



# STEUERREKURSKOMMISSION I DES KANTONS ZÜRICH

1 ST.2010.40  
1 DB.2010.33

## Entscheid

25. März 2010

Mitwirkend:

Einzelrichter A. Tobler und Sekretärin B. Müller

In Sachen

**A,**

vertreten durch B,

**Rekurrentin/  
Beschwerdeführerin,**

gegen

1. **Staat Zürich,**

2. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

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

**Rekursgegner,  
Beschwerdegegnerin,**

betreffend

**Einschätzung für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2007 und  
Direkte Bundessteuer für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2007**

hat sich ergeben:

A. Die A (nachfolgend die Pflichtige) deklarierte in der Steuererklärung 2007 einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 0.- (Verlust von Fr. 426.-).

Mit Auflagen vom 30. Juli und 7. September 2009 sowie Mahnung vom 28. September 2009 im Einschätzungs-/Veranlagungsverfahren der Steuerperiode 1.1. - 31.12.2007 verlangte der Steuerkommissär den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit von bestimmten Aufwand- und Ertragspositionen des Abschlusses 2007. Die Pflichtige antwortete am 17. September und 7. Oktober 2009.

Mit Entscheid bzw. Hinweis vom 16. Oktober 2009 schätzte der Steuerkommissär die Pflichtige für die genannte Steuerperiode sowohl für die Staats- und Gemeindesteuern wie auch für die direkte Bundessteuer mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 18'500.- ein. Dabei schätzte er die geschäftsmässig begründeten Löhne der Verwaltung gestützt auf § 139 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) bzw. Art. 130 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) nach pflichtgemäsem Ermessen auf Fr. 2'000.- (verbucht Fr. 3'000.-). Die Aufwendungen für den Unterhalt der Lagereinrichtungen von Fr. 6'000.- rechnete er gänzlich auf. Bei den Einkünften ging er sodann von einer unterlassenen Vereinnahmung eines Nutzungsentgelts für die Kühlanlagen sowie Lagereinrichtungen aus und schätzte diese ebenfalls nach pflichtgemäsem Ermessen auf Fr. 8'000.- bzw. Fr. 4'000.-. Das steuerbare Eigenkapital für die Staats- und Gemeindesteuern übernahm er gemäss Steuererklärung mit Fr. 55'000.-. Die Veranlagung der direkten Bundessteuer wurde mit Steuerrechnung vom 4. Dezember 2009 formell eröffnet.

B. Hiergegen erhob die Pflichtige am 12. November und 10. Dezember 2009 Einsprache mit dem Antrag, auf die ermessensweise Schätzung der fraglichen Positionen zu verzichten und die Aufrechnung der Unterhaltskosten für Lagereinrichtungen von Fr. 6'000.- auf Fr. 4'500.- zu reduzieren.

Das kantonale Steueramt hiess die Einsprachen am 11. Januar 2010 teilweise gut, indem es den steuerbaren Reingewinn auf je Fr. 14'500.- reduzierte. Dabei liess es die Aufrechnung eines Nutzungsentgelts für die Lagereinrichtung von Fr. 4'000.- fallen, hielt an den übrigen Aufrechnungen aber fest. Zudem auferlegte es der Pflichtigen hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern die Verfahrenskosten von Fr. 200.-.

C. Mit Rekurs bzw. Beschwerde vom 8. Februar 2010 beantragte die Pflichtige, auf die Aufrechnung der Unterhaltskosten für Lagereinrichtungen von Fr. 6'000.- ebenfalls zu verzichten und den Betrag für die unterlassene Vereinnahmung eines Nutzungsentgelts für die Kühlanlagen auf Fr. 5'000.- zu reduzieren. Letztere Aufrechnung solle zudem auch für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2008 gelten. Die ermessensweise Schätzung der Löhne der Verwaltung werde akzeptiert, von der Kostenauf- lage im Einspracheverfahren sei jedoch abzusehen.

Der Steuerkommissär schloss am 24. Februar 2010 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. Die Vorinstanz hat die Aufrechnung eines Nutzungsentgelts für die Lagereinrichtung von Fr. 4'000.- im Einspracheentscheid fallen gelassen und die Pflichtige hat die ermessensweise Schätzung der Löhne der Verwaltung mit Fr. 2'000.- im Rekurs bzw. in der Beschwerde akzeptiert. In diesen Punkten ist die Einschätzung/Veranlagung daher nicht mehr streitig. Da sie sich insofern auch als gesetzmässig erweist, ist sie entsprechend zum Entscheid zu erheben.

Die Pflichtige beantragt neben der Korrektur der Einschätzung/Veranlagung für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2007 auch eine analoge Abänderung für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2008. Da es jedoch für letztere Periode an einem vorinstanzlichen Entscheid mangelt, kann auf den Rekurs bzw. die Beschwerde insofern nicht eingetreten werden.

2. a) Der steuerbare Reingewinn einer juristischen Person setzt sich gemäss § 64 Abs. 1 StG bzw. Art. 58 Abs. 1 DBG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung, unter Berücksichtigung des Saldo vortrags des Vorjahres (Ziff. 1 bzw. lit. a) und (unter anderem) allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (Ziff. 2 bzw. lit. b). Zu den juristischen Personen, die nach § 64 Abs. 1 StG bzw. Art. 58 Abs. 1 DBG zu besteuern sind, gehören nebst den Kapitalgesellschaften u. a. auch die Genossenschaften (§ 54 Abs. 1 lit. a StG, Art. 49 Abs. 1 lit. a DBG).

Geschäftsmässig begründet und damit gestützt auf § 64 Abs. 1 Ziff. 2 StG bzw. Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG vom erzielten Gewinn absetzbar sind Aufwendungen dann, wenn sie auf Massnahmen beruhen, welche die Unternehmensleitung in guten Treuen in Erfüllung des Gesellschaftszwecks getroffen hat. Zu diesen zählen namentlich alle Aufwendungen, Wertverminderungen und Verluste, deren Vermeidung der Unternehmung im Hinblick auf die Erfüllung ihres Gesellschaftszwecks nach den Umständen des Einzelfalls nicht zumutbar ist (zum alten kantonalen Recht: Reimann/Zuppinger/Schärner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Band, 1969, § 45 N 111). Als geschäftsmässig nicht begründet werden dagegen Aufwendungen erachtet, die auf ungewöhnlichen, sachwidrigen, absonderlichen Gepflogenheiten oder auf völlig unangemessenen Massnahmen beruhen, oder von denen anzunehmen ist, die Gesellschaft habe damit lediglich Steuern einsparen wollen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären (Reimann/Zuppinger/Schärner, § 45 N 113).

Auf eine verdeckte Gewinnausschüttung (als besondere Form der geschäftsmässig nicht begründeten Aufwendung) ist zu schliessen, wenn eine juristische Person, sich enteichernd, ihren Gesellschaftern oder ihr sonst nahestehenden Personen, diese bereichernd, bewusst geldwerte Vorteile zuwendet, die sie unbeteiligten Dritten nicht einräumen würde (RB 1985 Nr. 42 = StE 1985 B 72.13.22 Nr. 4; Reimann/Zuppinger/Schärner, § 45 N 68 ff.). Nach ihrer buchmässigen Erscheinung lassen sich zwei Hauptformen verdeckter Gewinnausschüttungen unterscheiden: Die verdeckte Gewinnausschüttung im engeren Sinn kennzeichnet sich dadurch, dass die Gesellschaft übersetzte Gewinnungs- oder Anschaffungskosten aufwendet, was zu einer überhöhten Belastung eines Erfolgs- oder eines Bestandeskontos führt. Bei der Gewinnvornahme liegt die Vorteilszuwendung darin, dass die Gesellschaft auf Gewinn, d.h.

auf ein marktmässiges Entgelt für die von ihr erbrachten Leistungen oder veräusserten Aktiven verzichtet (Markus Reich, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmern, ASA 54, 613 ff.).

b) Um die Beurteilung der geschäftsmässigen Begründetheit von geltend gemachten Aufwendungen – und der allfällig damit verbundenen verdeckten Gewinnausschüttungen – zu ermöglichen, ist die steuerpflichtige Gesellschaft kraft der sie treffenden gesetzlichen Obliegenheiten (§§ 132 ff. StG, Art. 124 ff. DBG) gehalten, an der Abklärung der solchen Aufwendungen zugrunde liegenden Tatsachen mitzuwirken, wobei sie für deren Verwirklichung beweibelastet ist (vgl. RB 1977 Nr. 60). Insbesondere hat sie spätestens vor Rekurskommission binnen der Rekursfrist eine substantiierte Sachdarstellung vorzutragen und die Beweismittel für deren Richtigkeit beizubringen (RB 1964 Nr. 68, 1975 Nr. 54).

Die Beweislosigkeit, die sich einstellt, wenn der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten hinsichtlich steueraufhebender oder -mindernder Tatsachen nicht erfüllt, führt grundsätzlich nicht zu einer Ermessenseinschätzung im Sinn von § 139 Abs. 2 StG. Vielmehr ist diesfalls zu Ungunsten des beweibelasteten Steuerpflichtigen anzunehmen, die behauptete Tatsachen habe sich nicht verwirklicht, und gestützt darauf der in Frage stehende Abzug nicht zu berücksichtigen (vgl. etwa BGE 92 I 393 = ASA 36, 192 und BGr, 10. Juli 1997 = ASA 46, 512). Unter bestimmten Voraussetzungen ist allerdings eine Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen auch bezüglich steueraufhebender und -mindernder Tatsachen zu treffen, namentlich dann, wenn dem Steuerpflichtigen die gehörige Mitwirkung an der Ermittlung der entsprechenden Tatsachen aus Gründen, die er nicht zu vertreten hat, unmöglich oder unzumutbar ist (vgl. RB 1975 Nr. 54). Gleich verhält es sich, wenn beispielsweise mit Sicherheit feststeht, dass dem Steuerpflichtigen steuermindernde Aufwendungen erwachsen sind, aber deren Höhe ungewiss ist. In einem solchen Fall wäre es sachwidrig und damit willkürlich, den Abzug nicht zu berücksichtigen; vielmehr muss dessen Höhe nach pflichtgemäsem Ermessen geschätzt werden (vgl. Martin Zweifel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. A., 2002, Art. 46 N 30 ff. StHG; RB 2003 Nr. 92 = ZStP 2003, 343 = StE 2004 B 92.3 Nr. 13).

Handelt es sich bei der verdeckten Gewinnausschüttung um eine Gewinnvorwegnahme, indem die Gesellschaft für gegenüber den Anteilseignern erbrachte Leis-

tungen auf ein marktmässiges Entgelt verzichtet, ist die Höhe dieses Entgelts nach pflichtgemäsem Ermessen zu schätzen, wenn die Gesellschaft bei dessen Ermittlung trotz Auflage und Mahnung nicht gehörig mitwirkt bzw. der Sachverhalt trotz durchgeführter Untersuchung ungewiss bleibt.

3. a) Die Pflichtige belastete dem Abschluss 2007 Kosten für den Unterhalt bzw. die Reparatur von Lagereinrichtungen von Fr. 6'000.-. Der Steuerkommissär verlangte mit Auflagen und Mahnung vom 30. Juli/7. September bzw. 28. September 2009 den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit dieser Position. Die Pflichtige antwortete, es handle sich um den Unterhalt der Kühlanlage, welche nach jahrelangen Garantiestreitigkeiten nun endlich ersetzt worden sei. Der von ihr übernommene Anteil an den entsprechenden Kosten mache Fr. 6'000.- aus. Ein Teil der Kosten hätte von ihr eventuell aktiviert werden müssen, weil die Anlage auf den neuesten Stand gebracht worden sei.

Damit hatte die Pflichtige zwar die näheren Umstände dieser Aufwandposition offen gelegt, den entsprechenden Nachweis jedoch in keiner Art und Weise angetreten. Der Steuerkommissär hat die Fr. 6'000.- im Einschätzungs-/Veranlagungsentscheid daher zu Recht aufgerechnet.

b) Im Einspracheverfahren änderte sich daran nichts, weil die Pflichtige in den Einsprachen nur das im Auflageverfahren Vorgebrachte wiederholte und lediglich den Eventualstandpunkt, d.h. die Aktivierung der Fr. 6'000.- abzüglich einer Abschreibung von 25%, entsprechend Fr. 1'500.-, konkretisierte sowie daraus resultierend eine Gewinnaufrechnung von maximal Fr. 4'500.- verfocht. Belege über den verbuchten Betrag von Fr. 6'000.- reichte sie erneut nicht ein, sodass die Vorinstanz rechtens an dessen Aufrechnung festhielt.

c) Mit dem Rekurs bzw. der Beschwerde präsentierte die Pflichtige nun erstmals die zugehörige Rechnung vom 30. März 2007 über Fr. 6'000.-. Daraus geht hervor, dass ein neuer Tank mit Reinigungsautomat, Dosierpumpen und Umlaufheizung samt Zubehör geliefert wurde, und zwar als Ersatz für den bisherigen Tank. Damit ist der streitige Aufwand grundsätzlich nachgewiesen.

Im Quantitativen gilt es allerdings zu berücksichtigen, dass der Aufwand aktivierungspflichtig ist, weil die Tankanlage der Pflichtigen ohne Zweifel über die Steuerperiode hinaus betrieblichen Nutzen bringt und daher dem (mobilen) Anlagevermögen zuzuordnen ist. Als Aufwand kann die Pflichtige daher – wie sie selber eingesteht – nur die Abschreibungen auf der Anlage geltend machen. Dabei steht ihr die in der Steuerpraxis akzeptierte "Zürcher Methode" der Sofortabschreibung von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern, wie Mobiliar, Maschinen, Apparate und Fahrzeuge auf den Restwert nicht zu (vgl. hierzu Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 64 N 69 ff. StG; dies., Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 28 N 31 ff. DBG, beide auch zum Folgenden). Denn Voraussetzung dieser Abschreibungsmethode bildete, dass sie vom Steuerpflichtigen auch bei den andern Aktiven angewandt wird. Dies ist vorliegend nicht der Fall, hat die Pflichtige im Geschäftsjahr 2007 doch sowohl das Mobiliar als auch die Kühlanlage je nur mit 25% und im Geschäftsjahr 2006 Letztere gar nur mit 20% abgeschrieben. Demnach kann die Pflichtige als Abschreibungsaufwand der streitbetroffenen Tankanlage im Geschäftsjahr 2007 ebenfalls nur 25%, entsprechend Fr. 1'500.-, beanspruchen. Damit ist der steuerbare Reingewinn – dem Eventualantrag in den Einsprachen folgend – um diesen Aufwand auf Fr. 13'000.- zu reduzieren.

4. a) Die Pflichtige bestreitet nicht (mehr), dass sie die Kühlanlagen ihren Mitgliedern unentgeltlich bzw. nur unter Erlegung der Betriebskosten zur Verfügung stellt. Auch hält sie am in der Einsprache noch erhobenen Einwand, dass sie als Genossenschaft zu dieser Zuwendung verpflichtet gewesen sei, weil sie gemäss Art. 828 OR die wirtschaftlichen Interessen ihrer Mitglieder zu fördern habe, im Rekurs bzw. der Beschwerde zu Recht nicht mehr fest. Denn steuerlich liegt in der Vorzugsbehandlung von Genossenschaftsmitgliedern eben gleichwohl eine verdeckte Gewinnausschüttung begründet, da Genossenschaften gleich wie die Kapitalgesellschaften der Besteuerung nach § 64 Abs. 1 StG bzw. Art. 58 Abs. 1 DBG unterliegen und bewusste Vorteilszuwendungen an die Anteilseigner demzufolge auch bei Genossenschaften als solche Ausschüttungen zu behandeln sind. Demnach handelt es bei der unentgeltlichen bzw. nur unter Erstattung der Betriebskosten gewährten Überlassung der Kühlanlagen um eine Gewinnvorwegnahme zugunsten der Genossenschafter, hätte die Pflichtige diese Vorteilszuwendung einem unabhängigen Dritten gegenüber doch nicht erbracht.

Die Höhe des im Drittvergleich erhältlichen Entgelts für die Nutzung der Kühlanlage war nach durchgeführter Untersuchung im Einschätzungs-/Veranlagungsverfahren ungewiss, da die Pflichtige den verlangten detaillierten Beschrieb der Nutzung schuldig blieb. Dem Steuerkommissär blieb daher gar nichts anderes übrig, als dieses Entgelt nach pflichtgemäßem Ermessen zu schätzen.

b) aa) Eine zu Recht ergangene Ermessensveranlagung kann der Steuerpflichtige gemäss § 140 Abs. 2 StG bzw. Art. 132 Abs. 3 DBG nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Dabei hat er innert der Einsprachefrist den Nachweis zu erbringen, dass die Ermessensveranlagung offensichtlich unrichtig ist. Ist die Ermessensveranlagung Folge einer versäumten Mitwirkungspflicht, so muss er vorab die versäumten Handlungen nachholen. Unterlässt er dies, kann er den Nachweis des wahren Sachverhalts nicht erbringen und verbleibt ihm nur noch die Möglichkeit darzulegen und nachzuweisen, dass die angefochtene Einschätzung offensichtlich unrichtig (namentlich zu hoch) ist. Als offensichtlich unrichtig erweist sich eine Schätzung dann, 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.

bb) Die Pflichtige reichte weder mit den Einsprachen noch mit dem Rekurs bzw. der Beschwerde den erwähnten Beschrieb über die Nutzung der Kühlanlage bzw. der Lagereinrichtungen nach, sodass der Sachverhalt insofern weiterhin im Dunkel bleibt und an der ermessensweisen Schätzung des Nutzungsentgelts grundsätzlich festzuhalten ist. Zu überprüfen bleibt die Schätzung in quantitativer Hinsicht.

Der Steuerkommissär schätzte das Nutzungsentgelt auf Fr. 8'000.-, während die Pflichtige im Rekurs bzw. in der Beschwerde einen Betrag von Fr. 5'000.- verfiicht. Die Kennzahlen/Leistungsdaten sowie die Anschaffungskosten der Kühlanlagen gehen weder aus den Akten/Abschlüssen hervor noch legt sie die Pflichtige offen. Aus den Ausführungen der Letzteren in der Auflageantwort vom 17. September 2009 ergibt sich lediglich, dass die Nutzung insgesamt sechs Genossenschaftern – den verbliebenen Mitgliedern – zustand. Es ist daher nicht möglich, das im Drittvergleich erhältliche Nutzungsentgelt für diese Anlage auch nur annäherungsweise zu ermitteln. Immerhin steht jedoch aufgrund des Abschlusses 2007 fest, dass die Abschreibungen auf der Anlage

im Geschäftsjahr 2007 Fr. 6'209.- ausmachten. Das geschätzte Nutzungsentgelt von Fr. 8'000.- (ohne Betriebskosten) übersteigt diesen Wert nicht wesentlich, sodass die Schätzung keinesfalls zu hoch ausgefallen ist. Berücksichtigt man sodann den Umstand, dass die Mitglieder gemäss den Ausführungen der Pflichtigen zumindest für die Betriebskosten der Anlage selber aufkommen müssen, kann auch nicht gesagt werden, die Schätzung erweise sich als willkürlich zu tief. Demgegenüber lassen sich die von der Pflichtigen verfochtenen Fr. 5'000.- – weil unter dem moderaten Abschreibungsbetrag liegend – nicht vertreten. Daran ändert auch ihr Hinweis im Rekurs bzw. in der Beschwerde auf die in den bisherigen Statuten festgehaltene Solidarhaft der Genossenschafter für ihre Verbindlichkeiten nichts, weil es sich bei der Solidarhaft um eine rein interne Verpflichtung der Genossenschafter handelt, die im anzustellenden Drittvergleich keine Rolle spielen kann. Dies führt zur Bestätigung der Schätzung.

5. Aufgrund dieser Erwägungen sind die Rechtsmittel teilweise gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist. Trotz diesem Ausgang des Verfahrens sind die Rekurs-/Beschwerdekosten vollständig der Pflichtigen aufzuerlegen, da sie bei pflichtgemäßem Verhalten schon im Einschätzungs-/Einspracheverfahren zu ihrem Recht gekommen wäre (§ 151 Abs. 2 StG, Art. 144 Abs. 2 DBG).

Die Kostenaufgabe im Einspracheverfahren der Staats- und Gemeindesteuern von Fr. 200.- ist aufzuheben, da in diesem Verfahren neben den ermessensweise geschätzten Positionen auch noch die Aufrechnung der Unterhaltskosten für die Tankanlage streitig war (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 142 N 16 StG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird. Die Rekurrentin wird für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2007 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 13'000.- (Gewinnsteuersatz 8%) und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 55'000.- (Kapitalsteuersatz 0,75‰) eingeschätzt.

[...]