

AI_GERICHTE V 5-2023 vom 6. März 2025

AI Gerichte, 2025-03-06, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ai_gerichte_V_5-2023

FR: AI_GERICHTE V 5-2023 du 6 mars 2025

IT: AI_GERICHTE V 5-2023 del 6 marzo 2025

Regeste

Steuerbeschwerde

Erwägungen

E. 1

Mit Veranlagungsverfügung der kantonalen Steuerverwaltung vom 4. Januar 2023 wurde der A. AG für die Steuerperiode 2019 beim Reingewinn eine verdeckte Gewinnausschüttung über CHF 182'117.00 aufgerechnet.

E. 2

Gegen diese Verfügung erhob der Rechtsvertreter der A. AG mit Schreiben vom 3. Februar 2023 Einsprache mit dem Antrag, auf die Aufrechnung von CHF 182'117.00 infolge unechter Schwestersanierung sei zu verzichten.

So sei das Darlehen der A. AG gegenüber der B. AG, einer Schwestergesellschaft, zum Erwerb einer Liegenschaft gewährt worden. Nachdem habe festgestellt werden müssen, dass die Werthaltigkeit dieser Liegenschaft nicht mehr gegeben sei und Abschreibungen notwendig geworden seien, habe das Darlehen im 2001 wertberichtigt werden müssen, was von der kantonalen Steuerverwaltung als geschäftsmässig begründeter Aufwand anerkannt worden sei. Erst mit der Veräusserung der mit dem Darlehen finanzierten Liegenschaft habe sich ergeben, dass das Darlehen definitiv nicht mehr zurückgeführt werden könne. Somit hätte das Darlehen definitiv ausgebucht werden müssen. Der vorläufige Charakter einer Wertberichtigung könne sich nur auf die Werthaltigkeit der Forderung beziehen, es könne aber nicht angehen, dass die Kantonale Steuerverwaltung beinahe zwanzig Jahre nach der Verbuchung und steuerlichen Anerkennung einer Wertberichtigung die geschäftsmässige Begründetheit der Wertberichtigung neu beurteile. Würde dies zugelassen, könnte eine Verjährung, welche der Rechtssicherheit diene, bei Wertberichtigungen nie eintreten. Selbst wenn die Kantonale Steuerverwaltung auf ihren Entscheid und ihre Beurteilung aus dem Jahr 2001 materiell zurückkommen dürfte, was bestritten werde, sei festzustellen, dass die Verjährung in jedem Fall eingetreten sei.

E. 3

Mit Entscheid vom 27. Februar 2023 wies die Kantonale Steuerverwaltung die Einsprache der A. AG ab.

Sie stelle die Wertberichtigung bezüglich der Darlehensforderung im Jahr 2001 nicht in Frage. Damit sei aber kein Präjudiz geschaffen worden, welches eine spätere steuerrechtliche Qualifikation einer unechten Schwestersanierung verunmöglichen würde. Eine solche Prüfung finde erst in jenem Zeitpunkt statt, in welchem die Geldgeberin definitiv entreichert werde. Bei den Gesellschaften A. AG und B. AG mit dem Aktionariat von Vater

und Sohn handle es sich nicht um unabhängige Dritte. So sei fraglich, ob es

2 - 8 für einen solchen unabhängigen Dritten einen wirtschaftlich nachvollziehbaren Grund gegeben hätte, ohne Not auf eine Darlehensforderung zu verzichten, ohne dafür auch nur die geringste Gegenleistung zu erhalten. Eine definitive Abschreibung der Forderung in der A. AG wäre nur angezeigt gewesen, wenn die B. AG zahlungsunfähig geworden oder in Konkurs gegangen wäre. Dies sei aber vorliegend beides nicht der Fall. Zudem würden sowohl die A. AG als auch die B. AG durch die C. AG betreut, welche selbst den Betrag von CHF 182'118.00 als unechten Sanierungsbeitrag im Jahr 2019 direkt in das Eigenkapital der B. AG verbucht habe. Hätte es sich um den Sanierungsbeitrag eines Dritten gehandelt, hätte dieser zwingend über die Erfolgsrechnung verbucht werden müssen, mit der Konsequenz, dass die entsprechenden Verlustvorträge in der B. AG aufgezehrt worden wären. Dies habe sie unterlassen, damit die bestehenden Verlustvorträge in der B. AG nicht tangiert würden. Damit müsste sie auf der anderen Seite der A. AG aber auch die entsprechenden steuerlichen Konsequenzen gewärtigen. Es könne nicht angehen, dass auf der Seite der B. AG von einer unechten Schwestersanierung gesprochen werde, damit die aufgelaufenen Verlustvorträge nicht aufgezehrt würden und auf der Seite der A. AG behauptet werde, es liege eine echte Sanierungsleistung unter Dritten vor, da dies für die A. AG günstiger wäre. Dieses Verhalten sei widersprüchlich und könne nicht akzeptiert werden. Da die Veranlagung 2019 der B. AG bereits in Rechtskraft erwachsen sei, könne auch nicht mehr geltend gemacht werden, dass die erfolgsneutrale Verbuchung bei der B. AG irrtümlicherweise erfolgt sei und korrigiert werde.

E. 4

Der Rechtsvertreter der A. AG (folgend: Beschwerdeführerin) reichte am 23. März 2023 Beschwerde gegen den Einspracheentscheid vom 27. Februar 2023 ein und stellte das Rechtsbegehren, der Einspracheentscheid vom 27. Februar 2023 sei aufzuheben und auf die Aufrechnung von CHF 182'117.00 zu verzichten.

E. 4.1

Der steuerbare Reingewinn setzt sich zusammen aus: a. dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrages des Vorjahres; b. allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (Art. 58 Abs. 1 DBG, Art. 60 Abs. 1 StG).

E. 4.2

Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt vor, wenn eine Kapitalunternehmung einem Beteiligten direkt oder indirekt (über eine nahestehende Person) ohne entsprechende Gegenleistung eine als Aufwand verbuchte Leistung erbringt, die sie im normalen Geschäftsverkehr einem unbeteiligten Dritten nicht erbringen würde. Verdeckte Gewinnausschüttungen stellen damit buchmässige Kapitalentnahmen dar (vgl. ZIGERLIG/OERTLI/HOFMANN, Das St.Gallische Steuerrecht, 7. Auflage, 2014, III. Teil N 111). Bei der verdeckten Gewinnausschüttung geht es somit immer um die Frage der Angemessenheit zwischen Leistung und Gegenleistung bei Transaktionen zwischen Gesellschaft und Anteilsinhaber bzw. einer dem Anteilsinhaber nahestehenden Person (vgl. OESTERHELT/MÜHLEMANN/BERTSCHINGER, Basler Kommentar DBG, 4. Auflage, 2022, Art. 58 N 62 f.). Die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung setzt in ständiger

bundesgerichtlicher Rechtsprechung voraus, dass die leistende Gesellschaft einem Dritten unter gleichen Bedingungen den Vorteil nicht zugestanden hätte (sog. Drittvergleich; vgl. Urteil des Bundesgerichts 9C_660/2022 vom 10. Mai 2023 E. 4.2.). Ziel des Drittvergleichs ist es, das offensichtliche Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung zu bestimmen (vgl. OESTERHELT/MÜHLEMANN/BERTSCHINGER, a.a.O., Art. 58 N 71). Grundsätzlich sind auch Darlehensverträge zwischen Schwestergesellschaften erlaubt, sofern die

5 - 8 vereinbarten Bedingungen diesem Drittvergleich standhalten (vgl. OESTERHELT/MÜHLEMANN/BERTSCHINGER, a.a.O., Art. 58 N 127).

Gewährt eine Kapitalunternehmung einem Beteiligten ein Darlehen ohne angemessene Sicherheit, ohne klare Rückzahlungsverpflichtung oder ohne tatsächliche Rückzahlungsmöglichkeit, liegt ein simuliertes Darlehen vor. Die äussere Form des Darlehens wird nur simuliert, d.h. bloss zum Schein gewählt oder gewährt, womit es sich bei der Zuwendung gar nicht wirklich um Fremdkapital, sondern um eine Kapitaleinlage bzw. einen Zuschuss handelt. Die Darlehensgewährung selbst ist erfolgsneutral, doch werden spätere Abschreibungen auf dem fiktiven Aktivum steuerlich nicht anerkannt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_443/2016, 2C_444/2016 vom 11. Juli 2017 E. 3.4; ZIGERLIG/OERTLI/HOFMANN, a.a.O., III. Teil N 116; LOCHER/GIGER/PEDROLI, Kommentar zum DBG, 2. Auflage, 2022, Art. 58 N 128). Ein Darlehen kann nicht bloss von Beginn weg simuliert sein, sondern es ergeben sich auch Fälle, in denen ein fehlender Rückerstattungswille nur im Nachhinein angenommen werden kann, weil die Darlehensgeberin erst in einem späteren Zeitpunkt auf ihre (bislang ernsthaft aufrechterhaltene) Forderung gegenüber dem Schuldner verzichtet. Die beiden Varianten werden als ursprüngliche bzw. nachträgliche Simulation bezeichnet (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_443/2016, 2C_444/2016 vom

E. 4.3

Nach Angaben der Beschwerdeführerin wurde das Darlehen der B. AG zum Erwerb einer Liegenschaft gewährt. Die Beschwerdeführerin nahm nach dem handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip im Jahr 2000 eine von der Beschwerdegegnerin 1 steuermindernd akzeptierte Wertberichtigung vor. Damit signalisierte die Beschwerdeführerin, dass sie von der Rückzahlung des Darlehens durch ihre Schwestergesellschaft ausging, andernfalls sie das Darlehen bereits damals definitiv hätte abschreiben müssen. So blieb das Darlehen auch nach der Wertberichtigung in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin bestehen. Erst nach Verkauf der mit dem Darlehen finanzierten Liegenschaft habe die Beschwerdeführerin gewusst, dass das Darlehen uneinbringlich und die Schwestergesellschaft zu einem Sanierungsfall geworden sei, weshalb das Darlehen über CHF 182'118.00 gegenüber der B. AG gemäss Steuererklärung 2019 definitiv aus den Büchern der Beschwerdeführerin ausgebucht worden ist. Somit hatte sich die provisorische Einschätzung durch die Beschwerdegegnerin 1, das Darlehen könne zurückbezahlt werden, womit die Wertberichtigung geschäftsmässig begründet sei und zum steuerlichen Abzug zugelassen werden könne, nicht bewahrheitet. Die Beschwerdegegnerin 1 hatte erst zu diesem Zeitpunkt Anlass, den Drittvergleich vorzunehmen bzw. zu prüfen, ob das Darlehen nachträglich simuliert und damit die Voraussetzung für eine verdeckte Gewinnausschüttung erfüllt war.

Für den Verzicht der Beschwerdeführerin auf die Darlehensrückzahlung ist von ihrer Schwestergesellschaft B. AG keine Gegenleistung erfolgt, womit von einem Missverhältnis der Leistungen auszugehen ist, würde doch ein unabhängiger Dritter nicht ohne Gegenleistung auf die Rückforderung des Darlehens verzichten. Die Beschwerdeführerin ihrerseits hat keine Argumente vorgebracht, weshalb der Verzicht auf Rückzahlung des Darlehens gegenüber der B. AG einem Drittvergleich standhalten sollte. So hat sie keine Auskunft über die Konditionen des gewährten Darlehens wie z.B. Vertrag, Zins oder Rückzahlungsdatum gegeben. Ein fehlender schriftlicher Darlehensvertrag über Höhe und Rückzahlung des Darlehens sowie über dessen Verzinsung stellt ein Indiz dar, welches auf die Simulation eines Darlehensgeschäfts schliessen lässt. Der Verzicht auf die Rückzahlung des Darlehens legt den Schluss nahe, dass dieser in der persönlichen Verknüpfung beider Gesellschaften beruht: Der Verwaltungsratspräsident der B. AG ist der

7 - 8 Vater des Verwaltungsratspräsidenten der Beschwerdeführerin. Die Begünstigungsabsicht der Beschwerdeführerin darf in der Regel ohne besonderen Nachweis der Beschwerdegegnerin 1 vorausgesetzt werden (vgl. ZBl 1978, 265 = ZR 1978 Nr. 59; Entscheid St.2010.329 des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 11. März 2011). Es gelang der Beschwerdeführerin nicht, die Vermutung der nachträglichen Darlehenssimulation zu entkräften und den Gegenbeweis für die geschäftsmässige Begründetheit des Forderungsverzichts zu erbringen. Der Forderungsverzicht ist folglich nicht geschäftsmässig begründet und er ist zum ausgewiesenen Gewinn hinzuzurechnen. Andernfalls würde die Beschwerdeführerin durch die frühere steuerliche Anerkennung der Wertberichtigung und somit des geschäftsmässig begründeten Aufwands einen unrechtmässigen Steuervorteil geniessen.

Dem Argument der Beschwerdeführerin, die Beschwerdegegnerin 1 stelle sich mit der Aufrechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung in Widerspruch zu ihrer eigenen Beurteilung, mit welcher sie mehr als 20 Jahre zuvor die Wertberichtigung zum Steuerabzug zuliess, ist nicht zuzustimmen. Die Beschwerdegegnerin 1 hatte nämlich bis zur Steuererklärung 2019 keine Veranlassung, die Wertberichtigung genauer bzw. erneut zu prüfen. Sie hat sich nicht widersprüchlich verhalten, wenn sie eine von der früheren Veranlagung, als sie die Wertberichtigung zum Abzug zuliess, für das Steuerjahr 2019 abweichende rechtliche Würdigung vornahm, indem sie den definitiven Verzicht auf die Darlehensrückzahlung als nachträglich simuliertes Darlehen bzw. als verdeckte Gewinnausschüttung behandelte. So entfalten die früher getroffenen Veranlagungsverfügungen grundsätzlich keine Rechtskraft für spätere Veranlagungen. Die Beschwerdegegnerin 1 konnte im Rahmen der Veranlagung für das Steuerjahr 2019 sowohl die tatsächliche als auch die rechtliche Ausgangslage vollumfänglich überprüfen und abweichend würdigen. Dies ist Ausdruck der Gesetzmässigkeit im Steuerrecht und kein widersprüchliches Verhalten (vgl. ZIGERLIG/OERTLI/HOFMANN, a.a.O., VII. Teil N 47). Anders würde es sich verhalten, wenn die Beschwerdegegnerin 1 Kenntnis eines fehlenden Rückzahlungswillens der B. AG vor dem Jahr 2019 gehabt hätte, was jedoch nicht geltend gemacht worden und aufgrund der Akten auch nicht erkennbar ist. Vielmehr muss sich die Beschwerdeführerin selbst widersprüchliches Verhalten vorwerfen lassen: Sie hatte nämlich über all die Jahre das wertberichtigte Darlehen in ihren Geschäftsbüchern weitergeführt. Dies hat sie sich entgegenhalten zu lassen und sie darf sich bei späteren Veranlagungen nicht in Widerspruch dazu setzen, was sie früher beim Erlangen des Steuervorteils durch die Wertberichtigung behauptet hat.

Der Verzicht auf die Rückforderung des Darlehens erfolgte im Jahr 2019, welcher als steuerbarer Sachverhalt zu prüfen war. Das Recht, eine Steuer zu veranlagern, verjährt somit fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode 2019 (vgl. ZIGERLIG/OERTLI/HOFMANN, a.a.O., VII. Teil N 52). Die Einrede der Verjährung kann somit nicht vorgebracht werden.

E. 4.4

Zusammenfassend erweist sich die Aufrechnung der verdeckten Gewinnausschüttung beim Reingewinn 2019 der Beschwerdeführerin als korrekt, weshalb die Beschwerde abzuweisen ist.

(...) Kantonsgericht Appenzell I.Rh., Verwaltungsgericht, Entscheid V 5-2023 vom 6. Februar 2024

8 - 8 Die gegen diesen Entscheid erhobene Beschwerde/Berufung wurde vom Bundesgericht mit Entscheid 9C_219/2024 vom 30. Januar 2025 abgewiesen.

E. 5

Die Kantonale Steuerverwaltung (folgend: Beschwerdegegnerin 1) reichte am 4. Mai 2023 eine Vernehmlassung ein mit dem Antrag, die Beschwerde sei abzuweisen.

E. 6

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (folgend: Beschwerdegegnerin 2) stellte mit Vernehmlassung vom 26. Mai 2023 den Antrag, die Beschwerde sei abzuweisen und verwies für die Begründung ihres Antrags auf die Ausführungen in der Beschwerdevernehmlassung der Kantonalen Steuerverwaltung vom 4. Mai 2023.

(...)

III.

1. Die Beschwerdeführerin macht im Wesentlichen geltend, sie hätte per 31. Dezember 2000 ein Guthaben gegenüber der B. AG, einer Schwestergesellschaft der A. AG, von CHF 182'118.00 gehabt. Dieses sei über mehrere Jahre um CHF 182'117.00 auf CHF 1.00 per 31. Dezember 2000 wertberichtigt worden. Diese Wertberichtigungen seien handelsrechtlich notwendig gewesen und seien von der Beschwerdegegnerin 1 als geschäftsmässig begründeter Aufwand anerkannt und steuermindernd zum Abzug zugelassen worden. Im Jahr 2019 sei der noch bilanzierte Wert dieses Darlehens von CHF 1.00 gewinnmindernd ausgebucht worden. Die Beschwerdegegnerin 1 habe 22 Jahre, nachdem die Wertberichtigung als geschäftsmässig begründeter Aufwand zugelassen worden sei, die Wertberichtigung korrigiert, obwohl sich im Jahr 2019 gezeigt

3 - 8 habe, dass das Darlehen definitiv nicht mehr einbringlich gewesen sei. Wenn sich die Beschwerdegegnerin 1 nach mehr als 20 Jahren auf den Standpunkt stelle, der Forderungsverzicht gegenüber ihrer Schwestergesellschaft sei nicht geschäftsmässig begründet, stelle sie sich in Widerspruch zu ihren eigenen Beurteilungen in den Jahren bis 2000. Mit dem Zulassen der Wertberichtigungen in den Jahren bis 2000 habe die Beschwerdegegnerin 1 anerkannt, dass die Wertberichtigung einem Drittvergleich standhalte und deshalb steuerlich gewinnmindernd geltend gemacht werden könne. Es könne deshalb nicht angehen, dass die Beschwerdegegnerin 1 ihre Beurteilung mehr als 20 Jahre nach einem rechtskräftigen Entscheid im Zusammenhang mit der Ausbuchung des Erinnerungsfrankens nochmals revidiere und ihre eigene Beurteilungen in Frage stelle bzw. neu als falsch beurteile. Dieser Entscheid könne nicht nachträglich abgeändert werden.

Würde die Ansicht der Beschwerdegegnerin 1 stimmen, dass die geschäfts- mässige Begründetheit einer Wertberichtigung bzw. die steuerliche Qualifikation einer solchen erst in jenem Zeitpunkt beurteilt werde, in welchem die Geldgeberin definitiv entreichert werde, könne eine Steuerveranlagung, wenn Wertberichtigungen vorgenom- men würden, unter Umständen faktisch nie rechtskräftig werden. Schon aus Gründen der Rechtssicherheit könne dies nicht sein. Selbst, wenn die Beschwerdegegnerin 1 auf ihren Entscheid aus dem Jahr 2001 zurückkommen könnte, was bestritten werde, wäre in jedem Fall die Verjährung eingetreten. Ein Zurückkommen auf einen rechtskräftigen Entscheid, was die Veranlagung 2001 zweifellos darstelle, sei im Steuerveranlagungs- verfahren seitens der Steuerverwaltung nur über das Nachsteuerverfahren möglich, wel- ches spätestens im Jahr 2011 hätte eingeleitet werden müssen.

2. Die Beschwerdegegnerin 1 erwidert, es sei vorliegend unstrittig, dass die Beschwerdeführerin der B. AG ein nachträglich simuliertes Darlehen gewährt habe. Strittig sei einzig der Zeitpunkt, ab welchem das Darlehen als simuliert zu gelten habe. Vorliegend sei der Wegfall des Rückzahlungs- und Rückforderungswillens erst mit dem Forderungsverzicht der Beschwerdeführerin und der damit verbundenen Abschreibung der Forderung defi- nitiv erkennbar gewesen. Vorher habe die Forderung der Beschwerdeführerin trotz ihrer Gefährdung fortbestanden und den Nachweis für den fehlenden Rückzahlungs- bzw. Rückforderungswillen, welcher massgebend für die Qualifikation als simuliertes Darle- hen sei, habe die Beschwerdeführerin nicht erbringen können. In der Vergangenheit hätte sich die Beschwerdeführerin genau mit dieser Begründung gegen die Aufrechnung von wertberichtigten Forderungen als geldwerte Leistung gewehrt und mit E-Mail vom 13. Februar 2014 an die Beschwerdegegnerin 1 geltend gemacht, eine Aufrechnung dürfe erst im Zeitpunkt der Abschreibung der Forderung erfolgen. Würde nun dem An- trag der Beschwerdeführerin entsprochen, hätte die Beschwerdegegnerin 1 aufgrund der sich widersprechenden Argumentationen während der Laufzeit der Darlehen und dem Zeitpunkt der definitiven Abschreibung zu keinem Zeitpunkt die Möglichkeit, ein Darle- hen als simuliert zu qualifizieren und demnach als geldwerte Leistung aufzurechnen. Hätte die Beschwerdeführerin die Ansicht vertreten, dass die Darlehen im Zeitpunkt der Wertberichtigung zu korrigieren wären bzw. bei den Vertragsparteien kein Rückforde- rungs- und Rückzahlungswillen mehr bestehe, so hätte sie die Forderung abschreiben müssen und nicht wertberichtigen dürfen. Zumindest hätte sie auf den fehlenden Rück- forderungswillen in der Steuererklärung hinweisen müssen. Nur so hätte die Beschwer- degegnerin 1 den angeblich bereits zu diesem Zeitpunkt fehlenden Rückzahlungs- bzw. Rückforderungswillen nachweisen und eine geldwerte Leistung aufrechnen können. Weil dies jedoch nicht der Fall gewesen sei, sei im Zeitpunkt der Wertberichtigung auch keine Aufrechnung bei der Beschwerdeführerin erfolgt. Sodann setze sich die

4 - 8 Beschwerdeführerin mit der unbelegten Behauptung, der Rückzahlungs- bzw. Rückfor- derungswille habe bereits im Zeitpunkt der Wertberichtigung gefehlt, in Widerspruch zu ihren eigenen Steuererklärungen, Handelsbilanzen und in der Vergangenheit getätigten Aussagen. Ein solches Verhalten wäre, sofern bereits dazumal kein Rückzahlungs- bzw. Rückforderungswille mehr bestanden habe, als rechtsmissbräuchlich zu qualifizie- ren.

3. Der Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin hält diesen Ausführungen entgegen, wenn ein Darlehen wertberichtigt werde, komme der Wertberichtigung dieses Darlehens steu- errelevante Bedeutung zu. Zu diesem Zeitpunkt habe die Steuerverwaltung zu prüfen, ob

die Wertberichtigung geschäftsmässig begründet sei. In concreto sei die Beschwerdegegnerin 1 zum Schluss gekommen, dass die Wertberichtigung geschäftsmässig begründet sei. Ob diese Beurteilung im Jahr 2001 richtig gewesen sei oder nicht, könne heute nicht mehr beurteilt werden, sei aber auch nicht mehr relevant. Die Wertberichtigung sei damals zugelassen worden. Die entsprechende Veranlagung sei rechtskräftig und könne deshalb im Nachhinein nicht ohne weiteres korrigiert werden. In ihrer Vernehmlassung verweise die Beschwerdegegnerin 1 auf einen Mailverkehr zwischen ihr und dem Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin aus dem Jahr 2014, welcher nicht den vorliegenden Sachverhalt betreffe. Ob dies statthaft sei, wolle der Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin nicht beurteilen. Allerdings sei aus heutiger Sicht einzugestehen, dass die damalige Argumentation bei korrekter Betrachtungsweise unter Umständen in Frage gestellt werden könne.

4.

E. 11

Juli 2017 E. 3.5). Eine erst in einem späteren Zeitpunkt als der Darlehensgewährung realisierte geldwerte Leistung liegt namentlich dann vor, wenn die Kreditgeberin im Nachhinein, um den Darlehensnehmer zu sanieren, eine vollständige Abschreibung ihrer Forderung hin- und vornimmt. In zahlreichen Fällen verdichten sich die Indizien erst dann zu einem eindeutigen Beweis, wenn der Anteilsinhaber den eindeutigen Willen äussert, die Mittel seiner Gesellschaft zu entziehen, und diese Absicht den Behörden insbesondere dadurch erkennbar wird, dass die Darlehensgeberin eben ihren bislang als gefährdete Forderung bezeichneten Kredit als wertlos geworden abschreibt. Dieser Zeitpunkt ist oft die einzige wirklich schlüssige, von aussen ersichtliche Anknüpfungsmöglichkeit, um die zu beurteilenden Rechtsgeschäfte zwischen Nahestehenden einzuschätzen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_443/2016, 2C_444/2016 vom 11. Juli 2017 E. 3.5.3).

Massgeblicher Zeitpunkt für die steuerrechtliche Zuordnung ist jener, an dem die an der Geschäftsabwicklung Beteiligten den Zufluss der Leistung bewusst und definitiv bewirkt haben (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_252/2014, 2C_257/2014 vom 12. Februar 2014 E. 4.3). Die Aufrechnung als verdeckte Gewinnausschüttung gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG kann grundsätzlich zu folgenden drei Zeitpunkten erfolgen: Zeitpunkt der Darlehensgewährung, Zeitpunkt der Wertberichtigung und Zeitpunkt des Forderungsverzichts (vgl. OESTERHELT/MÜHLEMANN/BERTSCHINGER, a.a.O., Art. 58 N 128). Der Zeitpunkt des Darlehensverzichts ist der allerspäteste Zeitpunkt, in dem die Wertberichtigung bzw. die Abschreibung auf ihre geschäftsmässige Begründetheit überprüft werden kann. Für die Beurteilung der geschäftsmässigen Begründetheit der Abschreibung des Darlehens muss eine Beurteilung der Darlehensgewährung an sich vorgenommen werden. Führt diese Beurteilung zum Resultat, dass das konkrete Darlehen an den Anteilsinhaber bzw. an eine diesem nahestehende Person die Erfordernisse eines sachgemässen Geschäftsgebarens erfüllt, so ist die nachträglich vorzunehmende Abschreibung grundsätzlich als geschäftsmässig begründet anzuerkennen. Bei bewusstem oder von Anfang an beabsichtigtem Verzicht auf Rückführung sind die Voraussetzungen einer Darlehenssimulation erfüllt. Nicht geschäftsmässig begründet ist die spätere Abschreibung einer Darlehensforderung beispielsweise dann, wenn ein von Anbeginn gefährdeter Kredit ohne angemessene Sicherheiten gewährt wird oder wenn die Gesellschaft auf

6 - 8 die Darlehensrückzahlung verzichtet, obwohl die Forderung noch einbringlich wäre (vgl. OESTERHELT/MÜHLEMANN/BERTSCHINGER, a.a.O., Art. 58 N 132).

Mit einer Wertberichtigung wird, basierend auf dem im Aktienrecht verankerten Vorsichtsprinzip, der handelsrechtlichen Pflicht Rechnung getragen, wonach die gesamten Verhältnisse der Unternehmung nicht günstiger dargestellt werden dürfen, als es den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen entspricht. Mit der Wertberichtigung wird zum Ausdruck gebracht, dass man die Hoffnung auf eine allfällige Rückzahlung des Darlehens nicht aufgegeben hat und immer noch darauf vertraut, dass sich die Geschäftslage der Darlehensnehmerin im positiven Sinne entwickeln wird. Die Wertberichtigung kann aufgrund ihres provisorischen Charakters periodisch auf ihre geschäftsmässige Begründetheit überprüft werden (vgl. OESTERHELT/MÜHLEMANN/BERTSCHINGER, a.a.O., Art. 58 N 131). Abschreibung und Wertberichtigung unterscheiden sich folgendermassen: Dem definitiven Wertverzehr auf Aktiven wird im Steuerrecht mittels Abschreibungen Rechnung getragen, während vorübergehende Wertveränderungen durch Wertberichtigungen berücksichtigt werden (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_252/2014, 2C_257/2014 vom 12. Februar 2014 E. 4.2).

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