Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.45/2003 /bie

Urteil vom 29. Juli 2004
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Hungerbühler, Müller, Bundesrichterin Yersin,
Gerichtsschreiber Schaub.

Parteien
X._____ AG,
Beschwerdeführerin, vertreten durch Rechtsanwalt Auguste Supersaxo,

gegen

Kantonale Steuerverwaltung Wallis, Kommission für die Einschätzung der juristischen Personen, avenue de la Gare 35, 1951 Sitten,
Steuerrekurskommission des Kantons Wallis, Regierungsgebäude, Bâtiment Planta, 1950 Sitten.

Gegenstand
Direkte Bundessteuern 1994, 1995 und 1996,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis vom 20. November 2002.

Sachverhalt:
A.
Y._____ führte bis Ende 1992 ein Architekturbüro als Einzelunternehmung. Deren Aktiven und Passiven brachte er per 1. Januar 1993 in die neu gegründete "X._____ AG" mit Sitz in Z._____ (nachfolgend: Gesellschaft) ein. Er ist Alleinaktionär und einziger Verwaltungsrat der Gesellschaft. Beschäftigt werden bis zu zehn Mitarbeiter.
B.
Die Gesellschaft schloss mit der Sammelstiftung M._____ der N._____-Lebens-Versicherungsgesellschaft einen Personalvorsorgevertrag ab und leistete gestützt auf das Reglement vom 4. März 1994 für das Kaderpersonal Einmaleinlagen zu Gunsten des Alleinaktionärs in der Höhe von Fr. 250'000.– (Geschäftsjahr 1994), Fr. 370'055.– (1995) und Fr. 100'000.– (1996), die sie vollumfänglich ihrem Betriebsaufwand belastete. Die Steuerverwaltung des Kantons Wallis (nachfolgend: Steuerverwaltung) rechnete davon den Arbeitnehmeranteil von 50 Prozent gemäss Personalvorsorge-Reglement als geldwerte Leistung an den Aktionär auf, weil der Aufwand geschäftsmässig nicht begründet sei. Eine dagegen sowie gegen andere Aufrechnungen (Auflösung Delkredere-Rückstellungen; Rückstellungen für Schadenfälle) erhobene Einsprache wies sie am 31. August 1999 ab.
C.
Die Steuerrekurskommission des Kantons Wallis (nachfolgend: Rekurskommission) wies die gegen den Einspracheentscheid gerichtete Beschwerde am 20. November 2002 ab und erhöhte nach Anhörung der Steuerpflichtigen den steuerbaren Reingewinn zu ihrem Nachteil (reformatio in peius) auf Fr. 777'918.– für das Geschäftsjahr 1994 (Steuerperiode 1995 im Praenumerandosystem), Fr. 716'295.– für das Geschäftsjahr 1995 (Steuer- und Berechnungsperiode 1995 im Postnumerandosystem) und Fr. 415'756.– für das Geschäftsjahr 1996 (Steuer- und Berechnungsperiode 1996): Bei den gemäss Personalvorsorgevertrag geleisteten Einmaleinlagen zu Gunsten des Alleinaktionärs handle es sich nicht nur beim Arbeitnehmeranteil von 50 Prozent, sondern

vollumfänglich um geschäftsmässig nicht begründeten Aufwand. Es sei ungewöhnlich, dass eine Arbeitgeberin ihrem Angestellten in den ersten drei Jahren des Anstellungsverhältnisses zusätzlich bedeutende Einmaleinlagen in die berufliche Vorsorge von immerhin Fr. 720'055.– zu 50 Prozent mitfinanziere. Diese Leistung von Fr. 360'027.– stehe in einem Missverhältnis zur Gegenleistung des Arbeitnehmer-Aktionärs, und eine gleichwertige Leistung wäre an eine der Gesellschaft fern stehende Person nie ausgerichtet worden, so
dass eine Begünstigung des Alleinaktionärs beabsichtigt gewesen sei.
D.
Dagegen hat die Gesellschaft am 30. Januar 2003 beim Bundesgericht Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie stellt sinngemäss den Antrag, den Entscheid der Rekurskommission vom 20. November 2002 aufzuheben, soweit die in den Jahren 1994, 1995 und 1996 für den Alleinaktionär geleisteten Einmaleinlagen nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand anerkannt worden seien. Eventuell sei der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 31. August 1999 zu bestätigen und die fraglichen BVG-Beitragszahlungen je zur Hälfte als Geschäftsaufwand zu akzeptieren.
Die Steuerverwaltung und die Rekurskommission des Kantons Wallis verzichten auf eine Stellungnahme, Letztere unter Kenntnisnahme davon, dass die Auflösung der Delkredere-Rückstellungen und der Rückstellungen für Schadenfälle nicht mehr angefochten werde und somit nur noch die Einmaleinlagen in die zweite Säule strittig seien. Die Eidgenössische Steuerverwaltung nimmt zu allen drei Fragen Stellung und beantragt, die Verwaltungsgerichtsbeschwerde vollumfänglich und unter Kostenfolge abzuweisen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Gegen letztinstanzliche kantonale Entscheide betreffend die direkte Bundessteuer ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde zulässig (Art. 97 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]sowie Art. 98 lit. g OG und Art. 112 Abs. 2 des bis Ende 1994 gültigen Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer [Bundessteuerbeschluss 1940, BdBSt]bzw. Art. 146 des seit dem 1. Januar 1995 gültigen Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [Bundessteuergesetz, DBG; SR 642.11]).
Strittig sind Veranlagungen aus der Zeit vor dem Jahr 2001, d.h. vor Ablauf der den Kantonen gemäss Art. 72 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) zur Anpassung ihrer Gesetze eingeräumten Frist. Die Verpflichtung der Kantone, für Beschwerden betreffend die direkte Bundessteuer und die harmonisierten kantonalen Steuern einen einheitlichen Instanzenzug zu schaffen, greift vorliegend noch nicht. Der Entscheid der kantonalen Steuerrekurskommission stellt deshalb einen kantonal letztinstanzlichen Entscheid im Sinn von Art. 98 lit. g OG dar (vgl. BGE130 II 65).
Soweit sich die Beschwerde gegen die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern richtet, fehlt es schon an der Letztinstanzlichkeit des angefochtenen kantonalen Entscheides, weil er diesbezüglich beim Kantonsgericht Wallis angefochten werden kann. Insofern ist auf die im Übrigen frist- und formgerecht eingereichte Eingabe nicht einzutreten (vgl. Art. 106 und 108 OG).
Als betroffener Steuerpflichtiger ist der Beschwerdeführer gemäss Art. 103 lit. a OG zur Anfechtung des vorinstanzlichen Entscheids befugt.
1.2 Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden (Art. 104 lit. a und b OG). Hat jedoch - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften festgestellt, ist das Bundesgericht an die Sachverhaltsfeststellung gebunden (Art. 105 Abs. 2 OG). Es wendet im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde das Bundesrecht von Amtes wegen an, ist an die von den Parteien vorgebrachten Begründungen nicht gebunden (Art. 114 Abs. 1 OG) und kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 128 II 34 E. 1c S. 37).
2.
2.1 Umstritten ist die Abzugsfähigkeit von Einmaleinlagen an die überobligatorische berufliche (Kader-)Vorsorge zu Gunsten des Alleinaktionärs der Beschwerdeführerin in den Geschäftsjahren 1994 bis 1996 und den Steuerjahren 1995 und 1996.

Die Frage kann für den bis Ende 1994 gültigen Bundessteuerbeschluss 1940 und das nachfolgende Bundessteuergesetz gemeinsam geprüft werden, weil im vorliegenden Zusammenhang mit der Ablösung des Bundessteuerbeschlusses 1940 durch das Bundessteuergesetz am 1. Januar 1995 die steuerliche Behandlung der beruflichen Vorsorge in der bisherigen Ordnung grundsätzlich weitergeführt wurde (vgl. BGE 130 I 205 E. 7.4 S. 214 f.; Gotthard Steinmann, Die steuerliche Behandlung der drei Säulen im neuen Recht der direkten Bundessteuern im Vergleich zum bisherigen Recht, StR 1991 S. 591-604, 598; Danielle Yersin, L'évolution du droit fiscal en matière de prévoyance professionnelle, ASA 62 S. 129-148, 137; Botschaft vom 1. Mai 1984 über die Anpassung der direkten Bundessteuer an das Bundesgesetz über die berufliche Vorsorge, BBl 1984 II 725 ff., S. 730 Ziff. 131).
Übergangsrechtlich kam das sog. Differenzsteuerverfahren zur Anwendung (vgl. Art. 205 Abs. 1 DBG und Art. 5 der Verordnung vom 16. September 1992 über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer bei juristischen Personen [SR 642.117.2]). Ausserordentliche Erträge nach Art. 206 Abs. 2 DBG wurden mit einer nach Art. 68 DBG bemessenen Sondersteuer erfasst.
2.2 Die Zuwendungen juristischer Personen an Vorsorgeeinrichtungen zugunsten des eigenen Personals gehören zum geschäftsmässig begründeten Aufwand, sofern jede zweckwidrige Verwendung ausgeschlossen ist (Art. 59 Abs. 1 lit. b DBG bzw. Art. 49 Abs. 2 BdBSt in Verbindung mit Art. 81 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge [BVG; SR 831.40]). Soweit sie jedoch als verdeckte Gewinnausschüttungen zu qualifizieren sind, bilden sie gestützt auf Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG bzw. Art. 49 Abs. 1 lit. b BdBSt Teil des steuerbaren Reingewinns (Urteil 2A.404/2001 vom 20. März 2002, E. 2, in: StE 2002 B 72.14.1 Nr. 20; BGE 95 I 174; Urteil P.1521/1983 vom 30. März 1984, E. 3, in: ASA 55 171; Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, N. 7 zu Art. 59 DBG; Gladys Laffely, Traitement fiscal des attributions de l'employeur à une institution de prévoyance, plus particulièrement sous l'angle des réserves de cotisations patronales, in: StR 44/1989 S. 56-59, 56 f.).
2.3 Zuwendungen an Pensionskassen werden im Licht dieser Bestimmungen dann als steuerlich absetzbarer Geschäftsaufwand behandelt, wenn sie ausschliesslich der beruflichen Vorsorge im Sinn des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge dienen und nicht nur aus rein steuerrechtlichen Gründen zur missbräuchlichen Gewinnverminderung vorgenommen werden (Urteile 2A.404/2001 vom 20. März 2002, E. 2.1, in: StE 2002 B 72.14.1 Nr. 20; 2P.107/1994 vom 16. Mai 1995, E. 4b/bb, in: StE 1998 B 72.14.2 Nr. 21; 2A.368/1995 vom 24. April 1996, E. 4b; Ferdinand Fessler, Die steuerliche Behandlung der Vorsorge, StR 41/ 1986 S. 109-127, 119); sie müssen also zwingend zur Absicherung der wirtschaftlichen Folgen von Alter, Tod und Invalidität des eigenen Personals verwendet werden (vgl. Urteil 2A.408/2002 vom 13. Februar 2004, E. 2.3 und 2.4). Finanzierung und Durchführung der Vorsorge sind in Statuten und Reglementen im Voraus nach schematischen und objektiven Kriterien festzulegen, welche den Grundsätzen der Kollektivität (Solidarität), Planmässigkeit und Angemessenheit der Vorsorge sowie der Gleichbehandlung der Vorsorgenehmer zu entsprechen haben (Urteil 2A.404/2001 vom 20. März 2002, E. 2.1, in: StE 2002 B
72.14.1 Nr. 20; BGE 120 Ib 199 E. 3c S. 202 u. E. 3d S. 204; vgl. Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Therwil/Basel 2001, N. 59 zu Art. 27 DBG; Markus Reich/ Marina Züger, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Basel 2000, N. 47 zu Art. 27 DBG; zur Abzugsfähigkeit von Arbeitnehmerbeiträgen und zur Abgrenzung gegenüber der privaten Vorsorge der dritten Säule vgl. Urteil 2A.408/2002 vom 13. Februar 2004, E. 2 und 3).
3.
3.1 Der Grundsatz der Kollektivität verlangt den Einbezug sämtlicher Arbeitnehmer eines Unternehmens in die berufliche Vorsorge und verbietet Sondervereinbarungen einzelner Vorsorgenehmer mit der Vorsorgeeinrichtung im Sinne von "à la carte-Versicherungen" (Urteile 2A.408/2002 vom 13. Februar 2002, E. 3.3.1; 2P.127/2001 vom 21. Dezember 2001, E. 4b, in: StR 57/2002 S. 388; Wolfgang Maute/ Martin Steiner/Adrian Rufener, Steuern und Versicherungen, 2. Auflage, Muri/Bern 1999, S. 115 f.; Felix Richner, Grenzen und Möglichkeiten der Kadervorsorge aus steuerlicher Sicht, Schweizerische Versicherungs-Zeitschrift 63/1995, S. 139-145, 142 f.; Martin Steiner, Steuerliche Grenzen einer Individualisierung der zweiten Säule, StR 1997 S. 379-391, 382 [nachfolgend: Steuerliche Grenzen]; Gotthard Steinmann, Erste Erfahrungen mit den beiden Kreisschreiben 1 und 2 der ESTV vom 30. und 31.1.1986 über die berufliche Vorsorge und die gebundene Selbstvorsorge, ASA 55 S. 187-199, 189). Innerhalb des Kollektivs soll eine Solidarität zwischen den Versi-

cherten bestehen (Solidaritätsgrundsatz). Die Grundsätze der Kollektivität und Solidarität bedeuten, dass das verbleibende Kapital der Vorsorgeeinrichtung verfällt und für die Leistungserbringung an die
übrigen Vorsorgenehmer verwendet wird, wenn der Vorsorgenehmer stirbt, ohne nach Reglement anspruchsberechtigte Personen zu hinterlassen; dies im Unterschied zur gebundenen Selbstvorsorge, bei der die Versicherungsleistung oder das angesparte Kapital in jedem Fall an jemanden ausbezahlt wird (Urteil 2A.408/2002 vom 13. Februar 2004, E. 3.3.1; BGE 129 III 305 E. 2.5 S. 310).
Ein Arbeitnehmer kann nicht frei wählen, ob er einer Kaderversicherung beitreten will: wer die Bedingungen für die Zugehörigkeit zu einer bestimmten Versichertenkategorie erfüllt, ist in die Versicherung miteinzubeziehen (Linda Peter-Szerenyi, Der Begriff der Vorsorge im Steuerrecht, Zürich 2001, S. 85, 122 f.; Maute/Steiner/Rufener, a.a.O., S. 116; Richner, a.a.O., S. 143; Martin Steiner, Vorsorgerechtliche Grundsätze und steuerliche Behandlung der beruflichen Vorsorge, in: Schweizer Personalvorsorge 1994, S. 65-67, 67 [nachfolgend: Vorsorgerechtliche Grundsätze]). Die Vorsorge würde sonst ihren kollektiven Charakter verlieren und individuell, weil die freie Wahl des Arbeitnehmers, an der überobligatorischen Vorsorge teilzunehmen, kein objektives Kriterium ist (Schweizerische Steuerkonferenz, Vorsorge und Steuern, Muri/Bern 2002, Anwendungsfall A.1.3.4, A.2.3.1). Ausgeschlossen ist auch, dass ein Vorsorgenehmer nach eigenem Gutdünken zwischen verschiedenen Vorsorgeplänen wählen kann (Peter-Szerenyi, a.a.O., S. 84, 122; Maute/Steiner/Rufener, a.a.O., S. 116; Martin Steiner, Überobligatorische berufliche Vorsorge und Steuerrecht, StR 44/1989 S. 361-373, 363 [nachfolgend: Überobligatorische]; Martin Steiner, Beletage-Versicherung:
Möglichkeiten und Grenzen aus steuerlicher Sicht, ASA 58 S. 625-647, 631).
In der Gesellschaft mitarbeitende Aktionäre können in der Vorsorgeeinrichtung des Personals mitversichert werden. Voraussetzung ist aber, dass die Aktionäre gegenüber dem übrigen Personal nicht besser gestellt bzw. zu Gunsten des übrigen Personals analoge Vorsorgemassnahmen getroffen werden (BGE 120 Ib 199 E. 3d S. 204; 95 I 174 E. 1 S. 178; BBl 1984 II 725, S. 730 Ziff. 131; Urteile 2A.404/2001 vom 20. März 2002, E. 2.3, in: StE 2002 B 72.14.1 Nr. 20; 2A.368/1995 vom 24. April 1996, E. 4b; 2A.23/1988 vom 17. Februar 1989, E. 2b, in: NStP 1989 S. 156; P.1521/1983 vom 30. März 1984, E. 3, in: ASA 55 171; Laffely, a.a.O., S. 56 f.).
3.2 Der Grundsatz der Planmässigkeit verlangt, dass die Finanzierung der beruflichen Vorsorge und die spätere Leistungserbringung nach zum Voraus in Statuten oder Reglement festgesetzten schematischen Kriterien zu erfolgen hat (Urteil 2A.408/2002 vom 13. Februar 2004, E. 3.3.1; Peter-Szerenyi, a.a.O., S. 85 f.; Maute/Steiner/Rufener, a.a.O., S. 116; BBl 1984 II 725, S. 730 Ziff. 131). Auch nach diesem Grundsatz ist eine individuelle, nach den freien Wünschen eines Vorsorgenehmers ausgestaltete Vorsorge, etwa in Bezug auf den Anschluss an eine Vorsorgeeinrichtung, die Art der Finanzierung und die Art und Höhe der versicherten Leistungen, nicht zulässig. Ein Reglement darf dem Arbeitnehmer nicht freistellen, ob er sich über das BVG-Minimum hinaus auch überobligatorisch versichern lassen will (Peter-Szerenyi, a.a.O., S. 86, 122 f.; Richner, a.a.O., S. 143; Steiner, Vorsorgerechtliche Grundsätze, a.a.O., S. 67).
3.3 Nach dem Grundsatz der Angemessenheit soll die berufliche Vorsorge - entsprechend Art. 34quater Abs. 3 der hier noch anwendbaren Bundesverfassung vom 21. Mai 1874 (aBV) und Art. 113 Abs. 2 lit. a BV sowie Art. 1 Abs. 2 BVG - den Betagten, Hinterlassenen und Invaliden zusammen mit den Leistungen der eidgenössischen Sozialversicherungen die Fortsetzung der gewohnten Lebenshaltung in angemessener Weise ermöglichen. Sie umfasst demnach die wirtschaftliche Sicherung von Arbeitnehmern und allenfalls auch von Selbständigerwerbenden bei Alter, Invalidität und Tod (Urteil 2A.11/2000 vom 26. Februar 2001, E. 3b, in: StE 2001 B 72.14.2 Nr. 27, mit zahlreichen Hinweisen; vgl. auch BGE 120 Ib 199 E. 3d S. 204; Maute/Steiner/Rufener, a.a.O., S. 117; Peter-Szerenyi, a.a.O., S. 87; Heinz Weidmann, Die steuerliche Behandlung von Zuwendungen an patronale Personalvorsorgeeinrichtungen, StR 1990 S. 107 - 115, 110).
Ob eine Vorsorge angemessen ist, ist im Einzelfall zu prüfen: Grundsätzlich sollen weder von der Vorsorgeeinrichtung übermässige, höhere als bei voller beruflicher Tätigkeit erzielte Leistungen erbracht werden, noch soll für die Finanzierung das beitragspflichtige Einkommen den Bruttolohn übersteigen (Peter-Szerenyi, a.a.O., S. 87 f.; Weidmann, a.a.O., S. 110; Maute/Steiner/Rufener, a.a.O., S. 117 f.; Steiner, Steuerliche Grenzen, a.a.O., S 382 f.)
3.4 Der Grundsatz der Gleichbehandlung verlangt, dass die Vorsorgenehmer der gleichen Vorsorgeeinrichtung bzw. derselben Gruppe innerhalb einer Vorsorgeeinrichtung hinsichtlich der Beitragsansätze, des Aufteilungsschlüssels der Finanzierung (paritätisch/patronal), der Leistungsarten (Rente/Kapital) und der Höhe der Leistungen gleich behandelt werden.
Nach objektiven Kriterien (z.B. berufliche Stellung im Unternehmen, Anzahl Dienst- oder Beitragsjahre, Alter,

Lohn) können verschiedene Kategorien von Vorsorgenehmern gebildet werden, auch wenn diese Kategorien in den genannten Bereichen nicht gleich behandelt werden. Unzulässig sind jedoch Auswahlkriterien, die von vornherein nur auf eine Person zutreffen (vgl. Urteil 2A.408/2002 vom 13. Februar 2002, E. 3.3.1). Das Reglement hat die verschiedenen objektiven Kriterien entsprechend den betrieblichen Verhältnissen ausdrücklich und präzis zu nennen. Als Ermessensfrage ist im Einzelfall zu prüfen, ob der Gleichheitsgrundsatz dadurch verletzt ist, dass einzelne Gruppen massiv besser gestellt werden (Urteil 2A.23/1988 vom 17. Februar 1989, E. 2b, 3, in: NStP 1989 156; Peter-Szerenyi, a.a.O., S. 78, 91 ff., 145 ff.; Richner, a.a.O., S. 141 f.; Steiner, Überobligatorische, a.a.O., S. 365; vgl. auch Kreisschreiben Nr. 1 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 30. Januar 1986 betreffend Bundesgesetz zur Anpassung des BdBSt an das Bundesgesetz über die berufliche Vorsorge [publiziert in: ASA 54 501], Ziff. II 2e, und Kreisschreiben Nr. 1a der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 20. August 1986 betreffend Änderung des Kreisschreibens Nr. 1
[publiziert in: ASA 55 199], lit. e).

4.

4.1 Die Beiträge der Arbeitgeber an Vorsorgeeinrichtungen gelten bei den direkten Steuern des Bundes, der Kantone und der Gemeinden als Geschäftsaufwand (Art. 81 Abs. 1 BVG). Die berufliche Vorsorge wird im obligatorischen wie im ausserobligatorischen Bereich grundsätzlich von Arbeitgeber und Arbeitnehmer gemeinsam finanziert. Der Arbeitgeber erbringt von Gesetzes wegen die Hälfte der gesamten Beiträge; er kann auch einen höheren Anteil übernehmen (Art. 331 Abs. 3 OR, Art. 66 BVG; Agner/Jung/Steinmann, a.a.O., N. 4 zu Art. 27 DBG).

Die paritätische Beitragspflicht nach Art. 66 Abs. 1 BVG beschränkt sich jedoch auf die obligatorischen Beiträge, soweit nicht die Statuten weiterreichende Beiträge des Arbeitgebers vorsehen (BGE 129 V 293 E. 3.2.1 S. 296; 124 II 570 E. 3c S. 576; 122 V 142 E. 5b S. 147). Zusätzliche, zum Zweck des Einkaufs bezahlte Beiträge stellen daher grundsätzlich ausschliesslich Arbeitnehmerleistungen dar (BGE 122 V 142 E. 5b S. 147; 118 V 229 E. 6 S. 233 ff.); eine Art. 66 Abs. 2 BVG entsprechende Beitragspflicht der Arbeitgeber ist gesetzlich nicht vorgesehen (Urteil 2P.155/2000 vom 15. März 2001, E. 3b, in: StE 2001 A 24.32 Nr. 4; vgl. auch BGE 129 V 293 E. 3.2.2.4 S. 299).

4.2 Soweit statutarische oder reglementarische Bestimmungen dies ausdrücklich vorsehen, können Arbeitgeber neben den ordentlichen Beiträgen an eine Vorsorgeeinrichtung auch einmalige ausserordentliche Zuwendungen zum Einkauf von Beitragsjahren der Arbeitnehmer oder als freiwillige Zuwendungen in die freien Reserven bzw. in die freien Stiftungsmittel der Vorsorgeeinrichtung leisten (vgl. BGE 129 V 293 E. 3.2.1 S. 296; Peter-Szerenyi, a.a.O., S. 166 ff., 199 ff.; Steuerkonferenz, a.a.O., A.3.1.2; Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., N. 18 zu Art. 59 DBG; Steiner, Steuerliche Grenzen, a.a.O., S. 382 ff.).

4.3 Der steuerliche Abzug der freiwilligen Zuwendungen als Geschäftsaufwand setzt voraus, dass die Beiträge von der Vorsorgeeinrichtung zur beruflichen Vorsorge im Sinn des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge verwendet werden (Urteil 2P.107/1994 vom 16. Mai 1995, E. 4b/bb, in: StE 1998 B 72.14.2 Nr. 21).

Die freiwilligen Zuwendungen fliessen in die freien Reserven der Vorsorgeeinrichtung und dienen ausschliesslich der allgemeinen Verbesserung der Vorsorge der angeschlossenen Vorsorgenehmer bzw. der Verbesserung der Versicherungsdeckung im Sinn der Verstärkung des Deckungskapitals (Peter-Szerenyi, a.a.O., S. 167, Maute/Steiner/Rufener, a.a.O., S. 150). Die Verwendung der freiwilligen Zuwendungen zur Finanzierung laufender Arbeitgeberbeiträge ist unzulässig (Art. 331 Abs. 3 zweiter Halbsatz OR; Maute/Steiner/Rufener, a.a.O., S. 150; Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., N. 23 zu Art. 59 DBG).

Wie bei den ordentlichen Beiträgen und beim Einkauf von Beitragsjahren müssen auch bei freiwilligen Zuwendungen grundsätzlich die Prinzipien der Kollektivität, Planmässigkeit, Angemessenheit und Gleichbehandlung eingehalten sein. Massgebend ist, dass die durch den Arbeitgeber geleisteten ausserordentlichen Zuwendungen statutarisch oder reglementarisch der allgemeinen Verbesserung der Vorsorge der angeschlossenen Vorsorgenehmer dienen sowie nach einem in Statuten oder Reglement festgelegten objektiven Verteilschlüssel den einzelnen Vorsorgenehmern gutgeschrieben werden. Zusätzlich müssen Statuten oder Reglement die Möglichkeit des Einkaufs von Beitragsjahren, die Kosten und gegebenenfalls auch den Zahlungsmodus (einmalig oder in Raten) sowie die Aufteilung der Kosten zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber ausdrücklich vorsehen. Nicht als geschäftsmässig begründete Unkosten abzugsfähig sind deshalb Beiträge, die die genannten Prinzipien verletzen oder die der Arbeitgeber freiwillig, ohne statutarische oder reglementarische Grundlage vornimmt (vgl. Steuerkonferenz, a.a.O., A.3.1.2). Unzulässig ist, solche ausserordentlichen Zuwendungen nach dem Willen

der einzelnen Arbeitnehmer in die Vorsorgeeinrichtung einzubringen und sie dort
direkt den jeweiligen Vorsorgekonti gutzuschreiben (vgl. Richner, a.a.O., S. 144; Steiner, Steuerliche Grenzen, a.a.O., S. 382 f.).
Bei ausserordentlichen Zuwendungen sind die Grundsätze der Angemessenheit und der Gleichbehandlung stärker zu gewichten, der Grundsatz der Planmässigkeit tritt (in zeitlicher Hinsicht) in den Hintergrund (vgl. Steuerkonferenz, a.a.O., A.3.5.2; Peter-Szerenyi, a.a.O., S. 167 f.; Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., N. 18 zu Art. 59 DBG; Steiner, Steuerliche Grenzen, a.a.O., S. 383). Planmässig heisst in diesem Zusammenhang, dass die ausserordentlichen Zuwendungen statutarisch oder reglementarisch vorgesehen sind und die Zuteilung an die einzelnen Vorsorgenehmer resp. deren Konti nach objektiven Kriterien erfolgt (vgl. Peter-Szerenyi, a.a.O., 177 f.; Maute/Steiner/Rufener, a.a.O., S. 143 Fn. 155).
Um dem Grundsatz der Angemessenheit zu genügen, darf die Vorsorgeeinrichtung nicht mit übermässigen Mitteln ausgestattet werden, die sie nicht in absehbarer Zeit für die Erreichung ihrer gesetzlichen, reglementarischen oder statutarischen Aufgaben und Zwecke verwendet (vgl. Laffely, a.a.O., S. 57; Masshardt, a.a.O., N. 74 zu Art. 49 BdBSt; Weidmann, a.a.O., S. 113; Maute/Steiner/Rufener, a.a.O., S. 150; Peter-Szerenyi, a.a.O., S. 171, 173).
4.4 Anders als bei den regelmässigen Beiträgen (vgl. Kreisschreiben Nr. 1 Ziff. II 2e und Kreisschreiben Nr. 1a lit. e) muss bei den ausserordentlichen Zuwendungen das Prinzip der relativen Gleichwertigkeit eingehalten werden: Die freien Reserven in der Vorsorgeeinrichtung für die Arbeitnehmer und in derjenigen für das Kader müssen verhältnismässig gleichwertig geäufnet werden (vgl. Steuerkonferenz, a.a.O., A.3.5.1; a.M. wohl Peter-Szerenyi, a.a.O., S. 91 f.; Steiner, Überobligatorische, a.a.O., S. 365). Nicht akzeptiert werden kann eine Finanzierung einzig für Alleinaktionäre und Aktionärsdirektoren bzw. ihnen nahe stehende Personen (Peter-Szerenyi, a.a.O., S. 200).
4.5 Soweit Art. 9 des Bundesgesetzes vom 17. Dezember 1993 über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (Freizügigkeitsgesetz, FZG; SR 831.42; in Kraft seit 1995) den Einkauf in die vollen reglementarischen Leistungen vorsieht, muss eine entsprechende Beteiligung des Arbeitgebers ebenfalls statutarisch oder reglementarisch vorgesehen sein und allen Angehörigen derselben Versichertenkategorie in gleicher Art zugut kommen (vgl. Steiner, Steuerliche Grenzen, a.a.O., S. 382).
4.6 Nimmt der Arbeitgeber gestützt auf gesetzliche, statutarische oder reglementarische Bestimmungen den Einkauf fehlender Beitragsjahre für sein Personal vor, hat auch er - neben den genannten Grundsätzen der Kollektivität, Planmässigkeit, Angemessenheit und Gleichbehandlung - die bestehenden Begrenzungen des Einkaufs für natürliche Personen zu beachten (Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., N. 20 zu Art. 59 DBG und N. 77 ff. zu Art. 33 DBG):
Diese können nach Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG die gemäss Gesetz, Statuten oder Reglement geleisteten Einlagen, Prämien und Beiträge zum Erwerb von Ansprüchen aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge von den Einkünften abziehen. Diese Abzugsfähigkeit gilt für die periodischen Beiträge genauso wie grundsätzlich für einmalige Einkaufsbeiträge (Locher, a.a.O., N. 55 zu Art. 33 DBG), und sie gilt gleichermassen für Beiträge an den obligatorischen oder den überobligatorischen Bereich (Urteil 2A.408/2002 vom 13. Februar 2004 E. 2.1; Rainer Zigerlig/Guido Jud in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Basel 2000, N. 23 zu Art. 33 DBG). Allerdings sind Beiträge für den Einkauf von Beitragsjahren nur abziehbar, wenn die Altersleistungen nach dem 31. Dezember 2001 zu laufen beginnen oder fällig werden (Art. 205 DBG). Eine weitere Einschränkung wurde durch das Bundesgesetz vom 19. März 1999 über das Stabilisierungsprogramm 1998 eingeführt (vgl. Art. 79a BVG). Im vorliegenden Fall kommen diese Einkaufsbeschränkungen indessen nicht zum Tragen: Der Alleinaktionär der Beschwerdeführerin erreicht das nach dem Vorsorgereglement vorgesehene Rücktrittsalter (65) erst
nach dem Jahr 2002, und das Bundesgesetz über das Stabilisierungsprogramm 1998 trat erst auf den 1. Januar 2001 in Kraft, ist damit auf die 1994 bis 1996 geleisteten Einkaufsbeiträge noch nicht anwendbar. Insofern wären diese an sich abziehbar.
5.
5.1 Im vorliegenden Fall übernehmen nach Ziff. 12 des Personalvorsorgereglements Arbeitnehmer und Arbeitgeber je 50 Prozent der Beiträge (Ziff. 12: "Jede versicherte Person leistet einen jährlichen Beitrag von 50 Prozent der Versicherungskosten. ... Der Arbeitgeber übernimmt die restlichen Beiträge. ..."). "Zur Erhöhung der Kapitalversicherung können Einmaleinlagen gemäss Technischem Anhang getätigt werden" (Ziff. 7.1 Abs. 3 in der Fassung gemäss Nachtrag Nr. 1 vom 1. November 1994). Eine von Ziff. 12 des Personalvorsorgeregle-

ments abweichende Beitragsordnung gibt es nicht.
Das Reglement bestimmt in diesem Fall nicht ausreichend, unter welchen Voraussetzungen der Arbeitgeber den Einkauf von Beitragsjahren finanziert und wie ausserordentliche Zuwendungen des Arbeitgebers zu verwenden sind. Insoweit fehlt es an der notwendigen Planmässigkeit der beruflichen Vorsorge.
5.2 Selbst wenn Ziff. 12 des Reglements so verstanden wird, dass die Arbeitnehmer lediglich 50 Prozent der regelmässigen, jährlich anfallenden Beiträge bezahlen müssen und der Arbeitgeber die andern 50 Prozent der jährlichen Beiträge sowie die gesamten Kosten der ausserordentlichen Beiträge wie den Einkauf von Beitragsjahren finanziert, können die umstrittenen Einmaleinlagen zu Gunsten des Alleinaktionärs wegen der Verletzung des Grundsatzes der Gleichbehandlung nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand anerkannt werden: Ohne reglementarisch festgelegte objektive Kriterien ist es unzulässig, Einmaleinlagen zum Einkauf von Beitragsjahren nur zu Gunsten eines einzelnen Kadermitarbeiters (hier: des Alleinaktionärs) zu erbringen.
Soweit die Beschwerdeführerin geltend macht, die andern Kadermitarbeiter hätten auf einen Einkauf verzichtet, erscheint es zunächst als eher unwahrscheinlich, dass sie einen Einkauf bei der Pensionskasse ablehnen, der von der Arbeitgeberfirma vollständig finanziert wird (so schon Urteil P.1521/1983 vom 30. März 1984, E. 3, in: ASA 55 171). Zudem ist die Wahlfreiheit der übrigen Kadermitarbeiter, auf den Einkauf zu verzichten, durch das Vorsorgereglement nicht abgedeckt. Die nicht begünstigten Kadermitarbeiter können unter den vorliegenden Umständen nicht darauf verzichten, vom Arbeitgeber beim Einkauf von Beitragsjahren gleich behandelt zu werden.
Daran ändert auch nichts, dass die Beschwerdeführerin "kein weiteres Personal, das in gleicher oder ähnlicher Stellung tätig ist und war, wie der zur Diskussion stehende Geschäftsführer", beschäftigt (Beschwerdeschrift S. 14). Unbestritten ist, dass sie grundsätzlich andere Mitarbeiter beschäftigt, die ebenfalls in der fraglichen Kadervorsorge zu versichern sind. Innerhalb des Kaders ist aber eine bevorzugte Behandlung einzelner Mitarbeiter auf Grund ihrer speziellen Stellung im Betrieb reglementarisch nicht vorgesehen.
5.3 Indem der Alleinaktionär durch die Einmalzahlungen gegenüber den übrigen (Kader-) Mitarbeitern besser gestellt wurde, ist neben dem Gleichbehandlungsgrundsatz auch das Prinzip der Kollektivität sowie der Grundsatz der Planmässigkeit verletzt, weil die Einkäufe nicht nach einem schematischen, für alle entsprechenden Mitarbeiter geltenden System erfolgten. Die Frage der Angemessenheit muss unter diesen Umständen nicht mehr geprüft werden.
5.4 Die von der Beschwerdeführerin für ihren Aktionärsdirektor bezahlten Einkaufsbeiträge sind demnach von der Rekurskommission zu Recht nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand akzeptiert, sondern zum Gewinn hinzugerechnet worden. Die Beiträge können auch nicht nachträglich in Lohnaufwand umqualifiziert werden, wie das die Beschwerdeführerin verlangt. Vielmehr muss sie sich bei den von ihr vorgenommenen Buchungen behaften lassen (sog. Massgeblichkeit der Handelsbilanz; Urteile 2A.324/1991 vom 22. Oktober 1992, E. 2c, in: ASA 63 208; A.266/1984 vom 28. Februar 1986, E. 6, in: ASA 55 624; Michael Buchser, Steueraspekte geldwerter Leistungen, Muri/Bern 2004, S. 87 f.). Es kann hier offen bleiben, ob die Zahlungen zu Gunsten des Alleinaktionärs nicht auch in dem Fall als geldwerte Leistung zu qualifizieren wären, wenn sie die Beschwerdeführerin als Lohn verbucht hätte. Die Beschwerde ist demnach abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann.
6.
Entsprechend diesem Verfahrensausgang sind die bundesgerichtlichen Kosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 OG). Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 5'000.- wird der Beschwerdeführerin auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Kantonalen Steuerverwaltung Wallis, Kommission für die Einschätzung der juristischen Personen, und der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 29. Juli 2004
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung

des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: