



Entscheid

4. Januar 2019

Mitwirkend:

Einzelrichterin Barbara Collet und Gerichtsschreiberin Andrea Schmid

In Sachen

A GmbH,

vertreten durch B AG,

**Beschwerdeführerin/
Rekurrentin,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

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

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

betreffend

**Direkte Bundessteuer 8.5.2014 - 31.12.2015 sowie
Staats- und Gemeindesteuern 8.5.2014 - 31.12.2015**

hat sich ergeben:

A. A GmbH (nachfolgend die Pflichtige) mit Sitz in der zürcherischen Gemeinde C bezweckt gemäss Eintrag im Handelsregister die Beratung von Unternehmen bezüglich finanzmathematischer Fragestellungen. Geschäftsführer und alleiniger Gesellschafter und Angestellter ist D.

Die Pflichtige deklarierte für die Steuerperiode 8.5.2014 - 31.12.2015 (erstes, überlanges Geschäftsjahr) einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 6'600.- sowie ein (steuerbares) Eigenkapital von Fr. 20'000.-.

Mit Auflage vom 6. April 2017 forderte das kantonale Steueramt die Pflichtige auf, die Buchhaltung inkl. Kontenblätter und Belegen einzureichen sowie den Rückstellungsbedarf nachzuweisen. Daraufhin reichte die Pflichtige Unterlagen ein. Mit Veranlagungs- und Einschätzungsvorschlag vom 3. Juli 2017 unterbreitete das kantonale Steueramt der Pflichtigen eine Einschätzung mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 115'800.- sowie mit einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 97'000.-. Dabei rechnete es dem Reingewinn neben weiteren hier nicht mehr strittigen Positionen Rückstellungen von Fr. 69'130.-, Mietaufwand von Fr. 9'501.- sowie Verpflegungspauschalen von Fr. 27'445.- auf. Die Pflichtige lehnte den Vorschlag mit Schreiben vom 24. August 2017 ab.

Mit Veranlagungsverfügung bzw. Einschätzungsentscheid vom 3. November 2017 schätzte das kantonale Steueramt die Pflichtige mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 92'500.- und einem (steuerbaren) Eigenkapital von Fr. 79'653.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 78'000.- (Staats- und Gemeindesteuern) ein. Darin liess es neu einen Mietaufwand von Fr. 5'601.- zu und berücksichtigte aufgrund der Gewinnaufrechnungen neu zusätzliche Steuerrückstellungen.

B. Hiergegen liess die Pflichtige am 30. November/1. Dezember 2017 Einsprache erheben und beantragen, den gesamten Raumaufwand von Fr. 11'001.- sowie die Verpflegungskosten von Fr. 27'445.- als geschäftsmässig begründete Aufwendun-

gen zuzulassen. Mit Einspracheentscheiden vom 5. Februar 2018 wies das kantonale Steueramt die Einsprache ab.

C. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 28. Februar 2018 liess die Pflichtige erneut beantragen, den deklarierten Mietaufwand von Fr. 11'001.- sowie die Verpflegungspauschale von Fr. 28'105.- zu berücksichtigen; eventualiter seien die Kosten der Verpflegung für das Mittagessen gemäss genehmigten Spesenreglement, die Frühstücks- und 50% der Nachtessenspesen im Appartement im Umfang von Fr. 18'870.- nicht als verdeckte Gewinnausschüttung aufzurechnen.

Das kantonale Steueramt schloss mit Beschwerde- und Rekursantwort vom 28. März 2018 auf Abweisung der Rechtsmittel. Hierzu äusserte sich die Pflichtige nicht mehr. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Einzelrichterin zieht in Erwägung:

1. a) Der steuerbare Reingewinn einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung berechnet sich nach 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) aufgrund des Saldos der Erfolgsrechnung, erhöht (unter anderem) um die der Rechnung belasteten, geschäftsmässig nicht begründeten Aufwendungen, wie u.a. offene und verdeckte Gewinnausschüttungen sowie geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG, § 64 Abs. 1 Ziff. 2 lit. e StG).

b) Geschäftsmässig unbegründeter Aufwand liegt vor, wenn dieser keine Grundlage in der geschäftlichen Aktivität findet, d.h. wenn ein sachlicher Zusammenhang zwischen Aufwand und Geschäftsbetrieb fehlt (Richner/Frei/Kaufmann/

Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 58 N 74 DBG, und Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A. 2013, § 64 N 161 StG). Verdeckte Gewinnausschüttungen im Besonderen sind in Erfolgsrechnung und Bilanz nicht als Gewinn ausgewiesene Leistungen einer Gesellschaft, mit denen sie ihren Aktionären oder diesen 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; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 58 N 95 DBG, § 64 N 177 StG). Das Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung bildet dabei eine Voraussetzung der verdeckten Gewinnausschüttung (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 58 N 102 DBG und § 64 N 191 StG). Ob ein Missverhältnis vorliegt, ist nach Massgabe des Grundsatzes des Drittvergleichs zu beurteilen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 58 N 98 DBG und § 64 N 187 StG). Als Empfänger einer verdeckten Gewinnausschüttung kommen nicht nur die Anteilsinhaber, sondern auch diesen nahestehende Personen in Betracht (Brülisauer/Mühlemann, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 58 N 258 ff. DBG).

c) 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 (Art. 124 ff. DBG, §§ 132 ff. StG) gehalten, an der Abklärung der solchen Aufwendungen zugrunde liegenden Tatsachen mitzuwirken, wobei sie für deren Verwirklichung beweisbelastet ist (vgl. RB 1977 Nr. 60). Insbesondere hat sie spätestens vor Steuerrekursgericht binnen der Beschwerde-/Rekursfrist eine substantiierte Sachdarstellung vorzutragen und die Beweismittel für deren Richtigkeit beizubringen (RB 1964 Nr. 68, 1975 Nr. 54).

d) Streitig sind vorliegend im Wesentlichen zwei Positionen im Geschäftsaufwand der Pflichtigen, welchen die Steuerbehörde die geschäftsmässige Begründetheit teilweise oder vollständig abgesprochen hat. Ob zu Recht, ist nachfolgend für jede einzelne Position zu prüfen.

2. Die Pflichtige verbuchte einen Raumaufwand (Konto ...) von Fr. 11'001.09 für das überjährige Geschäftsjahr 8.5.2014 - 31.12.2015. Der Steuerkommissär rech-

nete davon Fr. 5'400.- als verdeckte Gewinnausschüttung auf. Für die Monate Januar bis März 2015 anerkannte er die Mietkosten für ein ganzes Zimmer, für die übrigen Monate nur für ein halbes. Dies mit der Begründung, dass das Zimmer während der meisten Zeit nur sporadisch für geschäftliche Zwecke genutzt worden sei.

Gemäss Handelsregisterauszug befindet sich der Sitz der Pflichtigen an der ...strasse 5 in der Gemeinde C. D und E sind an dieser Adresse Mieter einer 5 ½-Zimmerwohnung für monatlich Fr. 3'147.- brutto (Mietvertrag vom ... 2008).

Es geht somit um Mietkosten eines Büros am Privatdomizil des Geschäftsführers und Gesellschafters, wo sich auch der Sitz der Pflichtigen befindet. Über andere Geschäftsräumlichkeiten verfügte die Pflichtige nicht. In der strittigen Steuerperiode hatte der Geschäftsführer und einziger Angestellter der Pflichtigen – mit Ausnahme der Monate Januar bis März 2015 – unter der Woche Einsätze in den europäischen Städten F, G und H und kehrte in der Regel am Donnerstagabend oder am Freitag in die Gemeinde C zurück. Auch wenn er jeweils Aufträge im Ausland ausgeführt hat, erscheint es naheliegend, dass er die administrativen Arbeiten (Kundenanfragen bearbeiten, neue Aufträge planen und bearbeiten, Buchhaltung, Angebote erstellen etc.) jeweils nach Rückkehr vom Kunden in dem von der Pflichtigen gemieteten Büro verrichtete. Auf den im Einspracheverfahren eingereichten Fotos ist die Einrichtung des Büroraums ersichtlich, welcher mit einem grossen Tisch mit Laptop und einem kleinen Tisch mit Laptop und Computer, einem Schrank sowie einem Regal mit diversen Ordnern ausgestattet ist. Nicht auszuschliessen ist jedoch, dass der Raum von D auch privat genutzt wurde und vielleicht teilweise auch von E. Dafür sprechen jedenfalls die zwei Arbeitsplätze. Anhand der Fotos ist auch nicht ersichtlich, ob sich im Regal oder im Schrank ausschliesslich geschäftliche Akten befinden. Sodann fehlt auch ein schriftlicher Untermietvertrag zwischen D, E und der Pflichtigen. Die Mietaufwände wurden mit zwei Buchungen vorgenommen; die erste Buchung erfolgte für den Zeitraum Mai bis Dezember 2014 und die zweite für das Jahr 2015 (Konto ...). Die Beträge hat die Pflichtige nicht mittels Banküberweisung überwiesen, sondern auf das Konto Nr. ... "Kontokorrent D / Spesenauslagen", welches jedoch nicht bei den Akten liegt, verbucht, obwohl ein Anteil dieses Betrags auch E – als Mieterin – hätte zukommen müssen und sie offenbar diejenige ist, welche den Mietzins für sich und D überweist. Eine interne Vereinbarung zwischen D und E ist jedenfalls nicht aktenkundig. Es fehlt damit einerseits am Nachweis, dass das Zimmer in der Wohnung von D und E vollumfänglich

von der Pflichtigen genutzt wurde. Sodann kann mangels Rechnungsstellung bzw. Zahlungsflusses an die Mieter D und E die Gutschrift auf dem Kontokorrent von D bei der Pflichtigen nicht eindeutig dem Mietaufwand zugewiesen werden. Aufgrund dieser Sach- und Aktenlage erscheint die Berücksichtigung von einem halben Zimmer als angemessen. Mit der Berücksichtigung eines ganzen Raumes für die Monate Januar bis März 2015 ist die Pflichtige noch gut gefahren. Zu Recht hat das kantonale Steueramt auch die Nebenräume bei der Berechnung des einzelnen Zimmers mitberücksichtigt. Die Beschwerde bzw. der Rekurs sind in diesem Punkt abzuweisen.

3. a) Ein weiterer strittiger Punkt ist der von der Pflichtigen unter dem Aufwandkonto "... Verpflegungspauschalen" verbuchte Betrag von insgesamt Fr. 28'105.-, welcher dem Geschäftsführer mittels Pauschalen ausbezahlt worden ist. Der Steuerkommissär rechnete diesen Betrag im Einschätzungsverfahren zunächst vollständig auf und anerkannte im Einspracheverfahren schliesslich Fr. 660.-. Damit ist noch ein aufgerechneter Betrag von Fr. 27'445.- strittig.

b) Spesen sind Unkosten, die dem Arbeitnehmer erwachsen bei der Vornahme einzelner dienstlicher Verrichtungen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 17 N 50 DBG und § 17 N 49 StG, auch zum Folgenden). Sie sind dadurch gekennzeichnet, dass sie grundsätzlich während der Arbeitszeit anfallen.

Vorliegend geht es um die Beurteilung von Spesen aus Arbeitgebersicht. Sollte die Pflichtige ihrem Geschäftsführer und Gesellschafter Zahlungen unter dem Titel Spesen ausgerichtet haben, ohne dass diesem entsprechende Auslagen erwachsen sind bzw. ohne dass diese durch ein genehmigtes Spesenreglement gedeckt sind, qualifizieren diese als verdeckte Gewinnausschüttungen.

c) Die Pflichtige verfügt über ein am ... Juli 2014 genehmigtes Spesenreglement für sämtliche Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter einschliesslich Zusatzreglement für leitende Angestellte. Das allgemeine Spesenreglement gilt auch für das leitende Personal, soweit das Zusatzreglement nicht davon abweicht (Ziff. 1 des Zusatzreglements). Gemäss Ziff. 3 des Spesenreglements hat ein Mitarbeiter, wenn er eine Geschäftsreise antreten oder aus anderen Gründen gezwungen ist, sich ausserhalb sei-

nes sonstigen Arbeitsplatzes zu verpflegen, Anspruch auf folgende Pauschalvergütung:

- Frühstück Fr. 15.- (bei Abreise vor 07.30 Uhr bzw. bei vorangehender Übernachtung, sofern das Frühstück in den Hotelkosten nicht inbegriffen ist),
- Mittagessen Fr. 30.-,
- Abendessen Fr. 35.- (bei auswärtiger Übernachtung oder Rückkehr nach 19.30 Uhr).

Die Pflichtige wendete das Spesenreglement an und verbuchte in der strittigen Steuerperiode eine Verpflegungspauschale von Fr. 27'445.- (Konto Nr. ... Verpflegungspauschalen). Das kantonale Steueramt ist der Ansicht, dass das Spesenreglement nicht zur Anwendung gelange, da D seit der Gründung der Gesellschaft ausschliesslich im Ausland gearbeitet habe. Als Geschäftsreise könne nur ein kurzfristiger auswärtiger Aufenthalt eines Mitarbeiters zur Erfüllung eines dienstlichen Auftrags gelten und nicht die temporäre Verlegung des Arbeitsplatzes.

D hat für die Pflichtige in der strittigen Steuerperiode auf Projekten in den europäischen Städten F, G und H direkt beim Kunden vor Ort gearbeitet, wobei er sich aber nie länger als 183 Tage im Ausland aufgehalten hat. In der Stadt F war D 182 Tage beschäftigt, in Städten G und H insgesamt 167 Tage. Für die Dauer dieser Projekte mietete die Pflichtige jeweils möblierte Wohnungen für D zu einem monatlichen Mietzins von jeweils rund EUR 1'000.-. In der Regel arbeitete D von Montag bis Donnerstag im Ausland und kehrte am Donnerstagabend oder Freitagmorgen in die Schweiz zurück. In den Monaten Januar bis März 2015 hatte die Pflichtige kein Projekt im Ausland. Wie oben bereits ausgeführt, erledigte D die administrativen Arbeiten vermutungsweise jeweils in der Gemeinde C.

Laut Arbeitsvertrag zwischen D und der Pflichtigen befindet sich der übliche Arbeitsort von D in C. Sodann wurde unter dem Titel "Arbeitsort" festgehalten, dass sein Aufgabenbereich eine ausgeprägte Reisetätigkeit im In- und Ausland umfasse.

D arbeitete damit für die Pflichtige jeweils direkt beim Kunden vor Ort und hatte dort einen Arbeitsplatz. Im Arbeitsvertrag wird unter dem Titel "Arbeitsort" die Reisetätigkeit explizit erwähnt. Da die Einsätze regelmässig über einen längeren Zeitraum

stattfanden und in der Regel von Montag bis Donnerstag dauerten sowie teilweise Wochenendeinsätze umfassten, kann nicht mehr von einer Geschäftsreise die Rede sein. Nach dem hier vorliegenden Sachverhalt befand sich der effektiv gelebte Arbeitsort von D damit einerseits in der Gemeinde C und andererseits beim jeweiligen Kunden im Ausland. Die Verpflegungen stellten damit grundsätzlich private Lebenshaltungskosten von D dar. Das kantonale Steueramt hat die Anwendung der Bestimmungen des Spesenreglements zur Geschäftsreise damit zu Recht verweigert, die Verpflegungspauschale aufgerechnet und als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert.

Ist der Firmeninhaber gleichzeitig Mitarbeiter der juristischen Person, ist nach einigen Autoren zu prüfen, ob eine bestimmte Leistung wie eine Lohnzahlung oder Lohnnebenleistung auf geschäftliche Gründe oder aber auf das Beteiligungsverhältnis zurückzuführen ist (vgl. Brülisauer/Kuhn, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2017, Art. 58 N 355 f. DBG). Allerdings geht es nicht an, Aufwandpositionen, welche steuerlich nicht anerkannt werden, umzuqualifizieren, mit dem Zweck, das Gesamtergebnis nicht zu verändern und Aufrechnungen zu vermeiden. Solche Vorkehren bzw. Manipulationen sind (ertrags- bzw. einkommens)steuerlich unbeachtlich, jedenfalls dann, wenn die Leistung – wie hier – direkt oder indirekt dem Aktionär oder Gesellschafter zugutekommt. Deshalb ist es nicht statthaft, Spesenvergütungen an den mitarbeitenden Aktionär oder Gesellschafter (oder eine nahestehende Person), welchen steuerlich kein Aufwandcharakter zuzumessen ist, in Lohn umzuwandeln (Reich/Weidmann, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2017, Art. 20 N 54a DBG).

Die Beschwerde und der Rekurs sind in diesem Punkt abzuweisen.

4. Die Pflichtige erwähnte schliesslich die Nichtberücksichtigung der geleisteten Mitgliederbeiträge betreffend die Mitgliedschaften von D bei der einer ausländischen Vereinigung von Fr. 245.10 sowie bei einer schweizerischen Vereinigung von Fr. 180.- und die Teilnahmegebühr an einer Jahrestagung der ausländischen Vereinigung von D im Umfang von Fr. 349.21. Diese Kosten sind alle vor der Gesellschaftsgründung entstanden. Im Gründungsstadium bis zur Entstehung der juristischen Person getätigte Geschäfte können dieser ertragssteuerlich vollumfänglich zugerechnet

werden (Oesterhelt/Schreiber, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 54 N 11, DBG mit weiteren Hinweisen). Es liegt zwar ein Kontoblatt des Kontos Nr. ... "Spesenentschädigung effektiv: Weiterbildung" bei den Akten mit dem Titel "Aktuarielle Beratung D Basis", welches die von der Pflichtigen geltend gemachten Positionen umfasst Dass die Pflichtige diese Kosten nach der Gründung übernommen hat, geht aus der Jahresrechnung jedoch nicht hervor bzw. wurden diese in der Jahresrechnung nicht verbucht. Im Übrigen ist nur der Beleg für die Jahrestagung vorhanden und lautet auf D persönlich. Unter diesen Umständen hat das kantonale Steueramt die Aufwände zu Recht verweigert.

5. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Beschwerde- und Rekursverfahrens der Beschwerdegegnerin/dem Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; § 151 Abs. 1 StG) und ist ihr keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 bzw. § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegengesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäss erkennt die Einzelrichterin:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]