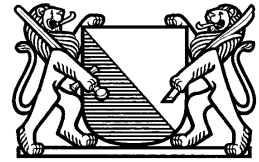


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2018.85
1 ST.2018.102

Entscheid

17. Dezember 2018

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Walter Balsiger, Steuerrichterinnen Christina Hefti, Ersatzrichter Claude Treyer und Gerichtsschreiber Benjamin Briner

In Sachen

A AG,

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 1.5. 2013 - 30.4.2014 sowie
Staats- und Gemeindesteuern 1.5.2013 - 30.4.2014**

hat sich ergeben:

A. 1. Die in Z domizilierte A AG (nachfolgend die Pflichtige), welche gemäss Handelsregistereintrag den Vertrieb von EDV-Produkten bezweckt und insbesondere Lösungen in den Bereichen Storage, Backup & Recovery anbietet, belastete ihrer Erfolgsrechnung für das Geschäftsjahr 1.5.2013 - 30.4.2014 verschiedene Rechnungen der C AG, im Gesamtumfang von Fr. 455'200.- sowie von Rechtsanwalt Dr. D im Gesamtumfang von Fr. 27'124.07). Diese Kosten waren im Zusammenhang mit der Vermittlung einer Finanzierungslösung und der Bereitstellung einer Management-Buyout-Struktur entstanden, mittels welcher der Mitbegründer, Minderheitsaktionär, Verwaltungsrat und Geschäftsführer der Pflichtigen, E (ursprüngliche Beteiligung an der Pflichtigen: 20%), letztlich die sich in den Händen der Mehrheitsaktionäre F und G befindliche Beteiligung an der Pflichtigen (80%) unter Zwischenschaltung der neu gegründeten und von E zu 100% beherrschten H AG indirekt übernehmen konnte (vgl. zur gewählten Struktur Aktienkaufvertrag vom 7. Dezember 2012, Verlängerung Leistungsaustauschfrist gemäss Aktienkaufvertrag vom 7. Dezember 2012, Gründungsunterlagen H AG sowie Darlehensvertrag zwischen F und G als Darlehensgeber und der H AG als Darlehensnehmerin).

2. Nachdem der Steuerkommissär mit Verfügung vom 26. Januar 2016 ergänzende Informationen und Unterlagen zu diesen Kosten eingefordert hatte, welche am 24. Februar 2016 zur Verfügung gestellt wurden, sowie nach weiterer Korrespondenz mit der Pflichtigen, schätzte er diese am 7. September 2017 sowohl für die direkte Bundessteuer 1.5.2013 - 30.4.2014 als auch für die Staats- und Gemeindesteuer 1.5.2013 - 30.4.2014 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 1'189'900.- sowie mit einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 5'383'584.- bzw. Fr. 5'377'000.- ein. Für die Ermittlung des steuerbaren Reingewinns rechnete der Steuerkommissär zum Saldo der Erfolgsrechnung 1.5.2013 - 30.4.2014 von Fr. 707'620.- die vorgenannten Beratungs- und Vermittlungskosten der C AG im Umfang von Fr. 455'199.- sowie diejenigen von Rechtsanwalt Dr. D im Umfang von Fr. 27'123.- als verdeckte Gewinnausschüttung an den Aktionär E auf.

B. Die hiergegen erhobene Einsprache vom 29. September 2017, in welcher sinngemäss die Aufhebung dieser Aufrechnung beantragt worden war, wies das kantonale Steueramt nach Durchführung eines weiteren Schriftenwechsels sowie der Ein-

spracheverhandlung vom 17. Januar 2018 mit Einspracheentscheiden vom 3. April 2018 ab.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 30. April 2018 beantragte die Pflichtige die Aufhebung der Einspracheentscheide. Es sei festzustellen, dass die Zahlungen an die C AG vollumfänglich und diejenigen an Rechtsanwalt Dr. D zur Hälfte geschäftsmässig begründet seien. Eventualiter seien diese Zahlungen in angemessen herabgesetztem Umfang als geschäftsmässig begründet zu qualifizieren. Subeventualiter seien die Kosten der C AG im Umfang von Fr. 106'462.50 als Refinanzierungskosten der Pflichtigen als geschäftsmässig begründet anzuerkennen. Weiter sei das Fehlen einer geldwerten Leistung festzustellen. Zudem beantragte sie eine Parteientschädigung.

Das kantonale Steueramt schloss mit Beschwerde- und Rekursantwort vom 6. Juni 2018 auf Abweisung der Rechtsmittel. Mit Replik vom 30. August 2018, Duplik vom 17. September 2018 sowie Vernehmlassung zur Duplik vom 4. Oktober 2018 hielten die Parteien an Ihren Anträgen fest. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich nicht vernehmen.

Auf die Parteivorbringen wird – sofern rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Die Pflichtige rügt eine schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs, da das kantonale Steueramt – nachdem es die Aufrechnung im Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahren lediglich mit dem Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung begründet gehabt habe – erst in den Einspracheentscheiden das weitere Argument der fehlenden geschäftsmässigen Begründung der im Streit liegenden Aufwendungen eingebracht habe. Diese Rüge ist vorab zu prüfen.

a) Art. 58 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 64 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997

(StG) sehen vor, dass der steuerbare Reingewinn nebst dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahrs (Art. 58 lit.a DBG bzw. § 64 Abs. 1 StG) auch alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses umfasst, welche nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden. In der beispielhaften Aufzählung solcher geschäftsmässig nicht begründeter Aufwendungen sind unter anderem auch offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen genannt (letztes Lemma Art. 58 lit. b DBG bzw. § 64 Abs. 1 lit. e StG). Soweit Aufwendungen einer Gesellschaft durch die Steuerbehörden auf Stufe Gesellschaft als verdeckte Gewinnausschüttung an Beteiligungsinhaber oder nahestehende Dritte qualifiziert werden, bedeutet dies daher automatisch, dass diese Aufwendungen wiederum auf Stufe Gesellschaft nicht als geschäftsmässig begründet zu qualifizieren sind.

b) Nach Durchsicht der Einschätzungsakten ist erstellt, dass das kantonale Steueramt seit Beginn der Veranlagungs- bzw. Einschätzungshandlungen für die vorliegend strittige Steuerperiode wiederholt dargestellt hat, aufgrund welcher Sachverhaltselemente es die der Pflichtigen belastete Beratungskosten im Zusammenhang mit dem erfolgten Management Buyout als verdeckte Gewinnausschüttung an das Aktionariat bzw. spezifischer an den Aktionär E, qualifiziert hat. Mit den in Erwägung 1 Abs. 1 des Einspracheentscheids für die Staats- und Gemeindesteuern 2014 vom 3. April 2018 enthaltenen allgemeinen Ausführungen des kantonalen Steueramts zur Beurteilung, ob ein Aufwand geschäftsmässig begründet ist oder nicht bzw. mit dem in Abs. 2 enthaltenen Hinweis darauf, dass Kosten für im Interesse des Gesellschafters erbrachte Leistungen vom Gesellschafter selbst zu tragen sind, hat das kantonale Steueramt mit Abschluss des Einspracheverfahrens keine neuen sachverhaltlichen und rechtlichen Begründungen für die Aufrechnung der streitbetroffenen Kosten bei der Pflichtigen eingeführt. Eine Gehörsverletzung ist daher nicht festzustellen. Die Aufhebungsbegehren der Pflichtigen zufolge Gehörsverletzung sind abzuweisen.

2. a) Geschäftsmässig unbegründeter Aufwand liegt vor, wenn dieser keine Grundlage in der geschäftlichen Aktivität findet, d.h. wenn ein sachlicher Zusammenhang zwischen Aufwendung und Geschäftsbetrieb fehlt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 58 N 74 DBG, und Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 64 N 162 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 1982 Nr. 72, mit Hinweisen; Markus Reich, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, ASA 54, 621 f.). Solche geldwerte Vorteile sind nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung immer dann anzunehmen, wenn (a) die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, (b) der Aktionär bzw. Anteilsinhaber direkt oder indirekt (z.B. über eine ihm nahestehende Person) einen Vorteil empfängt, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, und (c) der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war (BGE 140 II 88 E. 4.1, 138 II 57 E. 2.2, 119 Ib 116 E. 2; je mit weiteren Hinweisen). Zusätzlich wird von der überwiegenden Lehre und Rechtsprechung zur Erfüllung des Tatbestands der verdeckten Gewinnausschüttung vorausgesetzt, dass der Aktionär über eine massgebliche Beherrschung auf das Unternehmen verfügt (Richner/Frei/Kaufmann, Art. 58 N 88 DBG und § 65 N 177 StG; Brülisauer/Mühlemann, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 58 N 261 ff. DBG).

b) aa) Zwischen den Parteien ist in erster Linie strittig, ob die der Erfolgsrechnung für das Geschäftsjahr 1.5.2013 - 30.4.2014 belasteten Rechnungen der C AG, Basel, im Gesamtumfang von Fr. 455'200.- sowie von Rechtsanwalt Dr. D im Gesamtumfang von Fr. 27'124.07 für Beratungs- und Vermittlungsdienstleistungen betreffend die Vermittlung einer Finanzierungslösung und die Bereitstellung einer Management-Buyout-Struktur für die vollständige Übernahme der Pflichtigen durch die von Minderheitsaktionär E für diese Übernahme gegründete und zu 100% beherrschte H AG einen hinreichenden sachlichen Zusammenhang mit dem Geschäftsbetrieb der Pflichtigen aufweisen. Das kantonale Steueramt verneint dies unter Hinweis darauf, dass die Beratung bzw. Finanzierungsvermittlung für die Übernahme des Aktienpakets der Mehrheitsaktionäre inkl. Aufbau einer Management-Buyout-Struktur samt Übernahmeholding einzig auf Stufe des Aktionariats anzusiedeln sei und nichts direkt mit der Gewinnstrebigkeit der Gesellschaft zu tun hätten. Die Pflichtige ihrerseits erachtet einen solchen sachlichen Zusammenhang als gegeben. Sie begründet dies damit, dass diese Dienstleistungen es dem Minderheitsaktionär und Geschäftsführer E – in Anbetracht sich verschlechternder Finanzdaten sowie drohender Abgänge wichtiger Mitarbeitender der Pflichtigen als Folge der Unklarheit betreffend die künftigen Strategie und Beset-

zung der Geschäftsleitung – ermöglicht hätten, innerhalb der hierzu durch die verkaufswilligen Mehrheitsaktionäre verlängerten Kaufoptionsfrist die Übernahme zu finalisieren und die Pflichtige im Sinn eines ordentlichen Geschäftsführers zu stabilisieren.

bb) Der letzteren Auffassung der Pflichtigen kann indes nicht gefolgt werden. Zwar dürfte – zumindest aus Sicht des übernehmenden Aktionärs – eine Übernahme regelmässig auch im Interesse der übernommenen Gesellschaft liegen. So können – wie die Pflichtige vorbringt – bei ihr bewährte bestehende Strukturen und Strategien beibehalten oder aber auch – sofern vom übernehmenden Aktionär für das weitere Gedeihen der Zielgesellschaft als erfolgsversprechender erachtet – wesentlich verändert werden. Diese Gesellschaftsinteressen – selbst falls hinreichend substantiiert und bewiesen – treten indes im Vergleich zu den Aktionärsinteressen insbesondere des übernehmenden Aktionärs bereits generell deutlich in den Hintergrund. Denn mit den in der Erfolgsrechnung der Zielgesellschaft belasteten streitbetroffenen Dienstleistungen ist es vorliegend dem übernehmenden Aktionär überhaupt erst ermöglicht worden, wenn auch mittels Zwischenschaltung einer selbstbeherrschten Übernahme-Holding, die Kontrolle über die Zielgesellschaft vollständig zu übernehmen. Damit ist der übernehmende Aktionär – unter Vorbehalt seiner Verpflichtungen gegenüber den finanzierenden Banken und den ein Darlehen gewährenden verkaufenden Mehrheitsaktionären – künftig frei, als indirekter Eigentümer der Gesellschaft unter Einhaltung verschiedener gesetzlicher Vorgaben (z.B. Reservenbildung) sämtliche Aspekte der übernommenen Gesellschaft (z.B. Strategie, Personalentscheide, Lohn- und Dividendenpolitik) nach seinem Willen zu gestalten bzw. die Gesellschaft in einem späteren Zeitpunkt zu verkaufen oder zu liquidieren.

In der vorliegenden Sachverhaltskonstellation erscheint zudem das überwiegende Aktionärsinteresse insbesondere des übernehmenden bisherigen Minderheitsaktionärs, Verwaltungsrats und bisherigen Geschäftsführers E als besonders akzentuiert. Im Gegensatz zu einem von der Zielgesellschaft unabhängigen Drittübernehmerinteressenten, dessen Risiko auf das Scheitern der Übernahmebemühungen begrenzt ist, ist E weit grösseren Risiken ausgesetzt gewesen. Dies deshalb, weil im Verwaltungsrat der Pflichtigen offenbar Differenzen sowohl betreffend deren künftige Strategie als auch der künftigen Rolle von E innerhalb der Pflichtigen bestanden haben (vgl. E-Mail von Dr. D vom 21. August 2017). So war ursprünglich geplant und Ende Oktober 2012 kommuniziert worden, dass E sich ab Ende 2012 zugunsten eines Nachfolgers von der Geschäftsleitung der Pflichtigen zurückziehen und in seiner Funktion als Ver-

waltungsrat den strategischen Ausbau der Pflichtigen betreuen sollte. Zu diesem Wechsel ist es jedoch nicht gekommen, da die Aktionäre in Rahmen des am 7. Dezember 2012 abgeschlossenen Aktienkaufvertrags die Kündigung des neuen Geschäftsführers vor dessen Stellenantritt vereinbart hatten. Während im Hauptpunkt der Kauf der Mehrheitsbeteiligung an der Pflichtigen durch E bis Ende März 2013 vereinbart und auch bereits Mitte Dezember 2012 an Dritte kommuniziert worden war, ist dem Mehrheitsaktionär F seinerseits zwecks Entflechtung der Eigentumsverhältnisse an der Pflichtigen eine bis 30. April 2013 befristete bedingte Aktienkauf-Option an den von E gehaltenen Aktien für den Fall eingeräumt worden, dass Letzterem die Finanzierung der Übernahme der Aktienmehrheit misslingen sollte. Mit der Ausübung dieser Aktienkaufoption hätte E in der Folge zwar einen gestaffelt auszubezahlenden Kaufpreis für seine Minderheitsbeteiligung von gesamthaft Fr. 2'500'000.- erhalten, hätte aber als Mitbegründer der Pflichtigen umgehend vollständig ausscheiden müssen und wäre bis Ende April 2016 einem rigiden Konkurrenzverbot unterlegen, welches jegliche direkte oder indirekte Tätigkeit in einer konkurrierenden Tätigkeit in der Schweiz mit einer wiederholbaren Konventionalstrafe von jeweils Fr. 100'000.- belegt und weitere Schadenersatzansprüche vorbehalten hätte. Die am 27. März 2013 vereinbarte Fristverlängerung bis Ende Juni 2013 für die beiden Transaktionsvarianten hat an dieser Ausgangslage nichts geändert.

cc) Nicht ausschlaggebend sind im vorliegenden Zusammenhang die unterschiedlichen Auffassungen der Parteien darüber, ob sich bereits im Zeitpunkt der Auftragserteilung an die C AG bzw. an Rechtsanwalt Dr. D abgezeichnet habe, dass diese einzig im Interesse des Minderheitsaktionärs E liege bzw. dass in erster Linie eine dessen Interessen am besten dienende Bankenlösung mit ergänzendem Darlehen durch die verkaufswilligen Mehrheitsaktionäre angestrebt worden sei. Beurteilungsgrundlage für die Prüfung, ob die Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung erfüllt sind oder nicht, ist einzig das Ergebnis des tatsächlich erfolgreich vermittelten Finanzierungs- und Übernahmemodels.

dd) Ob insbesondere in Anbetracht des fortgeschrittenen Alters des Mehrheitsaktionärs F im Zeitpunkt der Transaktion (rund 69 Jahre) nebst den gegenüber den Gesellschaftsinteressen überwiegenden Eigeninteressen des die Gesellschaft übernehmenden Aktionärs allenfalls auch noch ein solches der veräussernden Mehrheitsaktionäre bestanden hat, kann im Rahmen der Besteuerung der Pflichtigen offenbleiben, ist doch auf jeden Fall erstellt, dass die streitbetroffenen Dienstleistungskosten

nicht in einem hinreichenden Zusammenhang mit dem Geschäftsbetrieb der Pflichtigen stehen.

ee) Damit liegen die streitbetroffenen Dienstleistungskosten in erster Linie im Interesse des übernehmenden (bzw. allenfalls auch des veräussernden) Aktionariats und wären korrekterweise durch dieses persönlich zu tragen gewesen.

ff) Unabhängig vom Vorstehenden ist überdies festzustellen, dass sämtliche von Rechtsanwalt Dr. D in Rechnung gestellte Kosten im Zusammenhang mit der Gründung der H AG ohnehin nicht der Pflichtigen, sondern der H AG selbst als Gründungskosten hätten belastet werden müssen (vgl. z.B. Carlen/Gianini/Riniker, Finanzbuchhaltung 3, 15. A., 2018, S. 23).

c) Die Pflichtige hat für die ihrer Erfolgsrechnung belasteten streitbetroffenen Kosten für Beratungs- und Finanzierungsvermittlungsdienstleistungen im Interesse des sie indirekt übernehmenden Aktionärs bzw. allenfalls auch der veräussernden Aktionäre keinerlei Gegenleistung des Aktionariats erhalten. Damit hat sie einem Teil bzw. allenfalls dem ganzen Aktionariat Vorteile zugebilligt, welche an der Pflichtigen nicht beteiligten Drittpersonen nicht zugebilligt worden wären. Selbst wenn die zuständigen Zeichnungsberechtigten der Pflichtigen im Zeitpunkt des Abschlusses der streitbetroffenen Dienstleistungsverträge noch nicht hätten erkennen müssen, dass diese Ausgaben nicht in erster Linie im Interesse der Pflichtigen selbst, sondern in demjenigen des übernehmenden Aktionärs bzw. allenfalls auch des veräussernden Aktionariats getätigt worden sind, hätte dies das – ab Juli 2013 einzig aus der von E beherrschten H AG bestehende – Aktionariat aufgrund der Kenntnis über das tatsächlich vermittelte Finanzierungs- und Übernahmemodelle auf jeden Fall spätestens im Zeitpunkt der Genehmigung der Jahresrechnung 1.5.2013 - 30.4.2014 anlässlich der Generalversammlung erkennen müssen.

d) Des Weiteren macht die Pflichtige geltend, E als begünstigter Anteilhaber habe im Zeitpunkt der Auftragserteilung lediglich eine Beteiligung von 20% an der Pflichtigen besessen, so dass eine massgebliche Beherrschung Letzterer als weitere Voraussetzung einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht erfüllt sei. Auch diese Argumentation greift zu kurz. Entscheidender Zeitpunkt für das Vorliegen einer massgebenden Beherrschung ist nicht bereits derjenige der Auftragserteilung, sondern derjenige der Genehmigung der einschlägigen Jahresrechnung und des Gewinnverwen-

dungsbeschlusses aller Gesellschafter im Rahmen der Generalversammlung (Art. 698 Abs. 1 Ziff. 4 OR, vgl. Brülisauer/Mühlemann, Art. 58 N 261 DBG). Im Zeitpunkt der Genehmigung der Jahresrechnung 1.5.2013 - 30.4.2014 ist einzig die von E beherrschte H AG Aktionärin der Pflichtigen gewesen. Der Umstand, dass E persönlich in diesem Zeitpunkt keine Aktien der Pflichtigen gehalten hat, ist deshalb nicht wesentlich, weil gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung auch dann eine massgebende Beherrschung vorliegt, wenn die leistende Gesellschaft mittelbar durch eine zwischengeschaltete Gesellschaft beherrscht wird. D.h. der Leistungsempfänger beherrscht die leistende Gesellschaft indirekt über die unmittelbar gehaltene Muttergesellschaft und wird steuerlich so betrachtet, als ob er die leistende Tochtergesellschaft selbst beherrschen würde (Brülisauer/Mühlemann, Art. 58 N 263 DBG).

e) Damit sind die Voraussetzungen für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung bzw. eines geschäftsmässig nicht begründeten Aufwands auf Stufe der Pflichtigen im Grundsatz erfüllt.

3. Zu bestimmen bleibt deren Umfang:

a) Von den Rechnungen der C AG im Gesamtumfang von Fr. 455'200.- erachtet die Pflichtige nach Analyse derer Dienstleistungen (Analyse Situation/Darstellung Finanzsituation und Planung 2014 bis 2018/Evaluierung Bankenpartner für Bankenfinanzierung inkl. Meetings/Unternehmensbewertung/Evaluierung Investoren etc.) wesentlich mehr als der Hälfte, auf jeden Fall aber den Betrag von Fr. 106'462.50 für die neue Finanzierung im Interesse und zugunsten der Pflichtigen (Wechsel von einer schweizerischen Grossbank zur anderen) als geschäftsmässig begründet.

Mit dieser Argumentation verkennt die Pflichtige zum einen die mit der C AG in den Ziffern 7 und 8 des Vertrags vom 7. Mai 2013 vereinbarte Honorarstruktur. Diese ist so ausgestaltet, dass im Fall eines Vertragsabschlusses mit einem von der C AG genannten oder bearbeiteten Interessenten ein je nach Höhe des gesamten Vertragswerts (Barpreis, Darlehen, Schuldübernahmen, Renten und sonstige Abgeltungen) gestaffeltes Erfolgshonorar geschuldet ist. Die von der Pflichtigen ins Recht gelegten Aufwandhonorare haben daher im Erfolgsfall keine eigenständige Bedeutung mehr. Hierfür von der Pflichtigen geleistete Kostenvorschüsse und Aufwandhonorare werden lediglich an das Erfolgshonorar angerechnet. Eine eigenständige Bedeutung wäre die-

sen Aufwendungen bis zu einem vereinbarten Kostendach von Fr. 100'000.- nur bei einem ausbleibenden Vermittlungserfolg zugekommen. Die geschäftsmässige Begründetheit des Erfolgshonorars hat sich daher einzig nach dem tatsächlich vermittelten Erfolg zu richten. Dass die tatsächlich vermittelte Bankenfinanzierung und Übernahmestruktur zugunsten des bisherigen Minderheitsaktionärs E in erster Linie in dessen Interesse liegt, ist vorstehend bereits erörtert worden (E. 2).

Selbst wenn diesen Aufwandhonoraren eine eigenständige Bedeutung zukäme, hätte die Pflichtige zum andern deren geschäftsmässige Begründetheit bei der Pflichtigen weder hinreichend substantiiert, geschweige denn nachgewiesen. Sämtliche Dienstleistungen der C AG – so insbesondere die geltend gemachte Aufbereitung der aktuellen Finanzsituation und eines Businessplans für die Jahre 2014 bis 2018 der Pflichtigen sowie die Berechnung des Unternehmenswerts – haben einzig dem in Ziffer 1 des Vertrags vom 7. Mai 2013 vereinbarten Zweck der Käufersuche bzw. der Finanzierung der Übernahme des Aktienpakets von F und G gedient, treffen doch weder Banken noch andere Investoren ohne diese Grundlagen Kredit- bzw. Investitionsentscheide. Ein allfälliger betriebswirtschaftlicher Zweitnutzen dieser Erhebungen für die Pflichtige selbst kann bei dieser Sachlage nicht ausschlaggebend sein. Nichts Anderes gilt für den Wechsel der finanzierenden Bank. Dieser ist durch den Eigentümerwechsel im Aktionariat begründet und betrifft daher auch in erster Linie die Interessen der Aktionäre. Sofern nebst der Finanzierung des Kaufpreises auf Stufe der Aktionäre auch eine weitergehende Ablösung der Bankenbeziehungen der Pflichtigen bestehen würde – wofür im Jahresabschluss für das Geschäftsjahr 1.5.2013 - 30.4.2014 keine direkten Hinweise bestehen – wären auch diese lediglich Bedingung bzw. Folge der Finanzierung des Eigentümerwechsels. Diesen käme daher keine eigenständige Bedeutung zu.

Die Zahlungen an die C AG sind daher bei der Pflichtigen vollumfänglich aufzurechnen.

b) Die Pflichtige erachtet überdies schätzungsweise 50% der in den vom 4. Juni und 2. Juli 2013 datierten Abrechnungen von Rechtsanwalt Dr. D für die Monate Mai und Juni 2013 im Gesamtumfang von Fr. 27'124.07 als geschäftsmässig begründet. Zu diesem Ergebnis gelangt diese, da eine exakte Ausscheidung der nicht durch sie selbst zu tragenden Kosten im Zusammenhang mit der Gründung der H AG nicht möglich sei.

Zuzustimmen ist der Pflichtigen dahingehend, dass nicht sämtliche in Rechnung gestellten Aufwendungen allein im Zusammenhang mit der Gründung der H AG stehen. Insbesondere in der Leistungsabrechnung für den Monat Juni 2013 sind Arbeiten für die Erstellung des Darlehensvertrags zwischen F/G und der H AG, für die Closing-Vereinbarung für die Unternehmensübernahme sowie für die Vorbereitung der ausserordentlichen Generalversammlung für die Neugestaltung des Verwaltungsrats der Pflichtigen aufgeführt. Allerdings handelt es sich auch bei diesen Positionen vollumfänglich um Kosten, welche einzig durch den Eigentümerwechsel im Aktionariat begründet sind und daher auch in erster Linie im Interesse der Aktionäre und nicht in demjenigen der Pflichtigen selbst liegen.

Die Anwaltskosten sind daher der Pflichtigen ebenfalls vollumfänglich aufzurechnen.

4. Streitgegenstand im vorliegenden Verfahren ist die Gewinnsteuer-Veranlagung bzw. -einschätzung der Pflichtigen als Aktiengesellschaft. Gemäss den vorstehenden Erwägungen ist erstellt, dass die streitbetroffenen Beratungs- bzw. Vermittlungshonorare in erster Linie im Interesse des an der Unternehmensübernahme beteiligten Aktionariats liegen. Im Rahmen der Besteuerung auf Stufe der Gesellschaft ist daher festzustellen, dass diese Aufwendungen nicht geschäftsmässig begründet sind, da mit der Übernahme dieser Kosten durch die Pflichtige eine verdeckte Gewinnausschüttung an das Aktionariat vorliegt (Erstberichtigung). Ob vorgenannte Gewinnausschüttung letztlich einzig zugunsten des die Pflichtige mittels Zwischenschaltung einer Übernahmeholding übernehmenden vormaligen Minderheitsaktionärs E oder aber – trotz Wegfalls sämtlicher Beteiligungsrechte und einer Organstellung im Zeitpunkt der Genehmigung der Jahresrechnung 1.5.2013 - 30.4.2014 – teilweise auch zugunsten der veräussernden Aktionäre erfolgte, ist – entgegen der Auffassung der Pflichtigen – auf Stufe Gesellschaft nicht wesentlich. Diese Frage wird anlässlich der Prüfung einer allfälligen korrespondierenden Gegenberichtigung im Rahmen der eigenständigen Veranlagung bzw. Einschätzung der Einkommenssteuer der einzelnen Aktionäre zu beantworten sein. Die Prüfung schliesslich, inwieweit die Tragung der streitbetroffenen Kosten durch die Pflichtige auch verrechnungssteuerliche Konsequenzen hat, ist nicht Aufgabe des Steuerrekursgerichts, sondern obliegt der ESTV. Auf die von der Pflichtigen in ihrer Stellungnahme vom 30. August 2018 thematisierte

Forderung nach einem Rückzug der Meldung einer geldwerten Leistung an die ESTV ist daher nicht einzutreten.

5. Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Rechtsmittel. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens der Pflichten aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG) und bleibt ihr die Zusprechung einer Parteientschädigung verwehrt (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 bzw. § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäss erkennt die Kammer:

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