

BGer 9C_455/2024 vom 28. März 2025

Bundesgericht, 2025-03-28, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_455_2024

FR: TF 9C_455/2024 du 28 mars 2025

IT: TF 9C_455/2024 del 28 marzo 2025

Erwägungen

E. 1

Die Beschwerde richtet sich gegen einen Endentscheid einer letzten, oberen kantonalen Instanz in einer öffentlich-rechtlichen Angelegenheit und damit gegen ein zulässiges Anfechtungsobjekt (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 sowie Art. 90 BGG). Die Beschwerdeführerin ist zur Beschwerde legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

E. 2.1

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Feststellungen ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang zudem entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 150 II 346 E. 1.6 ; 142 I 135 E. 1.6). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" (BGE 150 II 346 E. 1.6; 140 III 115 E. 2). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substantzieren (Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 150 II 346 E. 1.6 ; 147 I 73 E. 2.2).

E. 2.2

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), prüft jedoch unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG) nur die vorgebrachten Argumente, falls weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 142 I 135 E. 1.5). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte (BGE 150 II 346 E. 1.5.2; 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2). Mit freier Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG (SR 642.14), vereinbar ist (Urteile 9C_678/2021 vom 17. März 2023 E. 2.2, nicht publ. in: BGE 149 II 158 , aber in: StE 2023 B 72.13.1 Nr. 4; 9C_628/2022 vom 31. Januar 2023 E. 2; 2C_1081/2015 vom 12. Dezember 2016 E. 1.4, nicht publ. in: BGE 143 II 33). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (BGE 150 II 346 E. 1.5.3 ; 147 I 73 E. 2.1; 143 II 283 E. 1.2.2).

E. 3

Die Beschwerdeführerin beanstandet, dass die Vorinstanz den Abzug der Abschreibung auf der Forderung gegen die J. _____ AG zu Unrecht verweigert habe. Sie habe in den Jahren 2010 und 2011 keine Kenntnis der fehlenden Werthaltigkeit und damit vor dem Geschäftsjahr 2012 keinen Anlass für eine Abschreibung der Forderung gehabt.

E. 3.1

Die Vorinstanz stellte fest, dass die J. _____ AG bereits 2010 finanziell nicht auf einer soliden Grundlage gestanden habe. Das ergebe sich aus ihrer Bilanz, in welcher per 31. Dezember 2010 ein Verlust von rund Fr. -45'234.- ausgewiesen worden sei. Bei einem Eigenkapital (recte: Aktienkapital) von Fr. 100'000.- sowie gesetzlichen Reserven von Fr. 219.- habe damit nur knapp kein qualifizierter Kapitalverlust nach Art. 725 Abs. 1 aOR, aber doch eine erhebliche Unterbilanz resultiert. Schon deshalb sei fraglich, wieso sich die Beschwerdeführerin im Jahr 2010 unter diesen Umständen überhaupt für die Begebung des Darlehens entschieden und sich mit einem Aufschub der Zinszahlung bis zum 31. Dezember 2012 einverstanden erklärt habe. Die Tatsache, dass der definitive Abschluss 2010 der J. _____ AG im Zeitpunkt der Darlehensbegebung noch nicht vorgelegen habe, ändere daran nichts. So habe K. _____ zu Protokoll gegeben, dass bereits das Geschäftsjahr 2009 für die J. _____ AG schwierig gewesen sei und er das Darlehen mit H. _____, damals faktischer Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, ausgehandelt habe. Dieser sei bereits 2010 Autorennen bei der J. _____ AG gefahren. Gemäss Aussage von K. _____ hätten dieser und H. _____ ein "kollegial freundschaftliches" Verhältnis gepflegt. Hinzu komme, dass H. _____ auch persönlich Darlehensgläubiger der J. _____ AG gewesen sei und folglich Kenntnis der prekären Finanzlage dieser Gesellschaft gehabt haben müsse. Schliesslich habe H. _____ selbst zu Protokoll gegeben, dass er über die finanzielle Schieflage der J. _____ AG Bescheid gewusst habe. Bei dieser Sachlage sei davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin, handelnd durch H. _____, bei der Darlehensbegebung Kenntniss der finanziellen Schwierigkeiten der J. _____ AG gehabt habe bzw. hätte haben können und müssen. Der Darlehenszweck (Aufbau des Geschäftsmodells "Track Days") habe grundsätzlich keinen Einfluss auf die tatsächlichen finanziellen Umstände einer Darlehensnehmerin. Vielmehr habe das Darlehensgeschäft aus Sicht der Beschwerdeführerin - unter der Prämisse, dass es tatsächlich für den Aufbau eines neuen Geschäftsmodells gewährt worden sei - unter den vorliegenden wirtschaftlichen Gegebenheiten bei der J. _____ AG als besonders risikobehaftet erscheinen müssen.

E. 3.2

Die Bilanz der J. _____ AG des Geschäftsjahrs 2011 habe aufgrund eines Verlusts von rund Fr. -610'116.- bei gleichgebliebenem Eigenkapital eine Überschuldung ausgewiesen, da neben dem Eigenkapital (Aktienkapital von Fr. 100'000.- plus Reserven von Fr. 219.-) auch ein Teil des Fremdkapitals nicht mehr durch die Aktiven gedeckt gewesen sei. Die Beschwerdeführerin habe spätestens 2011 begründete Besorgnis haben müssen, dass die Darlehensrückzahlung ernsthaft gefährdet gewesen sei und ihre Forderung gegenüber der J. _____ AG folglich nicht mehr vollumfänglich werthaltig sein können. Dass G. _____ und H. _____ als faktische Geschäftsführer der Beschwerdeführerin von dieser finanziellen Schieflage der J. _____ AG bereits damals Kenntnis hatten bzw. aufgrund der ihnen obliegenden Sorgfaltspflicht als faktische Geschäftsführer sowie ihrer Rennfahreraktivitäten für die J. _____ AG zumindest hätten haben können und müssen, ergebe sich sowohl aus ihren eigenen als auch aus den Aussagen von K. _____. So habe

H._____ zu Protokoll gegeben, dass er von der finanziellen Schieflage gewusst habe. Deutlich werde dies schliesslich auch durch die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin das Darlehen am 29. Dezember 2011 gekündigt habe.

E. 3.3

Zusammenfassend hielt die Vorinstanz schliesslich fest, dass die Werthaltigkeit der Forderung bereits im Zeitpunkt der Darlehensbegebung fraglich gewesen sei, die Beschwerdeführerin spätestens aber Ende 2011 nicht mehr damit rechnen dürfe, dass die J._____ AG die Darlehensforderung inklusive der aufgelaufenen Zinsen vollständig bedienen könne. Daraus schloss die Vorinstanz, dass auf der Forderung von Handelsrechts wegen (Art. 662a Abs. 2 Ziff. 3 und Art. 669 Abs. 1 aOR) spätestens in der Steuerperiode 2011 eine Abschreibung hätte vorgenommen werden müssen. Um die Höhe dieser Abschreibung zu bestimmen, orientierte sich die Vorinstanz zunächst an der Jahresrechnung 2011 der J._____ AG, wonach die Forderung der Beschwerdeführerin (inkl. der aufgelaufenen Zinsen) nur noch zu 40.82 % (Fr. 404'560.97) durch Aktiven der J._____ AG gedeckt gewesen wäre. Sie ging jedoch noch einen Schritt weiter und bezifferte den Abschreibungsbedarf auf mindestens Fr. 525'000.-, mithin den Betrag, den die Beschwerdeführerin in der Steuerperiode 2012 effektiv abschrieb. Sie begründete dies damit, dass im Rahmen einer Liquidation - insbesondere bei Spezialgütern wie Rennautos sowie diesbezüglichem Hilfsmaterial und Ersatzteilen - oft nur ein Bruchteil der Buchwerte erhältlich gemacht werden könne, und überdies G._____ als faktischer Geschäftsführer der Beschwerdeführerin zu Protokoll gegeben habe, dass er wohl lediglich eine Dividende von zehn Prozent erhalten hätte, wenn er die Forderung betrieben hätte.

E. 4

Der Vorinstanz kann nicht gefolgt werden.

E. 4.1

Nach dem in § 68 Abs. 1 lit. a des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 (StG/AG; SAR 651.100; vgl. auch Art. 24 Abs. 1 StHG) verankerten Massgeblichkeitsprinzip bildet die handelsrechtskonform erstellte Jahresrechnung den Ausgangspunkt für die steuerliche Gewinnbemessung (vgl. BGE 150 II 369 E. 3.1; 147 II 209 E. 3.1.1). Das Handelsrecht schreibt vor, dass der nutzungs- und altersbedingte Wertverlust durch Abschreibungen, anderweitige Wertverluste durch Wertberichtigungen berücksichtigt werden müssen (so die Formulierung in Art. 960a Abs. 3 OR ; vgl. auch die analogen, in der streitbetroffenen Steuerperiode noch einschlägigen Regelungen in Art. 665 und Art. 669 Abs. 1 aOR). Verpasst es die steuerpflichtige Person, den Buchwert eines Aktivums durch Wertberichtigung oder Abschreibung rechtzeitig zu korrigieren, verletzt sie dadurch das Handelsrecht. Gewinnsteuerlich zieht diese Verletzung eine Bilanzberichtigung durch die Steuerbehörden nach sich, sofern der Fehler vor der Rechtskraft der Veranlagung entdeckt wird (vgl. BGE 141 II 83 E. 3.3; 137 II 353 E. 6.4.4; Urteil 2C_667/2021 vom 11. März 2022 E. 4.2, in: StE 2023 B 72.11 Nr. 27, StR 77/2022 S. 411). Daneben gebietet auch das gewinnsteuerrechtliche Periodizitätsprinzip (§ 92 Abs. 1 StG /AG; vgl. auch Art. 31 Abs. 3 StHG), dass Erträge und Aufwendungen derjenigen Periode zugewiesen werden, in der sie anfallen (vgl. BGE 137 II 353 E. 6.4.4; Urteil 2C_667/2021 vom 11. März 2022 E. 4.1, in: StE 2023 B 72.11 Nr. 27, StR 77/2022 S. 411).

E. 4.2

Aufgrund des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) hat das Bundesgericht allerdings Konstellationen vorbehalten, in denen die steuerpflichtige Person über einen gewissen Spielraum in der Bewertung von Verlustrisiken verfügt, namentlich bei Forderungen, die uneinbringlich geworden sind (vgl. BGE 137 II 353 E. 6.4.5; vgl. auch Urteil 2C_536/2020 vom 27. November 2020 E. 3.3). Ausser in Fällen, in denen ein bestimmtes Ereignis die Zahlungsunfähigkeit des Schuldners bewirkt, ist es nämlich regelmässig schwierig, den Zeitpunkt zu bestimmen, ab dem die Erfüllung der Forderung nicht mehr bloss zweifelhaft erscheint, sondern die Forderung dauerhaft uneinbringlich geworden ist. In solchen Situationen muss der von der steuerpflichtigen Person gewählte Zeitpunkt für die Abschreibung der Forderung vertretbar sein und darf er nicht auf ein rein steuerliches Ziel hindeuten. Die Abschreibung wird steuerlich nicht berücksichtigt, wenn kein ausreichender Zusammenhang mehr mit dem Wertverlust besteht, der ihr zugrunde liegt (BGE 137 II 353 E. 6.4.5). Im konkret beurteilten Fall liess das Bundesgericht Abschreibungen auf zwei Forderungen zum Abzug zu. Obschon bereits fünf Jahre zuvor erste Anzeichen der Zahlungsunfähigkeit der Schuldner aufgetreten waren, durfte die Gläubigerin noch in guten Treuen hoffen, fristgerecht befriedigt zu werden. Zudem bestanden keine Anzeichen dafür, dass der Zeitpunkt der Abschreibung aus steuerlichen Gründen gewählt worden war (vgl. BGE 137 II 353 E. 6.4.6).

E. 4.3

In BGE 137 II 353 und den seither beurteilten Fällen waren die Forderungen jeweils im vollen Umfang dauerhaft uneinbringlich geworden und in der Folge von den Steuerpflichtigen auf Null abgeschrieben worden (vgl. BGE 137 II 353 E. 6.4.6 [rechtzeitige Abschreibung]; Urteil 2C_972/2018 vom 2. Oktober 2019 E. 9.3 [verspätete Abschreibung]; vgl. auch Urteil 2C_536/2020 vom 27. November 2020 E. 3.3 [Abschreibung nach Umwandlung der Forderung in Eigenkapital]). In einem Urteil hat das Bundesgericht angedeutet, dass der Abzug einer Abschreibung auf einer Forderung erst verweigert werden kann, wenn die ganze Forderung bereits in einer Vorperiode erkennbar dauerhaft uneinbringlich geworden ist (vgl. Urteil 2C_536/2020 vom 27. November 2020 E. 3.3).

E. 4.4

Ob dies so zutrifft oder nicht vielmehr auch teilweise Wertberichtigungen und Abschreibungen handels- und steuerrechtlich grundsätzlich periodengerecht vorgenommen werden müssen, braucht hier nicht erörtert zu werden. Denn die Beschwerdeführerin bewegte sich hier entgegen der Würdigung der Vorinstanz auf jeden Fall noch im Rahmen ihres Ermessensspielraums, als sie die Forderung von Fr. 700'000.- nicht bereits am Ende des Geschäftsjahres 2011, sondern erst anlässlich des Verkaufs der Forderung an G._____ im Geschäftsjahr 2012 um Fr. 525'000.- abschrieb.

E. 4.4.1

Angeichts der Unterbilanz, welche die J._____ AG in ihrer Jahresrechnung 2010 auswies, ist es zwar plausibel, dass die beiden faktischen Geschäftsführer der Beschwerdeführerin am Ende des Geschäftsjahres 2011 eine gewisse Ahnung des schlechten Geschäftsgangs bei der J._____ AG haben mussten und sie möglicherweise gerade aus diesem Grund am 29. Dezember 2011 das Darlehen kündigten. Blosser Zweifel an der Werthaltigkeit einer Forderung genügen jedoch nach der Rechtsprechung nicht, um

den steuerlichen Abzug einer Abschreibung darauf zu verweigern. Erforderlich wären vielmehr konkrete Anhaltspunkte dafür, dass die Beschwerdeführerin nicht mehr in guten Treuen annehmen durfte, dass ihre Forderung befriedigt werde.

E. 4.4.2

Solche Anhaltspunkte ergeben sich aus den Feststellungen der Vorinstanz nicht. Die Vorinstanz stützt ihre gegenteilige Würdigung im Wesentlichen darauf, dass die beiden faktischen Geschäftsführer als Rennfahrer für die J. _____ AG tätig gewesen seien und einer von ihnen überdies mit dem Aktionär der J. _____ AG befreundet gewesen sei, ferner auf den Jahresabschluss 2011 der J. _____ AG und auf Aussagen der beiden faktischen Geschäftsführer. Das überzeugt nicht. Aus der Jahresrechnung 2011 der J. _____ AG können von vornherein keine derartigen Schlüsse gezogen werden, weil sie den faktischen Geschäftsführern der Beschwerdeführerin vor dem Ende des Geschäftsjahrs 2011 noch gar nicht vorgelegen haben kann. Erst recht zu weit geht die Vorinstanz, wenn sie den faktischen Geschäftsführern unterstellt, sie hätten wissen müssen, dass die Aktiven der J. _____ AG als Nischenwaren nur deutlich unter ihren Buchwerten gemäss der Jahresrechnung 2011 hätten liquidiert werden können. Auch die von der Vorinstanz angeführten Aussagen, welche die beiden faktischen Geschäftsführer zu Protokoll gegeben haben, stützen ihre Würdigung nicht. Diese Aussagen beziehen sich nicht spezifisch auf die Situation per Ende des Geschäftsjahrs 2011 (Aussage von H. _____; vgl. oben E. 3.2) respektive sogar spezifisch auf die Situation, als G. _____ die Forderung bereits erworben hatte (Aussage von G. _____; vgl. oben E. 3.3).

E. 4.5

Damit ist entgegen der Vorinstanz davon auszugehen, dass es vertretbar war, wenn die Beschwerdeführerin am Ende des Geschäftsjahrs 2011 trotz gewissen Zweifeln noch von der Einbringlichkeit der Forderung ausging und sie deshalb noch keine Abschreibung darauf vornahm. Es gibt auch keinen Grund zur Annahme, dass die Beschwerdeführerin die Abschreibung aus steuerlichen Gründen auf das Geschäftsjahr 2012 verzögert haben könnte. Die praxismässigen Voraussetzungen für die Verweigerung des steuerlichen Abzugs der Abschreibung auf der Forderung sind somit entgegen der Vorinstanz nicht gegeben.

E. 5

Die Beschwerde erweist sich als begründet und ist gutzuheissen. Das Urteil des Verwaltungsgerichts vom 29. Mai 2024 ist aufzuheben. Die Sache ist an das Kantonale Steueramt zu neuer Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2012 unter Berücksichtigung der Abschreibung von Fr. 525'000.- auf der Forderung gegen die J. _____ AG zurückzuweisen. Die Gerichtskosten sind dem Kantonalen Steueramt Aargau aufzuerlegen, da es Vermögensinteressen verfolgt (Art. 66 Abs. 1 und 4 BGG). Das Kantonale Steueramt Aargau hat die Beschwerdeführerin für das bundesgerichtliche Verfahren zu entschädigen (Art. 68 Abs. 1 BGG). Zu neuer Verlegung der Kosten- und Entschädigungsfolgen des kantonalen Verfahrens ist die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen (Art. 67 und Art. 68 Abs. 5 BGG).

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