



Entscheid

20. März 2018

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichter Alexander Widl, Steuerrichterin Barbara Collet und Gerichtsschreiberin Andrea Schmid

In Sachen

A GmbH,

**Beschwerdeführerin/
Rekurrentin,**

gegen

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

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

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

betreffend

**Direkte Bundessteuer 1.1. - 31.12.2014 sowie
Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2014**

hat sich ergeben:

A. Die A GmbH (nachfolgend die Pflichtige) ist in der Branche Energieversorgung tätig. Sie erbringt laut Handelsregisterauszug Dienstleistungen betreffend Energie-, Betriebs- und Industrieplanung. Geschäftsführer und alleiniger Gesellschafter ist B (Jahrgang 1941, nachfolgend Gesellschafter), Ingenieur HTL. Er ist Eigentümer mehrerer Liegenschaften, u.a. der Liegenschaftstrasse 5 und 7 in der Gemeinde C, die in den Jahren 2014 und 2015 saniert wurde.

Im Veranlagungsverfahren betreffend den Gesellschafter für die Steuerperiode 2014 untersuchte das kantonale Steueramt die geltend gemachten Unterhaltskosten für den Aus- und Umbau seiner Liegenschaftstrasse 5 und 7 in der Gemeinde C. Am 31. März 2017 reichte dieser dem kantonalen Steueramt auf Auflage hin eine Zusammenstellung (samt Belegen) über Unterhaltskosten von Fr. 933'441.15 ein. Leistungen der Pflichtigen waren darin nicht enthalten. Da der Gesellschafter die gesamte Auflage nur teilweise erfüllte, schritt das kantonale Steueramt zu einer teilweisen Mahnung. Daraufhin reichte er dem Steueramt eine neue Kostenaufstellung vom 18. Juni 2017 (ohne Rechnungs- oder Zahlungsdaten) betreffend "Ausbau Dach" ein, die Gesamtkosten (inkl. der im Jahr 2015 geleisteten Zahlungen) von insgesamt Fr. 1'553'966.90 auswies. Mitenthalten waren Leistungen der Pflichtigen für Projektkoordination und Bauleitung im Betrag von insgesamt Fr. 376'000.- (Fr. 16'000.- + Fr. 360'000.-). Bei der letzteren Position brachte er den Vermerk "nicht verrechnet" an.

Für die Veranlagung der Pflichtigen für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2014 folgerte das kantonale Steueramt aus dem geschilderten Sachverhalt, dass die Pflichtige gegenüber dem Gesellschafter Leistungen im Betrag von Fr. 360'000.- erbracht hat, ohne ein entsprechendes Entgelt zu verlangen. Dies stelle auf der Ebene der Pflichtigen eine verdeckte Gewinnausschüttung (Gewinnvorwegnahme) dar. Dementsprechend rechnete es der Pflichtigen zum deklarierten Jahresverlust von Fr. 7'574.- eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von Fr. 360'000.- auf. Mit Veranlagungsverfügung vom 26. Oktober 2017 wurde die Pflichtige für die direkte Bundessteuer 1.1. - 31.12.2014 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 352'400.- veranlagt. Gleichzeitig wurde die Pflichtige für die Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2014 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 352'400.- und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 53'000.- eingeschätzt.

B. Eine dagegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt mit Entschneiden vom 1. Dezember 2017 ab.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 7. Dezember 2017 beantragte die Pflichtige sinngemäss, die Einspracheentscheide aufzuheben und die Veranlagungen der direkten Bundessteuer sowie der Staats- und Gemeindesteuern gemäss der eingereichten Steuererklärung vorzunehmen.

In der Rekurs- und Beschwerdeantwort vom 19. Januar 2018 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Rechtsmittel. In der Stellungnahme vom 7. Februar 2018 hielt die Pflichtige an ihren Anträgen fest und reichte weitere Unterlagen ein. Das kantonale Steueramt äusserte sich hierzu nicht mehr.

Auf die Parteivorbringen wird, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Der steuerbare Reingewinn einer juristischen Person setzt sich gemäss Art. 58 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer 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 Saldovortrags des Vorjahres (lit. a bzw. Ziff. 1) und u.a. den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen (lit. c bzw. Ziff. 3).

a) 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 entreichernd, ihren Gesellschaftern oder ihr sonst nahestehenden Personen, 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 unter-

scheiden: 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 marktmässiges 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 Unternehmen, 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, E. 2.2; BGr, 23. Juli 2003, 2A.602/2002, E. 2.2; BGr, 22. Mai 2003, 2A.590/2002, E. 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 (BGr, 19. November 2003, 2A.263/2003, E. 2.2).

b) Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende und die steuerpflichtige Person für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen (BGE 121 II 257 E. 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 die Gesellschaft überhaupt eine Leistung erbracht hat bzw. einer Leistung der Gesellschaft überhaupt eine Gegenleistung des Gesellschafters gegenübersteht, tragen die Steuerbehörden die Beweislast für die Leistung, die Gesellschaft die Beweislast für das Vorhandensein einer solchen Gegenleistung.

2. Vorliegend ist streitig, ob die Pflichtige überhaupt eine Leistung gegenüber ihrem Gesellschafter erbracht hat. Denn nur unter dieser Voraussetzung ist ein Ertragsverzicht zu Gunsten des Gesellschafters überhaupt möglich.

a) Die Pflichtige bestreitet, irgendwelche Projektierungs- und Bauleitungsarbeiten im Zusammenhang mit der Renovation und Umnutzung des Dachgeschosses der Liegenschaftstrasse 5 und 7 erbracht zu haben. Sie habe weder einen Auftrag erhalten noch irgendwelche Arbeitsleistungen für ihren Gesellschafter erbracht und abgerechnet. Dementsprechend habe sie auch keine Zahlungen erhalten. Alle Leistungen seien vom Gesellschafter erbracht worden.

b) Demgegenüber behauptet das kantonale Steueramt, dass die Pflichtige Leistungen im Wert von Fr. 376'000.- erbracht habe. Es stützt sich dabei auf Aussagen und Unterlagen, welche sie vom Gesellschafter bei der Überprüfung seiner persönlichen Steuererklärung 2014 erhalten hatte. Im Antwortschreiben vom 17. Februar 2017 habe dieser zur Erläuterung seiner Vermögensverminderung im Jahr 2014 erklärt, dass er die Sanierung der Liegenschaft selbstständig und ohne Architekten und Fachingenieure bewältigt habe. In der Steuererklärung 2014 habe er einen Nettolohn von Fr. 16'000.- aus seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der Pflichtigen deklariert. Dieser Betrag sei identisch mit dem in der Aufstellung vom 18. Juni 2017 an zweitletzter Stelle geltend gemachten Betrag. Ferner seien zwei Offerten und zwei Rechnungen direkt an die Adresse der Pflichtigen adressiert worden. Die gesamte E-Mail-Korrespondenz sei über die Geschäftsadresse der Pflichtigen abgewickelt worden. Auf einer Notiz zu den Terminen betreffend Fertigstellung der Dachwohnungen sei neben der Privatadresse des Gesellschafters auch die Adresse der Pflichtigen aufgeführt worden. Diese Fakten deuteten darauf hin, dass die Pflichtige aktiv am Umbau/Ausbau der Liegenschaft beteiligt gewesen sei, so dass plausibel erscheine, dass die in der Kostenaufstellung vom 18. Juni 2017 aufgeführten Projektkoordinations- und Bauleitungsleistungen im Wert Fr. 360'000.- von der Pflichtigen erbracht worden seien. Fest stehe, dass die Pflichtige diesen Ertrag nicht als Einnahme in der Jahresrechnung verbucht habe. Schliesslich weise die Pflichtige in der Erfolgsrechnung 2014 einen Nettoerlös aus Dienstleistungen von Fr. 19'000.- auf. Demzufolge müsse die Pflichtige darüber hinaus eine Leistung im Wert von Fr. 360'000.- an ihren Gesellschafter erbracht haben, ohne eine entsprechende Gegenleistung erhalten zu haben, was der Gesellschafter mit dem Vermerk "nicht verrechnet" auch direkt zugebe.

c) Entgegen der Auffassung des kantonalen Steueramts ist mit diesen Fakten nicht rechtsgenügend belegt, dass die Pflichtige irgendwelche Projektkoordinations- und Bauleitungsleistungen bezüglich der Liegenschaftstrasse 5 und 7 erbracht hat. Gemäss dem im Handelsregister eingetragenen Firmenzweck befasst sich die Pflichten-

ge nicht mit der Erstellung, dem Umbau oder der Sanierung von Liegenschaften, sondern erbringt in erster Linie Dienstleistungen auf dem Gebiet der Energie-, Betriebs-, und Industrieplanung. Die Pflichtige ist wirtschaftlich identisch mit ihrem einzigen, mittlerweile 76-jährigen Gesellschafter. Sie beschäftigt ausser dem Gesellschafter kein weiteres Personal. Die in den Geschäftsjahren 2012 bis 2014 ausgewiesenen Umsätze von Fr. 51'750.-, Fr. 94'500.- und Fr. 19'000.- sowie auch der gesamte Betriebsaufwand deuten auf eine reduzierte Geschäftstätigkeit der Pflichtigen hin. Bei dieser Sachlage können die Projektkoordinations- und Bauleistungsleistungen ebenso gut – wie vom Gesellschafter von Anfang an behauptet – auch von ihm selbst erbracht worden sein. Diese Schlussfolgerung ist naheliegend, weil die betreffende Liegenschaft sachenrechtlich dem Gesellschafter gehört und er ausserdem dort auch seinen Wohnsitz hat. Im überwiegenden Ausmass sind die Rechnungen an den Gesellschafter adressiert. Dass zwei Offerten, nämlich eine von der F AG vom 5. August 2013 und eine andere von der G AG via E-Mail vom 7. Mai 2014 sowie zwei Rechnungen der G AG vom 12. Mai 2014 und der H AG vom 3. März 2015 an die Pflichtige adressiert wurden, beweist nicht, dass die streitbetroffenen baubegleitenden Leistungen von der Pflichtigen erbracht worden sind. Auch die Verwendung der Geschäfts-E-Mail-Adresse zur Abwicklung der gesamten Korrespondenz mit Handwerkern und Lieferanten ist kein genügender Beweis dafür, dass die Pflichtige die betreffenden Arbeiten erbracht hat. Denn die geschäftliche E-Mail-Adresse kann auch am privaten Wohnort des Gesellschafters für private Zwecke verwendet werden. Ausserdem lässt sich die geschäftliche Infrastruktur am Gesellschaftersitz auch für private Zwecke nutzen, was der Gesellschafter laut eigenen Aussagen auch getan hat. Ebenso keinen zwingenden Nachweis für eine geschäftliche Tätigkeit der Pflichtigen stellen zwei Protokolle bezüglich der Termine für den Dachausbau und die Fertigstellung der Dachwohnungen dar, zumal auf diesen Protokollen auch die Privatadresse des Gesellschafters aufgeführt ist. Ferner trifft es auch nicht zu, dass die Pflichtige ihrem Gesellschafter für erbrachte Projektkoordinations- und Bauleistungsleistungen im Jahr 2014 einen Betrag von Fr. 16'000.- in Rechnung gestellt hat. Eine entsprechende Rechnung liegt nicht bei den Akten und existiert mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht. Beim Betrag von Fr. 16'000.- handelt es sich vielmehr um die Entschädigung, welche die Gesellschaft ihrem Geschäftsführer für das Jahr 2014 ausbezahlt hat. Bezüge in ähnlichem Rahmen hat der Gesellschafter schon in früheren Jahren erhalten (StRG, 25. Januar 2013, 2 DB.2012.290 + 2 ST.2012.327). Schliesslich stützt auch der im Jahr 2014 erzielte Dienstleistungsumsatz von Fr. 19'000.- die Rechtsauffassung des kantonalen Steueramts nicht, weil nicht bekannt ist, wie sich dieser Betrag zusammensetzt bzw. von wel-

chen Auftraggebern dieser Ertrag stammt. Das kantonale Steueramt hat weder behauptet, geschweige denn bewiesen, dass dieser Umsatz mindestens teilweise auf Honoraren beruht, welche die Pflichtige ihrem Gesellschafter in Rechnung stellte. Da dem kantonalen Steueramt alle Belege des Gesellschafters betreffend den Umbau seiner Liegenschaftstrasse 5 und 7 zur Einsicht vorlagen und sich darunter keine Rechnung der Pflichtigen befand, ist davon auszugehen, dass die Pflichtige keine Projektierungs- und Bauleitungsdienstleistungen für ihren Gesellschafter erbracht hat.

Die ursprünglich vom Gesellschafter eingereichte Aufstellung zu seinen Unterhaltskosten im Jahr 2014 enthielt keine Rechnungen der Pflichtigen im Zusammenhang mit dem Umbau seiner Liegenschaft. Leistungen der Pflichtigen im Gesamtbetrag von Fr. 376'000.- (Fr. 16'000.- und Fr. 360'000.-) machte der Gesellschafter erst mit einer später eingereichten Aufstellung, datiert vom 18. Juni 2017 geltend, weil er befürchtete, dass das kantonale Steueramt einen Grossteil der geltend gemachten Kosten nicht als Unterhalt zulassen werde. Die zweite Aufstellung ist jedoch zur Ermittlung der im Jahr 2014 abzugsfähigen Unterhaltskosten unbrauchbar, da darin auch Kosten aus dem Jahr 2015 enthalten sind und aus der Tabelle nicht ersichtlich ist, in welchem Zeitpunkt die betreffenden Kosten in Rechnung gestellt bzw. bezahlt wurden. Die angeblich von der Pflichtigen erbrachten Leistungen sind ausserdem weder hinreichend detailliert dargelegt noch belegt. Es liegen weder Rechnungs- noch Zahlungsbelege für die streitbetroffene Steuerperiode 2014 vor. Ausserdem ist zu bezweifeln, ob ein Honorar von insgesamt Fr. 376'000.- bei nicht vollumfänglich honorarberechtigten Gesamtkosten von Fr. 1'177'967.- (auf der Basis der Kostenaufstellung vom 18. Juni 2017: Fr. 1'553'966.90.- abzüglich Fr. 376'000.-) überhaupt noch als marktüblich betrachtet werden kann.

Es ist nicht davon auszugehen, dass die Pflichtige ihrem Gesellschafter für erbrachte Dienstleistungen in künftigen Steuerperioden Honorare in Rechnung stellen wird. Erstens müsste die Pflichtige diese Honorare versteuern. Zweitens würde dies dem Gesellschafter bei seiner privaten Steuereinschätzung wenig nützen, weil Aufwendungen für Dachaufstockung, Anbau von zwei Liftanlagen und Balkonerweiterung mit Wetterverglasung – soweit diese Anlagen erstellt wurden oder noch erstellt werden – wertvermehrender Natur sind, und zwar auch dann, wenn das bisherige Dach und die Balkone unterhaltsbedürftig waren bzw. immer noch sind (BGr, 4. September 2014, 2C_153/2014). Drittens riskiert der Gesellschafter für den Fall, dass er die Liegenschaftstrasse 5 und 7 künftig ganz oder teilweise veräussern sollte, dass ihn das kantona-

le Steueramt als Liegenschaftenhändler einstuft, was zur Konsequenz hätte, dass ein allfälliger Veräusserungsgewinn auch bei der direkten Bundessteuer zu versteuern wäre. Vor diesem Hintergrund erweist sich das bei der Einkommenssteuer deklarierte, in keiner Weise belegte Honorar für angebliche Dienstleistungen der Pflichtigen im Zusammenhang mit dem Umbau der Liegenschaftstrasse 5 und 7 nichts weiter als ein ungeschickter Versuch des Gesellschafters, den Anteil der bei der Einkommenssteuer abzugsfähigen Unterhaltskosten zu erhöhen. Darin eine verdeckte Gewinnausschüttung in Form einer Gewinnvorwegnahme zu erblicken, geht zu weit.

3. Gestützt auf diese Erwägungen sind die Beschwerde und der Rekurs gutzuheissen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten der Beschwerdegegnerin/dem Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG, § 151 Abs. 1 StG). Eine Parteientschädigung ist der Pflichtigen nicht zuzusprechen, da sie nicht vertreten war und ihr durch das vorliegende Rechtsmittelverfahren keine hohen Kosten erwachsen sind (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die Beschwerdeführerin wird für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 1.1. - 31.12.2014, mit einem steuerbaren Gewinn von Fr. 0.- (Steuersatz 8.5%) veranlagt.
Das steuerlich massgebende Eigenkapital der Steuerperiode 1.1. - 31.12.2014 beträgt Fr. 53'526.- (Art. 131 Abs. 1 Satz 2 DBG).
2. Der Rekurs wird gutgeheissen. Die Rekurrentin wird für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 1.1. - 31.12.2014, mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 0.- (Gewinnsteuersatz 8%) und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 53'000.- (Kapitalsteuersatz 0.75‰) eingeschätzt.

[...]