% auf den gesamten Selbstkosten.

Ist eine Gesellschaft der Auffassung, die auf sie angewandte, aktuelle Gewinnmarge sei zu hoch angesetzt, hat sie gestützt auf eine entsprechende Dokumentation den Nachweis zu erbringen, dass die Beibehaltung der erwähnten Marge den oben umschriebenen Grundsätzen widerspricht. Trifft dies ausnahmsweise zu, wären die kantonalen Verwaltungen berechtigt, der Gesellschaft eine tiefere Marge einzuräumen. (Kreisschreiben Nr. 4 vom 19.3.2004)

In Ihrer Einsprache wurden keine Beweismittel mitgeliefert über eine angewandte marktgerechte Marge."

C. Mit Eingabe vom 4. Juni 2009, welche am darauffolgenden Tage der Post übergeben wurde, reichte die Gesellschaft (weiterhin vertreten durch die MAREC AG beim Kantonsgericht gegen den Einspracheentscheid Beschwerde ein mit dem Antrag, diesen aufzuheben. Sie macht nach wie vor geltend, die streitige Veranlagung sei gemäss der eingereichten Steuererklärung vorzunehmen.

Der mit Verfügung vom 8. Juni 2009 festgesetzte Kostenvorschuss von 900 Franken wurde fristgemäss bezahlt.

In ihrer Beschwerdeantwort vom 16. Juli 2009 schliesst die Kantonale Steuerverwaltung auf Abweisung.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete auf eine Vernehmlassung.

Am 26. August 2009 reichte die Beschwerdeführerin ihre Gegenbemerkungen ein.

Auf die einzelnen Rügen sowie näheren Ausführungen der Parteien wird, soweit notwendig, im Rahmen der rechtlichen Erwägungen eingegangen.

E r w ä g u n g e n

I. Anwendbares Verfahrensrecht, Vereinigung der Verfahren

1. a) Gemäss Art. 104 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) regelt das kantonale Recht Organisation und Amtsführung der kantonalen Vollzugsbehörde, soweit das Bundesrecht nichts anderes bestimmt. Insofern sind die Kantone auch in der Bestellung und Organisation der Steuerrekurskommission grundsätzlich frei (vgl. RAINER ZIGERLIG / GUIDO JUD *in*: Zweifel / Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2. Aufl., Basel 2008, N 3 ff. zu Art. 104 DBG). Dementsprechend bestimmen Art. 4 Abs. 1 und 2 des kantonalen Ausführungsbeschlusses vom 5. Januar 1995 zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (SGF 634.1.11), dass im Beschwerdeverfahren vor dem Kantonsgericht, welches Beschwerdeinstanz im Sinne von Art. 104 Abs. 3 DBG ist, unter Vorbehalt anders lautender Bestimmungen des Bundesrechts (vgl. Art. 140 ff. DBG) sinngemäss die entsprechenden Bestimmungen des kantonalen Rechts gelten. Somit gelangen also die Verfahrensvorschriften des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern (DStG; SGF 631.1) sowie des Gesetzes vom 23. Mai 1991 über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; SGF 150.1) subsidiär zur Anwendung.

b) Art. 42 Abs. 1 lit. b VRG sieht vor, dass Eingaben, die den gleichen Gegenstand betreffen, aus wichtigen Gründen in einem einzigen Verfahren vereinigt werden können.

Im vorliegenden Fall erschien es von Beginn weg (Einreichung der Rechtsmittel) angebracht, die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer (604 2009-78) und den Rekurs betreffend die Kantonssteuer (604 2009-79) im gleichen Verfahren zu vereinigen. Die entsprechenden Veranlagungen bilden nämlich Gegenstand des gleichen Einspracheentscheides und es wurde vor dem Kantonsgericht auch bloss eine einzige Rechtsschrift eingereicht. Im Übrigen stehen die beiden Rechtsmittel nicht nur prozessual, sondern auch sachlich in einem engen Zusammenhang, werden doch im Wesentlichen übereinstimmende Rechtsfragen aufgeworfen.

In seinem diesbezüglich grundlegenden Entscheid 130 II 509, Erw. 8.3 hat es das Bundesgericht als unerlässlich erachtet, dass die vom Steuergerichtshof zu fällenden zwei Entscheide (direkte Bundessteuer bzw. Kantonssteuer) trotz der Vereinigung der Verfahren in Begründung und Dispositiv klar auseinandergehalten werden. Dabei hat es dieses Erfordernis auch zur Tatsache in Verbindung gebracht, dass im Falle einer allfälligen Anfechtung des kantonalen Urteils beim Schweizerischen Bundesgericht ja auch je der betroffenen Steuer angepasste, spezifische Begehren zu formulieren seien. Diese Rechtsprechung hat das Bundesgericht in einem neueren Urteil relativiert (BGE 135

II 260, 2C_721/2008 vom 5. März 2009). Es geht nun davon aus, dass allenfalls ein einziges Urteil ohne separate Dispositive für die direkte Bundessteuer einerseits sowie die Kantons- und Gemeindesteuern andererseits gefällt werden kann, wenn die von der letzten kantonalen Instanz zu beurteilende Frage im Bundesrecht und im harmonisierten kantonalen Recht gleich geregelt ist und demzufolge aufgrund identischer Erwägungen entschieden werden kann. Vorausgesetzt wird allerdings weiterhin, dass die Urteilsbegründung klar erkennen lässt, dass das Urteil sowohl für die direkte Bundessteuer als auch für die Kantons- und Gemeindesteuern gilt. Diese Präzisierung der Rechtsprechung wird vom Bundesgericht auch damit begründet, dass ihm unter dem neuen Bundesgerichtsgesetz (BGG; SR 173.110) bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern, soweit es um eine von Art. 73 StHG erfasste Materie geht, die gleiche Kognition und Entscheidungskompetenz zusteht wie bei der direkten Bundessteuer. Unter diesen Umständen haben die Beschwerdeführer beim Bundesgericht auch nicht mehr systematisch zwei Beschwerden einzureichen, welche je spezifisch auf die betroffenen Steuern ausgerichtet sind. Es genügt dann allenfalls, dass in der Begründung der Beschwerdeschrift zum Ausdruck gebracht wird, dass der Entscheid bezüglich beider Steuern angefochten wird.

Wie dem auch sei, ist ungeachtet der Formvorschriften, denen ein sowohl die direkte Bundessteuer als auch die Kantonssteuer betreffendes Urteil genügen muss, immer noch davon auszugehen, dass beide Verfahrensgegenstände präzise und klar unterscheidbar behandelt werden müssen.

II. Direkte Bundessteuer (604 2009-78)

2. a) Der steuerbare Reingewinn einer juristischen Person 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).

b) Zum steuerbaren Reingewinn gehören namentlich offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG). Solche geldwerte Leistungen sind nach der Rechtsprechung allgemein immer dann anzunehmen, wenn (a) die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, (b) der Aktionär direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahe stehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, und (c) der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war (vgl. die Bundesgerichtsurteile vom 19. November 2003, StE 2004 B 72.13.22 Nr. 42 Erw. 2.1, und 2C_265/2009 vom 1. September 2009, StPS 2009, 1 ff. Erw. 2.1, je mit Hinweisen).

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 (so genannte Gewinnvorwegnahme). Solche Ertragsverzichte liegen vor, wenn die Gesellschaft auf ihr zustehende Einnahmen ganz oder teilweise verzichtet und die entsprechenden Erträge direkt dem Aktionär oder diesem nahe stehenden Personen zufließen bzw. wenn diese nicht jene Gegenleistung erbringen, welche die Gesellschaft von einem unbeteiligten

Dritten fordern würde (Bundesgerichtsurteile vom 19. November 2003, StE 2004 B 72.13.22 Nr. 42 E. 2.2, und 2C_265/2009 vom 1. September 2009, StPS 2009, 1 ff. Erw. 2.2, je mit Hinweisen).

Für diesen Drittvergleich (so genannter Grundsatz des "dealing at arm's length") wird bei Vermögensgegenständen auf den Verkehrswert und bei Dienstleistungen auf deren Marktwert abgestellt. Bei verbundenen Unternehmen (wie insbesondere selbstständigen Dienstleistungsgesellschaften, welche an sich nur als Konzerngesellschaften denkbar sind) hat diese Beurteilung vom Standpunkt der jeweiligen steuerpflichtigen Gesellschaft aus zu erfolgen. Eine Beurteilung vom Konzern aus, dem die juristische Person angehört, ist nicht angängig; auch Rechtsgeschäfte zwischen Konzerngesellschaften sind deshalb zu den gleichen Bedingungen abzuwickeln, wie sie mit aussenstehenden Dritten vereinbart würden (Bundesgerichtsurteile vom 19. November 2003, StE 2004 B 72.13.22 Nr. 42 Erw. 2.3, 2A.588/2006 vom 19. April 2007, Erw. 4.2, und 2C_265/2009 vom 1. September 2009, StPS 2009, 1 ff. Erw. 2.3, je mit Hinweisen).

c) Auf den dargelegten Grundsätzen beruht auch die langjährige Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung, wonach Dienstleistungsgesellschaften, die im Interesse internationaler Konzernunternehmungen tätig sind, ihren Honorartarif so zu gestalten haben, dass sie einen Reingewinn von 5 % der gesamten Selbstkosten oder von 1/12 (8,33 %) auf der Lohnsumme erwirtschaften. Das nach dieser Kostenaufschlagsmethode berechnete Honorar wird als Entschädigung angesehen, welche von einem unabhängigen Dritten verlangt würde. Bei einem tieferen Honorar wird ein entsprechender Gewinnzuschlag erhoben, was zu einer Besteuerung eines Mindestgewinnes führt. Umgekehrt dient die angewandte Richtlinie insofern der Rechtssicherheit, als die steuerpflichtige Gesellschaft nicht mit einer steuerlichen Korrektur zu rechnen hat, solange sich ihre Leistungen und Gegenleistungen in deren Rahmen halten. Massgebend bleibt jedoch letztlich der Drittvergleich aufgrund der konkreten Umstände (vgl. RETO HEUBERGER, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, Diss. Bern 2001, 171 und 196 f.).

Im jüngsten Kreisschreiben Nr. 4 über die Besteuerung von Dienstleistungsgesellschaften (vom 19. März 2004) hat die Eidgenössische Steuerverwaltung denn auch in Erinnerung gerufen, dass die Verrechnungspreisgrundsätze der OECD zu berücksichtigen seien (vgl. dazu auch das Bundesgerichtsurteil 2A.588/2006 vom 19. April 2007, Erw. 4.2). Zudem wird betont, die Bestimmung der steuerbaren Gewinnmarge von Dienstleistungsgesellschaften sei gestützt auf den Grundsatz des Drittvergleichs ("at arm's length") vorzunehmen, d.h. für jeden Einzelfall auf der Grundlage vergleichbarer Leistungen zwischen unabhängigen Dritten unter Bezugnahme auf die Bandbreite der angemessenen Margen. Immerhin wird neu eingeräumt, dass sich die bis anhin allgemein praktizierte Berechnungsart ("cost plus"-Methode/Kostenaufschlagsmethode) für den Sonderfall von Finanzdienstleistungen und Management-Funktionen nicht oder nur in seltenen Ausnahmefällen als adäquat erweise. Abschliessend legt die Eidgenössische Steuerverwaltung jedoch dar, eine Gesellschaft, welche die auf sie angewandte, aktuelle Gewinnmarge als zu hoch erachte, habe gestützt auf eine entsprechende Dokumentation den Nachweis zu erbringen, dass die Beibehaltung der erwähnten Marge den oben erwähnten Grundsätzen widerspreche. Falls dies ausnahmsweise zutrefte, wären die kantonalen Verwaltungen berechtigt, der Gesellschaft eine tiefere Marge einzuräumen.

Die "cost plus"-Methode gilt nicht nur im internationalen Verhältnis, sondern auch gemäss internem Recht. Sie wurde insbesondere in Art. 58 Abs. 3 DBG aufgenommen. Zudem folgt die allfällige Notwendigkeit eines Gewinnaufschlages bei Dienstleistungs-

gesellschaften auch schon aus dem "at arm's length"-Prinzip, würde sich doch ein unabhängiger Dritter bei einer Preiskalkulation auf Kostenbasis nicht mit dem Ersatz der Selbstkosten begnügen (vgl. PHILIP WALTER, Die steuerliche Gewinnberichtigung bei den Partnerwerken der Elektrizitätswirtschaft nach Art. 58 Abs. 3 DBG, Diss. Basel 1996, S. 119 ff. und 179 ff.; JEAN-FREDERIC MARAIA, Prix de transfert des biens incorporels, Diss. Genf 2008, S. 18 ff.; TOBIAS BRAUN, Behördliche Korrektur von Verrechnungspreisen bei multinationalen Unternehmen, Diss. St. Gallen 1994, S. 12 ff.; CHRISTOPH OESCH, Die Konkretisierung des Dealing at arm's length-Grundsatzes, StR 1991, S 65 ff.). Auch für rein schweizerisch verbundene Unternehmen und Konzerngesellschaften gelten also - ungeachtet des Wortlautes des erwähnten Kreisschreibens - grundsätzlich dieselben steuerlichen Überlegungen (THOMAS SCHEURER, Die Besteuerung der Hilfs- und Dienstleistungsgesellschaft in der Schweiz, Diss Zürich 1987, S. 8). Dies ist namentlich im interkantonalen Verhältnis von Bedeutung. Insofern kann auf die Konkretisierung im Kreisschreiben Bezug genommen werden.

d) Geht es um geldwerte Leistungen, so gilt folgende Beweislastregelung: Vorerst obliegt es den Steuerbehörden darzutun, dass zwischen den gegenseitigen Leistungen (der Gesellschaft bzw. des Empfängers) ein offensichtliches Missverhältnis besteht und eine Leistung der Gesellschaft oder deren Verzicht auf eine Einnahme ganz oder teilweise nicht betrieblich begründet sein kann. Stellt die Steuerbehörde in sachgemässer Würdigung der Verhältnisse ein offensichtliches Missverhältnis der gegenseitigen Leistungen fest, das sich nur durch eine verdeckte Gewinnausschüttung erklären lässt, so hat die steuerpflichtige Gesellschaft die begründete Vermutung zu entkräften und die geschäftsmässige Begründetheit der geltend gemachten oder festgestellten Vermögenseinbusse zu beweisen. Die Begünstigungsabsicht darf bei Vorliegen eines offensichtlichen Missverhältnisses in der Regel ohne besonderen Nachweis der Steuerbehörde vorausgesetzt werden. Ist dagegen streitig, ob einer Leistung der Gesellschaft überhaupt Verpflichtungen des Empfängers gegenüberstehen, hat die Gesellschaft darzutun und nachzuweisen, welche Leistung der Empfänger als Entgelt für die empfangene Leistung erbracht hat (StE 1989 B 72.13.22 Nr. 14 mit Hinweisen; vgl. auch StE 2008 B 72.13.22 Nr. 49 sowie das Urteil 2C_265/2009 vom 1. September 2009, StPS 2009, 1ff. Erw. 2.4).

3. Im vorliegenden Fall kann ohne Weiteres davon ausgegangen werden, dass die Beschwerdeführerin die Rolle einer Dienstleistungsgesellschaft unter verbundenen Unternehmen wahrnimmt, indem sie im Wesentlichen Leistungen im Bereich des Personalwesens zu Gunsten ihrer Schwestergesellschaft Y. AG erbringt (Personalverleih).

a) Die Beschwerdeführerin macht zunächst geltend, sie sei seinerzeit "aus Gründen, die grösstenteils von der Suva ausgegangen sind, gegründet" worden. Wegen "einiger Vorkommnisse (Unfälle)" sei die Prämie auf 12 % gestiegen und man habe mit dieser Belastung im Konkurrenzkampf nicht mehr mithalten können. Normal wäre ein Satz von etwa 5 %. Diese Neuorganisation habe es erlaubt, wiederum mit normalen Sätzen zu kalkulieren. Als "quasi Nebenprodukt" habe man zudem noch höhere Kinderzulagen erhalten. Aus der Bilanz der "Schwestergesellschaft (besser: Mutterfirma)" gehe hervor, dass im Jahr 2007 ein Verlustvortrag von 449'545 Franken und im Jahr 2008 ein Geschäftsverlust von 206'007 Franken ausgewiesen worden sei. Die Lohnnebenkosten seien mit einem Zuschlag von 68 % verrechnet worden. Es könne nicht angehen, "die Margen so hoch anzusetzen um der schon kranken Mutterfirma einen noch höheren Verlust zu verursachen, um der Tochterfirma ein besseres Gesicht zu verleihen". Im Übrigen schulde die Y. AG der Beschwerdeführerin noch einen Betrag von 76'930 Franken und die Aktionäre hätten ebenfalls schon 90'000 Franken eingeschossen. Schliesslich sei zu bedenken, dass die Y. AG mit diesem Abschluss nicht weiter "g'schäften" könne und in

diesem Zustand die Bilanz deponieren müsste. Es werde nach Lösungen gesucht, um beide Firmen zu retten und die Angestellten weiter beschäftigen zu können.

Demgegenüber betont die Vorinstanz in ihrer Beschwerdeantwort, es handle sich bei der Beschwerdeführerin um eine Schwester- und nicht eine Muttergesellschaft, da in der Y. AG keine entsprechende Beteiligung ausgewiesen werde. Zudem wendet sie insbesondere ein, die Prämien für die Berufsunfallversicherungen der beiden Gesellschaften könnten nicht verglichen werden, da die unterschiedlichen Gesellschaftszwecke (Personalverleih einerseits und Ausführung von Arbeiten des Bauhauptgewerbes andererseits) verschiedene Klassen- und Stufeneinteilungen zur Folge hätten. Vielmehr müsste eine Vergleich mit anderen Personalvermittlern gemacht werden. Abgesehen davon machten die Suva-Prämien mit 4,6 % ohnehin nur einen kleinen Teil der Selbstkosten aus. Im Weiteren könne der von der Beschwerdeführerin erwähnte Zuschlag von 68 % nicht nachvollzogen werden. Sodann weist die Vorinstanz darauf hin, dass die Gesellschaft bereits im ersten Geschäftsjahr als Dienstleistungsgesellschaft veranlagt worden sei, ohne dass dies zu einer Einsprache Anlass gegeben hätte. Damals habe man - gemäss dem früheren Rundschreiben - noch 1/12 der Lohnsumme als Gewinn aufgerechnet, während nun im Geschäftsjahr 2008 5 % der Selbstkosten als Gewinnzuschlag berücksichtigt worden sei. Diese im Einspracheentscheid ausführlich dargelegte Berechnungsart werde jedoch nicht bestritten. Schliesslich werde auch kein Nachweis erbracht, weshalb der gemäss dem Kreisschreiben angewendete Prozentsatz zu hoch sei. Die entsprechende Praxis sei übrigens vom Bundesgericht im Urteil 2A.263/2003 vom 19. November 2003 bestätigt worden.

In ihrer Replik legt die Beschwerdeführerin insbesondere noch dar, die Empfehlung, das Personal auszulagern, sei von Mitarbeitern der Suva unterstützt worden. Es treffe zwar zu, dass die Versicherungsausweise der beiden Gesellschaften nicht verglichen werden könnten. Ohne Auslagerung in den Personalverleihbetrieb wären die Verluste des Baubetriebes jedoch noch höher ausgefallen. Im Übrigen sei der Zuschlag von 68 % für die Lohnnebenkosten ein unter Schwesterfirmen üblicher Ansatz. Abschliessend räumt die Beschwerdeführerin ausdrücklich ein, sie habe keine Einwände gegen die Berechnungsart der Kantonalen Steuerverwaltung. Sie bestreite einzig den Ansatz von 5 % der Selbstkosten. Baufirmen seien reine Hochbaufirmen, für welche "bedingt durch die angespannten Preissituationen eine Gewinnmarge oft Wunschdenken" sei. Die Marge von 5 % sei daher "dem effektiven Betriebsergebnis anzupassen".

b) Vorweg ist darauf hinzuweisen, dass es im vorliegenden Beschwerdeverfahren ausschliesslich um die Besteuerung der Beschwerdeführerin als selbstständige Gesellschaft geht. Im schweizerischen Recht der direkten Steuern ist ja für Konzerne keine Gruppenbesteuerung vorgesehen und es gilt jede Person als eigenständiges Steuersubjekt. Insofern kann es also, entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin, weder auf die angespannte finanzielle Situation der Schwestergesellschaft (Y. AG) noch auf die Hintergründe der gewählten Konzernstruktur ankommen.

Für den Ausgang des Verfahrens massgebend ist einzig die Frage, ob die Beschwerdeführerin angesichts der Preisgestaltung beim Personalverleih ihrer Schwestergesellschaft geldwerte Leistungen erbracht hat. Die Beurteilung dieser Frage hängt ausschliesslich von objektiven Kriterien ab (Drittvergleich).

In der Erfolgsrechnung des Geschäftsjahres 2007 steht dem Ertrag aus Personalausleihung in der Höhe von 2'153'435 Franken allein schon ein Personalaufwand von 2'136'293 Franken gegenüber. Die Leistungen an die Schwestergesellschaft wurden also

praktisch zum Selbstkostenpreis verrechnet, was von der Beschwerdeführerin an sich auch nicht bestritten wird. Es versteht sich von selbst, dass keine Personalverleihfirma gegenüber unabhängigen Dritten und unter normalen Umständen eine solche Preiskalkulation praktizieren würde. Vorliegend ist auch nicht im Geringsten dargetan, welche anderen Gründe als die schlechte Situation der Schwestergesellschaft einen vorübergehenden Margenverzicht zu rechtfertigen vermöchten (z. B. ausserordentliche Entwicklungen im Markt des Personalverleihs usw.). Unter diesen Umständen ist die Vorinstanz zu Recht von einer geldwerten Leistung durch Ertragsverzicht gegenüber der Schwestergesellschaft ausgegangen. Insofern erweist sich die Beschwerde gegen den Grundsatz der Aufrechnung als unbegründet. Zudem bestehen keine Anhaltspunkte, welche die schematische Aufrechnung einer Marge von 5 % der Selbstkosten als ordentlicher Gewinn in Frage zu stellen vermöchten. Dies gilt umso mehr als die Beschwerdeführerin die Berechnung gemäss dem Kreisschreiben als solche ausdrücklich nicht in Frage stellt. Demzufolge ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen.

4. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Verfahrenskosten in Anwendung von Art. 144 Abs. 1 DBG der Beschwerdeführerin aufzuerlegen. Die Höhe der Verfahrenskosten wird durch das kantonale Recht bestimmt (Art. 144 Abs. 5 DBG). Das heisst, dass insbesondere der Tarif vom 17. Dezember 1991 der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz zur Anwendung gelangt (vgl. Art 146 f. VRG).

Im vorliegenden Fall erscheint es angemessen, die Gerichtsgebühr auf 300 Franken festzusetzen.

III. Kantonssteuer (604 2009-79)

5. a) Auch gemäss Art. 100 Abs. 1 DStG (vgl. ebenfalls Art. 24 Abs. 1 StHG) setzt sich der steuerbare Reingewinn einer juristischen Person zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrages 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).

b) Zum steuerbaren Reingewinn gehören insbesondere auch offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (Art. 100 Abs. 1 lit. b, letzter Satz, DStG). Die kantonale Praxis zur steuerlichen Behandlung geldwerter Leistungen bzw. verdeckter Gewinnausschüttungen entspricht an sich den Grundsätzen, welche für die direkte Bundessteuer gelten (vgl. etwa FZR 2007, S. 48 Erw. 8 sowie das unveröffentlichte Urteil vom 24. September 2004 in Sachen SI R.S.-D.). Dies gilt insbesondere auch für den Sonderfall der Dienstleistungsgesellschaften.

c) Unter diesen Umständen lassen sich die vorne in Erwägung 2 f. dargelegten Ausführungen ohne Weiteres auch auf das kantonale Recht übertragen, sodass der Rekurs betreffend die Kantonssteuer gleich zu behandeln ist.

6. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Verfahrenskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 131 Abs. 1 VRG). Dabei gelangt der Tarif vom 17. Dezember 1991 der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz zur Anwendung (vgl. Art 146 f. VRG).

Im vorliegenden Fall erscheint es angemessen, die Gerichtsgebühr auf 600 Franken festzusetzen.

D e r H o f e r k e n n t :

I. Direkte Bundessteuer (604 2009-78)

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

Demzufolge wird der angefochtene Entscheid bestätigt

2. Die Kosten (Gebühr: 300 Franken) werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Diese Gerichtsgebühr wird mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

II. Kantonssteuer (604 2009-79)

3. Der Rekurs wird abgewiesen.

Demzufolge wird der angefochtene Entscheid bestätigt

4. Die Kosten (Gebühr: 600 Franken) werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Diese Gerichtsgebühr wird mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

Der vorliegende Entscheid kann sowohl bezüglich der veranlagten direkten Bundessteuer als auch der Kantonssteuer gemäss Art. 146 DBG bzw. 73 StHG und 82 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) **innert 30 Tagen** seit Eröffnung mit einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht, Lausanne, angefochten werden, wobei die Begehren und Begründungen je der betroffenen Steuer anzupassen sind.

Gegen die Festsetzung der Höhe der Verfahrenskosten ist innert 30 Tagen die Einsprache an die Behörde, die entschieden hat, zulässig, sofern nur dieser Teil des Entscheides angefochten wird (Art. 148 VRG).

403.38; (*société de service*) 403.70