

# **ZH\_STEUERREKURSGERICHT ST.2010.194 vom 10. November 2010**

ZH Steuerrekursgericht, 2010-11-10, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_steuerekursgericht\\_ST.2010.194](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_ST.2010.194)

FR: ZH\_STEUERREKURSGERICHT ST.2010.194 du 10 novembre 2010

IT: ZH\_STEUERREKURSGERICHT ST.2010.194 del 10 novembre 2010

## **Regeste**

Enthält der Kaufpreis für eine Aktiengesellschaft auch eine Entschädigungskomponente für einen Mietvertrag der Gesellschaft über ein Mietobjekt, welche die Käuferin übernehmen will ("Schlüsselgeld"), so führt dies allein noch nicht zur Qualifizierung des Betrags als Gewinnvorwegnahme zulasten der Gesellschaft. Entscheidend ist vielmehr, ob die Aktiengesellschaft im Rahmen der nachfolgenden Auflösung des Mietvertrags Leistungen erbracht hat, welche unter unabhängigen Dritten nur gegen Entschädigung zu erwarten sind. Dies ist vorliegend der Fall, allerdings in viel geringerem Mass als vom kantonalen Steueramt angenommen, da es nicht in der Macht der Pflichtigen stand, den Eintritt der Kündbarkeit des Mietvertrags zu verhindern.

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Staat Zürich, Rekursgegner,

### **E. 2**

Die Vorinstanz erkennt vorliegend die Gewinnvorwegnahme darin, dass die Pflichtige mit der vorzeitigen Auflösung des Mietvertrags einverstanden war, ohne hierfür eine Entschädigung zu erhalten. In der Geschäftswelt sei es üblich, dass ein Mietinteressent einen Mieter für dessen Aufgabe eines Mietobjekts an beehrter Lage entschädige. a) Nicht streitig ist, dass die E allein an den Geschäftsräumen der Pflichtigen interessiert und bereit war, hierfür eine erhebliche Summe zu bezahlen. Weiter kann vorausgesetzt werden, dass die Vermieterin den Mieterwechsel wegen des höheren Mietzinses begrüsste, und dass die Mietnachfolge zwischen der E und der Vermieterin bereits im Vorfeld vertraglich abgesichert war. In dieser Situation wäre es der E an sich freigestanden, gegen Entrichtung einer Entschädigung, dem so genannten Schlüsselgeld, an die Pflichtige in deren Mietvertrag einzutreten und diesen mit der Vermieterin neu auszuhandeln; diesfalls wäre das Schlüsselgeld klarerweise der Pflichtigen zugestanden und hätte von ihr als Ertrag versteuert werden müssen. Die Parteien haben indessen nicht diesen Weg gewählt, sondern sind so vorgegangen, dass die E die Pflichtige erwarb, darauf der Mietvertrag einvernehmlich aufgelöst und die Pflichtige anschliessend an einen Dritten verkauft wurde. Formell betrachtet handelt es sich beim Erlös aus dem Verkauf der Pflichtigen um einen privaten Kapitalgewinn der Alleinaktionärin. Daran ändert nichts, dass die Werthaltigkeit des Verkaufsobjekts in hohem Mass durch den Mietvertrag bedingt war, noch dass auch ein anderes Vorgehen möglich gewesen wäre, welches zu einer Steuerbarkeit der Leistung geführt hätte. Anders wäre nur zu entscheiden, wenn die Pflichtige über rechtliche Ansprüche, vor allem aus dem Mietvertrag, verfügte, welche sie bei diesem Vorgehen ent-

schädigungslos aufgab, was unter unbeteiligten Dritten nicht möglich gewesen wäre. Es ist deshalb die Mietsituation der Pflichtigen im Zeitpunkt der massgebenden Handlungen zu analysieren. 1 ST.2010.194 1 DB.2010.140

- 6 - b) Der Mietvertrag zwischen der Pflichtigen und der damaligen AG I (heute: G) ist 1990 abgeschlossen worden und ersetzte einen früheren Mietvertrag zwischen denselben Parteien. Zu dieser Zeit war die J die Muttergesellschaft der Pflichtigen; 1995 haben die beiden Gesellschaften fusioniert. Aus dem Mietvertrag geht hervor: "2.2. Der Mietvertrag wird auf die Dauer von 15 Jahren fest abgeschlossen und endet frühestens am 31. März 2005. Falls der Mietvertrag nicht mindestens zwölf Monate vor Ablauf der festen Mietdauer gekündigt wird, so verlängert er sich jeweils auf unbestimmte Dauer bei einjähriger Kündigungsfrist.

### **E. 2.3**

Die Vermieterin kann den Mietvertrag nach Einhaltung einer ergebnislosen Mahnfrist von 60 Tagen – andere gesetzliche Bestimmungen vorbehalten – mit sofortiger Wirkung insbesondere dann auflösen, wenn a) die Mieterin mit der Bezahlung der fälligen Mietrate bzw. Nebenkostenpauschale im Rückstand ist; b) die Mieterin den Mietgegenstand vertragswidrig zur unbefugten Nutzung überlässt oder selbst vertragswidrig nutzt; c) über die Mieterin der Konkurs oder ein Nachlassverfahren eröffnet wird; d) die Mieterin ein gerichtliches Nachlassverfahren eingeleitet. (...) 18.3. Eine massgebende Veränderung im Aktienbesitz an der J und/oder an der A ist der Vermieterin mitzuteilen. In einem solchen Fall ist die Vermieterin berechtigt, den Vertrag unbeachtet obiger Ziff. 3 (sic!) auf das nächste Kündigungsziel zu kündigen, es sei denn, Fräulein D, bzw. im Falle ihres Ablebens deren Erben, als heutige Alleinaktionärin der J, welche wiederum die A zu 100% hält, könne a) für die Veräusserung der Aktien wichtige Gründe geltend machen (Krankheit, Alter, Nachfolge innerhalb der Familie, Erbgang, etc.) und b) es bestehe trotz der Veränderung im Aktienbesitz wenigstens gleiche Gewähr für die Erfüllung der vertraglichen Pflichten. Wird der Mietvertrag aufgrund der vorstehenden Bestimmungen gekündigt, so ist die A als Mieterin berechtigt, den Abschluss eines neuen Mietvertrags zu verlangen, der den veränderten Aktionärs- und Risikoverhältnissen Rechnung trägt, im übrigen ungefähr dem heutigen Mietvertrag wirtschaftlich gleichkommt, alles unter der Voraussetzung, dass solches der Vermieterin billigerweise zugemutet werden kann." 1 ST.2010.194 1 DB.2010.140

- 7 - Am 17. September 1997 schlossen die Vertragsparteien einen Zusatz III zum Mietvertrag, welcher integrierender Bestandteil des Hauptmietvertrags sowie der – hier nicht interessierenden – Zusätze I und II darstellt, und per 31. März 1997 in Kraft trat. Dieser sah vor: "2. In Ergänzung von Ziff. 2.2 des Hauptmietvertrages wird der Mietvertrag um fünf Jahre ab dem 31. März 2005 fest verlängert. Er endet somit frühestens am 31. März 2010. Nach Beendigung der festen Vertragsdauer am 31. März 2010 ist die Mieterin berechtigt, die bis dann innegehabten Räumlichkeiten für weitere fünf Jahre anzumieten zu Bedingungen, die dazumal innerhalb eines marktgerechten Rahmens neu festzulegen sind. Will die Mieterin von ihrem Recht auf Vertragserneuerung Gebrauch machen, hat sie dies der Vermieterin mindestens zwölf Monate vor Ablauf des Mietvertrags, d.h. bis spätestens 31. März 2009 schriftlich mitzuteilen. Die Parteien werden gegebenenfalls alsdann Verhandlungen über die Fortsetzung des Mietverhältnisses aufnehmen und so fördern, dass sechs Monate vor Vertragsablauf eine Entscheidung hierüber getroffen ist. Dies gilt jedoch nur, solange Frau D die aktive und/oder leitende Geschäftstätigkeit in den

Mieträumen aus- übt. Bei Hinfall derselben gilt auch die feste Vertragsdauer als per sofort erloschen und es gelten bezüglich Mietdauer und Kündigung die allgemeinen Vertragsbestimmungen."

### E. 3

Im Folgenden ist zu unterscheiden zwischen der Herbeiführung der vorzeitigen Kündigung des Mietvertrags an sich einerseits und der effektiven Abwicklung der Vertragsauflösung (Erwägung 4.) andererseits. a) Vor dem Verkauf der Pflichtigen im Jahr 2007 befand sich diese gemäss Ziff. 2 von Zusatz III in einem ungekündigten Mietverhältnis mit einer festen Mietdauer bis 31. März 2010 und einer Option zur Verlängerung um weitere fünf Jahre, unter Anpassung des Mietzinses. Eine vorzeitige Auflösung des Mietvertrags war demnach – abgesehen von den Fällen gemäss Ziff. 2.3 des Hauptmietvertrags – nur im Einverständnis mit der Pflichtigen möglich. Die Unkündbarkeit entfiel indessen unter der Voraussetzung, dass D die aktive und/oder leitende Geschäftstätigkeit in den Mieträumen nicht mehr ausübt. Ziff. 2 von Zusatz III verweist in diesem Fall auf die Regelung der Kündigung in den allgemeinen Bestimmungen. Damit gilt Ziff. 2 des Hauptmietvertrags, welche vorschreibt, dass eine Kündigung jederzeit ausgesprochen werden kann, und zwar unter Beachtung einer einjährigen Kündigungsfrist. 1 ST.2010.194 1 DB.2010.140

- 8 - Der Verkauf der Pflichtigen durch D ist als Kündigungsfall gemäss Ziff. 2 des Zusatzes III zu betrachten. Zwar war D auch nach dem Verkauf weiterhin als Mitglied des Verwaltungsrats der Pflichtigen mit Einzelunterschrift im Handelsregister eingetragen. Indessen ist gemäss den Akten zu schliessen, dass sie sich mit dem Verkauf von der Geschäftstätigkeit zurückziehen wollte und die Beibehaltung der Geschäftsleitung lediglich formal war. Die 194X geborene D war im Zeitpunkt des Verkaufs nämlich bereits über 60 Jahre alt und krankheitshalber nicht mehr arbeitsfähig (Revisionsbericht S. 4 und 5). Schon bald nach den einschlägigen Vertragsabschlüssen Ende 2007 ist D verstorben (Revisionsbericht, S. 2), kurz nach dem Tod von D wurde der neue Eigentümer H als Verwaltungsrat im Handelsregister eingetragen. Zudem waren die bereits Ende November getroffenen Vereinbarungen Ergebnis von vorangehenden Verhandlungen zwischen den Parteien, in denen sie sich über das Vorgehen nach dem Verkauf geeinigt hatten, und war sich die neue Eigentümerin der Pflichtigen mit der Vermieterin über die Mietnachfolge einig. Bei einer gesamthaften Beurteilung der Verhandlungspositionen zu diesem Zeitpunkt ist deshalb zu schliessen, dass beim Verkauf der Pflichtigen im Jahr 2007 der Mietvertrag kündbar geworden war. Dieser hätte demnach unter Beachtung der einjährigen Frist frühestens im Laufe des Jahres 2008 gekündigt werden können. Die Pflichtige hatte keinerlei Möglichkeiten, eine solche ordentliche Kündigung abzuwehren, noch hatte sie in Bezug auf die Auswahl der Nachmeterschaft irgendwelche Einflussmöglichkeiten, sondern stand dies im alleinigen Ermessen der Vermieterin. b) Aus diesen Vorgängen sind keine rechtlichen Grundlagen für irgendwelche Entschädigungsansprüche der Pflichtigen ersichtlich: Die Kündigung des Mietvertrags war gemäss Ziff. 2 des Zusatzes III allein von der Ausübung der aktiven bzw. leitenden Geschäftstätigkeit von D abhängig. Offenkundig sollten bei einer Geschäftsaufgabe von D, etwa aus Altersgründen, beide Mietvertragsparteien nicht mehr länger an die feste Mietdauer gebunden sein. Damit enthält der Vertrag ein personalisiertes Element, indem die Weiterführung des Mietverhältnisses letztlich vom Willen von D als Privatperson abhing. Entschädigungsansprüche der Pflichtigen konnten in dieser Situation nur dann entstehen, wenn sie von D verlangen durfte, dass diese die Geschäftsleitung wegen der negativen Folgen für die Pflichtige nicht oder nur unter Abgeltung der Nachteile

aufgab. Eine rechtliche Grundlage dafür lässt sich indessen nicht finden. Irgendwelche vertragliche Abmachungen, worin D sich gegenüber der Pflichtigen gebunden hätte, den 1 ST.2010.194 1 DB.2010.140

- 9 - Mietvertrag unkündbar zu belassen, liegen nicht vor und werden von der Vorinstanz auch nicht geltend gemacht. Auch auf die aktienrechtliche Sorgfalts- und Treuepflicht (Marginalie zu Art. 717 OR) lässt sich keine Entschädigungspflicht abstützen. Diese verpflichtet die Mitglieder des Verwaltungsrats sowie Dritte, die mit der Geschäftsführung befasst sind, ihre Aufgaben mit aller Sorgfalt zu erfüllen und die Interessen der Gesellschaft in guten Treuen zu wahren. Die Pflicht, die Gesellschaftsinteressen zu wahren, gilt auch für den als Verwaltungsrat tätigen Einmannaktionär. Auch er hat die selbstständigen Interessen der Gesellschaft zu achten und insbesondere dazu Sorge zu tragen, dass ihr Vermögen erhalten bleibt (Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, Schweizerisches Aktienrecht, 1996, § 28 N 30). Immerhin lässt die Wahrung der Gesellschaftsinteressen einen weiten Ermessensbereich zu, und im so abgesteckten Rahmen darf das Verwaltungsratsmitglied durchaus bestimmte Interessen wahrnehmen. Die Treuepflicht kann aber nicht so weit gehen, dass es der Alleinaktionärin und Geschäftsführerin im vorliegenden Fall nicht mehr frei gestanden wäre, ihre Stellung bei der Pflichtigen aufzugeben, nur um den Eintritt der Kündigung des Mietvertrags zu verhindern, zumal sie aufgrund ihres Alters und ihres Gesundheitszustands gute Gründe für ihren Entscheid anführen konnte, und dieser Fall der Beendigung im Mietvertrag (Ziff. 18.3) ja ausdrücklich vorgesehen war. Ganz allgemein kann jedenfalls die Treuepflicht nicht beinhalten, dass eine Gesellschaft gegenüber ihrer Eigentümerschaft einen Anspruch darauf erheben kann, nicht liquidiert oder verkauft zu werden. Daran ändert nichts, dass sich der E dadurch die Möglichkeit eröffnete, an die Geschäftsräume der Pflichtigen an bester Lage heranzukommen, und dies im Kaufpreis für die Pflichtige seinen Ausdruck fand. Wenn D aufgrund der konkreten Gestaltung des Mietvertrags die Gelegenheit erwuchs, ihre Rücktrittserklärung zusätzlich mit einem höheren Verkaufspreis für die Pflichtige "vergolden" zu lassen, so hat Letztere diese Entscheidung ihrer Alleinaktionärin hinzunehmen. Fragen könnte man sich allerdings, ob nicht in der Ausgestaltung des Mietvertrags auf eine Weise, welche D eine derart starke Position einräumt, eine Bevorzugung liegt, welche einer unbeteiligten Drittperson nicht gewährt worden wäre. Dies wird indessen von der Vorinstanz weder substantiiert behauptet noch belegt. Die Motive der Vertragsparteien im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses im Jahr 1990 gehen auch aus den Akten nicht hervor; denkbar ist jedenfalls auch, dass die Pflichtige ohne D als Alleinaktionärin und Geschäftsführerin gar nicht in den Genuss eines langfristig unkündbaren Mietvertrags gekommen wäre. Für die Steuerrekurskommission besteht unter diesen Umständen keine Veranlassung, bereits in der Aufnahme der Klausel in den Mietvertrag einen Verstoß gegen das Gebot des Drittvergleichs zu erkennen. 1 ST.2010.194 1 DB.2010.140

- 10 - c) Anzufügen ist, dass durchaus auch Fallkonstellationen denkbar sind, welche zu einer Zurechnung des Schlüsselgelds bei der Pflichtigen mit der Folge der Besteuerung als Ertrag führen. Dies wäre etwa der Fall, wenn die Pflichtige auch nach den Transaktionen im Jahr 2007 rechtlich oder wirtschaftlich weiterhin im Eigentum der bisherigen Alleineigentümerin bzw. ihrer Erben geblieben wäre und der neue Eigentümer lediglich treuhänderisch auftrat. Diesfalls hätte der Verkauf und "Rückkauf" der Pflichtigen am selben Tag – falls die Transaktionen überhaupt effektiv durchgeführt wurden – wohl keinem anderen Zweck gedient als der steuerfreien Realisierung der Entschädigung für die Aufgabe des

Mietvertrags. Das kantonale Steueramt macht indessen keine solchen Vorgänge geltend, und diese sind auch aus den Akten nicht ersichtlich. Zwar war der Käufer H zu dieser Zeit bei der Bera- tungsgesellschaft tätig, welche die Nachmieterin vertrat, und hatte er auch schon steuer- rechtliche Artikel veröffentlicht, sodass sein berufliches Interesse an einem Verkaufsbetrieb für die spezifischen Waren nicht unmittelbar einleuchtet. Für die Steuerrekurskommission sind der Name des Käufers und seine Berufstätigkeit allein indessen noch kein genügend starker Hinweis darauf, dass sich eine weitere Untersuchung in diese Richtung aufdrängt.

#### E. 4

In einem zweiten Schritt ist zu prüfen, ob aus der konkreten Abwicklung der Ver- tragsauflösung entschädigungspflichtige Ansprüche der Pflichtigen erwachsen. a) Nach dem Gesagten hätte der Mietvertrag frühestens im Laufe des Jahres 2008 gekündigt werden können. Effektiv aufgehoben wurde er indessen bereits früher im Jahr 2008; das Entgegenkommen der Pflichtigen gegenüber der E als ihrer neuen Eigen- tümerin und Nachmieterin bestand demnach in einer Verkürzung der Mietdauer um mehre- re Monate. Weiter schloss sie 2007 einen Untermietvertrag ab, gemäss welchem die E die Mieträumlichkeiten bereits früh im Jahr 2008 für einen monatlichen Zins von Fr. 40'000.- übernahm. Diese Verträge wurden gemäss unbestrittener Sachdarstellung alle am selben Tag, aber nach Abschluss des Kaufvertrags über die Aktien der Pflichtigen geschlossen, mithin zu einem Zeitpunkt, als die E bereits – für kurze Zeit – Eigentümerin der Pflichtigen war. Wie bereits festgehalten, ist die Pflichtige anschliessend, aber ebenfalls 2007 an einen Dritten weiterverkauft worden; im ersten Quartal 2008 übte sie ihre Geschäftstätigkeit nicht mehr an der strasse aus, sondern an der K in C, wo sie gemäss Handelsregister seit 2008 auch ihren Sitz hat. In den Räumlichkeiten an der strasse ist ab Frühjahr 2008 die E tätig. 1 ST.2010.194 1 DB.2010.140

- 11 - Ein Verstoß gegen den Grundsatz des Drittvergleichs liegt unter diesen Umstän- den dann vor, wenn der von der E bezahlte Mietzins für die Untermiete nicht marktgerecht war, sowie insoweit, als die Pflichtige auf einen allfälligen Gewinn aus der Weitervermie- tung zwischen der Auflösung des Mietverhältnisses 2008 und dem ordentlichen Kündi- gungsdatum später in demselben Jahr verzichtete. Weiter stellt sich die Frage, ob der E allein der Umstand, dass sie bereits im ersten anstatt erst im dritten Quartal 2008 in das Geschäftslokal an der strasse einziehen konnte, eine zusätzliche Entschädigung wert war. b) Nicht gefolgt werden kann der Vorinstanz, wenn sie allein aus der Differenz zwi- schen dem Kauf- und Verkaufspreis der Pflichtigen, somit Fr. 4'010'000.-, einen Anspruch der Pflichtigen auf Entschädigung begründet und auch der Höhe nach bestimmt. Die kon- krete Abwicklung der Mietvertragsauflösung bedurfte nach dem Kauf der Pflichtigen durch die E nicht mehr der Mitwirkung von D als Aktionärin. Es ist deshalb nicht einzusehen, weshalb die E dieser eine Abgeltung dafür hätte zukommen lassen sollen. Zwischen der Zahlung an D und allfälligen Entschädigungsansprüchen der Pflichtigen für von ihr erbrach- te Leistungen bei der Abwicklung der Mietvertragsauflösung kann daher kein direkter Zu- sammenhang hergestellt werden. Massgebend ist einzig, welche Entschädigung die Pflich- tige unter unabhängigen Dritten für ihr Entgegenkommen hätte verlangen können. Die Miete der Pflichtigen für das Geschäft an der strasse betrug Fr. 337'300.- pro Jahr bzw. Fr. 28'108.- pro Monat (Revisionsbericht S. 6). Demnach erzielte sie aus der Un- tervermietung mit Fr. 40'000.- pro Monat einen monatlichen Gewinn von Fr. 11'892.-, auf welchen sie mit der vorzeitigen Auflösung des Mietverhältnisses verzichtete, ohne dass sie dafür eine

Gegenleistung erhielt. Dabei ist unbestritten und kann als erstellt gelten, dass der Mietzins von Fr. 40'000.- pro Monat nicht über dem Marktzins lag und damit nicht indirekt eine Abgeltung für die vorzeitige Aufgabe des Mietobjekts enthielt. Dies ergibt für knapp 5 Monate insgesamt einen entgangenen Gewinn von Fr. 55'494.-. In diesem Umfang hält das Vorgehen der Parteien dem Drittvergleich nicht stand. Offen ist zudem, ob nicht sogar ein höherer Mietzins als Fr. 40'000.- pro Monat erzielbar gewesen wäre. Nachdem die Pflichtige selbst einräumt, dass die Nachmieterin "einen dem Vernehmen nach exorbitanten" Mietzins bezahlt, und dass sie selber nie in der Lage gewesen wäre, eine Mietaufschlag in der heute üblichen Höhe zu entrichten, liegen entsprechende Anhaltspunkte vor. Genaue Schlüsse sind aufgrund der Akten indessen nicht möglich, da keine Vergleichszahlen über die marktüblichen Mietzinse (Quadratmeterpreise) 2007 vorliegen. Immerhin ist erstellt, dass der bezahlte Mietzins von Fr. 337'300.- noch 1 ST.2010.194 1 DB.2010.140

- 12 - immer dem ursprünglich vereinbarten Betreffnis entspricht (Ziff. 4 sowie Zusatz I und II zum Mietvertrag). Quantitativ am meisten ins Gewicht fallen dabei die Räume im Erdgeschoss von 71 m<sup>2</sup> mit Fr. 2'300.- pro m<sup>2</sup>; gemäss einem bei den Akten liegenden Zeitungsartikel vom 29. März 2010 werden für solche Flächen mittlerweile Fr. 6'500.- bis Fr. 7'000.- pro m<sup>2</sup> bezahlt, was etwa eine Verdreifachung des von der Pflichtigen bezahlten Mietzinses bedeuten würde. Wie weit dies aber auch bereits für 2007 gegolten hat, geht aus den Akten nicht hervor. Umgekehrt ist aber fraglich, ob die Pflichtige gegenüber einer Untermieterin überhaupt in der Lage gewesen wäre, eine höhere Marktmiete durchzusetzen: Gemäss Ziff. 18.1. des Hauptmietvertrags ist die Untermiete nämlich nur mit schriftlicher Zustimmung der Vermieterin gestattet. Es ist kaum anzunehmen, dass diese ihr Einverständnis zu einer Untermiete mit einem erheblich höheren Mietzins erteilt hätte ohne selbst einen Anteil davon zu fordern. Ob und unter welchen Bedingungen die Pflichtige die Zustimmung der Vermieterin zur Untermiete erhalten hat, ist im Übrigen nicht bekannt. Die Akten lassen demnach zur Frage des marktüblichen Mietzinses generell und des bei der Untervermietung erzielbaren Mietzinses im konkreten Fall keine abschliessende Beurteilung zu. Noch unklarer ist die Antwort auf die Frage, ob die E bereit gewesen wäre, darüber hinaus eine weitere Entschädigung für das Privileg zu bezahlen, ihr Geschäft an der strasse bereits am im ersten Quartal statt erst im November 2008 eröffnen zu können. b) Der Umfang der unter unbeteiligten Dritten insgesamt geleisteten Entschädigung kann aber ohnehin offen gelassen werden, da diese mit Sicherheit nie eine Höhe erreicht hätte, dass sie die Einschätzung der Pflichtigen für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2007 zu beeinflussen vermöchte. Per 31. Dezember 2007 bestanden verrechenbare Vorjahresverluste von Fr. 1'045'889.- und im Geschäftsjahr 1.1. - 31.12.2007 kam ein erneuter Verlust von Fr. 544'169.- dazu. Diese Werte wurden in der steueramtlichen Revision jeweils bestätigt. Mitunter hätte die fragliche Entschädigung mehr als Fr. 1'590'058.- an kumulierten Verlusten übersteigen müssen, damit sie sich überhaupt auf die Einschätzung ausgewirkt hätte. Es kann ohne Weiteres ausgeschlossen werden, dass die E bereit gewesen wäre, der Pflichtigen zusätzlich zu den bereits angefallenen Mietkosten der Untermiete von Fr. 200'000.- weitere Fr. 1'590'058.- zu bezahlen. c) Hinzu kommt, dass es sich bei den entgangenen Mietzinsen aus der Untervermietung um Zuflüsse handelt, welche dem Geschäftsjahr 1.1. - 31.12.2008 zuzuweisen und damit ohnehin nicht im Rahmen der Einschätzung für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2007 steuerlich zu erfassen wären: 1 ST.2010.194 1 DB.2010.140

- 13 - In Lehre und Praxis besteht Einigkeit darüber, dass für die Gewinnermittlung einer Kapitalgesellschaft an die Jahresrechnung (Bilanz und Erfolgsrechnung) anzuknüpfen ist (so genanntes Massgeblichkeitsprinzip, vgl. dazu statt vieler Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Art. 18 N 174 sowie Art. 58 N 2, je mit Nachweisen). Erträge, welche zeitraumbezogen anfallen (z.B. Zinsen, Miete), sind auch entsprechend abzugrenzen und zu erfassen (Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band 1, 2009, S. 11; Markus Weidmann, Einkommensbegriff und Realisation, 1995, S. 156). Bei verdeckten Gewinnausschüttungen durch Ertragsverzicht ist grundsätzlich davon auszugehen, dass diese dann zufließen, wenn der fehlende Durchsetzungswille der Gesellschaft auf Einforderung der Leistung zum Ausdruck kommt. Dieser Zeitpunkt tritt in der Regel mit der Genehmigung der Bilanz oder Erfolgsrechnung ein, in der weder die zurückbehaltenen Einnahmen noch eine entsprechende Ersatzforderung enthalten sind (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A, 2006, Art. 210 N 74; Weidmann, S. 179). Mithin wären die Forderungen auf die entgangenen Mietzinsen aus der Untervermietung sukzessive mit Überlassung des Mietobjekts entstanden und hätten damit auch erst in der Erfolgsrechnung 1.1. - 31.12.2008 erfasst werden müssen und nicht vorher. Ob der Ertragsverzicht dann auch eine verdeckte Gewinnausschüttung zur Folge gehabt hat, ist anhand des genehmigten Jahresabschlusses 1.1. - 31.12.2008 abzuklären. Damit bildet diese Frage erst Gegenstand der Einschätzung für letztere Steuerperiode, und wäre eine steuerliche Erfassung in der hier streitigen Einschätzung 1.1. - 31.12.2007 noch verfrüht.

#### **E. 5**

Gestützt auf diese Erwägungen ist der Rekurs bzw. die Beschwerde gutzuheissen. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten dem Rekursgegner bzw. der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Die Pflichtige hat keine Parteientschädigung verlangt, sodass ihr hinsichtlich des Rekursverfahrens eine solche versagt bleiben muss (vgl. RB 1968 Nr. 4). Für das Beschwerdeverfahren ist ihr jedoch gleichwohl eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen, da sie darauf von Amts wegen Anspruch hat (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968).

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