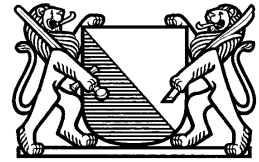


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



2. Abteilung

2 DB.2023.92
2 ST.2023.120
2 VS.2023.5

Entscheid

14. Dezember 2023

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Hans Heinrich Knüsli, Steuerrichter Christian Griesser, Steuer-
richterin Verena Bieri und Gerichtsschreiberin Angela Schorno

In Sachen

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

vertreten durch RA MLaw C und/oder
Advokat MLaw, LL.M D
E AG,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

Kanton Zürich,

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

**Beschwerde-/
Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2020 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2020;
Verrechnungssteuer 2020**

hat sich ergeben:

A.1. A (der Pflichtige) und seine Ehefrau B (die Pflichtige) deklarierten in der Steuererklärung 2020 Einkünfte von Fr. 283'578.-. Das steuerbare Einkommen bezifferten sie auf Fr. 222'481.- bzw. Fr. 218'333.- und das steuerbare Vermögen auf Fr. 232'215.-.

Der Pflichtige war als Ingenieur bei der F AG in G angestellt und erzielte dort einen Nettolohn von Fr. 140'628.-. Die Pflichtige ist in Personalunion Alleinaktionärin, einzige Verwaltungsrätin und angestellte Ärztin der H AG, welche an der ...strasse ... in I unter dem Titel "J" eine Praxis betreibt. Der Nettolohn der Pflichtigen betrug in der Steuerperiode 2020 Fr. 142'932.-. Neben ihren Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit deklarierten die Pflichtigen einzig einen Wertschriftenertrag von Fr. 18.-.

Die Pflichtige hatte die Aktien der H AG mit Vertrag vom ... 2017 per ... 2018 K zum Kaufpreis von Fr. 350'000.- und gegen die Verpflichtung zur Übernahme der Mietkaution in Höhe von Fr. 20'000.- abgekauft. Gemäss Ziff. 3 des Kaufvertrags betrug das Eigenkapital der Gesellschaft per Ende 2017 Fr. 101'000.-, bestehend aus Fr. 100'000.- Aktienkapital und Fr. 1'000.- gesetzliche Reserven. Der Verkäufer verpflichtete sich des Weiteren, bis Ende 2022 keine eigene Praxis in I zu eröffnen, welche die H AG konkurrieren würde (Ziff. 4). Zur Finanzierung des Aktienkaufs hatte die Pflichtige persönlich bei der L Bank am ... 2018 (Valuta) einen Kredit von Fr. 320'000.- aufgenommen. Vereinbart war eine vierteljährliche Amortisation, erstmals per ... 2018, welche auf Wunsch auch später gestartet werden konnte. Im Schuldenverzeichnis 2020 führten die Pflichtigen einen noch verbleibenden Saldo per 31. Dezember 2020 von Fr. 245'000.- auf.

2. Mit Veranlagungs- bzw. Einschätzungsvorschlag vom 3. Juni 2022 stellte der Steuerkommissär den Pflichtigen in Aussicht, u.a. eine geldwerte Leistung der H AG an die Pflichtige in Höhe von Fr. 320'000.- den steuerbaren Einkünften zuzuschlagen, welche bei der Untersuchung der eingereichten Steuererklärung und Jahresrechnung anlässlich der Veranlagung bzw. der Einschätzung der H AG für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2020 entdeckt worden war. Die H AG hatte der Pflichtigen mit Buchung vom ... 2020 den Betrag von Fr. 320'000.- auf ihrem Kontokorrentkonto gutgeschrieben (Buchhaltungskonto ...), als Gegenkonto war das Konto ... "Goodwill (immater. Anlagevermögen)" vermerkt, welches um den entsprechenden Betrag zunahm. Der Buchungs-

text lautete "Kaufspreis Namenaktien H aus 2017". Die Transaktion führte dazu, dass eine zu Beginn des Jahres bestehende Schuld der Pflichtigen gegenüber der Aktiengesellschaft in Höhe von rund Fr. 55'000.- – erfolgsneutral und ohne Gegenleistung der Pflichtigen – zu einem Guthaben von rund Fr. 264'000.- mutierte. Die Pflichtige veranlasste im Lauf des Jahres drei namhafte als "Privatbezüge" bezeichnete Transaktionen (u.a. Fr. 70'279.- am ... Januar 2020, Fr. 19'000.- am ... August 2020, Fr. 50'000.- am ... Oktober 2020). Das Kontokorrentkonto erfuhr darüber hinaus zahlreiche weitere (kleinere) Veränderungen. Ende Jahr betrug das Guthaben der Pflichtigen bei der eigenen Firma schliesslich Fr. 142'754.-. Dieses Betreffnis deklarierten die Pflichtigen auch im Wertschriftenverzeichnis 2020.

Die Entdeckung durch den Steuerkommissär führte im Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahren der H AG dazu, dass die im gleichen Jahr erfolgswirksam vorgenommene Abschreibung auf dem anfangs Jahr eingebuchten Goodwill von Fr. 64'000.- mit Entscheiden vom 31. Mai 2022 als geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand aufgerechnet wurde.

3. Am 20. Juli 2022 erliess das kantonale Steueramt im Verfahren der Pflichtigen einen Veranlagungs- und Einschätzungsentscheid mit einem steuerbaren Einkommen für die Steuerperiode 2020 von Fr. 442'400.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 389'700.- (Staats- und Gemeindesteuer) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 232'000.- (nur Staats- und Gemeindesteuer). Wie angekündigt, rechnete der Steuerkommissär mit Hinweis auf die Gutschrift durch die H AG auf das Kontokorrentkonto der Pflichtigen den Betrag von Fr. 320'000.- unter dem Titel "verdeckte Gewinnausschüttungen" zu den steuerbaren Einkünften hinzu, und gewährte im Gegenzug den Abzug für qualifizierte Beteiligungen im Privatvermögen (Art. 20 Abs. 1^{bis} des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG], sowie § 20 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). Zudem liess der Steuerkommissär die geltend gemachten Kosten für die Verwaltung des Privatvermögens in Höhe von Fr. 1'569.- nicht zum Abzug zu.

B.1. Die H AG erhob gegen die Veranlagungsverfügung bzw. den Einschätzungsentscheid vom 31. Mai 2022 Einsprache. Sie räumte ein, dass die Einbuchung des Goodwills und die Gutschrift im Konto der Pflichtigen unzulässig bzw. handelsrechtswidrig gewesen sei. Es handle sich um ein Versehen, eine verdeckte Ausschüttung eines

Gewinns sei nicht beabsichtigt gewesen. Mit der Einsprache reichte die H AG eine neue, korrigierte und durch die Generalversammlung genehmigte Jahresrechnung ein, welche die erwähnten strittigen Buchungen (Einbuchung Goodwill und Äufnung des Kontokorrents), insbesondere die erfolgswirksame Abschreibung des Goodwills, nicht enthielt. Die neue, korrigierte Bilanz wies dementsprechend kein Kontokorrentguthaben der Pflichtigen aus, sondern eine Schuld der Pflichtigen gegenüber ihrer Gesellschaft per 31. Dezember 2020 von knapp Fr. 200'000.-.

Die Pflichtigen erhoben in der Folge gegen die eigene Veranlagung und Einschätzung vom 20. Juli 2022 ebenfalls Einsprache, und wiederholten das durch die H AG vorgebrachte Argument, die strittigen Buchungen seien zu korrigieren, da sie sich als handelsrechtswidrig erwiesen hätten.

Die Pflichtigen stellten für den Fall, dass die Einsprache betreffend die Steuerfaktoren abgewiesen würde, einen Antrag auf Rückerstattung der auf der geldwerten Leistung bzw. verdeckten Gewinnausschüttung erhobenen bzw. noch zu erhebenden Verrechnungssteuer.

Die Rechtsmittel der Pflichtigen wurden mit Einspracheentscheid vom 11. Mai 2023 abgewiesen, u.a. mit der Begründung, nachträgliche, aufgrund von Interventionen des kantonalen Steueramts vorgenommene Umbuchungen seien nur zu berücksichtigen, wenn sie mit dem Grundsatz von Treu und Glauben zu vereinbaren seien. Dies sei vorliegend nicht der Fall.

2. Das Einspracheverfahren betreffend die H AG wurde aufgrund übereinstimmender Anträge in Bezug auf die Steuerfaktoren einvernehmlich beendet. Der Steuerkommissär gewährte auf der nunmehr nicht mehr strittigen Aufrechnung der Abschreibung auf dem Goodwill eine Steuerrückstellung, sodass im Ergebnis eine teilweise Gutheissung resultierte. Veranlagung und Einschätzung der H AG erwachsen im Juni bzw. Juli 2023 in Rechtskraft.

C. Die Pflichtigen liessen am 9. Juni 2023 Beschwerde und Rekurs gegen die sie persönlich betreffenden Einspracheentscheide erheben mit dem Antrag, auf die Aufrechnung der verdeckten Gewinnausschüttung sei zu verzichten, denn die handelsrechtswidrigen ursprünglichen Buchungen seien ordnungsgemäss in der neuen

Handelsbilanz und Erfolgsrechnung korrigiert worden. Eventualiter sei lediglich die bei der H AG aufgerechnete Abschreibung in Höhe von Fr. 64'000.- bei den Pflichtigen als geldwerte Leistung zu erfassen. Bei Abweisung der vorgenannten Anträge sei zumindest der Rückerstattungsanspruch für die Verrechnungssteuer auf der aufgerechneten geldwerten Leistung zu gewähren, und das steuerbare Vermögen angesichts der höheren Bundessteuer-Schuld per 31. Dezember 2020 auf Fr. 221'000.- zu reduzieren. Für den Fall des Obsiegens verlangten die Pflichtigen schliesslich die Zusprechung einer Parteientschädigung.

Das kantonale Steueramt schloss in der Beschwerde- und Rekursantwort vom 28. Juni 2023 auf Abweisung der Rechtsmittel.

Die Pflichtigen reichten am 27. Juli 2023 eine freigestellte Stellungnahme zur Beschwerde- und Rekursantwort ein.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) aa) aaa) Nach Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 20 Abs. 1 lit. c StG sind die Erträge aus beweglichem Vermögen steuerbar, insbesondere Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art. Zu den geldwerten Vorteilen zählen auch verdeckte Gewinnausschüttungen. Von solchen wird gesprochen, wenn die Optik der Gesellschaft zur Diskussion steht (vgl. Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG bzw. § 64 Abs. 1 Ziff. 2 lit. e StG). Der Begriff der "geldwerten Vorteile" oder der "geldwerten Leistungen" aus Beteiligungen wird dagegen für denselben Sachverhalt aus der Sicht der Beteiligungsinhaberin oder des Beteiligungsinhabers verwendet (zum Ganzen BGr, 19. Februar 2021, 2C_1071/2020, 2C_1072/2020, E. 3.2).

Eine verdeckte Gewinnausschüttung setzt in ständiger Rechtsprechung voraus, dass erstens die leistende Kapitalgesellschaft für ihre Leistung keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, zweitens die Beteiligungsinhaberin oder der Beteiligungsinhaber der Kapitalgesellschaft direkt oder indirekt einen Vorteil erlangt, drittens die Kapitalgesellschaft diesen Vorteil einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugestanden hätte (Drittvergleich) und viertens der Charakter dieser Leistung –

insbesondere das Missverhältnis zur Gegenleistung – für die Organe der Kapitalgesellschaft erkennbar gewesen ist. Stets vorausgesetzt ist dabei, dass die Zuwendung ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis hat (BGr, 31. März 2020, 2C_578/2019, E. 3.3, mit zahlreichen Hinweisen).

bbb) Nach ihrer buchmässigen Erscheinung lassen sich zwei Hauptformen verdeckter Gewinnausschüttungen unterscheiden: Die verdeckte Gewinnausschüttung im engeren Sinn kennzeichnet sich dadurch, dass die Gesellschaft übersetzte Gewinns- 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 u.a. vor, wenn die Gesellschaft auf ihr zustehende Einnahmen ganz oder teilweise verzichtet und die entsprechenden Erträge direkt dem Aktionär oder diesem nahestehenden Personen zufließen (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).

bb) aaa) Die Steuergesetze enthalten keine ausführlichen Vorschriften darüber, wie die Einkünfte aus einer geschäftlichen Tätigkeit zu ermitteln sind. Die steuerrechtliche Gewinnermittlung ist vielmehr geprägt durch das Massgeblichkeitsprinzip. Soweit es um die Ermittlung des steuerbaren Reingewinns geht, steht der nach kaufmännischen Vorschriften ermittelte Reingewinn gemäss Erfolgsrechnung am Ausgangspunkt der Bemessung der Gewinnsteuer; er ist grundsätzlich für den steuerbaren Reingewinn massgeblich (Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG bzw. § 64 Abs. 1 Ziff. 1 StG; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. A., 2023, Art. 58 N 2 DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 64 N 7 StG). So darf sich die Steuerbehörde ohne Weiteres darauf verlassen, dass die in der Bilanz und Erfolgsrechnung zusammengefassten und damit auch die in der Buchhaltung aufgezeichneten Geschäftsvorfälle den wahren Gegebenheiten entsprechen. Die Geschäftsbücher, d.h. Erfolgsrechnung und Bilanz sowie die gesamte Buchhaltung mit Journal, Buchhaltungskonten sowie den Belegen stellen Urkunden dar, die erhöhte Beweiskraft geniessen (StRG, 28. Juli 2022, 2 VS.2022.3, a.z.F.; vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 186 N 30 DBG und § 261 N 28 StG). Wer zum Zweck der Steuerhinterziehung gefälschte, verfälschte oder

inhaltlich unwahre Urkunden zur Täuschung gebraucht, macht sich des Steuerbetrugs schuldig (Art. 186 Abs. 1 DBG, Art. 59 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG]; § 261 Abs. 1 StG). Die Grundsätze der ordnungsgemässen Buchhaltung sind in Art. 957 und 957a OR statuiert. Zu beachten sind dabei namentlich die vollständige, wahrheitsgetreue und systematische Erfassung der Geschäftsvorfälle und Sachverhalte, der Belegnachweis für die einzelnen Buchungsvorgänge, die Klarheit, die Zweckmässigkeit mit Blick auf die Art und Grösse des Unternehmens sowie die Nachprüfbarkeit (vgl. Art. 957a Abs. 2 OR). Im vorliegenden Kontext ist insbesondere auf den Umstand hinzuweisen, dass zum systematischen Vorgehen auch der Grundsatz der *Zeitnähe* der Buchungen gehört, obwohl dieser im Gesetz nicht ausdrücklich erwähnt wird (Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, 5. A., 2022, § 6 N 64).

Die verantwortlichen Organe einer juristischen Person haben sämtliche Buchhaltungsvorgänge (insbesondere die Verbuchung der einzelnen Geschäftsvorfälle) mit grösster Sorgfalt auszuführen, denn sie riskieren andernfalls, dass gegen sie ein Verfahren wegen Steuerbetrugs eröffnet wird. Darüber hinaus liegt es in ihrem Interesse, ihre Aufsichtsfunktion über die Auftragnehmer und Angestellten wahrzunehmen: Die Handlungen der Hilfspersonen, die mit der Erstellung der Buchhaltung betraut sind, sind in Anwendung von Art. 101 Abs. 1 OR nämlich ohne Weiteres der Geschäftsleitung zuzurechnen. Letztere muss sich m.a.W. die Fehler des Beauftragten vorhalten lassen (BGr, 14. März 2022, 2C_792/2021, E. 6.4.2; StRG, 28. Juli 2022, 2 VS.2022.3). Gleiches gilt, wenn private Steuerpflichtige Dritte, z.B. ein Treuhandbüro, mit der Erstellung der eigenen Steuererklärung betrauen. Weil im Weiteren bei der klassischen Einmann-Aktiengesellschaft die Gefahr besonderes gross ist, dass die verantwortlichen Organe Privat- und Firmensphäre vermischen (insbesondere durch Abschluss von zivilrechtlich und beweisrechtlich höchst problematischen Insich-Geschäften), ist bei diesen Firmen an die Buchhaltungs-, Dokumentations- und Substanziierungspflichten ein besonders strenger Massstab anzulegen (StRG, 28. Juli 2022, 2 VS.2022.3; StRG, 4. November 2021, 2 DB.2020.165/2 ST.2020.193, E. 3a, mit weiteren Hinweisen auf die Rechtsprechung). Vom Firmeninhaber ist zu erwarten, dass er beim Umgang mit Vermögenswerten welche seiner Firma gehören, genau darauf achtet, dass diese die Geschäftssphäre zu keinem Zeitpunkt verlassen. Dabei spielt es keine Rolle, ob es sich um rein physische Vorgänge handelt, z.B. die Entnahme von Gegenständen oder die Nutzung von Geschäftsaktiven (z.B. Fahrzeuge, Infrastruktur), oder um zivilrechtliche Transaktionen (Forderungsübergänge). Die Steuerbehörde darf m.a.W. etwa den

Vermögensübergang bei einer in der Buchhaltung verurkundeten Gutschrift eines Betrags auf das persönliche Kontokorrentkonto der Inhaberin bzw. des Inhabers zu einem bestimmten Zeitpunkt als erwiesen erachten.

bbb) Es ist richtig, dass sich eine Handelsbilanz als handelsrechtswidrig erweisen kann, etwa wenn gewisse Buchungen nicht der Wahrheit entsprechen, weil die Lebenssachverhalte bzw. die zivilrechtlichen Vorgänge aus Unvorsicht oder mit Absicht nicht richtig erfasst wurden. Allerdings muss ein Steuerpflichtiger bzw. eine Steuerpflichtige, zumindest wenn Geschäfte unter Nahestehenden zu beurteilen sind, sich auf die ursprünglich im Verfahren, welches in der Regel die juristische Person betrifft, eingereichte Erfolgsrechnung und Bilanz behaften lassen, wenn die Steuerbehörde im Laufe ihrer Untersuchungen Unregelmässigkeiten zutage fördert, wie z.B. geschäftsmässig unbegründeten Aufwand, verdeckte Gewinnausschüttungen, fälschlicherweise als Spesen statt Lohn verbuchte Sachverhalte, etc. Die nachträgliche Umqualifizierung erweist sich in diesen Fällen den Steuerbehörden gegenüber als treuwidrig bzw. rechtsmissbräuchlich. Hierzu besteht eine jahrzehntealte Praxis (zuletzt StRG, 19. April 2023, 2 DB.2020.227/2 ST.2020.266; vgl. statt zahlreicher weiterer Entscheide auch StRG, 26. Februar 2019, 1 ST.2017.255, bestätigt durch VGr, 16. Dezember 2020, SB.2019.00029 und BGr, 25. August 2021, 2C_153/2021).

ccc) aaaa) Sowohl im Umlauf- wie im Anlagevermögen gilt für die Ersterfassung der Grundsatz der Einbuchung zum Kostenwert (Anschaffungs- oder Herstellungskosten einschliesslich Nebenkosten). Eine Erfassung über dem Kostenwert ist eine gravierende Fehlbuchung (Böckli, § 6 N 729). Durch das Kostenwert- und Niederstwertprinzip sowie den Grundsatz der Vorsicht ergibt sich das grundsätzliche Aufwertungsverbot in der Folgebewertung (Böckli, § 6 N 732).

bbbb) Das Gesetz erwähnt die immateriellen Werte als ein Element des Anlagevermögens, aber nur mit einem Stichwort (vgl. Art. 959a Abs. 1 Ziff. 2 lit. d OR) und bleibt jede nähere Regelung schuldig. Die bundesrätliche Botschaft umschreibt die immateriellen Werte wie folgt: "Immaterialgüterrechtlich geschützte, nicht körperliche Rechte, andererseits aber auch weitere nicht körperliche Werte wie aktivierbares Know-how oder derivativer Goodwill, d.h. der bei der Übernahme eines Geschäfts über die Differenz von Aktiven und Verbindlichkeiten hinaus bezahlte Preis". Diese Umschreibung vermischt mehrere Dinge und trägt wenig zur Lösung der Frage bei, wann zum Beispiel geschützte Marken und Patente oder immaterialgüterrechtlich nicht geschützte

Werte wie betriebliches Know-how aktivierbar sind und wann nicht. Korrekt, aber allzu abstrakt ist die Definition als "identifizierbare, nicht monetäre Vermögenswerte ohne Substanz mit langfristiger Nutzungsdauer". Ein von Dritten entgeltlich erworbener, identifizierbarer immaterieller Wert wird zu den Anschaffungskosten aktiviert. Solche Werte dürfen indes nur aktiviert werden, wenn sie dem Unternehmen über mehrere Jahre einen verlässlich schätzbaren Nutzen bringen. Das ergibt sich aus dem Gesetz: Art. 959 Abs. 2 OR verbietet eine Aktivierung, wenn diese Voraussetzung nicht erfüllt ist (Böckli, § 6 N 796 f.).

cccc) Die Aktivierung selbst erarbeiteten Goodwills kommt auf keinen Fall in Frage. Es fehlt meist schon an den erfassbaren und zurechenbaren Kosten, und Goodwill ist nicht identifizierbar (Böckli, § 6 N 804).

b) aa) Die Pflichtige erwarb, wie eingangs erwähnt, mit Kaufvertrag vom ... 2017 per ... 2018 sämtliche Aktien der H AG von K. Kurz darauf erfolgte ihre Wahl als nunmehr einziges Mitglied des Verwaltungsrats. Das Eigenkapital der Gesellschaft soll nach übereinstimmender Ansicht der Vertragsparteien per Ende 2017 Fr. 101'000.- betragen haben. Angesichts der Höhe des unter unabhängigen Dritten zustandegekommenen Kaufpreises von Fr. 370'000.- für die Aktien ist davon auszugehen, dass die Gesellschaft zu jenem Zeitpunkt stille Reserven aufwies, möglicherweise in Form von Goodwill (u.a. wohl in Form eines Kundenstamms und eines etablierten Marktauftritts an bester Lage direkt neben M in I), oder auch aufgrund eines mit Blick auf die vorzügliche Lage der Arztpraxis günstigen langfristigen Mietvertrags.

Der mit der Steuererklärung 2020 der H AG eingereichte Jahresabschluss und die diesem zugrundeliegende Buchhaltung, die aufgrund einer Aufforderung der Steuerbehörde in Teilen eingereicht wurde, enthalten am 1. Januar 2020 die Buchung "Goodwill an Kontokorrent B" in Höhe von Fr. 320'000.- mit dem Buchungstext "Kaufspreis Namenaktien H aus 2017", wobei als Beleg der oben erwähnte Kaufvertrag diene. Die Pflichtige hat mit der eben beschriebenen Transaktion bewirkt, dass ihr anfangs 2020 vorbehaltlos ein Darlehensguthaben bzw. eine Darlehensforderung von Fr. 320'000.- gutgeschrieben wurde. Geht man davon aus, dass ein Teil der beim Aktienkauf zwei Jahre zuvor zutage getretenen stillen Reserven tatsächlich "Goodwill" darstellten, so wäre das am 1. Januar 2020 als Gegenbuchung neu in Erscheinung getretene Aktivum "Goodwill" durch die Gesellschaft selbst erarbeitet, wobei die Aktivierung bzw. die Offenlegung von stillen Reserven zu einem ausserordentlichen Ertrag geführt hätte, und

nicht wie geschehen lediglich zu einer erfolgsneutralen Bilanzerweiterung. Die Gutschrift auf dem Konto der Pflichtigen stellt in diesem Umfang eine Gewinnvorwegnahme und damit eine steuerbare verdeckte Gewinnausschüttung dar.

Geht man davon aus, dass die Verhältnisse sich seit dem Aktienkauf per ... 2018 nicht verändert hatten, wäre somit indessen höchstens die Differenz zwischen Kaufpreis und Eigenkapital, rund Fr. 250'000.-, unter diesem Titel zu subsumieren. Im darüber hinaus gehenden Umfang erfolgte die Gutschrift an die nahestehende Pflichtige, ohne dass letztere irgendeine Gegenleistung erbracht hätte, und zwar verdeckt, indem kurzerhand ein ganz und gar fiktives Aktivum – angeblich originär geschaffener Goodwill – in die Bilanz aufgenommen wurde. Es liegt auf der Hand, dass unabhängige Dritte sich auf einen solchen Handel nie eingelassen hätten. Das kantonale Steueramt hat die Buchung bei den Pflichtigen deshalb zu Recht als Ganzes als verdeckte Gewinnausschüttung aufgerechnet.

bb) In zeitlicher Hinsicht ist die verdeckte Gewinnausschüttung bzw. die geldwerte Leistung an die Pflichtige wie verurkundet auf den 1. Januar 2020 zu legen, denn der steuerbare Ertrag ist ihr an diesem Tag zugeflossen. Wie es sich bei der H AG verhält, kann bei dieser Sachlage offen bleiben, denn es liegt nicht deren Veranlagung bzw. deren Einschätzung im Streit. Dass der Zuflusszeitpunkt bei der beherrschenden natürlichen Person nicht immer mit der erfolgswirksamen Verbuchung bei der Aktiengesellschaft zusammenfällt, liegt in der Natur der Sache, denn bei den juristischen Personen werden verdeckte Gewinnausschüttungen im Regelfall erst steuerlich erfasst, wenn sie sich als Aufwand, meist Abschreibungen, bemerkbar machen.

cc) Die Steuerbehörde darf sich darauf verlassen, dass die eingereichten Jahresabschlüsse den Buchhaltungsvorschriften entsprechen, und die darin verurkundeten Rechtsgeschäfte mit Dritten oder mit Nahestehenden ernst gemeint sind bzw. den wahren Willen der Beteiligten abbilden. Alle Beteiligten sind m.a.W. auf der von ihnen gewählten (zivilrechtlichen) Vorgehensweise ohne Weiteres zu behaften (vgl. BGr, 20. April 2023, 9C_679/2021, E. 5.2.1). Eine nachträgliche Abänderung bzw. Umbuchung der in der ursprünglichen Jahresrechnung verurkundeten Vorgänge gegenüber den Steuerbehörden widerspricht nach der weiter oben zitierten umfangreichen und langjährigen Rechtsprechung stets Treu und Glauben, jedenfalls wenn Geschäfte unter Nahestehenden zu beurteilen sind, auch wenn sie sich als handelsrechtswidrig erweisen sollten. Anders wären verdeckte Gewinnausschüttungen bzw. geldwerte Leistungen in

den meisten Fällen im offenen Verfahren im Ergebnis gar nicht steuerbar, und müssten nach Rechtskraft durchwegs ins Nach- und Strafsteuerverfahren verwiesen bzw. der Staatsanwaltschaft zur Kenntnis gebracht werden.

Dass ein bereits vorhandener Goodwill bei der H AG aufgrund des oben beschriebenen Niederstwertprinzips handelsrechtlich gar nicht hätte aktiviert werden dürfen, steht ausser Frage. Ebenso bedarf die Einbuchung eines nicht vorhandenen Aktivums unter gleichzeitiger Auszahlung an das nahestehende Aktionariat der Korrektur. Insofern ist eine Überarbeitung von Bilanz und Erfolgsrechnung durch die H AG bzw. die Pflichtige nicht zu beanstanden. Im vorliegenden Steuerverfahren spielen die Änderungen indessen – da erst nach Entdeckung durch die Behörde vorgenommen – wie dargelegt keine Rolle, und es ist auch nicht darüber zu befinden, ob die Anpassungen aus handelsrechtlicher Sicht richtig waren. Immerhin hat die Pflichtige sich per 1. Januar 2020 wissentlich Mittel der AG angeeignet und darüber verfügt, was auch in der neu erstellten Bilanz und Erfolgsrechnung unter Beachtung des Wahrheitsgrundsatzes zum Ausdruck hätte gebracht werden müssen.

dd) Die Abänderung von Bilanz und Erfolgsrechnung stellt die Pflichtigen bzw. die H AG – vorausgesetzt die neue Buchhaltung bildet tatsächlich den wahren Sachverhalt ab – nunmehr vor das Problem, dass die besteuerte verdeckte Gewinnausschüttung vollständig aus der Buchhaltung getilgt ist, als wäre sie nie geschehen.

Ob ein zukünftiger, auf die Realisierung des zweifellos (zumindest teilweise) vorhandenen erarbeiteten Goodwills zurückzuführender, ausserordentlicher Gewinn noch einmal zu besteuern wäre, ist – entgegen der Auskunft des Steuerkommissärs an die Pflichtigen – höchst zweifelhaft. Es wäre stossend, wenn die Behörde sich auf den Standpunkt stellen würde, die Pflichtige könne von ihrem (aus steuerlicher Sicht) bei der eigenen AG geäufteten Konto kein Geld mehr abheben, ohne noch einmal Steuerfolgen gewärtigen zu müssen. Die Behörde hat das Kontokorrent-Guthaben denn auch richtigerweise im Vermögen der Pflichtigen stehen gelassen. Eine Korrektur drängt sich nicht auf, was indessen umgekehrt dazu führen muss, dass der Zugriff auf das Konto in Zukunft Vermögensverwendung darstellt und bei der Einkommenssteuer keine Steuerfolgen auslösen darf.

2. a) Wer Rückerstattung der Verrechnungssteuer beansprucht, hat dies bei der zuständigen Behörde schriftlich zu beantragen. Zudem hat er den Anspruch auf dem amtlichen Formular einzureichen (Art. 64 Abs. 1 und Art. 68 Abs. 1 der Verordnung über die Verrechnungssteuer vom 19. Dezember 1966 [VStV]). In aller Regel sind diese amtlichen Formulare bei den natürlichen Personen mit dem Formular "Wertschriftenverzeichnis" des kantonalen Steuerformularsatzes kombiniert (Bernhard Zwahlen in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. A., 2012, Art. 29 N 3 VStG). Hinsichtlich Zuständigkeit zur Beurteilung des Rückerstattungsanspruchs ist zu unterscheiden, von wem der Anspruch geltend gemacht wird. Natürliche Personen haben ihren Antrag auf Rückerstattung bei der Steuerbehörde desjenigen Kantons einzureichen, in dem sie am Ende des Kalenderjahres, in dem die steuerbare Leistung fällig wurde, Wohnsitz hatten (Art. 30 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 [VStG]). Juristische Personen, Handelsgesellschaften ohne juristische Persönlichkeit und alle sonstigen Anspruchsberechtigten haben ihren Antrag bei der ESTV einzureichen.

Soweit der Rückerstattungsanspruch von einer inländischen natürlichen Person gestellt wird, prüft das kantonale Verrechnungssteueramt die bei ihm eingereichten Anträge auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer, untersucht den Sachverhalt und trifft alle Massnahmen, welche die richtige Ermittlung des Rückerstattungsanspruchs nötig macht (Art. 52 Abs. 1 VStG). Nach Abschluss seiner Untersuchung trifft es eine Entscheidung über den Rückerstattungsanspruch; der Entscheid kann mit der Veranlagungsverfügung verbunden werden (Art. 52 Abs. 2 VStG). Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen beim kantonalen Verrechnungssteueramt Einsprache erhoben werden (Art. 53 Abs. 1 VStG). Der Einspracheentscheid kann wiederum innert 30 Tagen mit Beschwerde an das Steuerrekursgericht weitergezogen werden (Art. 54 Abs. 1 VStG i.V.m. § 4 der Verordnung über die Rückerstattung der Verrechnungssteuer vom 17. Dezember 1997 [VO VStG]).

b) aa) In aller Regel wird – wie bereits vorstehend erwähnt – der Rückerstattungsanspruch bei natürlichen Personen anhand der Steuererklärung mit dem Formular "Wertschriftenverzeichnis" des kantonalen Steueramtes gestellt (§ 12 Abs. 1 VO VStG). Vorliegend gaben die Pflichtigen im Wertschriftenverzeichnis 2020 nur Bruttoerträge für Werte ohne Verrechnungssteuerabzug an. Die Steuerbehörde hat im Einschätzungsentscheid vom 20. Juli 2022 neben der Festlegung des steuerbaren Einkommens und des

Vermögens auch über den Rückerstattungsanspruch für die Verrechnungssteuer entschieden (Fr. 0.-).

bb) Vorliegend gründet der Rückerstattungsanspruch in der Aufrechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung, die das kantonale Steueramt anlässlich des Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahrens vorgenommen hat. Mit Feststellung der verdeckten Gewinnausschüttung wurde das Verfahren zur Erhebung der damit verbundenen Verrechnungssteuern gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG erst ausgelöst. Sinnvollerweise wird in derartig gelagerten Fällen mit der Erhebung der Verrechnungssteuer bis zur Rechtskraft der Veranlagungsverfügung bzw. Einschätzungsentscheids zugewartet, da bis zu jenem Zeitpunkt der Bestand der von der Veranlagungs-/Einschätzungsbehörde festgestellten verdeckten Gewinnausschüttung und die Höhe der zu entrichtenden Verrechnungssteuer noch nicht definitiv feststehen (StRG, 31. Mai 2022, 1 VS.2021.2, a.z.F.). Gemäss Art. 21 Abs. 1 VStG entsteht ein Verrechnungssteuerrückerstattungsanspruch, wenn die Verrechnungssteuer erhoben bzw. durch den Schuldner bezahlt und auf den Steuerpflichtigen überwält wurde. Da der allfällige zusätzliche Rückerstattungsanspruch erst nach Rechtskraft des Veranlagungs- bzw. Einschätzungsentscheids entsteht und durchsetzbar ist, liegt es auf der Hand, dass die Rechtskraft des Verrechnungssteuer-Rückerstattungsentscheids (Einschätzungsentscheid vom 20. Juli 2022 bzw. Einspracheentscheid vom 11. Mai 2023, je lautend auf Fr. 0.-) sich nur auf bereits bestehende Rückerstattungsansprüche erstreckt, welche mittels Antrag in der Steuerdeklaration geltend gemacht werden können. Gleiches gilt, wenn die Grundvoraussetzungen für einen Rückerstattungsanspruch gemäss Art. 21 Abs. 1 VStG (Bezahlung der Verrechnungssteuer durch den Schuldner und Überwälzung an den Pflichtigen) erst während eines laufenden Rechtsmittelverfahrens erfüllt werden. Andernfalls würde dies zur absurden Situation führen, dass der Pflichtige gezwungen wäre, rein vorsorglich ein Rechtsmittel zu erheben, obschon ein Anspruch im Zeitpunkt der Einreichung des Rechtsmittels noch gar nicht bestanden hat.

Daraus erhellt, dass im Lauf des steuerbehördlichen Verfahrens entstehende Rückerstattungsansprüche grundsätzlich in einem separaten Verfahren geltend zu machen sind. Eine rechtliche Grundlage sieht § 14 VO VStG vor, wonach über einen Rückerstattungsanspruch ausnahmsweise ausserhalb des Einschätzungsverfahrens ein besonderer Entscheid getroffen werden kann.

Der Gegenstand dieses Rechtsmittelverfahrens besteht ausschliesslich darin, darüber zu entscheiden, ob die vorinstanzlich festgelegten Steuerfaktoren bzw. die Aufrechnung der verdeckten Gewinnausschüttung zu Recht erfolgt ist, sowie, ob der verfügte Verrechnungssteuerrückerstattungsanspruch bezüglich der im Wertschriftenverzeichnis deklarierten Kapitalerträge korrekt ist.

Der Antrag der Pflichtigen in Bezug auf die Rückerstattung der Verrechnungssteuer ist nach dem Gesagten in einem separaten Verfahren zu behandeln, weshalb vorliegend darauf nicht einzutreten ist.

3. Die Pflichtigen verlangen, dass das steuerbare Vermögen um rund Fr. 10'000.- zu reduzieren sei, weil die geschuldete direkte Bundessteuer im Falle einer Abweisung des Hauptantrags höher ausfalle als ursprünglich deklariert. Die materielle Behandlung dieses Antrags führte – so er denn gutzuheissen wäre – zu einer Reduktion des geschuldeten Steuerbetrags um nicht mehr als Fr. 10.-. Angesichts des Streitwerts der weiter oben behandelten (Haupt-)Anträge von weit über Fr. 70'000.- handelt es sich um eine verschwindend kleine Streitsumme, um die getreu dem römischrechtlichen Grundsatz "de minimis non curat praetor" das Gericht sich nicht zu bemühen braucht.

4. Dies führt zur Abweisung von Beschwerde und Rekurs, soweit darauf einzutreten ist. Die Kosten des vorliegenden Verfahrens sind den Beschwerdeführern/Rekurrenten aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG; § 151 Abs. 1 StG). Die Zusprechung einer Parteientschädigung entfällt bei diesem Verfahrensausgang.

Demgemäss beschliesst die Kammer:

Auf die Beschwerde wird hinsichtlich der Verrechnungssteuer nicht eingetreten;

und erkennt:

1. Die Beschwerde wird hinsichtlich der direkten Bundessteuer abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

[...]