



# STEUERREKURSKOMMISSION I DES KANTONS ZÜRICH

---

1 ST.2010.194  
1 DB.2010.140

## Entscheid

10. November 2010

Mitwirkend:

Vizepräsident Michael Ochsner, Mitglied Anton Tobler, Ersatzmitglied Marcus Thalmann  
und Sekretärin Nadja Obreschkow

In Sachen

**A,**

vertreten durch Hans-Peter Bruderer,  
Steuerberatung,  
Niederwiesstrasse 16, 8832 Wollerau,

**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) betreibt die Fabrikation und den Vertrieb von Waren im gehobenen Preissegment und war Mieterin eines Ladenlokals an der strasse, d.h. in zentraler Lage, in C. Sie stand im Eigentum ihrer Geschäftsführerin D. Die E, in F, war an diesen Verkaufsräumlichkeiten interessiert. Die Vermieterin der Räumlichkeiten, die G, in C, erklärte sich zum Abschluss eines neuen Mietvertrags bereit unter der Voraussetzung, dass die Pflichtige von ihrem Vertrag zurücktrete. Zu diesem Zweck kamen die E und D 2007 überein, dass diese die Pflichtige zu einem Preis von Fr. 4'410'000.- an die E verkauft. Anschliessend, aber noch am gleichen Tag, unterzeichnete die Pflichtige eine Vereinbarung über die Aufhebung des Mietvertrags mit der Vermieterin per Mitte 2008 und schloss zusätzlich einen Untermietevertrag mit der E ab für die erste Jahreshälfte 2008 für einen Mietzins von Fr. 40'000.- pro Monat. Ebenfalls 2007 verkaufte die E die Pflichtige zu einem Preis von Fr. 400'000.- an H. Mitte 2008 übernahm die E die Verkaufsräumlichkeiten gestützt auf einen eigenen Mietvertrag.

Für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2007 deklarierte die Pflichtige einen Verlust von Fr. 554'169.- und ein Eigenkapital von Fr. 971'725.-. Das kantonale Steueramt verlangte mit Auflage vom 12. Oktober 2009 von der Pflichtigen eine Begründung mit substanziiertem Nachweis, weshalb ihr im Zusammenhang mit der Auflösung des Mietvertrags mit der G keine Entschädigung im Umfang von Fr. 4 Mio. zustehen soll. Die Pflichtige antwortete darauf, dass keine Veranlassung für ein solches so genanntes "Schlüsselgeld" bestanden habe. Am 3. Dezember 2009 wurde ein steueramtlicher Revisionsbericht in Bezug auf die Einschätzungen 1.1. - 31.12.2006 und 2007 erstattet. Gestützt darauf rechnete der Steuerkommissär im Entscheid bzw. Hinweis vom 16. März 2010 – neben einer im Folgenden nicht mehr streitigen Position – eine Entschädigungszahlung für die vorzeitige Mietvertragsauflösung (Gewinnvorwegnahme "Schlüsselgeld") von Fr. 4'010'000.- auf und gelangte zu einer Einschätzung mit einem steuerbaren Reingewinn von je Fr. 2'419'900.- (Staats- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer) bzw. steuerbaren Eigenkapital von Fr. 971'000.- (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Eigenkapital von Fr. 971'725.- (direkte Bundessteuer). Die Schlussrechnung/Veranlagungsverfügung für die direkte Bundessteuer wurde am 29. März 2010 versandt.

B. Mit Einsprachen vom 16. April 2010 beantragte die Pflichtige, sie je mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 0.- und einem steuerbaren Kapital/Eigenkapital von Fr. 971'000.- einzuschätzen. Das kantonale Steueramt habe den Nachweis für die behauptete Gewinnvorwegnahme nicht erbracht.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen am 28. Mai 2010 ab.

C. Hiergegen erhob die Pflichtige am 29. Juni 2010 Rekurs bzw. Beschwerde, unter Wiederholung der Einspracheanträge. Sie habe sich aufgrund der näher dargelegten konkreten Umstände nicht auf einen langfristigen Mietvertrag berufen können. Es sei daher wirklichkeitsfremd, anzunehmen, dass die Mietinteressentin ihr hätte ein "Schlüsselgeld" bezahlen sollen. Vielmehr habe sie selber aus wirtschaftlichen Gründen ohnehin ein günstigeres Ladenlokal gesucht. Der an die Alleinaktionärin bezahlte Kaufpreis für die Aktien der Pflichtigen könne deshalb keinesfalls als "Schlüsselgeld" an die Pflichtige umqualifiziert werden.

Das kantonale Steueramt schloss am 22. Juli 2010 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Die Rekurskommission zieht in Erwägung:

1. Der steuerbare Reingewinn einer juristischen Person setzt sich gemäss Art. 58 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 64 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung, unter Berücksichtigung des Saldo vortrags des Vorjahres (lit. a bzw. Ziff. 1) und (unter anderem) den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen (lit. c bzw. Ziff. 3).

Zu den nicht gutgeschriebenen Erträgen gehören auch die Gewinnvorwegnahmen, welche einen Anwendungsfall der verdeckten Gewinnausschüttung darstellen. Auf eine verdeckte Gewinnausschüttung ist zu schliessen, wenn eine juristische Person, sich enteuernd, 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). 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 Gewinnvorwegnahme liegt die Vorteilszuwendung darin, dass die Gesellschaft auf Gewinn, d.h. auf ein markt-mässiges Entgelt für die von ihr erbrachten Leistungen oder veräusserten Aktiven zu Gunsten des Aktionärs oder einer ihm nahestehenden Person verzichtet (Markus Reich, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmern, ASA 54, 613 ff.).

Solche Ertragsverzichte liegen vor, wenn die Gesellschaft auf ihr zustehende Einnahmen ganz oder teilweise verzichtet und die entsprechenden Erträge direkt dem Aktionär oder diesem nahestehenden Personen zufließen bzw. wenn diese nicht jene Gegenleistung erbringen, welche die Gesellschaft von einem unbeteiligten Dritten fordern würde (BGr, 19. November 2003, 2A.263/2003 Erw. 2.2; BGr, 23. Juli 2003, 2A.602/2002 Erw. 2 und BGr, 22. Mai 2003, 2A.590/2002 Erw. 2, je mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Bei diesem Drittvergleich (so genannter Grundsatz des "dealing at arm's length") wird bei Vermögensgegenständen auf den Verkehrswert und bei Dienstleistungen auf deren Marktwert abgestellt. Ein Ertragsverzicht liegt beispielsweise vor, wenn die Mietzinsen für eine der Kapitalgesellschaft gehörende Liegenschaft auf ein dem Aktionär zustehendes Konto einbezahlt und in der Kapitalgesellschaft nicht verbucht werden, bei Rückvergütungen oder Verzicht auf Provisionseinkünfte zu Gunsten des Aktionärs (Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, Art. 58 N 136; Brülisauer/Poltera, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2 a, 2. A., 2008, Art. 58 N 163 ff. DBG).

Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende und die steuerpflichtige Person für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen (BGE 121 II 257 Erw. 4 c/aa; VGr, 14. Juli 1999 = StE 1999 B 72.14.2 Nr. 23; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, 1989, S. 111 f., auch zum Folgenden). Ist streitig, ob einer Leistung der steuerpflichtigen Aktiengesellschaft überhaupt eine Gegenleistung des Aktionärs gegenüberstehe, tragen die Steuerbehörden die Beweislast für die Leistung, die Gesellschaft die Beweislast für das Vorhandensein einer solchen Gegenleistung. Ist umstritten, ob zwischen den gegenseitigen Leistungen ein offensichtliches Missverhältnis bestehe und ob deshalb auf eine verdeckte Gewinnausschüttung geschlossen werden müsse, hat die Steuerbehörde aufgrund ihrer Untersuchungen den steuerbegründenden Umstand des offensichtlichen Missverhältnisses zwischen Leistung und

Gegenleistung aufzuzeigen, mithin darzutun, dass eine Leistung der Gesellschaft ganz oder teilweise nicht geschäftsmässig begründet sein kann (vgl. StE 1990 B 24.4. Nr. 25). Handelt es sich bei der verdeckten Gewinnausschüttung um eine Gewinnvorwegnahme, indem die Gesellschaft für gegenüber den Anteilseignern erbrachte Leistungen auf ein marktmässiges Entgelt verzichtet, ist die Höhe dieses Entgelts nach pflichtgemäßem Ermessen zu schätzen, wenn die Gesellschaft bei dessen Ermittlung trotz Auflage und Mahnung nicht gehörig mitwirkt bzw. der Sachverhalt trotz durchgeführter Untersuchung ungewiss bleibt.

2. Die Vorinstanz erkennt vorliegend die Gewinnvorwegnahme darin, dass die Pflichtige mit der vorzeitigen Auflösung des Mietvertrags einverstanden war, ohne hierfür eine Entschädigung zu erhalten. In der Geschäftswelt sei es üblich, dass ein Mietinteressent einen Mieter für dessen Aufgabe eines Mietobjekts an beehrter Lage entschädige.

a) Nicht streitig ist, dass die E allein an den Geschäftsräumen der Pflichtigen interessiert und bereit war, hierfür eine erhebliche Summe zu bezahlen. Weiter kann vorausgesetzt werden, dass die Vermieterin den Mieterwechsel wegen des höheren Mietzinses begrüsst, und dass die Mietnachfolge zwischen der E und der Vermieterin bereits im Vorfeld vertraglich abgesichert war. In dieser Situation wäre es der E an sich freigestanden, gegen Entrichtung einer Entschädigung, dem so genannten Schlüsselgeld, an die Pflichtige in deren Mietvertrag einzutreten und diesen mit der Vermieterin neu auszuhandeln; diesfalls wäre das Schlüsselgeld klarerweise der Pflichtigen zugestanden und hätte von ihr als Ertrag versteuert werden müssen. Die Parteien haben indessen nicht diesen Weg gewählt, sondern sind so vorgegangen, dass die E die Pflichtige erwarb, darauf der Mietvertrag einvernehmlich aufgelöst und die Pflichtige anschliessend an einen Dritten verkauft wurde.

Formell betrachtet handelt es sich beim Erlös aus dem Verkauf der Pflichtigen um einen privaten Kapitalgewinn der Alleinaktionärin. Daran ändert nichts, dass die Werthaltigkeit des Verkaufsobjekts in hohem Mass durch den Mietvertrag bedingt war, noch dass auch ein anderes Vorgehen möglich gewesen wäre, welches zu einer Steuerbarkeit der Leistung geführt hätte. Anders wäre nur zu entscheiden, wenn die Pflichtige über rechtliche Ansprüche, vor allem aus dem Mietvertrag, verfügte, welche sie bei diesem Vorgehen entschädigungslos aufgab, was unter unbeteiligten Dritten nicht möglich gewesen wäre. Es ist deshalb die Mietsituation der Pflichtigen im Zeitpunkt der massgebenden Handlungen zu analysieren.

b) Der Mietvertrag zwischen der Pflichtigen und der damaligen AG I (heute: G) ist 1990 abgeschlossen worden und ersetzt einen früheren Mietvertrag zwischen denselben Parteien. Zu dieser Zeit war die J die Muttergesellschaft der Pflichtigen; 1995 haben die beiden Gesellschaften fusioniert. Aus dem Mietvertrag geht hervor:

*"2.2. Der Mietvertrag wird auf die Dauer von 15 Jahren fest abgeschlossen und endet frühestens am 31. März 2005. Falls der Mietvertrag nicht mindestens zwölf Monate vor Ablauf der festen Mietdauer gekündigt wird, so verlängert er sich jeweils auf unbestimmte Dauer bei einjähriger Kündigungsfrist.*

*2.3. Die Vermieterin kann den Mietvertrag nach Einhaltung einer ergebnislosen Mahnfrist von 60 Tagen – andere gesetzliche Bestimmungen vorbehalten – mit sofortiger Wirkung insbesondere dann auflösen, wenn*

- a) die Mieterin mit der Bezahlung der fälligen Mietrate bzw. Nebenkostenpauschale im Rückstand ist;*
- b) die Mieterin den Mietgegenstand vertragswidrig zur unbefugten Nutzung überlässt oder selbst vertragswidrig nutzt;*
- c) über die Mieterin der Konkurs oder ein Nachlassverfahren eröffnet wird;*
- d) die Mieterin ein gerichtliches Nachlassverfahren eingeht.*

(...)

*18.3. Eine massgebende Veränderung im Aktienbesitz an der J und/oder an der A ist der Vermieterin mitzuteilen. In einem solchen Fall ist die Vermieterin berechtigt, den Vertrag unbeachtet obiger Ziff. 3 (sic!) auf das nächste Kündigungsziel zu kündigen, es sei denn, Fräulein D, bzw. im Falle ihres Ablebens deren Erben, als heutige Alleinaktionärin der J, welche wiederum die A zu 100% hält, könne a) für die Veräusserung der Aktien wichtige Gründe geltend machen (Krankheit, Alter, Nachfolge innerhalb der Familie, Erbgang, etc.) und b) es bestehe trotz der Veränderung im Aktienbesitz wenigstens gleiche Gewähr für die Erfüllung der vertraglichen Pflichten. Wird der Mietvertrag aufgrund der vorstehenden Bestimmungen gekündigt, so ist die A als Mieterin berechtigt, den Abschluss eines neuen Mietvertrags zu verlangen, der den veränderten Aktionärs- und Risikoverhältnissen Rechnung trägt, im übrigen ungefähr dem heutigen Mietvertrag wirtschaftlich gleichkommt, alles unter der Voraussetzung, dass solches der Vermieterin billigerweise zugemutet werden kann."*

Am 17. September 1997 schlossen die Vertragsparteien einen Zusatz III zum Mietvertrag, welcher integrierender Bestandteil des Hauptmietvertrags sowie der – hier nicht interessierenden – Zusätze I und II darstellt, und per 31. März 1997 in Kraft trat. Dieser sah vor:

*"2. In Ergänzung von Ziff. 2.2 des Hauptmietvertrages wird der Mietvertrag um fünf Jahre ab dem 31. März 2005 fest verlängert. Er endet somit frühestens am 31. März 2010. Nach Beendigung der festen Vertragsdauer am 31. März 2010 ist die Mieterin berechtigt, die bis dann innegehabten Räumlichkeiten für weitere fünf Jahre anzumieten zu Bedingungen, die dannzumal innerhalb eines marktgerechten Rahmens neu festzulegen sind. Will die Mieterin von ihrem Recht auf Vertragserneuerung Gebrauch machen, hat sie dies der Vermieterin mindestens zwölf Monate vor Ablauf des Mietvertrags, d.h. bis spätestens 31. März 2009 schriftlich mitzuteilen. Die Parteien werden gegebenenfalls alsdann Verhandlungen über die Fortsetzung des Mietverhältnisses aufnehmen und so fördern, dass sechs Monate vor Vertragsablauf eine Entscheidung hierüber getroffen ist. Dies gilt jedoch nur, solange Frau D die aktive und/oder leitende Geschäftstätigkeit in den Mieträumen ausübt. Bei Hinfall derselben gilt auch die feste Vertragsdauer als per sofort erloschen und es gelten bezüglich Mietdauer und Kündigung die allgemeinen Vertragsbestimmungen."*

3. Im Folgenden ist zu unterscheiden zwischen der Herbeiführung der vorzeitigen Kündbarkeit des Mietvertrags an sich einerseits und der effektiven Abwicklung der Vertragsauflösung (Erwägung 4.) andererseits.

a) Vor dem Verkauf der Pflichtigen im Jahr 2007 befand sich diese gemäss Ziff. 2 von Zusatz III in einem ungekündigten Mietverhältnis mit einer festen Mietdauer bis 31. März 2010 und einer Option zur Verlängerung um weitere fünf Jahre, unter Anpassung des Mietzinses. Eine vorzeitige Auflösung des Mietvertrags war demnach – abgesehen von den Fällen gemäss Ziff. 2.3 des Hauptmietvertrags – nur im Einverständnis mit der Pflichtigen möglich. Die Unkündbarkeit entfiel indessen unter der Voraussetzung, dass D die aktive und/oder leitende Geschäftstätigkeit in den Mieträumen nicht mehr ausübt. Ziff. 2 von Zusatz III verweist in diesem Fall auf die Regelung der Kündigung in den allgemeinen Bestimmungen. Damit gilt Ziff. 2 des Hauptmietvertrags, welche vorschreibt, dass eine Kündigung jederzeit ausgesprochen werden kann, und zwar unter Beachtung einer einjährigen Kündigungsfrist.

Der Verkauf der Pflichtigen durch D ist als Kündigungsfall gemäss Ziff. 2 des Zusatzes III zu betrachten. Zwar war D auch nach dem Verkauf weiterhin als Mitglied des Verwaltungsrats der Pflichtigen mit Einzelunterschrift im Handelsregister eingetragen. Indessen ist gemäss den Akten zu schliessen, dass sie sich mit dem Verkauf von der Geschäftstätigkeit zurückziehen wollte und die Beibehaltung der Geschäftsleitung lediglich formal war. Die 194X geborene D war im Zeitpunkt des Verkaufs nämlich bereits über 60 Jahre alt und krankheitshalber nicht mehr arbeitsfähig (Revisionsbericht S. 4 und 5). Schon bald nach den einschlägigen Vertragsabschlüssen Ende 2007 ist D verstorben (Revisionsbericht, S. 2), kurz nach dem Tod von D wurde der neue Eigentümer H als Verwaltungsrat im Handelsregister eingetragen. Zudem waren die bereits Ende November getroffenen Vereinbarungen Ergebnis von vorangehenden Verhandlungen zwischen den Parteien, in denen sie sich über das Vorgehen nach dem Verkauf geeinigt hatten, und war sich die neue Eigentümerin der Pflichtigen mit der Vermieterin über die Mietnachfolge einig. Bei einer gesamthaften Beurteilung der Verhandlungspositionen zu diesem Zeitpunkt ist deshalb zu schliessen, dass beim Verkauf der Pflichtigen im Jahr 2007 der Mietvertrag kündbar geworden war. Dieser hätte demnach unter Beachtung der einjährigen Frist frühestens im Laufe des Jahres 2008 gekündigt werden können. Die Pflichtige hatte keinerlei Möglichkeiten, eine solche ordentliche Kündigung abzuwehren, noch hatte sie in Bezug auf die Auswahl der Nachmeterschaft irgendwelche Einflussmöglichkeiten, sondern stand dies im alleinigen Ermessen der Vermieterin.

b) Aus diesen Vorgängen sind keine rechtlichen Grundlagen für irgendwelche Entschädigungsansprüche der Pflichtigen ersichtlich:

Die Kündbarkeit des Mietvertrags war gemäss Ziff. 2 des Zusatzes III allein von der Ausübung der aktiven bzw. leitenden Geschäftstätigkeit von D abhängig. Offenkundig sollten bei einer Geschäftsaufgabe von D, etwa aus Altersgründen, beide Mietvertragsparteien nicht mehr länger an die feste Mietdauer gebunden sein. Damit enthält der Vertrag ein personalisiertes Element, indem die Weiterführung des Mietverhältnisses letztlich vom Willen von D als Privatperson abhing. Entschädigungsansprüche der Pflichtigen konnten in dieser Situation nur dann entstehen, wenn sie von D verlangen durfte, dass diese die Geschäftsleitung wegen der negativen Folgen für die Pflichtige nicht oder nur unter Abgeltung der Nachteile aufgab.

Eine rechtliche Grundlage dafür lässt sich indessen nicht finden. Irgendwelche vertragliche Abmachungen, worin D sich gegenüber der Pflichtigen gebunden hätte, den

Mietvertrag unkündbar zu belassen, liegen nicht vor und werden von der Vorinstanz auch nicht geltend gemacht. Auch auf die aktienrechtliche Sorgfalts- und Treuepflicht (Marginalie zu Art. 717 OR) lässt sich keine Entschädigungspflicht abstützen. Diese verpflichtet die Mitglieder des Verwaltungsrats sowie Dritte, die mit der Geschäftsführung befasst sind, ihre Aufgaben mit aller Sorgfalt zu erfüllen und die Interessen der Gesellschaft in guten Treuen zu wahren. Die Pflicht, die Gesellschaftsinteressen zu wahren, gilt auch für den als Verwaltungsrat tätigen Einmannaktionär. Auch er hat die selbstständigen Interessen der Gesellschaft zu achten und insbesondere dazu Sorge zu tragen, dass ihr Vermögen erhalten bleibt (Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, Schweizerisches Aktienrecht, 1996, § 28 N 30). Immerhin lässt die Wahrung der Gesellschaftsinteressen einen weiten Ermessensbereich zu, und im so abgesteckten Rahmen darf das Verwaltungsratsmitglied durchaus bestimmte Interessen wahrnehmen. Die Treuepflicht kann aber nicht so weit gehen, dass es der Alleinaktionärin und Geschäftsführerin im vorliegenden Fall nicht mehr frei gestanden wäre, ihre Stellung bei der Pflichtigen aufzugeben, nur um den Eintritt der Kündbarkeit des Mietvertrags zu verhindern, zumal sie aufgrund ihres Alters und ihres Gesundheitszustands gute Gründe für ihren Entscheid anführen konnte, und dieser Fall der Beendigung im Mietvertrag (Ziff. 18.3) ja ausdrücklich vorgesehen war. Ganz allgemein kann jedenfalls die Treuepflicht nicht beinhalten, dass eine Gesellschaft gegenüber ihrer Eigentümerschaft einen Anspruch darauf erheben kann, nicht liquidiert oder verkauft zu werden. Daran ändert nichts, dass sich der E dadurch die Möglichkeit eröffnete, an die Geschäftsräume der Pflichtigen an bester Lage heranzukommen, und dies im Kaufpreis für die Pflichtige seinen Ausdruck fand. Wenn D aufgrund der konkreten Gestaltung des Mietvertrags die Gelegenheit erwuchs, ihre Rücktrittserklärung zusätzlich mit einem höheren Verkaufspreis für die Pflichtige "vergolden" zu lassen, so hat Letztere diese Entscheidung ihrer Alleinaktionärin hinzunehmen.

Fragen könnte man sich allerdings, ob nicht in der Ausgestaltung des Mietvertrags auf eine Weise, welche D eine derart starke Position einräumt, eine Bevorzugung liegt, welche einer unbeteiligten Drittperson nicht gewährt worden wäre. Dies wird indessen von der Vorinstanz weder substantiiert behauptet noch belegt. Die Motive der Vertragsparteien im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses im Jahr 1990 gehen auch aus den Akten nicht hervor; denkbar ist jedenfalls auch, dass die Pflichtige ohne D als Alleinaktionärin und Geschäftsführerin gar nicht in den Genuss eines langfristig unkündbaren Mietvertrags gekommen wäre. Für die Steuerrekurskommission besteht unter diesen Umständen keine Veranlassung, bereits in der Aufnahme der Klausel in den Mietvertrag einen Verstoss gegen das Gebot des Drittvergleichs zu erkennen.

c) Anzuführen ist, dass durchaus auch Fallkonstellationen denkbar sind, welche zu einer Zurechnung des Schlüsselgelds bei der Pflichtigen mit der Folge der Besteuerung als Ertrag führen. Dies wäre etwa der Fall, wenn die Pflichtige auch nach den Transaktionen im Jahr 2007 rechtlich oder wirtschaftlich weiterhin im Eigentum der bisherigen Alleineigentümerin bzw. ihrer Erben geblieben wäre und der neue Eigentümer lediglich treuhänderisch auftrat. Diesfalls hätte der Verkauf und "Rückkauf" der Pflichtigen am selben Tag – falls die Transaktionen überhaupt effektiv durchgeführt wurden – wohl keinem anderen Zweck gedient als der steuerfreien Realisierung der Entschädigung für die Aufgabe des Mietvertrags. Das kantonale Steueramt macht indessen keine solchen Vorgänge geltend, und diese sind auch aus den Akten nicht ersichtlich. Zwar war der Käufer H zu dieser Zeit bei der Beratungsgesellschaft tätig, welche die Nachmieterin vertrat, und hatte er auch schon steuerrechtliche Artikel veröffentlicht, sodass sein berufliches Interesse an einem Verkaufsbetrieb für die spezifischen Waren nicht unmittelbar einleuchtet. Für die Steuerrekurskommission sind der Name des Käufers und seine Berufstätigkeit allein indessen noch kein genügend starker Hinweis darauf, dass sich eine weitere Untersuchung in diese Richtung aufdrängt.

4. In einem zweiten Schritt ist zu prüfen, ob aus der konkreten Abwicklung der Vertragsauflösung entschädigungspflichtige Ansprüche der Pflichtigen erwachsen.

a) Nach dem Gesagten hätte der Mietvertrag frühestens im Laufe des Jahres 2008 gekündigt werden können. Effektiv aufgehoben wurde er indessen bereits früher im Jahr 2008; das Entgegenkommen der Pflichtigen gegenüber der E als ihrer neuen Eigentümerin und Nachmieterin bestand demnach in einer Verkürzung der Mietdauer um mehrere Monate. Weiter schloss sie 2007 einen Untermietvertrag ab, gemäss welchem die E die Mieträumlichkeiten bereits früh im Jahr 2008 für einen monatlichen Zins von Fr. 40'000.- übernahm. Diese Verträge wurden gemäss unbestrittener Sachdarstellung alle am selben Tag, aber nach Abschluss des Kaufvertrags über die Aktien der Pflichtigen geschlossen, mithin zu einem Zeitpunkt, als die E bereits – für kurze Zeit – Eigentümerin der Pflichtigen war. Wie bereits festgehalten, ist die Pflichtige anschliessend, aber ebenfalls 2007 an einen Dritten weiterverkauft worden; im ersten Quartal 2008 übte sie ihre Geschäftstätigkeit nicht mehr an der strasse aus, sondern an der K in C, wo sie gemäss Handelsregister seit 2008 auch ihren Sitz hat. In den Räumlichkeiten an der strasse ist ab Frühjahr 2008 die E tätig.

Ein Verstoß gegen den Grundsatz des Drittvergleichs liegt unter diesen Umständen dann vor, wenn der von der E bezahlte Mietzins für die Untermiete nicht marktgerecht war, sowie insoweit, als die Pflichtige auf einen allfälligen Gewinn aus der Weitervermietung zwischen der Auflösung des Mietverhältnisses 2008 und dem ordentlichen Kündigungsdatum später in demselben Jahr verzichtete. Weiter stellt sich die Frage, ob der E allein der Umstand, dass sie bereits im ersten anstatt erst im dritten Quartal 2008 in das Geschäftslokal an der strasse einziehen konnte, eine zusätzliche Entschädigung wert war.

b) Nicht gefolgt werden kann der Vorinstanz, wenn sie allein aus der Differenz zwischen dem Kauf- und Verkaufspreis der Pflichtigen, somit Fr. 4'010'000.-, einen Anspruch der Pflichtigen auf Entschädigung begründet und auch der Höhe nach bestimmt. Die konkrete Abwicklung der Mietvertragsauflösung bedurfte nach dem Kauf der Pflichtigen durch die E nicht mehr der Mitwirkung von D als Aktionärin. Es ist deshalb nicht einzusehen, weshalb die E dieser eine Abgeltung dafür hätte zukommen lassen sollen. Zwischen der Zahlung an D und allfälligen Entschädigungsansprüchen der Pflichtigen für von ihr erbrachte Leistungen bei der Abwicklung der Mietvertragsauflösung kann daher kein direkter Zusammenhang hergestellt werden. Massgebend ist einzig, welche Entschädigung die Pflichtige unter unabhängigen Dritten für ihr Entgegenkommen hätte verlangen können.

Die Miete der Pflichtigen für das Geschäft an der strasse betrug Fr. 337'300.- pro Jahr bzw. Fr. 28'108.- pro Monat (Revisionsbericht S. 6). Demnach erzielte sie aus der Untervermietung mit Fr. 40'000.- pro Monat einen monatlichen Gewinn von Fr. 11'892.-, auf welchen sie mit der vorzeitigen Auflösung des Mietverhältnisses verzichtete, ohne dass sie dafür eine Gegenleistung erhielt. Dabei ist unbestritten und kann als erstellt gelten, dass der Mietzins von Fr. 40'000.- pro Monat nicht über dem Marktzins lag und damit nicht indirekt eine Abgeltung für die vorzeitige Aufgabe des Mietobjekts enthielt. Dies ergibt für knapp 5 Monate insgesamt einen entgangenen Gewinn von Fr. 55'494.-. In diesem Umfang hält das Vorgehen der Parteien dem Drittvergleich nicht stand.

Offen ist zudem, ob nicht sogar ein höherer Mietzins als Fr. 40'000.- pro Monat erzielbar gewesen wäre. Nachdem die Pflichtige selbst einräumt, dass die Nachmieterin "einen dem Vernehmen nach exorbitanten" Mietzins bezahlt, und dass sie selber nie in der Lage gewesen wäre, eine Miete in der heute üblichen Höhe zu entrichten, liegen entsprechende Anhaltspunkte vor. Genaue Schlüsse sind aufgrund der Akten indessen nicht möglich, da keine Vergleichszahlen über die marktüblichen Mietzinse (Quadratmeterpreise) 2007 vorliegen. Immerhin ist erstellt, dass der bezahlte Mietzins von Fr. 337'300.- noch

immer dem ursprünglich vereinbarten Betreffnis entspricht (Ziff. 4 sowie Zusatz I und II zum Mietvertrag). Quantitativ am meisten ins Gewicht fallen dabei die Räume im Erdgeschoss von 71 m<sup>2</sup> mit Fr. 2'300.- pro m<sup>2</sup>; gemäss einem bei den Akten liegenden Zeitungsartikel vom 29. März 2010 werden für solche Flächen mittlerweile Fr. 6'500.- bis Fr. 7'000.- pro m<sup>2</sup> bezahlt, was etwa eine Verdreifachung des von der Pflichtigen bezahlten Mietzinses bedeuten würde. Wie weit dies aber auch bereits für 2007 gegolten hat, geht aus den Akten nicht hervor. Umgekehrt ist aber fraglich, ob die Pflichtige gegenüber einer Untermieterin überhaupt in der Lage gewesen wäre, eine höhere Marktmiete durchzusetzen: Gemäss Ziff. 18.1. des Hauptmietvertrags ist die Untermiete nämlich nur mit schriftlicher Zustimmung der Vermieterin gestattet. Es ist kaum anzunehmen, dass diese ihr Einverständnis zu einer Untermiete mit einem erheblich höheren Mietzins erteilt hätte ohne selbst einen Anteil davon zu fordern. Ob und unter welchen Bedingungen die Pflichtige die Zustimmung der Vermieterin zur Untermiete erhalten hat, ist im Übrigen nicht bekannt. Die Akten lassen demnach zur Frage des marktüblichen Mietzinses generell und des bei der Untervermietung erzielbaren Mietzinses im konkreten Fall keine abschliessende Beurteilung zu.

Noch unklarer ist die Antwort auf die Frage, ob die E bereit gewesen wäre, darüber hinaus eine weitere Entschädigung für das Privileg zu bezahlen, ihr Geschäft an der strasse bereits am im ersten Quartal statt erst im November 2008 eröffnen zu können.

b) Der Umfang der unter unbeteiligten Dritten insgesamt geleisteten Entschädigung kann aber ohnehin offen gelassen werden, da diese mit Sicherheit nie eine Höhe erreicht hätte, dass sie die Einschätzung der Pflichtigen für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2007 zu beeinflussen vermöchte. Per 31. Dezember 2007 bestanden verrechenbare Vorjahresverluste von Fr. 1'045'889.- und im Geschäftsjahr 1.1. - 31.12.2007 kam ein erneuter Verlust von Fr. 544'169.- dazu. Diese Werte wurden in der steueramtlichen Revision jeweils bestätigt. Mitunter hätte die fragliche Entschädigung mehr als Fr. 1'590'058.- an kumulierten Verlusten übersteigen müssen, damit sie sich überhaupt auf die Einschätzung ausgewirkt hätte. Es kann ohne Weiteres ausgeschlossen werden, dass die E bereit gewesen wäre, der Pflichtigen zusätzlich zu den bereits angefallenen Mietkosten der Untermiete von Fr. 200'000.- weitere Fr. 1'590'058.- zu bezahlen.

c) Hinzu kommt, dass es sich bei den entgangenen Mietzinsen aus der Untervermietung um Zuflüsse handelt, welche dem Geschäftsjahr 1.1. - 31.12.2008 zuzuweisen und damit ohnehin nicht im Rahmen der Einschätzung für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2007 steuerlich zu erfassen wären:

In Lehre und Praxis besteht Einigkeit darüber, dass für die Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft an die Jahresrechnung (Bilanz und Erfolgsrechnung) anzuknüpfen ist (so genanntes Massgeblichkeitsprinzip, vgl. dazu statt vieler Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Art. 18 N 174 sowie Art. 58 N 2, je mit Nachweisen). Erträge, welche zeitraumbezogen anfallen (z.B. Zinsen, Miete), sind auch entsprechend abzugrenzen und zu erfassen (Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band 1, 2009, S. 11; Markus Weidmann, Einkommensbegriff und Realisation, 1995, S. 156). Bei verdeckten Gewinnausschüttungen durch Ertragsverzicht ist grundsätzlich davon auszugehen, dass diese dann zufließen, wenn der fehlende Durchsetzungswille der Gesellschaft auf Einforderung der Leistung zum Ausdruck kommt. Dieser Zeitpunkt tritt in der Regel mit der Genehmigung der Bilanz oder Erfolgsrechnung ein, in der weder die zurückbehaltenen Einnahmen noch eine entsprechende Ersatzforderung enthalten sind (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A, 2006, Art. 210 N 74; Weidmann, S. 179). Mithin wären die Forderungen auf die entgangenen Mietzinsen aus der Untervermietung sukzessive mit Überlassung des Mietobjekts entstanden und hätten damit auch erst in der Erfolgrechnung 1.1. - 31.12.2008 erfasst werden müssen und nicht vorher. Ob der Ertragsverzicht dann auch eine verdeckte Gewinnausschüttung zur Folge gehabt hat, ist anhand des genehmigten Jahresabschlusses 1.1. - 31.12.2008 abzuklären. Damit bildet diese Frage erst Gegenstand der Einschätzung für letztere Steuerperiode, und wäre eine steuerliche Erfassung in der hier streitigen Einschätzung 1.1. - 31.12.2007 noch verfrüht.

5. Gestützt auf diese Erwägungen ist der Rekurs bzw. die Beschwerde gutzuheissen. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten dem Rekursgegner bzw. der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG).

Die Pflichtige hat keine Parteientschädigung verlangt, sodass ihr hinsichtlich des Rekursverfahrens eine solche versagt bleiben muss (vgl. RB 1968 Nr. 4). Für das Beschwerdeverfahren ist ihr jedoch gleichwohl eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen, da sie darauf von Amts wegen Anspruch hat (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 gutgeheissen. Die Rekurrentin wird für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 1.1. - 31.12.2007, mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 0.- und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 971'000.- (Kapitalsteuersatz 0,75‰) eingeschätzt.
2. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die Beschwerdeführerin wird für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 1.1. - 31.12.2007, mit einem steuerbaren Gewinn von Fr. 0.- veranlagt.

[...]