

# **ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2015.112 vom 30. September 2015**

ZH Steuerrekursgericht, 2015-09-30, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_steuerekursgericht\\_DB.2015.112](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2015.112)

FR: ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2015.112 du 30 septembre 2015

IT: ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2015.112 del 30 settembre 2015

## **Regeste**

Bei unklarer interkantonaler Zuständigkeit bezüglich der direkten Bundessteuer darf die kantonale Steuerbehörde nicht selber entscheiden, sondern hat die ESTV um einen Entscheid anzugehen. Bei der Staats- und Gemeindesteuern besteht bezüglich der Steuerpflicht kein Anspruch auf Vorentscheid, da die ein Geschäft betreibende Pflichtige bereits kraft Betriebsstätte hier steuerpflichtig ist. Der tatsächliche Sitz ist beim Ladenlokal anzusiedeln, da alle Umstände darauf hinweisen, dass es sich beim ausserkantonalen statutarischen Sitz um ein Briefkastendomizil handelt. Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Konkurs einer Schwestergesellschaft sind nicht geschäftsmässig begründet. Die Beiträge an die berufliche Vorsorge für die beiden geschäftsleitenden Aktionäre erweisen sich im einen Kalenderjahr als zu hoch und im nachfolgenden als zu tief; es rechtfertigt sich indessen, diese zu verrechnen und nur im Überschussbetrag eine Aufrechnung vorzunehmen. Unzulässig war die Übernahme des Arbeitnehmeranteils.

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Schweizerische Eidgenossenschaft, Beschwerdegegnerin,

### **E. 2**

a) aa) Juristische Personen sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet (§ 55 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997, StG). Die Steuerpflicht endet u.a. mit der Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung aus dem Kanton (§ 59 Abs. 2 StG). Unter Sitz ist der zivilrechtliche bzw. statutarische Sitz zu verstehen. Die steuerrechtliche Zugehörigkeit bestimmt sich vorab nach diesem, sofern er nicht nur formeller Natur ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz,

### **E. 3**

Streitig sind die Auslagen der Pflichtigen im Zusammenhang mit der J GmbH auf dem Konto Nr. ... "Buchhaltung, Beratungen" in der Höhe von Fr. 25'500.-. Die Vorinstanz begründet die Aufrechnung damit, dass es sich um Kosten der J GmbH gehandelt habe, zu deren Übernahme kein Grund bestanden habe. Die Pflichtige hält mit dem Rekurs am Aufwand nur noch im Umfang der Hälfte fest. a) Der steuerbare Reingewinn setzt sich gemäss § 64 Abs. 1 StG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung, unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahres (Ziff. 1) und allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (Ziff. 2). Geschäftsmässig begründet 1 DB.2015.112 1 ST.2015.139

- 10 - sind Aufwendungen dann, wenn sie auf Massnahmen beruhen, welche die Unternehmenseleitung in guten Treuen in Erfüllung des Gesellschaftszwecks getroffen hat. Zu diesen zählen namentlich alle Aufwendungen, Wertverminderungen und Verluste, deren Vermeidung der Unternehmung im Hinblick auf die Erfüllung ihres Gesellschaftszwecks nach den Umständen des Einzelfalls nicht zumutbar ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 64 N 162 StG). Als geschäftsmässig nicht begründet werden dagegen Aufwendungen erachtet, die auf ungewöhnlichen, sachwidrigen, absonderlichen Gepflogenheiten oder auf völlig unangemessenen Massnahmen beruhen, oder von denen anzunehmen ist, die Gesellschaft habe damit lediglich Steuern einsparen wollen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet gewesen wären. Demgegenüber ist es für die geschäftsmässige Begründetheit einer Aufwendung nicht erforderlich, dass sie für den Betrieb notwendig oder im Sinn einer rationellen und gewinnorientierten Betriebsführung zweckmässig ist. Ungeschickte Dispositionen sind ebenso hinzunehmen wie mangelnde Rentabilität einer Investition, ist es doch nicht Sache der Steuerbehörde, in die unternehmerische Entscheidungsfreiheit einzugreifen. Es genügt, wenn der Betrieb und der damit verfolgte Zweck der Gewinnerzielung mit der Aufwendung in irgendeinem kausalen Zusammenhang steht, wobei dieser Zusammenhang immerhin sachlicher Natur sein muss. Kausalität mit einem spezifischen Ertrag darf jedoch nicht verlangt werden (Kuhn/Brülisauer, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 24 N 56 ff. StHG). Bei Transaktionen zwischen Schwestergesellschaften ist der Drittvergleich zu beachten. Ob eine Vorteilszuwendung zwischen Gesellschaften, die von denselben Aktionären beherrscht werden, geschäftsmässig begründet war, ist ausschliesslich vom Standpunkt der einzuschätzenden Gesellschaft aus zu beurteilen. Massgebend ist nach anerkannter schweizerischer Auffassung das so genannte "at arm's length"-Prinzip (RB 1985 Nr. 42, mit Verweisungen). Bei Verletzung dieses Grundsatzes ist die Aufwendung nicht geschäftsmässig begründet. Um die Beurteilung der geschäftsmässigen Begründetheit von geltend gemachten Aufwendungen – und der allfällig damit verbundenen verdeckten Gewinnausschüttungen – zu ermöglichen, ist die steuerpflichtige Gesellschaft kraft der sie treffenden gesetzlichen Obliegenheiten (§§ 132 ff. StG) gehalten, an der Abklärung der solchen Aufwendungen zugrunde liegenden Tatsachen mitzuwirken, wobei sie für deren Verwirklichung beweisbelastet ist (vgl. RB 1977 Nr. 60). Insbesondere hat sie spätestens vor Steuerrekursgericht binnen der Rekursfrist eine substantiierte Sachdarstellung  
DB.2015.112 1 ST.2015.139

- 11 - lung vorzutragen und die Beweismittel für deren Richtigkeit beizubringen (RB 1964 Nr. 68, 1975 Nr. 54). b) Die J GmbH, N, gehörte den beiden Anteilsinhabern der Pflichtigen, weshalb es sich um Schwestergesellschaften handelte. Sie war am ... .. 2011 im Handelsregister gelöscht worden, nachdem das über sie eröffnete Konkursverfahren mit Verfügung des Einzelrichters vom 13. Juli 2011 mangels Aktiven eingestellt worden war. Die erwähnten Kosten umfassten solche einer Rechtsanwaltskanzlei im Zusammenhang mit dem Konkurs sowie eines Treuhandbüros für Aufwendungen zur Nachführung der Buchhaltung der J GmbH. Es ist nicht streitig, dass die J GmbH Empfängerin der verrechneten Leistungen war. Die verrechneten Arbeiten wären demnach von der J GmbH zu tragen gewesen. Sollte sie hierzu finanziell nicht in der Lage gewesen sein, wäre es Sache der Aktionäre gewesen, ihr die hierfür nötigen Geldmittel zur Verfügung zu stellen. Solche Kosten können nach dem Grundsatz des Drittvergleichs nur dann der Pflichtigen belastet werden, wenn sie eine Gegenleistung in derselben Höhe

erhalten hätte. Die Pflichtige behauptet zwar solches, doch bleiben ihre Ausführungen unklar. Sie erwähnt den Kundenstamm und macht weiter geltend, sie habe erhofft, durch solche Vorleistungen Schnäppchen aus der Konkursmasse zu erwerben. Indessen wird nirgends dargetan, um welche Schnäppchen es sich dabei handelte. Aus dem verwendeten Begriff der Vorleistung ist vielmehr zu schliessen, dass diese Kostenübernahme eben gerade ohne konkrete Gegenleistung erfolgte. Die Pflichtige macht denn auch nicht geltend, es habe sich dabei um einen Kaufpreis für bestimmte Güter gehandelt. Damit ist die geschäftsmässige Begründetheit nicht ersichtlich, und ist der vorinstanzliche Entscheid auch in diesem Punkt zu bestätigen.

#### **E. 4**

a) Streitig sind die Beiträge an die berufliche Vorsorge. Ein Vergleich der ausbezahlten mit den versicherten Löhnen ergibt für das Geschäftsjahr 9.2.2010 bis 31.12.2011 folgende Zahlen: 1 DB.2015.112 1 ST.2015.139

- 12 - Kalenderjahr 2010 2011 Gesell- Gesell- Gesell- Gesell- schafter 1 schafter 2 schafter 1 schafter 2 Fr. Fr. Fr. Fr. Gemeldeter Lohn BVG 126'000.- 126'000.- 61'398.- 61'398.- Bruttolohn gemäss Lohnausweis 61'397.- 61'397.- 93'000.- 95'800.- Differenz 64'603.- 64'603.- - 31'602.- - 34'402.-. Demnach lag 2010 eine Überversicherung vor, weshalb das kantonale Steueramt die auf dem überschüssenden Teil bezahlten BVG-Beträge aufrechnete. Diese Aufrechnungen schätzte es nach pflichtgemäßem Ermessen auf Fr. 10'942.90 für den Aktionär 1 und Fr. 11'089.20 für den Aktionär 2. Die Pflichtige wendet dagegen ein, dass im Gründungsjahr der Lohnaufwand nie zuverlässig geschätzt werden könne. Sie habe auf eine nachträgliche Korrektur verzichtet, da ja ein überlanges Geschäftsjahr vorgelegen habe. Bei einer sachgerechten Betrachtung sei die Überversicherung 2010 mit der Unterversicherung 2011 zu kompensieren. Damit verblieben zu hohe Prämien von lediglich rund Fr. 3'500.- pro Aktionär. b) Laufende Beiträge des Arbeitgebers an die berufliche Vorsorge des Arbeitnehmers gehören zum Personalaufwand und sind deshalb gestützt auf Art. 81 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 25. Juni 1982 (BVG) i.V.m. § 64 Abs. 1 Ziff. 1 StG abzugsfähig. Grundlegende Voraussetzung ist, dass die Leistungen auf einer verbindlichen gesetzlichen, statutarischen oder reglementarischen Grundlage beruhen und dieser entsprechen. Darüber hinaus darf der in der beruflichen Vorsorge versicherte Lohn das AHV-pflichtige Einkommen nicht übersteigen (Art. 1 Abs. 2 BVG). Der Arbeitgeber schuldet der Vorsorgeeinrichtung die gesamten Beiträge (Art. 66 Abs. 2 BVG). Er zieht den in den reglementarischen Bestimmungen der Vorsorgeeinrichtung festgelegten Beitragsanteil des Arbeitnehmers vom Lohn ab (Art. 66 Abs. 3 BVG). Die Pflichtige hat sich für die Durchführung der obligatorischen wie auch der überobligatorischen beruflichen Vorsorge der O-Sammelstiftung für die obligatorische berufliche Vorsorge angeschlossen. Gemäss Art. 3.1 des Kassenreglements der P Versicherungen, Ausgabe 2010 (nachfolgend Kassenreglement), gilt als gemeldeter 1 DB.2015.112 1 ST.2015.139

- 13 - Lohn der mutmassliche AHV-Lohn. Dieser ergibt sich aus dem zuletzt bekannten AHV-Lohn. Dabei sind die eingetretenen bzw. für das laufende Jahr vereinbarten Änderungen zu berücksichtigen, nicht aber nur gelegentlich anfallende Lohnbestandteile. Der versicherte Jahreslohn 1 für die Berechnung der Altersgutschriften ist gleich dem gemeldeten mutmasslichen AHV-Lohn bis höchstens dem oberen BVG-Grenzbetrag, abzüglich eines Koordinationsabzugs. Der Koordinationsabzug entspricht dem vom

Bundesrat festgelegten Betrag (Art. 4.1 des Kassenreglements). Die jährlichen Altersgutschriften betragen hier zwischen 0% und 18%, abhängig vom Alter (Art. 6.1 des Kassenreglements). Der versicherte Jahreslohn 2 für die Berechnung der Altersgutschriften ist gleich dem gemeldeten mutmasslichen AHV-Lohn bis höchstens dem UVG-Höchstlohn, abzüglich eines Koordinationsabzugs in Höhe des versicherten Jahreslohns 1 für die Berechnung der Altersgutschriften (Art. 4.2 des Kassenreglements). Die Altersgutschriften betragen hier 20% des versicherten Lohns (Art. 6.1 des Kassenreglements). Der Koordinationsabzug betrug 2010 Fr. 23'940.- und 2011 Fr. 24'360.-, der obere BVG-Grenzbetrag 2010 Fr. 82'080.- bzw. 2011 Fr. 83'520.- (vgl. Publikation "Wichtige Masszahlen im Bereich der beruflichen Vorsorge 2014 - 2015", [www.bsv.admin.ch/dokumentation/zahlen](http://www.bsv.admin.ch/dokumentation/zahlen), Kategorie Kennzahlen/Berufliche Vorsorge und 3. Säule). Der maximale jährliche UVG-Lohn belief sich 2010/11 auf Fr. 126'000.- (Art. 22 Abs. 1 der Verordnung über die Unfallversicherung vom 20. Dezember 1982, in der Fassung gemäss 27. Juni 2007, in Kraft seit 1. Januar 2008, SR 832.202). c) aa) Aus diesen Vorgaben ergibt sich, dass der gemeldete Lohn 2010 gesetzes- und reglementswidrig zu hoch war. Dagegen lässt sich nicht einwenden, dass im ersten Jahr die Löhne der Geschäftsentwicklung angepasst werden müssten und deshalb Differenzen zwischen den gemeldeten und ausbezahlten Löhnen unvermeidlich seien sowie toleriert werden sollten. Art. 3.1 des Kassenreglements sieht nämlich genau für diesen Fall eine laufende Korrektur vor. Mithin bezahlte die Pflichtige 2010 ohne geschäftsmässige Begründung zu viel Beiträge. bb) Für das Jahr 2011 gilt demgegenüber, dass die abgerechneten BVG-Beiträge reglementswidrig zu tief waren. Mit dieser Feststellung kann es aber nicht sein Bewenden haben. Die Pflichtige ist sowohl gegenüber den Arbeitnehmern als auch der 1 DB.2015.112 1 ST.2015.139

- 14 - Pensionskasse zu einer korrekten Abrechnung und Ablieferung der Beiträge verpflichtet. Seit 2011 besteht deshalb in diesem Umfang eine offene Schuld der Pflichtigen gegenüber der Vorsorgeeinrichtung. Damit stellt sich die Frage, ob diese Schuld nicht sogar erfolgswirksam in die Buchhaltung hätte aufgenommen werden müssen und der vorliegende Jahresabschluss demnach den betreffenden Aufwand handelsrechtswidrig zu tief ausweist. Aufwendungen fliessen grundsätzlich zum Zeitpunkt ab, in welchem die steuerpflichtige Person zur Zahlung verpflichtet ist (Soll-Methode, Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 50 N 79 StG). Ausnahmsweise kann auch auf die Fälligkeit abgestellt werden. Ist dagegen die Erfüllung der Forderung besonders unsicher, wird auf den Zeitpunkt der Erfüllung des Anspruchs abgestellt (Ist-Methode). Mit Entscheid vom

## **E. 9**

August 2011 (2C\_429/2010) hatte das Bundesgericht die Frage zu entscheiden, wann irrtümlich nicht bezahlte oder nicht ordnungsgemäss verbuchte AHV- und BVG-Beiträge, die erst nach einer Kontrolle durch die Ausgleichskasse nacherhoben wurden, als Aufwand belastet werden dürfen (StE 2011 B 72.11 Nr. 21). Dabei hat es festgehalten, dass dies jedenfalls dann im Beitragsjahr zu erfolgen hat, wenn der Mangel noch vor Eintritt der Rechtskraft der betreffenden Einschätzung zutage trete und eine Nachberichtigung sowohl möglich als auch notwendig gewesen wäre; in diesem Fall sei sogar ein späterer Abzug erst bei Erhalt der Nachtragsverfügung der Sozialversicherungsanstalt mangels Periodizität unzulässig (E. 2.3.1 und 2.3.2). Im vorliegenden Fall ist der Mangel noch vor Eintritt der Rechtskraft erkannt worden. Die Pflichtige hat aber keine Schritte unternommen, um eine korrekte BVG-Abrechnung für 2011 zu erstellen; zum

gegenwärtigen Zeitpunkt ist offen, ob je eine solche vorgenommen wird. Die Pflichtige selbst erachtet eine solche sogar als überflüssig, da diese am Ergebnis nach ihrer Auffassung nichts ändern würde (Schreiben vom 28. November 2014). Sie beurteilt die Beiträge offenkundig als verrechnet. Darauf ist sie zu behaften. cc) Bei dieser speziellen Sachlage erscheint es als gerechtfertigt, mit der Pflichtigen die zu viel bezahlten BVG-Beiträge 2010 mit den zu tiefen Beiträgen 2011 zu verrechnen. Entscheidend ist, dass es sich hier um ein überlanges Geschäftsjahr und damit aus steuerrechtlicher Sicht um ein und dieselbe Steuerperiode handelt. Über die gesamte Steuerperiode betrachtet ist der BVG-Aufwand aber nicht zu hoch, soweit er die korrekten BVG-Beiträge 2011 nicht übersteigt. 1 DB.2015.112 1 ST.2015.139

- 15 - Hinzuweisen ist, dass die Praxis mit Bezug auf Selbstständigerwerbende mit bei Geschäftsaufnahme stark schwankenden Jahresergebnissen pragmatisch verfährt. So schlägt die Arbeitsgruppe Vorsorge der Schweizerische Steuerkonferenz vor, auf eine Rückzahlung zu verzichten, sofern der Versicherte für das nachfolgende Jahr auf das Vorjahresergebnis abstellt (Schweizerische Steuerkonferenz, Vorsorge und Steuern, Anwendungsbeispiel A.3.4.2). Soweit demnach unmittelbar ein Ausgleich stattfindet, verzichtet die Praxis auf eine Korrektur. Dies erscheint auch vorliegend als gerechtfertigt, zumal die Pflichtige für 2011 offenkundig auf die Vorjahreszahlen abgestellt hat. d) aa) Damit ist die Höhe der geschäftsmässig begründeten BVG-Beiträge zu ermitteln. Das kantonale Steueramt hat zu diesem Zweck mit Auflage vom 26. März 2013 und Mahnung vom 3. Juni 2013 sowie erneut mit Auflage vom 17. Oktober 2013 und Mahnung vom 5. Dezember 2013 Unterlagen der Pensionskasse verlangt, aus welchen die versicherten Löhne sowie deren Finanzierung hervorgehen. Aus dem darauf eingereichten Pensionskassenreglement gehen zwar die Beitragssätze für die Sparbeiträge, nicht aber für die übrigen Beiträge hervor, weshalb das kantonale Steueramt diese gestützt auf § 139 Abs. 2 StG zu Recht nach pflichtgemäßem Ermessen geschätzt hat. bb) Eine zu Recht ergangene Ermessenseinschätzung kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (§ 140 Abs. 2 StG). Für diesen Nachweis stehen ihm zwei Möglichkeiten offen (Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 48 N 46 ff. StHG und in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. A., 2008, Art. 132 N 39 ff. DBG, je auch zum Folgenden). Er kann den tatsächlichen Sachverhalt dartun und den entsprechenden Nachweis leisten mit der Folge, dass die Ermessensveranlagung durch eine ordentliche Veranlagung ersetzt wird und die Steuerfaktoren nach den für "gewöhnliche" Veranlagungen geltenden Regeln ermittelt werden. Ist dieser Nachweis nicht möglich oder misslingt er, hat die Ermessenseinschätzung weiterhin Bestand, der Steuerpflichtige kann aber noch darlegen und nachweisen, dass diese offensichtlich unrichtig ist. 1 DB.2015.112 1 ST.2015.139

- 16 - cc) Die Pflichtige hat weder mit der Einsprache noch mit dem Rekurs neue Unterlagen eingereicht, aus welchen die Beitragssätze genau ermittelt werden können. Die Schätzung hat damit weiter Bestand und ist lediglich mit Bezug auf die Höhe zu überprüfen. dd) Wie bereits festgehalten, ist die Höhe der Schätzung zu korrigieren, da die zu viel bezahlten Beiträge 2010 mit den noch ausstehenden Beiträgen 2011 zu verrechnen sind. Beide Aktionäre haben sich 2011 den gleichen Lohn ausbezahlt und fallen in dieselbe Alterskategorie (Jahrgänge 1972 und 1974). Der Bruttolohn betrug jeweils Fr. 93'000.-. Die Höhe der zusätzlich zum Sparbeitrag zu leistenden Prämien (Risiko für Invalidität, Todesfall, Kosten etc.) geht aus den Unterlagen nicht direkt hervor; aus der

Kostenaufstellung 2011 ist abzuleiten, dass sie durchschnittlich ca. 48% des Sparbeitrags betragen (Sparprämie Fr. 9'181.-, Rest Fr. 4'415.-). Dies ergibt folgende Berechnung:  
BVG-Beitrag 1 Fr. Fr. BVG-Grenzbetrag 83'520.- Koordinationsabzug - 24'360.-  
Versicherter Jahreslohn 1 59'160.- BVG-Beitrag 1 (Beitragssatz 10%) 5'916.- BVG-Beitrag 2 AHV-Lohn 93'000.- BVG-Grenzbetrag - 83'520.- Versicherter Jahreslohn 2 9'480.-  
BVG-Beitrag 2 (Beitragssatz 20%) 1'896.- Zwischentotal 7'812.- Risikoprämien ca. 48% der Sparprämie 3'750.- total pro Aktionär 11'562.-. Dieser Betrag ist den effektiv für 2011 bezahlten Beiträgen sowie dem vom Steuerkommissär errechneten Überschuss aus dem Vorjahr gegenüber zu stellen. Dies ergibt: 1 DB.2015.112 1 ST.2015.139

- 17 - Gesellschafter 1 Gesellschafter 2 Fr. Fr. Prämie bezahlt 5'245.- 5'307.- Übertrag 2010 10'943.- 11'089.- Prämien - 11'562.- - 11'562.- zu viel 4'626.- 4'834.-. Dies führt zu einer totalen Aufrechnung von Fr. 9'460.-. e) Die Vorinstanz hat ferner festgestellt, dass die Pflichtige für 2011 die Arbeitnehmerbeiträge den beiden geschäftsführenden Aktionären reglementswidrig nicht weiterbelastet hat, und in diesem Umfang eine Aufrechnung vorgenommen. Der unterlassene Abzug ergibt sich insbesondere aus den Lohnausweisen, welche keine BVG-Beiträge enthalten. 2010 wurde der Arbeitnehmerabzug jeweils vorgenommen. aa) Der Beitrag der versicherten Person beträgt jeweils 50% der gesamten auf sie entfallenden Spar-, Risiko- und Kostenbeiträge sowie der gesetzlichen Zusatzaufwendungen (Art. 8.2 des Kassenreglements). Die Finanzierung der auf die beiden Aktionäre als Arbeitnehmer entfallenden Beiträge durch die Pflichtige widerspricht dem nach dem Kassenreglement. Zudem sind die Arbeitnehmer-Beiträge einer weiteren angestellten Person dieser belastet worden (vgl. Lohnausweis). Mithin hat die Pflichtige Drittpersonen dieselbe Bevorzugung versagt. bb) Die Pflichtige macht geltend, dies müsse nicht zwingend zu einer steuerlichen Aufrechnung führen, vielmehr sei der übernommene Anteil in zusätzlichen Lohn um zu qualifizieren, welcher bei der Arbeitgeberin wiederum als Lohnaufwand abzugsfähig sei. Ein solches Vorgehen ist abzulehnen. Die Kapitalgesellschaft ist an die eingereichte Jahresrechnung gebunden, und die Steuerbehörden dürfen sich auf die eingereichte Erfolgsrechnung und Bilanz samt Anhang verlassen (Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil., 2004, Art. 58 N 69). Es gilt das Prinzip der Einzel- und nicht der Gesamtbetrachtung; jede einzelne Bilanzposition ist vom Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz erfasst. Darum geht es nicht an, Aufwandpositionen, welche steuerlich nicht anerkannt werden, um zu qualifizieren, mit dem Zweck, das Gesamtergebnis nicht zu verändern und Aufrechnungen zu vermeiden. Deshalb ist es nicht statt- 1 DB.2015.112 1 ST.2015.139

- 18 - haft, Leistungen an den mitarbeitenden Aktionär (oder eine nahestehende Person), welchen steuerlich kein Aufwandcharakter zuzumessen ist, in Lohn umzuwandeln (Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 20 N 54a DBG). Damit sprechen bereits formelle Gründe gegen eine Umqualifizierung in Lohn. Überdies rechtfertigt sich auch materiell nicht, auf Lohnaufwand zu schliessen, ergibt sich doch aus dem direkten Vergleich mit der angestellten unabhängigen dritten Person, dass bei dieser die Arbeitnehmerbeiträge eben gerade nicht von der Gesellschaft getragen wurden, und die Beitragsübernahme bei den Anteilseignern demnach offenkundig im Beteiligungsverhältnis begründet war. cc) Damit liegt im Umfang, in dem die Prämien gemäss Reglement und Anhang von den Anteilseignern aufzubringen gewesen wären, eine geldwerte Leistung an diese vor, welche als verdeckte Gewinnausschüttung gemäss § 64 Abs. 1 Ziff. 2 lit. e StG dem steuerbaren Ertrag der Pflichtigen hinzuzurechnen ist, wie

es die Vorinstanz getan hat. dd) Quantitativ ist eine Neuberechnung vorzunehmen, nachdem die zulässigen BVG-Beiträge 2011 durch Verrechnung mit den zu hohen Beiträgen 2010 zu Gunsten der Pflichtigen höher anzusetzen sind. Bei neuen BVG-Beiträgen 2011 von je Fr. 11'562.- pro Aktionär ergibt das eine Aufrechnung von lediglich diesem Betrag. f) Zusammenfassend beträgt die Aufrechnung BVG somit Fr. 21'022.- (= Fr. 9'460 + Fr. 11'562.-) statt Fr. 27'308.- (= Fr. 22'032.- plus Fr. 5'276.-) gemäss Einspracheentscheid. 5. Dies ergibt für die Staats- und Gemeindesteuern unter Berücksichtigung der erforderlichen Neuberechnung der Steuerrückstellung folgenden steuerbaren Reingewinn: 1 DB.2015.112 1 ST.2015.139

- 19 - Fr. Steuerbarer Reingewinn gem. Einspracheentscheid 48'973.- Korrektur BVG gem. Einspracheentscheid – 27'308.- neu 21'022.- Korrektur Steuerrückstellung bereits verbucht 1'200.- zusätzlich gem. Einspracheentscheid 11'400.- Zwischentotal 55'287.- Steuerrückstellung neu - 11'313.- Total 43'974.- gerundet 43'900.-. Bei der Berechnung der Steuerrückstellung wird von entsprechenden Korrekturen bei der direkten Bundessteuer ausgegangen. 6. a) Gestützt auf diese Erwägungen sind die Rechtsmittel teilweise gutzuheissen. Da das Ergebnis für die Beschwerde und den Rekurs sehr unterschiedlich ausfällt, rechtfertigt es sich, hierzu separate Kostenaufgaben vorzunehmen. Für das Beschwerdeverfahren ist von einem unentschiedenen Verfahrensausgang auszugehen, während die Pflichtige im Rekurs mehrheitlich unterliegt. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Parteien daher entsprechend anteilmässig aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Der Pflichtigen ist bei diesem Ausgang keine Parteientschädigung zuzusprechen (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 1959/8. Juni 1997, VRG). b) Mit Bezug auf die direkte Bundessteuer kann der vorliegende Entscheid nur mit Beschwerde angefochten werden, soweit er einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (§ 19a Abs. 2 VRG i.V.m. Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005). 1 DB.2015.112 1 ST.2015.139

- 20 -

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.