

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2021.120
1 ST.2021.167

Entscheid

31. Mai 2022

Mitwirkend:

Einzelrichter Marc Gerber und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

A,

vertreten durch B GmbH,

**Beschwerdeführer/
Rekurrent,**

gegen

Kanton Zürich,

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

**Beschwerde-/
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2018 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2018

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) ist zu 50% an der C AG, mit Sitz in D, und zu 95% an der E GmbH, ebenfalls mit Sitz in D, beteiligt. Zwischen diesen beiden Gesellschaften bestand im relevanten Zeitraum ein Kontokorrentverhältnis. Die diesbezügliche Forderung der C AG gegenüber der E GmbH wurde in der Jahresrechnung 2018 der C AG auf Intervention der Revisionsstelle hin vollständig wertberichtigt.

Im Rahmen des Veranlagungs-/Einschätzungsverfahrens der C AG für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2018 wurde hinsichtlich dieser Kontokorrentforderung die Differenz zwischen dem Schluss- (Fr. 322'147.-) und dem Anfangssaldo (Fr. 212'659.-) in Höhe von Fr. 109'488.- durch das kantonale Steueramt mit der Begründung aufgerechnet, dass die Erhöhung des Kontokorrents mit anschliessender Wertberichtigung einem Drittvergleich nicht standhalte und deshalb eine geldwerte Leistung darstelle.

Aufgrund dieser Aufrechnung wurde beim Pflichtigen für die Steuerperiode 2018 in den Veranlagungs-/Einschätzungsvorschlägen je vom 9. Dezember 2020 eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von Fr. 109'488.- als Einkommen aufgerechnet. Diese Vorschläge wurden nicht anerkannt und am 2. März 2021 zur Veranlagungsverfügung (Steuerbares Einkommen Fr. 111'900.-) bzw. zum Einschätzungsentcheid (Steuerbares Einkommen Fr. 111'000.-; Steuerbares Vermögen Fr. 41'000.-) erhoben.

B. Hiergegen liess der Pflichtige mit Eingabe vom 22. März 2021 Einsprache erheben mit dem Antrag, auf die Aufrechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung zu verzichten und für die Anteile an der C AG einen Vermögenssteuerwert von Fr. 1.- (statt Fr. 280'000.-) anzusetzen.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprache mit Entscheid vom 1. September 2021 ab, nachdem am 9. Juni 2021 ein lediglich in der Begründung angepasster Vorschlag unterbreitet worden war, der weiterhin die Berücksichtigung einer verdeckten Gewinnausschüttung vorsah und vom Pflichtigen deshalb weiterhin abgelehnt wurde.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 27. September 2021 beantragte der Pflichtige – unter Kosten- und Entschädigungsfolge – auf die Aufrechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung zu verzichten und die Steuerfaktoren entsprechend anzupassen. Eventualiter sei diesbezüglich das Teilbesteuerungsverfahren (Direkte Bundessteuer) bzw. das Teilsatzverfahren (Staats- und Gemeindesteuern) anzuwenden sowie der Vermögenssteuerwert der Aktien der C AG mit Fr. 1.- festzusetzen.

Das kantonale Steueramt beantragte in der Beschwerde-/Rekursantwort vom 3. November 2021 teilweise Gutheissung der Rechtsmittel (nur in Bezug auf die Gewährung des Teilbesteuerungs-/Teilsatzverfahrens). Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Zur Replik des Pflichtigen vom 25. Januar 2022 nahm das kantonale Steueramt keine Stellung.

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

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. 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 Saldo vortrags 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 auf

Stufe Gesellschaft daher automatisch, dass diese Aufwendungen als geschäftsmässig nicht begründet zu qualifizieren sind.

Die kaufmännische Bilanz und Erfolgsrechnung bilden Ausgangspunkt und Grundlage der steuerrechtlichen Gewinnermittlung, sofern nicht steuerrechtliche Korrekturvorschriften ein Abweichen vom handelsrechtlichen Ergebnis verlangen (BGE 141 II 83 E. 3.1 m.w.H.). Die steuerrechtliche Gewinnermittlung bei juristischen Personen folgt insofern dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz (Massgeblichkeitsprinzip; Karl Käfer, in: Berner Kommentar, 1976, Grundlagen N 5.53; Reich/von Ah, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 18 N 19 f. DBG; Reich/von Ah, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., 2017, Art. 8 N 23 ff. StHG). Die Handelsbilanz bleibt für die Steuerbehörden massgebend, solange sie nicht gegen zwingende Bestimmungen des Handels- oder Steuerrechts verstösst (BGE 119 Ib 111 E. 2c; BGr, 21. Juni 2004, 2P.184/2003, E. 2.2; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, Art. 57 N 82 und Art. 58 N 11 ff. DBG).

b) aa) Geschäftsmässig nicht begründeter 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 Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 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 zugestanden worden wäre, die Leistung also insofern unge-

wöhnlich ist, und (c) der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war (BGE 140 II 88 E. 4.1; BGE 138 II 57 E. 2.2; BGE 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 eine massgebliche Beherrschung über das Unternehmen verfügt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 58 N 88 DBG und Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 64 N 177 StG; Brülisauer/Mühlemann, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 58 N 261 ff. DBG, auch zum Folgenden). Der Grund solcher Vorteilszuwendungen liegt nicht in der Geschäftstätigkeit der Gesellschaft, sondern im Beteiligungsverhältnis. Mit der Ausrichtung von geldwerten Vorteilen kommt die Gesellschaft nicht geschäftlichen Verpflichtungen nach, sondern verwendet den Gewinn im Interesse ihrer Aktionäre (Art. 660 OR; Markus Reich, ASA 54, 621 f.).

Das Verhältnis zwischen Aktionär und Aktiengesellschaft bildet einen zweidimensionalen Sachverhalt (BGr, 7. Mai 2019, 2C_495/2018 = StE 2019 B 97.11 Nr. 29 mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Der Frage, ob eine geldwerte Leistung vorliegt, ist mit Blick auf die zwei Rechtssubjekte in zwei verschiedenen Verfahren nachzugehen. Die Besteuerung eines Aktionärs und die Veranlagung der Aktiengesellschaft beruhen in der Regel freilich auf dem gleichen Sachverhalt und hängen derart eng zusammen, dass jeweils beide Besteuerungsebenen in die Überlegungen miteinzubeziehen sind.

bb) Die verdeckte Gewinnausschüttung kann nicht nur in einem Wertzufluss an den Aktionär oder eine ihm nahestehende Person liegen, sondern auch in der Verhinderung eines entsprechenden Wertabflusses. Eine derartige Vorteilszuwendung wird insbesondere auch angenommen, wenn eine Gesellschaft den genannten Personen ohne betrieblichen Grund ein Darlehen gewährt im Bewusstsein, auf eine Rückzahlung allenfalls verzichten zu müssen (StRK I ZH, 3. November 1988, StE 1990 B 24.4 Nr. 25 mit Hinweisen, auch zum Folgenden).

Das Darlehen einer Aktiengesellschaft an ihren Aktionär oder eine ihr bzw. ihm nahestehende Person stellt dann eine dem steuerbaren Einkommen des Empfängers zuzurechnende geldwerte Leistung dar, wenn die Gesellschaft das Darlehen nur aus dem Grund überhaupt gewährt oder es bloss deshalb in einer bestimmten Höhe

und zu den konkreten Bedingungen zugestanden hat, weil der Darlehensnehmer Beteiligungsinhaber ist. Es ist einer Aktiengesellschaft grundsätzlich unbenommen, sogar ihrem Alleinaktionär ein Darlehen in dem Umfange und zu den Bedingungen zu gewähren, in deren Genuss auch ein unbeteiligter Dritter unter gleichen Umständen gekommen wäre. Eine geldwerte Leistung liegt aber insoweit vor, als von diesen Drittbedingungen bzw. einem üblichen und marktgerechten Geschäftsgebaren abgewichen wird und mithin nicht drittvergleichskonform ist.

Als Kriterien, die dafür sprechen, dass ein Dritter das Darlehen nicht gewährt hätte, fallen u.a. in Betracht: die Höhe der Darlehenssumme im Verhältnis zu den eigenen Mitteln des Darlehensnehmers, die Darlehenszinsen werden nicht bezahlt bzw. zum Kapital geschlagen, die Gewährung des Darlehens steht mit dem statutarischen Zweck der darlehensgebenden Gesellschaft in keinerlei Zusammenhang, die Verwendung des Darlehens für private Lebenshaltungskosten, die fehlende Bonität des Schuldners, das Fehlen von Sicherheiten und von Bestimmungen über die Rückzahlung des Darlehens, die tatsächlich fehlende Rückzahlung, die laufende Erhöhung der Schuldsomme, fehlende Dividendenzahlungen, das Fehlen eines schriftlichen Darlehensvertrags und ein Klumpenrisiko bei der darlehensgebenden Gesellschaft (vgl. BGr, 30. April 2002 = StE 2002 B 24.4 Nr. 67, E. 3.2.1; BGr, 27. Januar 2003 = ASA 72, 736, E. 2.2; Locher, Art. 58 N 114 DBG, je mit Hinweisen).

cc) Das zu geldwerten Leistungen im Allgemeinen und zu Aktionärsdarlehen im Besonderen Gesagte gilt auch, wenn die Leistung bzw. das Darlehen zwischen Schwestergesellschaften gewährt wird, die vom gleichen Beteiligungsinhaber beherrscht werden. Gemäss der sog. Dreieckstheorie kann einkommenssteuerrechtlich eine geldwerte Leistung an einen der Gesellschaft nahestehenden Dritten als steuerbare Zuwendung (insbesondere als verdeckte Gewinnausschüttung) an den Aktionär qualifiziert werden (BGE 138 II 57 E. 4.2, mit weiteren Hinweisen, auch zum Folgenden). Bei geldwerten Leistungen zwischen Schwestergesellschaften fliesst der Vorteil an sich unmittelbar von einer Gesellschaft zur anderen. Auf dem gemeinsamen Beteiligungsverhältnis fussende Zuwendungen zwischen solchen Gesellschaften haben als verdeckte Gewinnausschüttungen an den Aktionär einerseits und als verdeckte Kapitaleinlagen des Aktionärs an die empfangende Gesellschaft andererseits zu gelten. Dabei ist ebenfalls aufgrund eines Drittvergleichs zu untersuchen, ob die zu beurteilende Leistung im Vergleich zu üblichem Geschäftsgebaren derart ungewöhnlich ist, dass

der Schluss naheliegt, sie wäre so nicht erbracht worden, wenn der Leistungsempfänger dem Anteilsinhaber nicht nahestehen würde (vgl. BGE 138 II 57, E. 2.3). Der Beteiligungsinhaber ist somit auch für Zuwendungen der Gesellschaft zu besteuern, die einer von ihm beherrschten weiteren Gesellschaft zufließen, wenn eine geschäftsmässige Begründetheit für ein solches Vorgehen fehlt (BGE 138 II 57 E. 4.2 a.E., mit weiteren Hinweisen).

c) aa) Nach Art. 312 OR ist ein Darlehensnehmer zur Rückzahlung des Darlehens verpflichtet. Soweit der Aktionär/Gesellschafter bzw. eine weitere von ihm beherrschte Gesellschaft wie jeder aussenstehende Darlehensnehmer das von der (Schwester-)Gesellschaft ausgerichtete Darlehen zurückerstatten muss, fehlt es an einer unentgeltlichen Zuwendung. Anders verhält es sich dann, wenn mit der Rückzahlung des Darlehens nicht zu rechnen ist, weil ein solches nach dem Willen der Parteien nicht gewollt oder die Rückerstattung der erbrachten Leistung nicht beabsichtigt ist. Wird die äussere Form des Darlehens nur simuliert, d.h. bloss zum Schein gewählt oder gewährt, handelt es sich bei der Zuwendung nicht wirklich um Fremdkapital, sondern um eine Kapitaleinlage bzw. einen Zuschuss (BGE 138 II 57 E. 5, mit Hinweisen).

Gelegentlich werden die oben genannten und zur Beurteilung von Darlehen an Aktionäre im Allgemeinen entwickelten Kriterien ohne weiteres auch bei der Frage zur Anwendung gebracht, ob ein Darlehen simuliert ist. Diese Frage ist jedoch enger als das allgemeine Problem der Aktionärsdarlehen. Somit genügt es nicht darzulegen, dass das betreffende Darlehen zwischen einander nicht nahestehenden Dritten nicht oder aber nur unter anderen Bedingungen gewährt worden wäre. Vielmehr muss darüber hinaus aufgezeigt werden, dass aufgrund des besonderen Verhältnisses unter Nahestehenden mit der Rückzahlung des Darlehens nicht (mehr) ernstlich gerechnet werden kann. Dementsprechend kann den verschiedenen genannten Kriterien hier ein anderes Gewicht zukommen (BGE 138 II 57 E. 5.1).

bb) Im Zusammenhang mit allenfalls simulierten Darlehen an den Beteiligungsinhaber oder an die Schwestergesellschaft erweist sich eine weitere Unterscheidung als wesentlich: Einerseits sind jene Fälle zu nennen, in denen die Rückzahlung des Darlehens von allem Anfang an (d.h. schon bei der Gewährung des Kredits) nicht geplant ist. Andererseits ergeben sich Fälle, in denen ein fehlender Rückerstattungswille nur im Nachhinein angenommen werden kann, weil die Darlehensgeberin erst in

einem späteren Zeitpunkt auf ihre (bislang ernsthaft aufrechterhaltene) Forderung gegenüber dem Schuldner verzichtet. Die beiden Varianten werden in der Lehre bzw. teilweise in der Praxis mit den Begriffen der ursprünglichen und der nachträglichen Simulation bezeichnet, was mit der privatrechtlichen Terminologie nicht vollumfänglich übereinstimmt (BGE 138 II 57 E. 5.2; BGr, 11. Juli 2017, 2C_443/2016, E. 3.5, mit Hinweisen).

d) Der Wert eines Aktivpostens in der Bilanz kann mittels Abschreibungen oder Wertberichtigungen herabgesetzt werden. In beiden Fällen wird die Verbuchung erfolgswirksam über die Gewinn- und Verlustrechnung vorgenommen, wodurch der ausgewiesene Gewinn entsprechend herabgesetzt wird. Mit der Abschreibung wird der massgebende Buchwert eines Vermögensobjekts herabgesetzt, um eingetretenen Wertverminderungen Rechnung zu tragen. Es wird angenommen, die Entwertung sei bis zum Bilanzstichtag tatsächlich eingetreten. Entsprechend hat die Abschreibung definitiven Charakter. Demgegenüber wird mit der Wertberichtigung vorübergehenden Wertveränderungen auf Anlage- oder Umlaufvermögen Rechnung getragen. Insofern wird in den Passiven ein Korrekturposten vorübergehender Natur gebildet, welcher wieder aufgelöst werden kann bzw. muss, wenn er nicht mehr gerechtfertigt ist. Mit einer Wertberichtigung oder einer Rückstellung wird, basierend auf dem im Aktienrecht verankerten Vorsichtsprinzip, der handelsrechtlichen Pflicht Rechnung getragen, wonach die gesamten Verhältnisse der Unternehmung nicht günstiger dargestellt werden dürfen, als es den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen entspricht. Mit der Wertberichtigung einer Darlehensforderung wird zum Ausdruck gebracht, dass man die Hoffnung auf eine Rückzahlung derselben nicht aufgegeben hat und immer noch darauf vertraut, dass sich die Geschäftslage der Darlehensnehmerin im positiven Sinne entwickeln wird. Die Wertberichtigung kann (und muss) aufgrund ihres provisorischen Charakters periodisch auf ihre geschäftsmässige Begründetheit überprüft werden (Brülisauer/Mühlemann, Art. 58 N 313 DBG).

e) Hinsichtlich der Beweislast im Steuerrecht gilt sodann, dass der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen der Steuerbehörde, der Beweis für steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt. Tatsachen, die Abschreibungen und Wertberichtigungen als geschäftsmässig begründet erscheinen lassen, sind steuermindernd und deshalb von der steuerpflichtigen Person nachzuweisen. Die Beweislast für das Vorliegen einer geldwerten Leistung bzw. einer verdeckten Gewinnaus-

schüttung oder Gewinnvorwegnahme obliegt demnach grundsätzlich den Steuerbehörden (BGr, 1. September 2009, 2C_265/2009 E. 2.4; vgl. BGr, 23. Juli 2009, 2C_76/2009, E. 2.2).

Die Aufrechnung von bilanzierten Wertberichtigungen wirkt sich steuerbegründend aus, weshalb gemäss der allgemeinen Regel über die Verteilung der Beweislast im Steuerrecht nach Lehre und Rechtsprechung die tatsächlichen Voraussetzungen von der Steuerbehörde zu beweisen sind. Im Hinblick auf den besonderen Charakter der Wertberichtigungen ist indessen zu beachten, dass es sich wie erwähnt um provisorische Korrekturen handelt, deren geschäftsmässige Begründetheit in jeder Periode zu prüfen ist. Die steuerpflichtige Person muss insofern auf Verlangen über die geschäftsmässige Begründetheit Auskunft geben können. Verweigert sie die Auskunft oder kann sie keine genügenden Tatsachen für den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit nennen, kann die Rückstellung steuerrechtlich nicht als geschäftsmässig begründet anerkannt werden (BGr, 23. August 2010, 2C_392/2009, E. 3.2).

2. a) Streitig ist vorliegend die Erhöhung der Kontokorrentforderung der C AG gegenüber der E GmbH im Jahr 2018 verbunden mit der per 31. Dezember 2018 vorgenommenen, vollständigen Wertberichtigung der Kontokorrentforderung. Das kantonale Steueramt schliesst daraus, dass der Kontokorrentforderung im Umfang der im Jahr 2018 erfolgten Erhöhung die geschäftsmässige Begründetheit abzusprechen sei.

b) aa) Bei Wertberichtigungen auf Darlehen zwischen verbundenen Unternehmen verlangt der Drittvergleich zu fragen, ob eine unabhängige Gesellschaft, die einem Geschäftspartner einen Kredit zu marktüblichen Konditionen gewährt hatte, ebenfalls eine Wertberichtigung vornehmen dürfte. Dabei ist indes festzustellen, dass Darlehen zwischen verbundenen Unternehmen einer Wertberichtigung in der Regel nicht zugänglich sind; denn es ist an der Muttergesellschaft bzw. den Aktionären, dafür zu sorgen, dass eine Gefährdung von gegenseitigen Forderungen gar nicht erst eintritt: Erscheint eine Schwestergesellschaft als nicht mehr zahlungsfähig, ist sie mit genügend Eigenmitteln auszustatten, um ihre Bonität wieder herzustellen. Nur wenn die Forderungsgefährdung durch Umstände bewirkt wird, welche ausserhalb des Einflussbereichs der Muttergesellschaft bzw. der Aktionäre liegen und die auch unter unabhängigen Gesellschaften zu einer Wertberichtigung berechtigen, ist bei verbundenen

Unternehmen eine solche Massnahme geschäftsmässig begründet. Meistens wird dies verneint und die Wertberichtigung als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt (BGr, 2C_252/2014, E. 4.3 mit Hinweis).

bb) Mit der Wertberichtigung kommt die C AG nicht geschäftlichen Verpflichtungen nach, sondern verwendet ihre Mittel im Interesse ihres Aktionärs, welchem die Schuldnerin der Kontokorrentforderung zu 95% gehört. Aufgrund dieser Handlung könnte auf einen nicht (mehr) vorhandenen Rückzahlungswillen geschlossen werden und das Schuldverhältnis mutiert in ein nachträglich simuliertes Darlehen. Zu beachten ist vorliegend indessen, dass die Kontokorrentforderung in den Folgejahren weiter bedient bzw. reduziert wurde. Auch die Wertberichtigung wurde entsprechend wieder aufgelöst. Ein fehlender Rückzahlungswille muss vor diesem Hintergrund verneint werden. Damit sind die Voraussetzungen für eine Behandlung des Kontokorrents als simuliert nicht erfüllt und es kann auch die Erhöhung im Jahr 2018 nicht als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert und beim Pflichtigen als Einkommen aufgerechnet werden.

Dies gilt umso mehr, als die Reduktion der Kontokorrentforderung bzw. die Anpassung der Wertberichtigung bereits im nächsten Jahr erfolgte, noch bevor der Einschätzungsvorschlag 2018 für die C AG vom 9. Dezember 2020 vorlag, gemäss welchem eine verdeckte Gewinnausschüttung aufgerechnet werden sollte. Die Rückzahlung der Kontokorrentforderung und Auflösung der Wertberichtigung erfolgte mit anderen Worten aus freien Stücken und nicht lediglich zum Zweck, Steuerfolgen abzuwehren (vgl. BGr, 12. Februar 2016, 2C_252/2014, E. 5.4. sowie BGE 138 II 57, E. 7.3.2). Dies ist für die vorliegende Beurteilung zentral und hätte deshalb von den Steuerbehörden berücksichtigt werden müssen.

Zu beachten ist sodann, dass die Wertberichtigung auf die Intervention der Revisionsstelle hin erfolgte. Dies ändert zwar nichts an der Beurteilung der Umstände, unter welchen das Kontokorrent weiter erhöht wurde. Mindestens die buchhalterische Behandlung der Kontokorrentforderung, die überhaupt erst Anlass zur Annahme einer nicht drittvergleichskonformen Erhöhung des Kontokorrents gegeben hat, ist damit allerdings auf äussere Umstände zurückzuführen.

In diesem Zusammenhang wurde die Forderung im Übrigen per 31. Dezember 2018 auch lediglich wertberichtigt und nicht etwa bereits abgeschrieben. Dies untermauert, dass man das Kontokorrent lediglich handelsrechtlich konform erfassen wollte, die Rückzahlung aber weiterhin erhofft war und auch gefordert blieb, was dadurch bestätigt wird, dass die Kontokorrentschuld bei der E GmbH stehen gelassen wurde. Die Reduktion bzw. Rückzahlung der Kontokorrentschuld durch die E GmbH in den Folgejahren untermauert dies zusätzlich.

cc) Im Ergebnis sind die Voraussetzungen für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung vorliegend nicht gegeben. Vor dem Hintergrund, dass die Kontokorrentschuld in den Folgejahren reduziert wurde, kann offenbleiben, ob in der hier zu beurteilenden Konstellation auch ein unabhängiger Dritter weiter Mittel zur Verfügung gestellt hätte und das Forderungsverhältnis zwischen der C AG und der E GmbH drittvergleichskonform war (vgl. VGr, 29. April 2020, SB.2019.00118, www.vgrzh.ch). Auch der Umstand, dass die Wertberichtigung der Kontokorrentschuld bei der C AG letztlich als geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand qualifiziert und nach Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG bzw. § 64 Abs. 2 StG aufgerechnet wurde, ändert an der vorliegenden Beurteilung nichts.

Offenbleiben kann vor diesem Hintergrund auch, ob mit der 50%-igen Beteiligung des Pflichtigen an der C AG überhaupt die notwendige, massgebliche Beherrschung des Pflichtigen gegeben war, welche für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung erforderlich wäre. Nicht weiter untersucht werden muss zudem, inwieweit die C AG bzw. ihre handelnden Organe Kenntnis von einer potentiellen verdeckten geldwerten Leistung an die E GmbH hatten oder hätten haben müssen.

3. a) Im Ergebnis dringt der Pflichtige mit seinem Hauptantrag durch und sind die Rechtsmittel damit gutzuheissen. Von der Aufrechnung der strittigen geldwerten Leistung von Fr. 109'488.- ist abzusehen und das steuerbare Einkommen ist folglich mit Fr. 2'400.- (Direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 1'500.- (Staats- und Gemeindesteuern) festzusetzen. Bei diesem Verfahrensausgang erübrigt sich eine Auseinandersetzung mit dem Eventualantrag. Der guten Ordnung halber kann diesbezüglich allerdings darauf hingewiesen werden, dass im Zusammenhang mit dem Verkehrswert nichtkotierter Wertpapiere grundsätzlich auf den Verkehrswert der Vorjahresperiode abgestellt wird

(SSK-KS Nr. 28 vom 28.8.2008, Rz. 4). Bewertungen von Wertpapieren per 31. Dezember 2018 werden daher erst im Rahmen der Steuereinschätzung 2019 berücksichtigt. Im Übrigen fällt bei einem steuerbaren Vermögen unterhalb der Schwelle von Fr. 77'000.- (§ 47 Abs. 1 StG [Grundtarif]) ohnehin keine Vermögenssteuer an.

b) Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens dem Beschwerde-/Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG) und ist dem obsiegenden Beschwerdeführer/Rekurrenten sodann eine angemessene Parteient-schädigung von Fr. 400.- für das Beschwerdeverfahren und Fr. 1'200.- für das Rekursverfahren zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG] bzw. § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes von 24. Mai 1959 [VRG] sowie §§ 1 Abs. 1 und 8 Abs. 1 der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 23. August 2010 [GebV VGr]).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Der Beschwerdeführer wird für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2018, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 2'400.- veranlagt (Tarif gemäss Art. 36 Abs. 1 DBG; Grundtarif).
2. Der Rekurs wird gutgeheissen. Der Rekurrent wird für die Staats- und Gemeinde-steuern, Steuerperiode 2018, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 1'500.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 41'000.- eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 1 bzw. § 47 Abs. 1 StG; Grundtarif).

[...]