

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2015.152
1 ST.2015.192

Entscheid

30. November 2015

Mitwirkend:

Einzelrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

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

vertreten durch Zumida Treuhand AG,
Hofstrasse 54, Postfach 750, 6301 Zug,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

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

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

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2011 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2011

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) war zusammen mit C Eigentümer von je 50% der Namenaktien der A & C AG mit Sitz in der Gemeinde D. Die Gesellschaft bezweckte den Handel mit Waren aller Art, insbesondere mit Werkzeugen, Maschinen und Maschinenteilen, sowie die Herstellung und den Unterhalt von solchen. Die beiden Eigentümer waren 2011 rund 80 Jahre alt und strebten eine Nachfolgelösung an.

Mit Vertrag vom 18. Juli 2011 verkaufte der Pflichtige seinen Anteil an der A & C AG an die ausserkantonale E AG. Der Vollzug des Kaufvertrags wurde auf den 22. Juli 2011 festgesetzt. Als Entschädigung vereinbarten die Parteien eine Leibrente zugunsten des Pflichtigen und seiner Ehegattin B (zusammen die Pflichtigen), welche in einem separaten Vertrag zu regeln war. Am 19. Juli 2011 fand eine ausserordentliche Generalversammlung der A & C AG statt, bei der die beiden verkaufenden Altaktionäre noch je eine Dividende von Fr. 500'000.- zugesprochen erhielten. Weiter wurde der Verwaltungsrat ohne die beiden Altaktionäre neu konstituiert. Gemäss Jahresabschluss 1.1. – 31.12.2011 erzielte die A & C AG einen Verlust von Fr. 623'170.-, richtete aber dennoch der neuen Aktionärin eine Dividende von Fr. 282'000.- aus.

Mit Veranlagungs-/Einschätzungsvorschlägen vom 19. Januar 2015 für die direkte Bundessteuer 2011 bzw. die Staats- und Gemeindesteuern 2011 sah der Steuerkommissär vor, den Pflichtigen beim steuerbaren Einkommen einen Ertrag aus indirekter Teilliquidation von Fr. 141'000.- aufzurechnen. Er begründete dies damit, dass es sich bei der Dividende der A & C AG in Anbetracht des negativen Geschäftsergebnisses um eine Substanzdividende gehandelt haben müsse, und damit um einen Ertrag aus einer indirekten Teilliquidation. Auf der Aufrechnung gewährte er die Vergünstigung als Beteiligungsertrag. Die Pflichtigen wehrten sich am 18. Februar 2015 gegen diese Betrachtungsweise. Die Ausschüttung sei aus in der zweiten Jahreshälfte erwirtschafteten Mitteln erfolgt. Als Beweis legten sie einen Zwischenabschluss per 31. Juli 2011 vor.

Am 20. März 2015 schätzte der Steuerkommissär die Pflichtigen für die direkte Bundessteuer 2011 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 936'200.- (satzbestimmend Fr. 931'000.-) und für die Staats- und Gemeindesteuern 2011 mit einem

steuerbaren Einkommen von Fr. 1'201'100.- (satzbestimmend Fr. 1'208'800.-), davon Ertrag aus qualifizierter Beteiligung Fr. 684'500.-, und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 11'855'000.- (satzbestimmend Fr. 12'353'000.-) ein. Darin hielt er an der erwähnten Aufrechnung fest.

B. Hiergegen liessen die Pflichtigen am 20. April 2015 Einsprache erheben und beantragen, auf die Aufrechnung zu verzichten.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen am 26. Juni 2015 ab.

C. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 25. Juli 2015 wiederholten die Pflichtigen den Einspracheantrag, eventualiter sei die Sache an die Vorinstanz zur weiteren Untersuchung zurückzuweisen. Zur Begründung verwiesen sie auf den Zwischenabschluss per 31. Juli 2011 und machten geltend, es sei formalistisch und überspitzt, wenn ein formeller handelsrechtlicher Zwischenabschluss samt Revision verlangt werde. Die vom kantonalen Steueramt gerügten formellen Mängel seien nicht so schwerwiegend, als dass der Zwischenabschluss nicht mehr als glaubwürdig einzustufen wäre. Selbst wenn aber die unterlassenen Abschlussbuchungen nachträglich korrigiert würden, resultierte für die zweite Jahreshälfte immer noch ein Gewinn, aus welchem die Dividenden problemlos hätten finanziert werden können.

Das kantonale Steueramt schloss am 14. August 2015 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Gemäss Art. 20 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) sind die Erträge aus beweglichem Vermögen steuerbar. Als Ertrag aus beweglichem Vermögen gilt nach Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG auch der Erlös aus dem Verkauf einer Beteiligung von mindestens 20% am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft aus dem Privatvermögen in das Geschäftsvermögen einer anderen natürlichen oder juristischen Person, soweit innert fünf Jahren nach dem Verkauf, unter Mitwirkung des Verkäufers, nicht betriebsnotwendige Substanz ausgeschüttet wird, die im Zeitpunkt des Verkaufs bereits vorhanden und handelsrechtlich ausschüttungsfähig war [...]. Gemäss Abs. 2 liegt Mitwirkung im Sinn von Abs. 1 lit. a vor, wenn der Verkäufer weiss oder wissen muss, dass der Gesellschaft zwecks Finanzierung des Kaufpreises Mittel entnommen und nicht wieder zugeführt werden. Für das kantonale Recht enthalten § 20a Abs. 1 lit. a und Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) eine entsprechende Regelung.

Zu dem in Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG umschriebenen Tatbestand der indirekten Teilliquidation hat die ESTV das Kreisschreiben Nr. 14 vom 6. November 2007, Verkauf von Beteiligungsrechten aus dem Privat- in das Geschäftsvermögen eines Dritten, (nachfolgend KS Nr. 14) erlassen. Dieses enthält als Verwaltungsverordnung für die Veranlagungsbehörden verbindliche Richtlinien. Obwohl diese Richtlinien direkte Anwendbarkeit nur für die direkte Bundessteuer beanspruchen können, werden sie von den kantonalen Steuerbehörden – und so auch von der Steuerverwaltung des Kantons Zürich – auch im Rahmen der Anwendung der entsprechenden kantonalen Vorschriften herangezogen, was – jedenfalls soweit das Kreisschreiben nicht dem Gesetz widersprechende Regeln enthält – nicht zu beanstanden ist.

In Ziff. 4.6.1 des KS Nr. 14 wird festgehalten, dass Dividenden aus den ab dem Verkaufsjahr ausschüttungsfähigen ordentlichen Jahresgewinnen der Zielgesellschaft keine Ausschüttung von Substanz im Sinn von Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG darstellen ("ordentliche Dividenden"). Dies gilt auch für die Ausschüttung von Reserven aus solchen Gewinnen, soweit diese nicht durch ab dem Verkauf erlittene Verluste kompensiert sind. Darüber hinausgehende Ausschüttungen sind qualifizierende Substanz-ausschüttungen.

Gemäss dem generellen Grundsatz über die Beweislastverteilung (Art. 8 ZGB) haben die Steuerbehörden die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen zu beweisen. Demgegenüber trägt der Steuerpflichtige die Beweislast für die steuermindernden bzw. -aufhebenden Tatsachen (RB 1987 Nr. 35). Das Zufließen von Vermögensertrag im Sinn von Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG bzw. § 20 Abs. 1 lit. a StG ist eine steuerbegründende Tatsache, welche die Steuerbehörden nachzuweisen haben (RB 1990 Nr. 36 = StE 1990 B 92.51 Nr. 3). Der Steuerpflichtige ist jedoch zur Mitwirkung und namentlich zu umfassender Auskunftserteilung über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet (vgl. Art. 126 ff. DBG bzw. §§ 133 ff. StG). Hat die Steuerbehörde den Beweis erbracht, trägt der Steuerpflichtige die Beweislast für seine Einwendungen, dass gleichwohl keine solche Leistung anzunehmen sei (Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, 1989, S. 111 f.).

b) Streitig ist, ob die Ausschüttung der Dividenden für das Geschäftsjahr 1.1. – 31.12.2011 von total Fr. 282'000.- aus nach dem Verkauf erwirtschafteten Mitteln erfolgte oder nicht.

aa) Gemäss den Feststellungen des kantonalen Steueramts schüttete die A & C AG eine ordentliche Dividende aus, obschon die Gesellschaft einen Jahresverlust von Fr. 623'170.- auswies. Die Pflichtigen bestreiten nicht, dass die A & C AG im Veräusserungszeitpunkt über genug ausschüttungsfähige liquide Mittel verfügt hat, um die Dividende auszurichten (vgl. Zwischenbilanz per 31. Juli 2011). Daraus drängt sich ohne Weiteres der Schluss auf, dass die Dividende der übertragenen Substanz entnommen wurde, und ist damit diese Voraussetzung der indirekten Teilliquidation erfüllt. Damit haben die Pflichtigen den Gegenbeweis für ihren Einwand zu erbringen, dass die Dividende aus erst nach der Übertragung erwirtschafteten Mitteln geleistet wurde.

Hierzu verweisen sie auf die erwähnte Zwischenbilanz per 31. Juli 2011, welche einen Verlust von Fr. 999'717.- ausweist. Bei einem Verlust per 31. Dezember 2011 von Fr. 623'170.- resultiert nach ihrer Sachdarstellung in der zweiten Jahreshälfte eine Verbesserung des Ergebnisses um Fr. 376'547.-, welche für die Ausrichtung der Dividenden ausgereicht habe.

bb) Die dem Zwischenabschluss zugrunde liegende Erfolgsrechnung weist indessen eine Reihe von Mängeln auf, welche ihn als Grundlage untauglich erscheinen lassen:

aaa) Der Stichtag des Zwischenabschlusses ist nicht mit dem Datum der Veräusserung identisch. Gemäss Ziff. 2 des Kaufvertrags vom 18. Juli 2011 wurde dieser am 22. Juli 2011 vollzogen. Dieses Datum ist damit auch massgebend für die Frage, ob die ausgeschütteten Mittel unter der neuen Eigentümerschaft erarbeitet wurden. Zwischen dem 22. Juli und dem 31. Juli 2011 liegt eine Lücke von neun Tagen. Es besteht keine Veranlassung zur Annahme, dass der Stand per 31. Juli 2011 demjenigen im Übertragungszeitpunkt entspricht. Damit lässt sich aber nicht eindeutig feststellen, wie sich das Jahresergebnis auf die Zeit vor und nach dem Vollzug des Kaufvertrags verteilt.

bbb) Selbst wenn man aber den Zwischenabschluss als Vergleichsbasis heranzieht, so ergeben sich bei mehreren Positionen Unklarheiten, welche auf Aufwandverschiebungen hindeuten:

Abschlüsse	1.1. - 31.12.2010	1.1. - 31.07.2011	1.1. - 31.12.2011
	Fr.	Fr.	Fr.
Lohnaufwand	3'355'124.-	2'673'803.-	3'914'167.-
Sozialversicherungsaufwand	547'411.-	533'638.-	560'991.-
Betriebs- und Sachversicherungen	31'880.-	38'296.-	34'776.-
Abschreibungen	167'593.-	0.-	161'899.-
Ausserordentlicher Aufwand	3'800.-	106'136.-	0.-
Direkte Steuern	24'959.-	31'993.-	14'388.-

Als erstes fällt auf, dass die Lohnsumme gemäss Zwischenabschluss anteilmässig erheblich sowohl über derjenigen des Vorjahres als auch des Rests des Jahres liegt (Fr. 381'971.- pro Monat statt Fr. 279'593.- pro Monat 2010, bzw. Fr. 248'072.- pro Monat ab August 2011). Sucht man nach den Gründen, drängt sich in erster Linie die Erklärung auf, dass die beiden ausscheidenden Aktionäre vielleicht zum Abschied ei-

nen höheren Lohn und oder eine Kapitalabfindung bezogen haben könnten. Dem war aber nicht so, erhielt doch der Pflichtige einen Bruttolohn von Fr. 112'210.- (bis 31. Mai 2011), welcher proportional in etwa im Rahmen desjenigen des Vorjahres lag (vgl. Lohnausweis 2010 Fr. 245'026.-). Irgendwelche Kapitalleistungen wurden nicht deklariert. Es liegt kein Grund zur Annahme vor, dass es sich beim zweiten verkaufenden Anteilseigner anders verhalten hätte. Das Zwischenhoch der Lohnsumme lässt sich somit nicht erklären. Nimmt man die Abgrenzung der Jahreslohnsumme pro rata vor, ergibt dies für den Zeitraum bis 31. Juli 2011 rund Fr. 2'283'000.-, was immer noch erheblich über dem Schnitt des Vorjahres liegt. Insgesamt drängt sich der Schluss auf, dass bei der Abgrenzung der Löhne Aufwand von rund Fr. 390'000.- verschoben worden ist.

Noch krasser ist das Auseinanderklaffen zwischen der zeitlichen Verteilung des Lohnaufwands einerseits und des Sozialversicherungsaufwands andererseits. Während sich der Lohnaufwand immerhin einigermaßen auf das gesamte Jahr verteilt, ist der Sozialversicherungsaufwand nahezu vollständig der ersten Jahreshälfte belastet worden. Damit verbleibt auf der angeblichen Lohnsumme ab August von Fr. 1'240'364.- nur gerade Sozialversicherungsaufwand von Fr. 27'352.- (2,2%). Dies kann nicht stimmen; dies umso mehr, wenn man in Betracht zieht, dass die beiden ausscheidenden Anteilseigner (Pflichtige: Jahrgang 1932) längst das BVG-beitragspflichtige Alter überschritten hatten und für sie deshalb keine entsprechenden Beiträge mehr geleistet werden konnten. Legt man der zeitlichen Abgrenzung des Sozialversicherungsaufwands den ganzjährigen Prozentsatz (14,33%) zugrunde, so beträgt der Anteil auf den vorstehend bis 31. Juli 2011 ermittelten Lohnsumme von Fr. 2'283'000.- rund Fr. 327'000.-, sodass rund Fr. 206'000.- der zweiten Jahreshälfte zuzuweisen sind.

Unverständlich sind die Positionen Sachversicherungen und direkte Steuern, wo der Aufwand per 31. Juli 2011 zusammengerechnet sogar höher ist als derjenige per 31. Dezember 2011. Dies ist bei einer korrekten Buchhaltung schwer nachvollziehbar. Nimmt man den ganzjährigen Aufwand pro rata (somit Fr. 28'679.-), so ist der betreffende Aufwand per 31. Juli 2011 (Fr. 70'290.-) um rund Fr. 41'000.- zu kürzen. Der "ausserordentliche Aufwand" von Fr. 106'136.- schliesslich findet sich im letztlich handelsrechtlich einzig massgebenden Abschluss per 31. Dezember 2011 überhaupt nicht mehr und ist deshalb ersatzlos zu streichen.

Zugunsten des Standpunkts der Pflichtigen ist demgegenüber einzuräumen, dass die Abschreibungen nicht anteilmässig auf den Zwischenabschluss verlegt wurden. Dies ergibt eine Erhöhung des Aufwands um Fr. 94'441.- (7/12).

Hinzuweisen ist zudem darauf, dass gemäss Anhang Bilanz per 31. Dezember 2011 stille Reserven von Fr. 611'959.- aufgelöst wurden. Wann dies erfolgt ist, geht aus dem Abschluss nicht hervor, findet sich doch in der Erfolgsrechnung nirgends eine entsprechende Position. Soweit dies in der zweiten Jahreshälfte erfolgt sein sollte, würde es sich beim resultierenden Mehrertrag aber ohne Weiteres um im Zeitpunkt des Verkaufs vorhandene Substanz handeln.

Zusammenfassend betragen die fragwürdigen Positionen allein netto rund Fr. 650'000.-. Zudem sind die Fehler zum Teil derart gravierend, dass daraus der Schluss zu ziehen ist, dass der Zwischenabschluss nicht auf einer objektiver Grundlage erstellt wurde. Hinzu kommt die bereits erwähnte Datierung des Zwischenabschlusses auf den 31. statt auf den massgebenden 22. Juli 2011. Damit vermag der vorgelegte Zwischenabschluss beim Gericht nicht die Überzeugung erwecken, es würden damit die Verhältnisse korrekt wiedergegeben, und ist den Pflichtigen der von ihnen zu erbringende Nachweis gescheitert.

Die weiteren Voraussetzungen der indirekten Teilliquidation sind nicht streitig. Anzuführen ist, dass bereits im Vorfeld des Verkaufs die Frage der Ausschüttung einer Dividende besprochen und sogar eine Ruling-Anfrage gestellt wurde. Der Pflichtige musste deshalb von der geplanten Ausschüttung wissen, sodass auch die Voraussetzung der Mitwirkung des Verkäufers erfüllt ist.

2. Aufgrund dieser Erwägungen sind die Rechtsmittel abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

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

[...]