



# STEUERREKURSKOMMISSION I DES KANTONS ZÜRICH

---

1 ST.2010.131  
1 DB.2010.95

## Entscheid

21. Juni 2010

Mitwirkend:

Präsident Anton Tobler, die Ersatzmitglieder Walter Balsiger, Alexander Widl und Sekretärin Silvia Weigold

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch C,

**Rekurrenten/  
Beschwerdeführer,**

gegen

1. **Staat Zürich,**
2. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

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

**Rekursgegner,  
Beschwerdegegnerin,**

betreffend

**Einschätzung 2004 und Direkte Bundessteuer 2004**

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige bzw. zusammen mit seiner Ehefrau B die Pflichtigen) ist Mehrheitsaktionär der D in E. Er verfügt bei ihr über ein auf seinen Namen lautendes Kontokorrentkonto. Auf diesem Konto schrieb ihm die Gesellschaft per Ende 2004 einen Betrag von Fr. 211'622.55 gut, der aus der Ausbuchung der bilanzierten Mehrwertsteuerschuld per Ende des Vorjahres (2003) im gleichen Umfang herrührte. Die Ausbuchung erfolgte ertragsneutral.

Anlässlich einer Revision durch die Mehrwertsteuerbehörden der Eidgenössischen Steuerverwaltung wurde festgestellt, dass die Mehrwertsteuerschuld der D per Ende 2003 nur Fr. 88'424.- ausmachte und die bilanzierte, im Folgejahr ausgebuchte Schuld von Fr. 211'622.55 damit überhöht war.

Die erfolgsneutrale Ausbuchung der Mehrwertsteuerschuld nahm der Revisor des kantonalen Steueramts zum Anlass, um von einer verdeckten Gewinnausschüttung der D zugunsten des Pflichtigen auszugehen und bei diesem die Aufrechnung einer entsprechenden geldwerten Leistung von Fr. 211'622.- im Einkommen 2004 zu beantragen. Hierzu gelangte er, nachdem er auf einen entsprechenden Einschätzungsvorschlag vom 16. April 2009 von den Pflichtigen keine nachvollziehbare Begründung für die erfolgsneutrale Ausbuchung der Steuerschuld erhalten hatte. Diese Auffassung übernahm der zuständige Steuerkommissär und schätzte die Pflichtigen am 29. September 2009 für die Steuerperiode 2004 wie folgt ein:

	Staats- und Gemeindesteuer	Direkte Bundessteuer
	Fr.	Fr.
steuerbares Einkommen	411'400.-	412'900.-
satzbestimmendes Einkommen	415'500.-	417'000.-
steuerbares Vermögen	2'640'000.-	
satzbestimmendes Vermögen	2'723'000.-	

Die Veranlagung der direkten Bundessteuer wurde mit Steuerrechnung vom 9. Oktober 2009 formell eröffnet.

B. Hiergegen liessen die Pflichtigen am 27. Oktober 2009 Einsprache erheben und beantragen, von der Aufrechnung einer geldwerten Leistung abzusehen. Zur Begründung liessen sie vorbringen, die erfolgsneutrale Ausbuchung des Betrags von Fr. 211'622.55 pro 2004 sei von der D irrtümlich zugunsten des Kontokorrentkontos des Pflichtigen erfolgt. Im Jahr 2005 habe die Gesellschaft diese Ausbuchung insofern rückgängig gemacht, als sie den Betrag auf Fr. 213'000.- aufgerundet und vom Kontokorrentkonto wiederum erfolgsneutral auf das Konto Rückstellung Umbau umgebucht habe.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen am 6. April 2010 ab. Es erwog, es komme nicht darauf an, ob die Umbuchung auf das Konto Rückstellung Umbau im Folgejahr 2005 erfolgswirksam erfolgt sei oder nicht. Massgebend sei allein, dass der Pflichtige durch die Gutschrift auf seinem Kontokorrentkonto im Jahr 2004 bereichert worden sei.

C. Mit Rekurs bzw. Beschwerde vom 23. April 2010 liessen die Pflichtigen Einspracheantrag und -begründung wiederholen. Ergänzend liessen sie ausführen, dem Umstand, dass die D die gesamten Rückstellungen, also auch die fraglichen Fr. 211'622.55, im Abschluss 2005 versteuert habe, sei im Einspracheentscheid in keiner Art und Weise Rechnung getragen worden, sodass dieser Betrag doppelt versteuert werde. Zudem sei auch das steuerbare Vermögen um den nämlichen Betrag zu reduzieren.

Das kantonale Steueramt schloss am 25. Mai 2010 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Die Rekurskommission zieht in Erwägung:

1. a) Zu den nach § 20 Abs. 1 lit. c des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) bzw. Art. 20 Abs. 1 lit. c des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) steuerbaren geldwerten Vorteilen aus Beteiligungen aller Art gehören insbesondere die verdeckten Gewinnausschüttungen von juristischen Per-

sonen im Sinn von § 64 Abs. 1 Ziff. 2 lit. e StG bzw. Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG. Auf eine solche Gewinnausschüttung ist zu schliessen, wenn eine juristische Person, sich entreichernd, 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/Zuppinge/Schärfer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Band, 1969, § 45 N 68 ff.).

Der Grund solcher Leistungen liegt nicht in der Geschäftstätigkeit der Gesellschaft, sondern im Beteiligungsverhältnis (*causa societatis*). Mit der Ausrichtung von geldwerten Vorteilen kommt die Gesellschaft nicht geschäftlichen Verpflichtungen nach, sondern verwendet sie Gewinn im Interesse ihrer Aktionäre (Markus Reich, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, ASA 54, 621 f.). Im Ausmass, in dem die erbrachte Zuwendung einem unabhängigen Dritten nicht erbracht worden wäre, erhält der Empfänger einen Sondervorteil, dessen Ursprung im Beteiligungsverhältnis zur Gesellschaft liegt.

Verdeckte Gewinnausschüttungen kommen in den mannigfaltigsten Formen vor (vgl. für einen Überblick und gleichzeitig Systematisierungsversuch Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, Art. 58 N 108 ff.). Aus buchhalterischer Perspektive können grundsätzlich die Fälle des Ausweises zu hohen Aufwands, zu geringen Ertrags (die so genannten Gewinnvorwegnahmen) und der Überbilanzierung von Aktiven (mit entsprechendem späteren Bedarf nach erfolgswirksamer Korrektur) bzw. der Bilanzierung von fiktiven Aktiven unterschieden werden.

b) Das Zufließen von Vermögensertrag im Sinn von § 20 Abs. 1 lit. c StG bzw. Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG ist eine steuerbegründende Tatsache, welche die Steuerbehörden nachzuweisen haben (RB 1990 Nr. 36 = StE 1990 B 92.51 Nr. 3).

Die Steuerbehörden sind bei der Ermittlung der steuerbegründenden Tatsachen aus allgemein bekannten Gründen in hohem Mass auf die Mitwirkung des Steuerpflichtigen angewiesen. Diese Feststellung gilt insbesondere für die im Massenverwaltungsverfahren durchgeführte Festsetzung der direkten Steuern von Einkommen bzw. Ertrag und Vermögen bzw. Kapital. Es ist daher folgerichtig, an die rechtsgenügende Darlegung derartiger Tatsachen durch die Behörden keine allzu hohen Anforderungen zu stellen (RB 1990 Nr. 36 = StE 1990 B 92.51 Nr. 3).

Die Steuerbehörde hat somit zunächst nachzuweisen, dass überhaupt eine geldwerte Leistung vorliegt. Wird dieser Nachweis erbracht, trägt der an ihr beteiligte Leistungsempfänger die Beweislast dafür, dass er für diese Leistung eine Gegenleistung erbracht hat. Gelingt ihm dieser Nachweis, obliegt es dann gegebenenfalls in einem weiteren Schritt der Steuerbehörde, ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung darzutun, worauf dem Steuerpflichtigen wiederum der Nachweis offen steht, dass trotz Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung keine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen ist (vgl. StRK II, 26. Mai 1999, 2 ST.1999.194).

2. a) Vorliegend ist nicht streitig und auch nachgewiesen, dass die D dem Pflichtigen auf dessen Kontokorrentkonto per Ende 2004 Fr. 211'622.55 gutgeschrieben hat (Konto 2030, Beilage 11/2004). Dabei handelt es sich um die erfolgsneutrale Ausbuchung des (Haben-)Saldos des Mehrwertsteuerkontos per Ende 2003 im nämlichen Betrag (Konto 2005). Mit der erfolgsneutralen Schuldausbuchung hat sich die Gesellschaft entreichert, da sie die Ausbuchung erfolgswirksam, d.h. als ausserordentlichen Ertrag, hätte vornehmen müssen.

Sodann ist auch nicht streitig, dass dieser Gutschrift keine Leistung des Pflichtigen gegenübersteht. Eine Leistung hätte darin bestanden, dass Letzterer die Mehrwertsteuerschuld der Gesellschaft in der fraglichen Höhe beglichen und so einen Anspruch gegen die Gesellschaft auf Vergütung des Steuerbetrags erworben hätte. Diesen, oder einen im Ergebnis vergleichbaren Sachverhalt, behaupten die Pflichtigen nicht. Mangelt es demnach an einer Gegenleistung des Pflichtigen, hat die Gesellschaft Letzterem mit der fraglichen Gutschrift pro 2004 eine geldwerte Leistung zukommen lassen, die von diesem als Anteilseigner gestützt auf § 20 Abs. 1 lit. c StG bzw. Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG als Beteiligungsertrag zu versteuern ist.

b) aa) Die Pflichtigen halten dem entgegen, die Verbuchung auf dem Kontokorrentkonto des Pflichtigen sei irrtümlich erfolgt, da es sich um "Mehrwertsteuer-Differenzen" handle, die mit ihnen nichts zu tun hätten.

Das ist insofern nicht nachvollziehbar, als die tatsächliche Mehrwertsteuerschuld der Gesellschaft per Ende 2003 gemäss unbestrittener Feststellung der Mehrwertsteuerbehörden Fr. 88'424.- und nicht wie bilanziert Fr. 211'622.55 betragen hat. Daher wäre zu erwarten, dass die von den Pflichtigen angesprochenen "Mehr-

wertsteuer-Differenzen" nur aus dem Unterschiedsbetrag zwischen der verbuchten und der tatsächlichen Mehrwertsteuerschuld bestanden hätten und die Ausbuchung daher nur in diesem Umfang erfolgt wäre. Tatsächlich wurde die Schuld aber vollumfänglich ausgebucht.

bb) Die Pflichtigen halten weiter entgegen, dass die irrtümliche Gutschrift auf dem Kontokorrentkonto des Pflichtigen bei der D im Folgejahr 2005 mit einer Belastung desselben Kontos von Fr. 213'000.- wieder ausgeglichen worden sei, wobei es sich bei letzterem Betrag um eine aufgerundete Summe handle.

Zwar ist zutreffend, dass die D im Geschäftsjahr 2005 einen Betrag von Fr. 213'000.- dem Kontokorrentkonto des Pflichtigen belastet und ihrem Konto Rückstellungen Ladeneinrichtung gutgeschrieben hat, jedoch geht aus dem Buchungstext des Kontokorrentkontos "Erhöh.Rückstellung" (Beilage 11/2005) die behauptete Kompensation mit der im Vorjahr erfolgten Gutschrift nicht hervor.

Soll zudem mit der Umbuchung die pro 2004 erfolgte Gutschrift von Fr. 211'622.55 kompensiert worden sein, ist vorab nicht nachvollziehbar, warum die Kompensation nicht im nämlichen Umfang erfolgt ist. Die Begründung, die Fr. 213'000.- entsprächen der aufgerundeten Summe der ausgebuchten Mehrwertsteuerschuld, sticht nicht, da bei einer Aufrundung ein anderer Betrag – z.B. Fr. 212'000.- oder Fr. 215'000.- – hätte ausgewiesen werden müssen.

Sodann müsste der Umbuchung ein Geschäft zugrunde liegen, aus dem nicht der Pflichtige, sondern die Gesellschaft verpflichtet war, weil nur diesfalls die Belastung seines Kontokorrentkontos pro 2005 als Kompensation für die im Vorjahr irrtümlich erfolgte Gutschrift gelten könnte. Die Pflichtigen äussern sich hierzu in keiner Art und Weise. Im Bericht des steueramtlichen Revisors wird zudem erwähnt, die Steuervertreterin der D habe in Beantwortung einer Auflage in deren eigenen Revisionsverfahren die Umbuchung auf das Rückstellungskonto so erklärt, dass der Umbau an der F in E nicht wie vorgesehen vom Pflichtigen, sondern von der Gesellschaft ausgeführt worden sei. Träfe dies zu – nähere Ausführungen und Belege hierzu liegen allerdings nicht vor –, hätte für die Umbaukosten ursprünglich der Pflichtige und nicht die Gesellschaft aufkommen müssen, sodass nicht von einer Kompensationsleistung des Pflichtigen zugunsten der Gesellschaft, sondern von der Erfüllung seiner diesbezüglichen Leistungspflicht auszugehen wäre.

cc) Schliesslich verfängt auch der weitere Einwand der Pflichtigen nicht, es liege eine unzulässige Doppelbesteuerung vor, da einerseits die Ausbuchung beim Pflichtigen als Einkommen erfasst werde und andererseits die gesamten Rückstellungen bei der Gesellschaft dem Ertrag zugerechnet würden. So entspricht es der erklärten Absicht des Gesetzgebers, die Gewinnausschüttung von Kapitalgesellschaften sowohl bei der Gesellschaft als Ertrag als auch beim Aktionär als Einkommen (Beteiligungsertrag) zu besteuern.

c) Damit bleibt es dabei, dass mit der fraglichen Gutschrift auf dem Kontokorrentkonto des Pflichtigen im Geschäftsjahr 2004 eine geldwerte Leistung der D zu dessen Gunsten vorliegt.

Eine Reduktion des steuerbaren Vermögens um den Betrag der geldwerten Leistung fällt als Folge davon ausser Betracht.

3. Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Rechtsmittel. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten den Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG, Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968).

Demgemäss erkennt die Rekurskommission:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen.

[...]