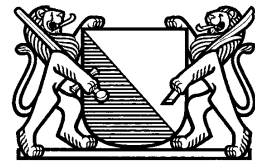


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

2. Abteilung



2 DB.2023.34
2 ST.2023.42

Entscheid

7. Februar 2024

Mitwirkend:

Einzelrichter Hans Heinrich Knüsli und Gerichtsschreiber Marius Obertüfer

In Sachen

A AG,

**Beschwerdeführerin/
Rekurrentin,**

gegen

Kanton Zürich,

**Beschwerde/
Rekursgegner,**

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

betreffend

**Direkte Bundessteuer 1.1. - 31.12.2017 sowie
Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2017**

hat sich ergeben:

A. 1. Die A AG (vormals AB; nachfolgend die Pflichtige) bezweckt seit ihrer Gründung im Jahr 2002 vornehmlich den Betrieb einer [...]. Das Aktienkapital ist in 589 Namenaktien aufgeteilt. Ihre Tochtergesellschaft (100%-Beteiligung), die C AG (nachfolgend C AG; bis zum ... 2017 firmierend als "D AG"), mit Sitz in E/SZ beschäftigte sich bis zur Namensänderung mit [...]. Seither befasst sie sich mit [...]. Die Pflichtige hat drei Verwaltungsräte: F und G sind beide einzelzeichnungsberechtigt, während H kollektivzeichnungsberechtigt ist.

Am ... 2016 verkaufte die Treuhandfirma I GmbH, die je zur Hälfte durch deren beiden Gesellschafter bzw. Geschäftsführer G und F kontrolliert wird, der C AG 95 Aktien der Pflichtigen zum Preis von Fr. 96'900.-.

Die 589 Namenaktien der Pflichtigen waren zu Beginn des Geschäftsjahrs 2017 im Besitz von folgenden Aktionären bzw. Aktionärinnen:

I GmbH, J	217	(37%)
K AG, E/SZ	51	(9%)
L GmbH, J	61	(10%)
M AG, N/SZ	49	(8%)
O, P/ZH	116	(20%)
C AG/SZ	95	(16%)

Das grösste Aktienpaket (37%) hielt nach wie vor die I GmbH.

Die L GmbH bezweckt den Import und den Handel mit Q, im speziellen R und S (... , etc.) und T. Sie wurde im hier interessierenden Zeitraum ihrerseits je zur Hälfte von der I GmbH und von U beherrscht.

Indirekt kontrollierten somit die beiden Geschäftspartner G und F die Pflichtige zu Beginn des Jahres 2017 je zu 29%, und zwar über die I GmbH zu je 18,5%, über die Tochtergesellschaft C AG zu je 8% und über die L GmbH zu je 2,5%.

2. Mit Kaufvertrag vom ... 2017 verkaufte die C AG, vertreten durch ihren Verwaltungsrat V, das genannte Aktienpaket von 95 Namenaktien der Pflichtigen für nunmehr Fr. 10'000.- an die W SA, ebenfalls mit Sitz in E/SZ. Letztere Firma wird durch den einzigen Verwaltungsrat G geführt, der an ihr eine Minderheitsbeteiligung von 17% (51 von 300 Aktien) hält. Wer die übrigen Aktionäre bzw. Aktionärinnen sind, ist nicht bekannt.

Die Pflichtige reichte ihre Steuererklärung (inkl. Bilanz und Erfolgsrechnung) für die Steuerperiode 2017 am 31. Mai 2018 ein. Darin wies sie einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 6'621.- und ein steuerbares Eigenkapital von Fr. 796'784.- aus.

3. Im Veranlagungsverfahren betreffend Steuerperiode 2017 der C AG forderte die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz diese auf, verschiedene Unterlagen einzureichen. Die Veranlagungsverfügung vom 18. Februar 2019 enthielt im Begründungsteil den Hinweis, dass der Verkauf der Beteiligung an der Pflichtigen an die W SA für lediglich Fr. 10'000.- nur schon mit Blick auf das anteilmässige Eigenkapital (Fr. 127'453.-; 16.13% von Fr. 790'163.-) nicht zu rechtfertigen sei. Die Steuerverwaltung ging zudem davon aus, dass es sich bei der W SA um eine nahestehende Gesellschaft handle, weil G deren einziger Verwaltungsrat sei und zudem früher auch als Verwaltungsrat der C AG fungiert habe. Der dargelegte Sachverhalt hatte auf die Steuerfaktoren keine Auswirkungen, weil auch nach Aufrechnung der Kaufpreisdifferenz von Fr. 86'900.- zwischen dem Buchwert (Ankauf im ... 2016) und dem Verkaufspreis (Fr. 10'000.-) ein Verlust resultierte. Der steuerbare Gewinn lautete auf Fr. 0.- und konnte von der C AG mangels Rechtsschutzinteresses nicht mit Einsprache angefochten werden. Sie erwuchs unangetroffen in Rechtskraft.

4. Die Steuerbehörde des Kantons Schwyz hatte bereits am ... Januar 2019 mit "Meldeformular geldwerte Leistung an den Kanton Zürich" in knapper Form einen "Unterpreislichen Verkauf einer Beteiligung" in Höhe von Fr. 86'900.- gemeldet. Als Empfängerin einer "geldwerten Leistung" nannte das Formular ausdrücklich die Pflichtige (und nicht die W SA).

5. Das kantonale Steueramt griff das Thema des unterpreislichen Verkaufs zunächst im persönlichen Einschätzungsverfahren von G auf, und schlug vor, bei ihm die Kaufpreisdifferenz von Fr. 86'900 als geldwerte Leistung i.S.v. Art. 20 Abs. 1 lit. c des

Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 20 Abs. 1 lit. c des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) aufzurechnen, und zwar im Verhältnis der von ihm gehaltenen Aktien der W SA (17% bzw. Fr. 14'773.-). Die Steuerbehörde berief sich dabei auf die Dreieckstheorie.

Die Anwendung der Dreieckstheorie führt im Gegensatz zur Anwendung Direktbegünstigungstheorie dazu, dass ein geldwerter Vorteil nicht bei der Gesellschaft, die eine dem Drittvergleich nicht entsprechende Leistung direkt erhalten hat, sondern beim Anteilseigner bzw. der Anteilseignerin beider an der Transaktion beteiligten Gesellschaften aufgerechnet wird. Der Steuerkommissär nahm im Lauf des Verfahrens u.a. mit dem zuständigen Steuerbeamten im Kanton Schwyz Kontakt auf. Dieser erklärte seinem zürcherischen Kollegen, er wisse nicht, ob seine Meldung korrekt sei, er kenne die gesamte Firmenstruktur nicht und habe sie auch nicht weiter abgeklärt, sondern einfach die Meldung abgesetzt.

Das kantonale Steueramt untersuchte den Sachverhalt rund um die Eigentumsverhältnisse der involvierten Firmen im Verfahren betreffend G nicht mehr weiter und sah von einer Aufrechnung einer geldwerten Leistung ab. Die Veranlagung bzw. Einschätzung von G erging Mitte ... 2019 gemäss Steuererklärung und erwuchs im ... 2019 in Rechtskraft.

6. Im Verfahren betreffend die Pflichtige hatte mittlerweile am ... und ... 2019 in ihren Geschäftsräumlichkeiten am ... 5, J, in Anwesenheit von Verwaltungsrat G eine Buchprüfung zu den Steuerperioden 2017 und 2018 stattgefunden. Der Steuerrevisor verfasste in einem ersten Schritt im Anschluss an die Schlussbesprechung vom ... 2019 ein Protokoll, und verschickte einen Tag später einen Veranlagungs- bzw. Einschätzungsvorschlag. Er schlug vor, dem deklarierten Gewinn von Fr. 6'621.- die durch den Kanton Schwyz gemeldete verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von Fr. 86'900.- hinzuzurechnen, was zu einem steuerbaren Gewinn von gerundet Fr. 93'500.- geführt hätte, unter Gewährung eines Beteiligungsabzugs von 87,937%. Die Pflichtige lehnte den Vorschlag mit Schreiben vom 1. Dezember 2019 ab. Sie erklärte, beim Verkauf der 95 Namenaktien Ende ... durch die I AG an die C AG habe es sich aufgrund der beherrschenden Stellung der beiden Firmeninhaber G und F um eine Transaktion unter nahehestehenden juristischen Personen gehandelt, weshalb bei der Festlegung des Kaufpreises darauf geachtet worden sei, dass der Preis einem Drittvergleich standhalte.

Im Zuge einer Neuausrichtung des Geschäftsmodells habe die C AG im ... den X V als neuen Geschäftsführer eingestellt und diesen am ... 2017 unter Ablösung von G mit Einzelzeichnungsberechtigung in den Verwaltungsrat berufen. Mit Blick auf die durch Herrn V in Angriff genommene Neuausrichtung des Geschäftsmodells ... habe dieser u.a. aus regulatorischen Gründen entschieden, die Beteiligung an der Muttergesellschaft abzustossen. Die Käuferin des Aktienpakets, die W SA, sei eigenständig: Sie werde zwar von G geleitet, doch sei das Aktionariat viel breiter gestreut. Der Unterschied zwischen Erwerbspreis und niedrigerem Verkaufserlös habe verschiedene Gründe; u.a. habe sich auf dem Markt niemand gefunden, der eine Minderheitsbeteiligung von 16% an einer Gesellschaft erworben hätte, die im volatilen [...geschäft] gerade erhebliche Umsatzeinbussen erlitten habe.

Der Steuerrevisor erstellte seinen Bericht zur Buchprüfung am ... 2021. Mit Veranlagungsverfügung und Einschätzungsentscheid vom 28. Mai 2021 veranlagte die Steuerkommissärin die Pflichtige betreffend direkte Bundessteuer und Staats- und Gemeindesteuer für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2017 unter Gewährung des Beteiligungsabzugs von 87,937% mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 93'500.-. Das steuerbare Eigenkapital setzte sie auf Fr. 796'000.- fest. Die knappe Begründung für die Aufrechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung in Höhe von Fr. 86'900.- beschränkte sich auf die Aussagen: "Geldwerte Leistung von C AG; Unterpreislicher Verkauf einer Beteiligung[.] Ihr Schreiben vom 1. Dezember 2019 sowie Ihre Argumente wurden bei dieser Veranlagung berücksichtigt".

B. Mit Einsprache vom 20. Juni 2021 beantragte die Pflichtige gemäss den in der Steuererklärung deklarierten Steuerfaktoren veranlagt und eingeschätzt zu werden. Das kantonale Steueramt wies die Einsprache mit Entscheid vom 6. Januar 2023 ab.

C. Gegen den Entscheid der Steuerbehörde erhob die Pflichtige am 7. Februar 2023 Beschwerde bzw. Rekurs, wobei sie ihren Einspracheantrag wiederholte. Das kantonale Steueramt schloss am 8. März 2023 auf Abweisung der Rechtsmittel.

Nach Beizug der Steuerakten der beteiligten natürlichen und juristischen Personen nahm der mit dem Fall betraute Einzelrichter am 12. Dezember 2023 mit der

Steuerkommissärin Kontakt auf und erläuterte seine ganz persönliche vorläufige Meinung zum Sachverhalt und zur Rechtslage. Er erklärte, die Meldung aus dem Kanton Schwyz führe wohl nicht zu einer Beweislastumkehr, weil die C AG auch ohne die Aufrechnung einen Verlust aufweise bzw. rechtskräftig mit einem steuerbaren Gewinn von Fr. 0.- veranlagt worden sei. Die Gesellschaft habe deshalb mangels Rechtsschutzinteresses keine Möglichkeit gehabt, die lediglich in der Begründung enthaltene Feststellung der schwyzerischen Steuerbehörde mit Einsprache anzufechten. Der Einzelrichter wies weiter darauf hin, dass es sich beim vorliegenden Firmenkonstrukt nicht um einen Konzern handle, denn G kontrolliere die Pflichtige indirekt zu 29% und die W zu lediglich 17%. Die Beteiligungsverhältnisse bei der W SA seien in keinem der Steuerverfahren betreffend W, C AG, G bzw. die Pflichtige untersucht worden.

Die Steuerkommissärin hielt mit E-Mail vom 13. Dezember 2023 daran fest, dass es sich bei der Pflichtigen und der W SA um nahestehende Unternehmen handle. Im Anhang schickte sie das Wertschriftenverzeichnis 2017 von G mit, aus welchem sich dessen "51% Beteiligung" ergebe.

Am 17. Januar 2024 setzte sich der Einzelrichter erneut mit der Steuerkommissärin in Verbindung und wies darauf hin, dass G im Wertschriftenverzeichnis 2017 51 *Aktien* (nicht 51%) aufgeführt habe. Dies entspreche einer Minderheitsbeteiligung von lediglich 17%. Die Steuerkommissärin stellte sich sodann auf den Standpunkt, die Stellung von G als Verwaltungsrat der W SA führe dazu, dass Letztere als nahestehend einzustufen sei. Die Beweislage sei vorliegend ausreichend. Das kantonale Steueramt wäre mit einer Rückweisung zur weiteren Untersuchung der Beteiligungsverhältnisse nicht einverstanden. Eine Gutheissung käme indessen ebenfalls nicht in Frage, weshalb die Steuerbehörde das Steuerrekursgericht nach wie vor um einen begründeten (abweisenden) Entscheid ersuche.

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

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Gegenstand der Gewinnsteuer ist der Reingewinn (Art. 57 DBG und § 64 StG). Der steuerbare Reingewinn setzt sich gemäss Art. 58 Abs. 1 DBG bzw. § 64 Abs. 1 StG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo-vortrages des Vorjahres (lit. a bzw. Ziff. 1), allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (lit. b bzw. Ziff. 2), wie insbesondere Kosten für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Gegenständen des Anlagevermögens (al. 1 bzw. lit. a), geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen (al. 2 bzw. lit. b), Einlagen in die Reserven (al. 3 bzw. lit. c), Einzahlungen auf das Eigenkapital aus Mitteln der juristischen Person, soweit sie nicht aus als Gewinn versteuerten Reserven erfolgen (al. 4 bzw. lit. d) sowie offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (al. 5 bzw. lit. e), und den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen, mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne (lit. c bzw. Ziff. 3).

b) aa) Gemäss Bundesgericht liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung dann vor, wenn kumulativ folgende drei Voraussetzungen erfüllt sind: (i) Es wird eine Leistung ausgerichtet, der keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht, sodass sich die Leistung als Entnahme von Gesellschaftsmitteln, in einer Verminderung des durch die Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesenen Geschäftsergebnisses auswirkt. (ii) Mit der Leistung wird ein Anteilinhaber (oder eine ihm nahestehende Person) begünstigt, d.h. die Leistung wird direkt oder indirekt zugehalten, wobei anzunehmen ist, dass die Leistung unterblieben oder wesentlich geringer wäre, wenn der Begünstigte eine der Gesellschaft fernstehende Person wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist und sich nicht mit sachgemäßem Geschäftsgebaren vereinbaren lässt. (iii) Das Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung muss für die handelnden Organe erkennbar gewesen sein, so dass davon ausgegangen werden kann, dass die Begünstigung beabsichtigt war (Oesterhelt/Mühlemann/Bertschinger, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., 2022, Art. 58 N 56 DBG, mit Hinweisen).

bb) Der Empfänger der verdeckten Gewinnausschüttung muss somit entweder ein Anteilsinhaber an der (verdeckt) ausschüttenden Gesellschaft sein oder zumindest zu einer solchen Person nahestehend sein. Der Grund für die geldwerten Vorteile, welche die Empfänger erhalten, liegt dabei nicht in der Geschäftstätigkeit der Gesellschaft, sondern im Beteiligungsverhältnis. Empfangen alle Gesellschafter eine Leistung, deren geschäftsmässige Begründetheit in Frage gestellt wird, spricht eine starke Vermutung für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung. Erhält dagegen nur ein Teil der Gesellschafter oder nur einer, welcher nicht selbst Hauptaktionär ist, eine solche Leistung, erscheint eine verdeckte Gewinnausschüttung als fraglich. Diesfalls muss zusätzlich die Beherrschungsmöglichkeit der bzw. des Begünstigten gegenüber der leistenden Gesellschaft geprüft werden. Sowohl die herrschende Lehre als auch das Bundesgericht vertreten die Meinung, dass zusätzlich zur Gesellschafterstellung eine massgebliche Beherrschung des Gesellschafters auf das Unternehmen vorliegen muss, damit der Tatbestand einer verdeckten Gewinnausschüttung erfüllt ist. Die massgebliche Beherrschung ist dabei von der massgeblichen Beteiligung zu unterscheiden. Das Bundesgericht hat entschieden, dass auch Minderheitsbeteiligte oder gar Nichtgesellschafter mit Organstellung einen entscheidenden Einfluss auf das Unternehmen haben können, wenn besondere Umstände vorliegen. Das Bundesgericht spricht ebenfalls von einer massgebenden Beherrschung, wenn die leistende Gesellschaft mittelbar durch eine zwischengeschaltete Gesellschaft beherrscht wird. Das heisst, der Leistungsempfänger beherrscht die leistende Gesellschaft indirekt über die unmittelbar gehaltene Muttergesellschaft, und wird steuerrechtlich so betrachtet, als ob er die leistende Tochtergesellschaft selbst beherrschen würde. Das Tatbestandsmerkmal der Gesellschaftereigenschaft wird somit durch das Kriterium der massgeblichen Beherrschung ergänzt, wobei diese Beherrschung mehr qualitativer als quantitativer Natur ist. Die kapitalmässige Beherrschung allein ist gemäss Bundesgericht grundsätzlich unerheblich, stellt aber immerhin ein gewichtiges Indiz dar, dass das Gesellschafterverhältnis das Motiv einer verdeckten Gewinnausschüttung ist (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. A., 2023, Art. 20 N 169 DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 20 N 177 StG). Die massgebliche Beherrschung ist von der massgeblichen Beteiligung zu unterscheiden. Das Bundesgericht hat entschieden, dass auch Minderheitsbeteiligte oder gar Nichtgesellschafter mit Organstellung einen entscheidenden Einfluss auf das Unternehmen haben können, wenn besondere Umstände vorliegen, und der Minderheitsbeteiligte oder Nichtgesellschafter so in der Gesellschaft eine beherrschende Stellung einnimmt. Solche Situationen liegen vor, wenn sich Minderheitsaktionäre, z.B.

durch Abschluss eines Aktionärbindungsvertrages, zusammenschliessen und dadurch einen massgeblichen Einfluss auf die Aktiengesellschaft ausüben können, oder wenn der Minderheitsaktionär eine Schlüsselstellung im Verwaltungsrat einnimmt (Oesterhelt/Mühlemann/Bertschinger, Art. 58 N 90 DBG).

cc) Als nahestehende Dritte sind somit natürliche oder juristische Personen zu bezeichnen, die zum beherrschenden Gesellschafter wirtschaftliche oder persönliche enge Verbindungen besitzen. Dabei begründet der Umstand, dass der Dritte eine aussergewöhnliche Leistung empfängt, allein noch keine derartige Verbindung zum Gesellschafter. Vielmehr ist eine zusätzliche, objektiv feststellbare Beziehung zu diesem wie Freundschaft, Verwandtschaft, geschäftliche Beziehung usw. erforderlich (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 20 N 177 DBG und § 20 N 184 StG). Die Ungewöhnlichkeit einer Leistung (insbesondere das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung im Drittvergleich) ist lediglich ein Indiz (neben anderen), dass die geldwerte Leistung aufgrund persönlicher Merkmale, insbesondere einer engen Beziehung zwischen Gesellschaft oder Beteiligungsinhaber und dem begünstigten Dritten erbracht worden ist (Oesterhelt/Mühlemann/Bertschinger, Art. 58 N 110 DBG, mit Verweis auf BGr, 19. November 2012, 2C_414/2012, E. 6.1). Das Bundesgericht verlangte zunächst keinen direkten Beweis der Nahestehendeneigenschaft; vielmehr dürfe die Steuerverwaltung vermutungsweise davon ausgehen, dass die Leistung zu Gunsten des Aktionärs oder einer nahestehenden Drittperson erbracht wurde, wenn sich dieser Schluss gebieterisch aufdrängt und eine andere Erklärung für die Vorgänge nicht zu finden ist (BGE 119 Ib 431 E. 3b). Diese extensive Auslegung der Nahestehendeneigenschaft wurde in der Lehre scharf kritisiert. Das Bundesgericht hat dies erkannt und festgehalten, dass die Voraussetzungen aller Elemente einer verdeckten Gewinnausschüttung "an sich" von der Steuerbehörde darzutun sind. Die Steuerbehörde müsse die Art des Nahestehens mit Hilfe der steuerpflichtigen Person aufzeigen oder zumindest glaubhaft machen, bevor auf eine geldwerte Leistung geschlossen werden könne (Oesterhelt/Mühlemann/Bertschinger, Art. 58 N 103 DBG, mit Verweis auf BGr, 9. September 2009, 2C_377/2009, E. 3.4).

dd) Die Vorgänge, bei denen eine verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilen ist, zeichnen sich regelmässig dadurch aus, dass zwei verschiedene Ebenen betroffen sind, nämlich zum einem die beherrschende Ebene und dann die beherrschte Ebene. Es liegen somit zwei verschiedene (Rechts- und) Steuersubjekte vor, die aber zumindest beteiligungsrechtlich, häufig aber auch noch über zusätzliche Verträge (Arbeits-,

Darlehensverträge usw.) eng miteinander verbunden sind. Die Konstellation ist dabei in vielen Fällen so, dass die Veranlagung des Beteiligungsinhabers derart eng mit jener der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zusammenhängt, dass jeweils beide Ebenen in die Überlegungen einzubeziehen sind. Das Bundesgericht spricht in diesem Zusammenhang von zweidimensionalen Sachverhalten (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 20 N 166 DBG und § 20 N 177 StG). Obwohl es bei einer verdeckten Gewinnausschüttung i.d.R. um einen solchen zweidimensionalen Sachverhalt geht, ist in formeller Hinsicht aber zu beachten, dass die Feststellung der verdeckten Gewinnausschüttung in der Veranlagung der Gesellschaft noch nicht als rechtskräftige Feststellung gegenüber dem Beteiligungsinhaber zu erkennen ist, da nur das Dispositiv der Veranlagung in Rechtskraft erwächst und nicht die Begründung. Ein Aufrechnungsautomatismus (weil bei der Gesellschaft eine verdeckte Gewinnausschüttung aufgerechnet wurde, wird auch beim Empfänger der verdeckten Gewinnausschüttung eine Aufrechnung vorgenommen) besteht nicht. Daher ist es letztlich für die Besteuerung des Beteiligungsinhabers unerheblich, ob bei der Gesellschaft tatsächlich eine verdeckte Gewinnausschüttung erfasst wurde (ebenso wenig kommt es für die steuerrechtliche Erfassung auf Seiten der Gesellschaft darauf an, ob der geldwerte Vorteil beim Beteiligungsinhaber besteuert wurde). Das Fehlen eines Aufrechnungsautomatismus beruht auf der unterschiedlichen Beweislastverteilung: Während die Gesellschaft in erster Linie die geschäftsmässige Begründetheit von geltend gemachten Aufwendungen nachzuweisen und dementsprechend die Folgen zu tragen hat, wenn ihr dieser Nachweis nicht gelingt, ist es beim Beteiligungsinhaber genau umgekehrt. Hier hat die Steuerbehörde nachzuweisen, dass ein Zufluss beim Beteiligungsinhaber erfolgt ist. Diesen Beweis wird die Behörde in aller Regel mit der (erfolgten) Aufrechnung bei der Gesellschaft antreten. Es ist dann am Beteiligungsinhaber, den Gegenbeweis anzutreten. Er muss, wenn er gleichzeitig Organ der Gesellschaft ist, Bestand und Umfang der verdeckten Gewinnausschüttung detailliert bestreiten. Bei fehlender oder bloss pauschaler Bestreitung darf die Veranlagungsbehörde dagegen auch hinsichtlich des Aktionärs und Organs von der Richtigkeit der bei der Aktiengesellschaft rechtskräftig festgestellten verdeckten Gewinnausschüttung ausgehen. Gelingt der Gegenbeweis nicht, kommt es auch auf der Ebene des Beteiligungsinhabers zur Aufrechnung der geldwerten Leistung (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 20 N 175 f. DBG und § 20 N 182 f. StG).

ee) Ein besonderes Problem ergibt sich in einem Konzern oder bei konzernähnlichen Konstrukten, in welchen die Beteiligungsverhältnisse weit verzweigt sind. Sehr oft

sind mehr als nur zwei Ebenen anzutreffen, mit entsprechenden Mutter-, Tochter-, Enkel-, Urenkel-, Schwester-, Nichten-, Tanten- und Cousinengesellschaften, die letztlich alle durch dieselbe Gesellschaft(en) oder Person(en) gehalten und (möglicherweise) beherrscht werden. Die verschiedenen Gesellschaften bzw. die natürlichen Personen, die Beteiligungen halten, sind nicht immer im gleichen Kanton oder im gleichen Land angesiedelt und unterliegen damit unter Umständen verschiedenen Steuerhoheiten bzw. verkehren mit unterschiedlichen Steuerbehörden bzw. innerhalb derselben Steuerverwaltung mit unterschiedlichen Steuerbeamten.

Richtet eine Konzerngesellschaft nun einer anderen Konzerngesellschaft (jedwelchen Verwandtschaftsgrades) einen verdeckten Vorteil aus, und steht bei der ausrichtenden Gesellschaft nach eingehender Untersuchung fest, dass es sich – weil sich Konzerngesellschaften in der Regel stets alle vermutungsweise nahe stehen – um eine verdeckte Gewinnausschüttung handelt, so ist damit noch nicht gesagt, wer genau die Empfängerin bzw. wer der Empfänger der Leistung sein soll. In Frage kommt dabei einerseits (falls es sich nicht um eine Gesellschaft mit weit verstreutem Aktionariat handelt) aufgrund der Dreieckstheorie die natürliche Person, die über das gesamte (Firmen-)Imperium herrscht (nach Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 20 Abs. 1 lit. c StG oder – falls die Beteiligungen zum Geschäftsvermögen gehören – nach Art. 18 DBG bzw. § 18 StG). Andererseits kann dieselbe verdeckte Gewinnausschüttung mit ähnlicher Argumentation innerhalb des Konzerns auch einer oder mehreren anderen, die ausrichtende Gesellschaft beherrschenden Mutter-, Grossmutter- bzw. Urgrossmuttergesellschaften zugerechnet werden, denn Letztere dürften der empfangenden Gesellschaft in der Regel aufgrund des (wenn auch u.U. entfernten) Verwandtschaftsverhältnisses ebenfalls nahe stehen.

Es ist offensichtlich, dass Konflikte vorprogrammiert sind, insbesondere wenn verschiedene Kantone bzw. Länder oder auch nur verschiedene Steuerkommissäre bzw. Steuerkommissärinnen sich die (leistungsempfangenden) Steuersubjekte nach Gutdünken aussuchen können. Immerhin können die Steuerfolgen, je nachdem welche in Frage kommende Person in Anspruch genommen wird, erheblich von einander abweichen: Natürliche Personen unterliegen progressiven Steuertarifen. Die Steuertarife und -füsse der involvierten Gemeinden und Kantone weichen erheblich voneinander ab. Dass dieselbe Leistung nicht zwei Mal besteuert werden darf, leuchtet ohne Weiteres ein, denn ein und dieselbe Leistung kann notwendigerweise nur einer einzigen Person

zugerechnet werden bzw. nur einer einzigen Person zufließen; ebenso liegt auf der Hand, dass der Steuerertrag nicht jenem Gemeinwesen zukommen darf, das (zufälligerweise oder gar mit Absicht) schneller reagiert. Schliesslich geht es nicht an, dass eine Behörde, nur weil die Besteuerung der Leistung im Verfahren der einen Empfängerin nicht gelingt, sich alsdann im Konzern ein weiteres "Opfer" aussucht und ihr Glück dort versucht. Um eine allgemeingültige Regel aufzustellen, ist die Frage zu beantworten, welcher Empfänger bzw. welche Empfängerin der ausrichtenden Gesellschaft denn näher ist: Deren direkte Muttergesellschaft, eine zwischengeschaltete Gesellschaft auf einer höheren Ebene oder die alles beherrschende Eigentümerin (natürliche Person oder beherrschende Konzernmutter, falls deren Aktien im Streubesitz sind). Richtigerweise ist als "nahestehendste Person" diejenige Person ins Recht zu fassen, die die Fäden in der Hand hält und auf deren Geheiss hin und in deren Interesse die fragliche nicht drittkonforme Transaktion vorgenommen wurde. Dies dürfte bei personenbezogenen Firmenkonstrukten in der Regel die oberste Ebene des Inhabers bzw. der Inhaberin und damit der natürlichen Person betreffen. Die Steuerbehörde ist demnach in der Regel gehalten, sich, sofern Letztere nicht im Ausland wohnhaft ist, an diese und nur diese zu halten – und nicht an mehr oder weniger willkürlich ausgewählte Konzern(zwischen-)gesellschaften. So ist nicht zuletzt sichergestellt, dass im Rahmen des Steuerbezugs auf das gesamte beim Eigentümer des Konzerns liegende Haftungssubstrat gegriffen wird, ungeachtet dessen, wo das (verwertbare) Vermögen sich in einem Firmengeflecht bzw. im weiterverzweigten Konzern genau verbirgt.

2. a) Als umspannende Klammer, welche nach Ansicht des kantonalen Steueramts das Nahestehendenverhältnis zwischen der Tochter der Pflichtigen (C AG) und der W SA begründen soll, wird vom kantonalen Steueramt die natürliche Person G aufgeführt. Nach der eben formulierten Regel wäre die verdeckte Gewinnausschüttung durch die erwähnte unterpreisliche Veräusserung des Aktienpakets an der Pflichtigen demnach – in welchem Umfang auch immer – ihm und nur ihm zugeflossen. Ein doppelter bzw. mehrfacher Einkommenszufluss derselben verdeckten Gewinnausschüttung bei verschiedenen Rechtsträgern ist ausgeschlossen, weshalb eine Aufrechnung bei der Pflichtigen oder bei anderen prima vista in Frage kommenden (sich nahestehenden) Konzerngesellschaften nicht in Frage kommt. Das kantonale Steueramt ist denn auch richtig vorgegangen, indem es das Thema der verdeckten Gewinnausschüttung auf der obersten Ebene im persönlichen Veranlagungsverfahren von G unter dem Titel von

Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 20 Abs. 1 lit. c StG thematisierte und nach Erkundigungen bei der federführenden Schwyzer Steuerbehörde aufgrund der unklaren Beteiligungsverhältnisse zum nachvollziehbaren Schluss kam, es fehle am Kriterium des Nahestehendenverhältnisses bzw. am notwendigen Grad der Beherrschung aller beteiligten juristischen Personen durch G. Das Rechtsmittel ist nur schon aus diesem Grund gutzuheissen, was dazu führt, dass die durch das kantonale Steueramt vorgenommene Aufrechnung der Kaufpreisdifferenz rückgängig zu machen ist.

b) Die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz und das kantonale Steueramt haben eine eingehende Untersuchung zum Aktionariat der W SA nie durchgeführt, weshalb im Dunkeln bleibt, welche Eigentümer denn überhaupt in überwiegender Masse vom aktenkundigen unterpreislichen Aktienverkauf profitiert haben könnten. Verwaltungsrat G konnte aus der Transaktion – wenn überhaupt – einen persönlichen Vorteil höchstens im Umfang von 17% bzw. rund Fr. 15'000.- der Kaufpreisdifferenz von rund Fr. 90'000.- ziehen und hätte im Zuge der Transaktion überdies 71% der wirtschaftlich an der C AG teilhabenden anderen Aktionäre um immerhin insgesamt rund Fr. 65'000.- geprellt.

Den Akten bzw. den Ausführungen des kantonalen Steueramts lassen sich keine Hinweise dafür entnehmen, der fragliche Verkauf habe vornehmlich dem Zweck gedient, dem Firmeninhaber G verdeckt Gewinne einer oder mehrerer durch ihn gehaltenen Firmen auszuschütten. Für die unterpreisliche Veräusserung von Aktiven sind viele andere Gründe, auch unlautere, denkbar, die mit einer direkten Gewinnausschüttung an den Beteiligungsinhaber der involvierten Firmen nichts zu tun haben. In Frage kommen z.B. Massnahmen zur Gewinnung von Kunden (Marketing), die Entschädigung von Gegengeschäften jeglicher Art, die durchaus im Geschäftsinteresse der C AG und aufgrund eines unabhängigen Entscheids durch dessen einzelzeichnungsberechtigten Verwaltungsrat V vorgenommen worden sein könnten. Denkbar ist schliesslich schlicht und einfach auch die Annahme, es handle sich um eine im Wirtschaftsalltag täglich vorkommende, im damaligen Kontext plausibel erscheinende unternehmerische Fehlentscheidung.

Wie gesehen sind jedenfalls die Steuerbehörden gehalten, die Umstände substantiiert darzutun, die eine Transaktion, die dem Drittvergleich nicht standhält, als ein Geschäft zwischen Nahestehenden erscheinen lassen. Von einem unterpreislichen

Verkauf allein automatisch auf ein Nahestehendenverhältnis zu schliessen, verbietet sich nach der neueren Rechtsprechung des Bundesgerichts. Die Steuermeldung durch die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz, es sei eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Muttergesellschaft der C AG festgestellt worden, führt zudem vorliegend gerade nicht dazu, dass G bzw. die Pflichtige den Sachverhalt substantiiert bestreiten müssten, denn eine rechtskräftige Aufrechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung konnte wie oben dargelegt im Verfahren der C AG gar nicht erst vorgenommen werden, gegen die sich diese hätte wehren können: Es resultierte trotz der (angeblichen) verdeckten Gewinnausschüttung ein steuerbarer Gewinn von Fr. 0.-, eine Anfechtung wäre unweigerlich am mangelnden Rechtsschutzinteresse gescheitert. Der Begründung des Veranlagungsentscheids im Kanton Schwyz bzw. der Steuermeldung kommt deshalb vorliegend keine weitere verfahrensrelevante Bedeutung zu.

Das kantonale Steueramt hat sich ausdrücklich dagegen verwahrt, den Sachverhalt weiter zu untersuchen. Eine weitere Untersuchung durch das Steuerrekursgericht drängt sich aufgrund der vorliegenden Akten nicht auf.

3. Nach alledem sind Rekurs und Beschwerde vollumfänglich gutzuheissen. Die Kosten sind dem unterliegenden Beschwerde- und Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 141 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Eine Parteientschädigung wurde nicht verlangt und steht der nicht durch Dritte vertretenen Pflichtigen ohnehin nicht zu.

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die Beschwerdeführerin wird für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 1.1. - 31.12.2017, mit einem steuerbaren Gewinn von Fr. 6'600.- (Steuersatz 8,5%) veranlagt.

Das steuerlich massgebende Eigenkapital der Steuerperiode 1.1. - 31.12.2017 beträgt Fr. 796'000.- (Art. 131 Abs. 1 Satz 2 DBG).

2. Der Rekurs wird gutgeheissen. Die Rekurrentin wird für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 1.1. - 31.12.2017, mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 6'600.- (Gewinnsteuersatz 8,0%) und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 796'000.- (Kapitalsteuersatz 0,75%) eingeschätzt.

[...]