

BGer 9C 678/2021 vom 17. März 2023

Bundesgericht, 2023-03-17, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_678_2021

FR: TF 9C 678/2021 du 17 mars 2023

IT: TF 9C 678/2021 del 17 marzo 2023

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Nidwalden und direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2015 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1.1

Die Beschwerde wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) eingereicht und richtet sich gegen einen Endentscheid einer letzten, oberen kantonalen Instanz in einer öffentlich-rechtlichen Angelegenheit (Art. 82 lit. a BGG , Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG). Die Beschwerdeführerin ist als Steuerpflichtige gemäss Art. 89 Abs. 1 BGG sowie Art. 73 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) zur Beschwerde legitimiert.

E. 1.2

Die Vorinstanz hat ein einziges Urteil für die Kantonssteuern sowie für die direkte Bundessteuer erlassen, was zulässig ist, soweit die zu entscheidenden Rechtsfragen im Bundesrecht und im harmonisierten kantonalen Recht gleich geregelt sind (BGE 135 II 260 E. 1.3.1). Unter diesen Umständen ist der Beschwerdeführerin nicht vorzuwerfen, nicht zwei getrennte Beschwerden eingereicht zu haben; aus ihrer Eingabe geht deutlich hervor, dass Letztere beide Steuerarten betrifft (BGE 135 II 260 E. 1.3.2; Urteil 2C_839/2021 vom 27. Januar 2022 E. 1.2).

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 142 I 135 E. 1.6). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" (BGE 140 III 115 E. 2). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substantiieren (Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 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). 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 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, vereinbar ist (Urteil 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 147 I 73 E. 2.1; 143 II 283 E. 1.2.2 ; 139 I 229 E. 2.2 ; 138 I 274 E. 1.6). II. Formelle Rügen

E. 3

Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Vorinstanz habe den Sachverhalt in mehrfacher Hinsicht offensichtlich unrichtig respektive willkürlich (Art. 9 BV) festgestellt. Ferner habe die Vorinstanz angebotene Beweismittel zu Unrecht nicht abgenommen.

E. 3.1

Die Vorinstanz hat festgestellt, dass die B._____ AG (nachfolgend: die Gesellschaft) gemäss öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 10. Dezember 2003 zum Preis von total EUR 4'610'000.- (Fr. 6'851'382.- bei einem Umrechnungskurs von 1.4862 gemäss Angabe der Beschwerdeführerin) eine Hotelliegenschaft (Grundbesitz mit Hotelgebäude) in V._____/Deutschland erworben habe. Zum Kaufpreis seien Kaufkosten von EUR 192'131.- bzw. Fr. 285'545.- hinzugekommen. Die Anschaffungskosten hätten also im Zeitpunkt des Erwerbs Fr. 7'136'927.- betragen. Dessen ungeachtet sei die Hotelliegenschaft im Jahre 2003 in der Buchhaltung der B._____ AG unstrittig nur mit dem Betrag von Fr. 1'865'995.- aktiviert worden. In der Folge sei der Buchwert der Liegenschaft in der Bilanz laufend angepasst worden, bis er im Zeitpunkt des Verkaufs gemäss Liquidationsbilanz Fr. 3'426'930 bzw. EUR 2'850'199.- betragen habe. Bei der Veräusserung der Hotelliegenschaft im Jahr 2015 habe laut der Erfolgsrechnung der B._____ AG ein Bruttoerlös aus Verkauf in Höhe von EUR 5'546'357.60 erzielt werden können. Nach Abzug des in der Bilanz erfassten Buchwerts von Fr. 3'426'930.- resultiere ein buchmässiger Gewinn von Fr. 2'275'164.-. Die Differenz zwischen den Anlagekosten von (rund) Fr. 7'200'000.- und dem Buchwert von Fr. 3'426'930.- (Fr. 3'773'070.-) gehe auf verdeckte Kapitaleinlagen zurück. Die Beschwerdeführerin habe in der Einsprachebegründung selbst noch behauptet, die von der Gesellschaft übernommenen Darlehensschulden mit eigenen Mitteln abgelöst zu haben. Sodann ergebe sich der Zufluss einer Liquidationsdividende bei der Beschwerdeführerin auch aus der Entwicklung ihres Vermögens im Jahr 2015, sei doch in diesem Zeitraum eine bis dato unerklärt gebliebene Vermögenszunahme in Höhe von Fr. 2'205'182.- zu verzeichnen gewesen. Diese Zunahme bleibe auch dann noch bestehen, wenn die Rückzahlung des Aktionärsdarlehens von Fr. 2'000'000.- berücksichtigt werde.

E. 3.2

Die Beschwerdeführerin behauptet zusammengefasst, dass ihr keine Liquidationsdividende zugeflossen sei. Die Vermögenszunahme sei in Bewertungsdifferenzen der Forderungen gegen die Gesellschaft begründet gewesen. Sie habe auch keine verdeckten Kapitaleinlagen in die Gesellschaft getätigt. Die Hotelliegenschaft sei bis im Jahr 2009 falsch bilanziert worden. Der Anlagewert der Liegenschaft habe in Deutschland in Euro geführt werden müssen. Er habe im Falle eines späteren Verkaufs für die Feststellung eines Gewinns oder

Verlusts in Deutschland gedient. Der Anlagewert habe im Jahr 2003 EUR 4'802'130.- betragen. Auf diesem Anlagewert sei in Absprache mit dem Kantonalen Steueramt Nidwalden eine "Bewertungsrückstellung" von EUR 2'000'000.- gebildet worden. Dieser Nettowert von EUR 2'802'130.- zum damaligen Kurs von 1.2505 habe den Buchwert per 31. Dezember 2010 von Fr. 3'503'924.- ergeben. Infolge der Wechselkursschwankungen sei dieser Wert in den folgenden Jahren angepasst worden. Im Jahr 2010 seien zusätzliche sonstige Aufwendungen von EUR 310'309.- durch die Darlehensgeber, d.h. durch die Beschwerdeführerin und ihren Ehemann, bezahlt worden. Des Weiteren bringt die Beschwerdeführerin vor, dass die ESTV für die Verrechnungssteuer und das Kantonale Steueramt für die Gewinnsteuern bei der Gesellschaft davon ausgegangen seien, es sei kein Liquidationsgewinn erzielt und keine Liquidationsdividende ausbezahlt worden. Auf dieser Würdigung sei das Kantonale Steueramt im Rahmen der Besteuerung der Beschwerdeführerin zu behaften.

E. 3.3

In Bezug auf die angeblichen Bewertungsdifferenzen der Forderungen gegen die Gesellschaft zeigt die Beschwerdeführerin nicht plausibel auf, dass der Nominalbetrag ihres Aktionärsdarlehens an die Gesellschaft vor dem Verkauf der Hotelliegenschaft über dem Betrag von Fr. 3'089'424.65 gelegen hätte, den die Gesellschaft in ihrer Liquidationsbilanz für das Jahr 2014 auswies (vgl. Liquidationsbilanz per 31. Dezember 2015). Im Wertschriftenverzeichnis zu ihrer eigenen Steuererklärung für das Jahr 2014 hatte die Beschwerdeführerin ihre Forderung gegen die Gesellschaft in ähnlicher Grössenordnung, nämlich mit Fr. 2'920'064.- (abzüglich eines "unbedeckten Betrags" von Fr. 64'500.-), beziffert (vgl. Wertschriftenverzeichnis zur Steuererklärung 2014 der Beschwerdeführerin; Art. 105 Abs. 2 BGG). Per 31. Dezember 2015 bezifferten die Beschwerdeführerin und die Gesellschaft die Schuld sodann übereinstimmend mit Fr. 909'064.10 (vgl. Liquidationsbilanz per 31. Dezember 2015, und Wertschriftenverzeichnis zur Steuererklärung 2015 der Beschwerdeführerin; vgl. allerdings auch die "Liquidationsschlussbilanz", die das Aktionärsdarlehen zu Fr. 1'317'445.70 bei einem Verlust von Fr. 458'381.60 ausweist). Auf jeden Fall vermag das Aktionärsdarlehen in der Höhe, in der es sich aus der Liquidationsbilanz und den übrigen Akten ergibt, nicht zu erklären, wie die Gesellschaft den Erlös aus der Veräusserung der Hotelliegenschaft verwendete, soweit dieser den Buchwert der Liegenschaft überstieg. Der Schluss der Vorinstanz aus dem Vermögensstandsabgleich, dass der Beschwerdeführerin eine Zahlung von ungefähr Fr. 2.2 Mio. zugeflossen sei, lässt sich nicht als offensichtlich unrichtig bezeichnen.

E. 3.4

Was sodann die angeblich rechtswidrige Verbuchung der Hotelliegenschaft bei der Gesellschaft angeht, ist die Schilderung der Beschwerdeführerin nur schwer nachvollziehbar. Unklar bleibt etwa, welche Bedeutung der "Anlagewert" der Liegenschaft, auf dessen Basis der Veräusserungsgewinn in Deutschland besteuert werden sollte, für die Rechnungslegung der Gesellschaft in der Schweiz und inwiefern dieser "Anlagewert" eine "Bewertungsrückstellung" über EUR 2'000'000.- gerechtfertigt haben soll. Auch die Liquidationsbilanz der Gesellschaft weist zwar einen Posten "Bewertungsrisiken" aus, der aber für das Jahr 2014 nur mit Fr. 459'297.70 beziffert wird. Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass sie diese Buchungen mit dem Kantonalen Steueramt abgesprochen habe. Was sie hieraus ableiten möchte, bleibt jedoch im Dunkeln.

E. 3.5

Nicht leicht nachvollziehbar ist allerdings auch, wie die Vorinstanz zum Resultat gelangt, dass die Zahlung von Fr. 2'205'182.- an die Beschwerdeführerin aus verdeckten Kapitaleinlagen bei der Gesellschaft stammte. Sie stützt diesen Schluss im Wesentlichen auf den Umstand, dass die Gesellschaft die Hotelliegenschaft nie zu Anschaffungskosten, sondern nur zu wesentlich tieferen Werten verbucht hatte, weswegen schliesslich aus der Veräusserung ein Gewinn von Fr. 2'275'164.- statt ein Verlust von Fr. 1'497'906.- resultierte (vgl. angefochtenes Urteil E. 6.3). Diese Differenz zwischen Anschaffungskosten und Buchwert könnte zwar tatsächlich auf eine verdeckte Kapitaleinlage seitens der Beschwerdeführerin zurückzuführen sein. Aus dem Grundstückkaufvertrag, auf den die Vorinstanz verweist und der in den Akten liegt (Art. 105 Abs. 2 BGG), ergibt sich allerdings, dass die Gesellschaft im Zusammenhang mit dem Erwerb der Hotelliegenschaft Hypothekarschulden bei der W._____ Hypo- und Vereinsbank AG im Gesamtbetrag von EUR 4'577'983.69 von der Beschwerdeführerin übernommen und die Regressforderung gegen die Beschwerdeführerin aus dieser Schuldübernahme anlässlich des Liegenschaftserwerbs (teilweise) mit der Forderung der Beschwerdeführerin gegen die Gesellschaft aus der Baurechtsübertragung von EUR 4'500'000.- verrechnete (vgl. öffentlich beurkundeter Grundstückskaufvertrag vom 10. Dezember 2003 Ziff. 5; Art. 105 Abs. 2 BGG). Im Einklang mit dem tiefen Buchwert der Hotelliegenschaft unter den Aktiven verbuchte die Gesellschaft die übernommene Hypothekarschuld unter den Passiven ursprünglich nicht oder nur teilweise, obschon sie rechnungslegungsrechtlich zur vollständigen Verbuchung ihrer Verbindlichkeiten verpflichtet gewesen wäre (Art. 662a Abs. 2 Ziff. 1 i.V.m. Art. 663a Abs. 3 OR i.d.F. bis zum 31. Dezember 2012; Art. 958c Abs. 1 Ziff. 2 i.V.m. Art. 959 Abs. 5 und Art. 960e Abs. 1 OR). Falls diese Schuld die Gesellschaft auch im Liquidationsstadium noch belastet hätte, ohne in den Büchern verzeichnet zu sein, wäre die Liquidationsbilanz handelsrechtswidrig gewesen. Dasselbe gälte grundsätzlich selbst dann, wenn die Beschwerdeführerin die Gesellschaft durch (privative) Schuldübernahme von der Hypothekarschuld gegenüber der Bank befreit und eine daraus resultierende Regressforderung gegen die Gesellschaft auch im Liquidationszeitpunkt noch Bestand gehabt hätte. Falls die Zahlung der Gesellschaft an die Beschwerdeführerin, welche die Vorinstanz in nicht offensichtlich unrichtiger Weise festgestellt hat (vgl. oben E. 3.3), die Tilgung dieser Schuld bezweckte, könnte sie nicht als Liquidationsdividende besteuert werden.

E. 3.6

Wie sich aus einer Zusammenfassung im angefochtenen Urteil ergibt, geht die Vorinstanz in der Tat davon aus, dass die Beschwerdeführerin die Hypothekarschuld wieder übernommen habe (vgl. angefochtenes Urteil E. 6.4). In ihrer Einsprache gegen die Veranlagung der Kantonalen Steuerverwaltung hatte die Beschwerdeführerin die Rück-Übernahme der Schuld bzw. ihre Ablösung "mit eigenen Mitteln" auch selbst noch behauptet (vgl. angefochtenes Urteil E. 6.3). Mit der Rückübernahme der Hypothekarschuld bzw. der Befreiung der Gesellschaft von dieser Schuld ginge zwar nach dem Gesagten keine verdeckte Kapitaleinlage einher, falls die Beschwerdeführerin daraus eine auch im Liquidationsstadium noch bestehende Regressforderung gegen die Gesellschaft erworben hätte. Indessen weist die Liquidationsbilanz keine solche Schuld der Gesellschaft gegenüber der Beschwerdeführerin separat aus und deckt auch die als Aktionärsdarlehen in der Liquidationsbilanz der Gesellschaft und der Steuererklärung der Beschwerdeführerin

ausgewiesene Schuld (vgl. oben E. 3.1) den Betrag des übernommenen respektive abgelösten Hypothekendarlehens nicht ab. Die Beschwerdeführerin behauptet nicht, dass ihr aus der Schuldrückübernahme eine Regressforderung gegen die Gesellschaft verblieben sei. Auch in den Akten finden sich keine Anhaltspunkte für eine solche Forderung (Art. 105 Abs. 2 BGG). Ist diese steuermindernde Tatsache unbewiesen geblieben, ist zulasten der Beschwerdeführerin nach Art. 8 ZGB analog davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin die Gesellschaft von der Hypothekarschuld befreit hat und die Zahlung der Gesellschaft an die Beschwerdeführerin nicht der Tilgung einer Schuld diene (vgl. zur Beweislastverteilung im Steuerrecht BGE 148 II 285 E. 3.1.3 mit Hinweisen). Dieser Schluss drängt sich umso mehr auf, als die fehlende Deklaration einer etwaigen Regressforderung bzw. -schuld in der Steuererklärung der Beschwerdeführerin und der Liquidationsbilanz der Gesellschaft ein gewichtiges Indiz dafür wären, dass eine ursprünglich vorhandene Regressforderung durch Verzicht untergegangen ist (vgl. zur vergleichbaren umgekehrten Situation beim "nachträglich simulierten" Darlehen an den Anteilsinhaber BGE 138 II 57 E. 5.1.1; Urteile 2C_678/2020 vom 16. November 2021 E. 7.2.2, in: StE 2022 B 24.4 Nr. 98, StR 77/2022 S. 63; 2C_872/2020 vom 2. März 2021 E. 3.3).

E. 3.7

Nicht gefolgt werden kann der Beschwerdeführerin weiter, soweit sie meint, das Kantonale Steueramt sei in seiner Würdigung an den Standpunkt gebunden, den es und die ESTV für die Erhebung der Gewinn- respektive der Verrechnungssteuer gegenüber der Gesellschaft eingenommen hatten. Nach ständiger Praxis ist eine erneute rechtliche Beurteilung auf der Ebene der Beschwerdeführerin als Anteilsinhaberin unerlässlich, zumal es sich bei der Gesellschaft und der Anteilsinhaberin - trotz gesellschaftsrechtlicher Verbundenheit - um zwei voneinander vollständig unabhängige Rechts- und Steuersubjekte handelt (Urteile 2C_630/2021 vom 17. Mai 2022 E. 2.2.1; 2C_719/2021 vom 7. Dezember 2021 E. 3.2.1; 2C_1071/2020 / 2C_1072/2020 vom 19. Februar 2021 E. 3.2.2; 2C_750/2019 vom 7. Juli 2020 E. 3.2; 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.6 ff.). Auch wenn die Veranlagung der Gesellschaft Anlass für gewisse beweisrechtliche Erleichterungen in der Form natürlicher Vermutungen bilden kann (vgl. dazu - allerdings in der umgekehrten Konstellation von Aufrechnungen auf Gesellschaftsebene - Urteil 2C_630/2021 vom 17. Mai 2022 E. 2.2.2 mit zahlreichen Hinweisen), ist es der Steuerbehörde nicht schlechthin verboten, den Sachverhalt anders festzustellen, wenn sie zur Überzeugung gelangt, er habe sich anders zugetragen.

E. 3.8

Unbegründet sind schliesslich auch die Rügen der Verletzung des Rechts auf Beweis, welche die Beschwerdeführerin an verschiedenen Stellen ihrer Beschwerde erhebt. Diese Rügen betreffen allesamt entweder irrelevante Tatsachen oder aber Beweismittel, die nicht geeignet sind, relevante Tatsachen zu beweisen. Betreffend irrelevante Tatsachen und ungeeignete Beweismittel besteht kein Recht auf Beweis (vgl. Art. 115 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] ; BGE 147 IV 534 E. 2.5.1 ; 145 I 167 E. 4.1). Namentlich zeigt die Beschwerdeführerin nicht auf, welchen Erkenntnisgewinn die Steuerakten der Gesellschaft für das vorliegende Verfahren verschaffen sollen. Ebenso unerfindlich ist, inwiefern die "Bilanzübersicht mit deutschen Anlagewerten, Rückstellungen, usw." (Beschwerde Rz. 26) für die Veranlagung der Beschwerdeführerin in der Schweiz von Bedeutung sein soll. Von vornherein nicht zu

hören ist die Beschwerdeführerin im Übrigen, soweit sie sich in ihrer Begründung damit begnügt, auf frühere Eingaben zu verweisen (Art. 42 BGG ; BGE 147 II 125 E. 10.3).

E. 3.9

Da sich die formellen Rügen der Beschwerdeführerin als unbegründet erweisen, ist für die materielle Beurteilung der Beschwerde vom vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt auszugehen. III. Direkte Bundessteuer

E. 4

In materiell-rechtlicher Hinsicht zu prüfen ist in einem ersten Schritt, ob die Vorinstanz die unentgeltliche Schuldübernahme durch die Beschwerdeführerin zu Recht als verdeckte Kapitaleinlage in die Gesellschaft charakterisiert hat.

E. 4.1

Das Gesetz verwendet den Begriff der Kapitaleinlage an verschiedenen Stellen (vgl. insbesondere Art. 20 Abs. 3 und Art. 60 lit. a DBG), allerdings ohne ihn näher zu definieren. Immerhin ergibt sich aus den zitierten Bestimmungen, dass der Begriff "Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse" (Art. 20 Abs. 3 DBG) respektive "Aufgelder und Leistungen à fonds perdu " (Art. 60 lit. a DBG) miteinschliesst. Nach der praktisch einhelligen Lehre erfasst der Begriff neben den exemplarisch aufgezählten Aufgeldern und Zuschüssen auch alle anderen Arten und Formen von Einlagen in das Eigenkapital einer Gesellschaft (vgl. statt vieler ALTORFER/STREULE, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, N. 166 zu Art. 20 DBG ; DANON/OBRIST, in: Commentaire Romand, LIFD, 2. Aufl. 2017, N. 270 f. und 288 ff. zu Art. 20 DBG ; LOCHER/GIGER/PEDROLI, Kommentar DBG Teil II, 2. Aufl. 2022, N. 12 zu Art. 60 DBG). Vorliegend steht eine privative Übernahme einer Schuld der Gesellschaft durch einen Anteilsinhaber zur Diskussion. Soweit der Anteilsinhaber im Gegenzug für diese Schuldübernahme keine Regressforderung gegenüber der Gesellschaft erwirbt und die Gesellschaft ihm auch sonst keine Gegenleistung erbringt, gibt es keinen Grund, diesen Vorgang im Kontext von Art. 20 Abs. 3 DBG anders zu behandeln als den Zuschuss von Barmitteln in die Gesellschaft, mit denen die Gesellschaft ihre Schulden in der Folge selbst begleicht. Mit der Vorinstanz und der Lehre ist demnach davon auszugehen, dass dieser Vorgang eine Kapitaleinlage im Sinne von Art. 20 Abs. 3 DBG bedeutet. Dieser Würdigung steht im Übrigen nicht entgegen, dass das Bundesgericht in einem Urteil aus dem Jahr 2014 die Praxis der ESTV bestätigt hat, wonach Forderungsverzichte der Anteilsinhaber in Sanierungssituationen ungeachtet Art. 60 lit. a DBG grundsätzlich steuerbar sind, wenn sie erfolgswirksam verbucht werden (Urteil 2C_634/2012 vom 20. Oktober 2014 E. 5.2.4, in: StE 2015 B 72.19 Nr. 19; StR 70/2015 S. 247; ESTV, Kreisschreiben Nr. 32 "Sanierung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften" vom 23. Dezember 2010 Ziff. 3.1.b; vgl. zur analogen Situation bei Forderungsverzichten von nahestehenden Personen Urteil 2C_576/2020 vom 17. August 2020 E. 2.3.2; vgl. auch zur Rechtslage vor Inkrafttreten des DBG BGE 115 Ib 269 E. 4c). Vorliegend geht es nicht um einen Forderungsverzicht in einer Sanierungssituation. Ausserdem hat die Gesellschaft die der Befreiung von der Hypothekarschuld inhärente Leistung der Beschwerdeführerin auch nicht erfolgswirksam verbucht.

E. 4.2

Von verdeckten - im Unterschied zu offenen - Kapitaleinlagen wird gesprochen, wenn die Kapitaleinlage in den Büchern der empfangenden Gesellschaft nicht oder nicht mit dem

tatsächlichen Wert abgebildet wird (vgl. BRÜLISAUER/STOCKER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, N. 15 zu Art. 60 DBG ; ROBERT DANON, in: Commentaire Romand, LIFD, 2. Aufl. 2017, N. 38 zu Art. 60 DBG ; PIERRE-MARIE GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice, 2005, S. 161 f.; LOCHER/GIGER/PEDROLI, a.a.O., N. 34 zu Art. 60 DBG ; vgl. für ein Anwendungsbeispiel BGE 143 II 33 E. 3.2.4). Die Gesellschaft hat die Befreiung von der Hypothekarschuld durch die Beschwerdeführerin nicht in ihren Büchern abgebildet. Es ist demnach entgegen der Darstellung der Beschwerdeführerin nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz die Zahlung der Gesellschaft als Rückzahlung einer verdeckten Kapitaleinlage betrachtet hat.

E. 5

Die Vorinstanz hält die Ausschüttung von verdeckten Kapitaleinlagen (in Anwendung von Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG) für steuerbar. Es ist zu prüfen, ob dies zutrifft.

E. 5.1

Nach Art. 20 Abs. 3 DBG wird die Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen (Reserven aus Kapitaleinlagen), die von den Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 geleistet worden sind, gleich behandelt wie die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital. Die ESTV, auf die sich die Vorinstanz beruft (vgl. angefochtenes Urteil E. 6.3), vertritt im einschlägigen Kreisschreiben die Auffassung, dass nur dann von einer Kapitaleinlage im Sinne von Art. 20 Abs. 3 DBG auszugehen sei, wenn die Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse direkt von den Inhabern der Beteiligungsrechte geleistet worden und in der Handelsbilanz der empfangenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft verbucht und offen ausgewiesen seien. Verdeckte Kapitaleinlagen stellen demnach nach der Ansicht der ESTV keine Kapitaleinlagen im Sinne von Art. 20 Abs. 3 DBG dar (ESTV, Kreisschreiben Nr. 29c "Kapitaleinlageprinzip" vom 23. Dezember 2022 [nachfolgend ESTV-KS Nr. 29c], Ziff. 2.1 und 3.2; ebenso bereits die früheren Fassungen dieses Kreisschreibens: vgl. Kreisschreiben Nr. 29b "Kapitaleinlageprinzip" vom 23. Dezember 2019, Ziff. 2.1 und 3.2; Kreisschreiben Nr. 29a "Kapitaleinlageprinzip neues Rechnungslegungsrecht" vom 9. September 2015, Ziff. 2.1 und 3.2; Kreisschreiben Nr. 29 "Kapitaleinlageprinzip altes Rechnungslegungsrecht" vom 9. Dezember 2010, Ziff. 2.1 und 3.2).

E. 5.2

Das Bundesgericht hatte bislang nicht zu beurteilen, ob nur offene oder auch verdeckte Kapitaleinlagen nach Art. 20 Abs. 3 DBG steuerfrei zurückbezahlt werden können. In einem Verfahren hatte der Beschwerdeführer die Frage zwar aufgeworfen, doch konnte sie damals offenbleiben (vgl. Urteil 2C_69/2017 vom 17. Juli 2017 E. 5.4). Sie ist vorliegend zu beantworten. Zu diesem Zweck ist Art. 20 Abs. 3 DBG auszulegen.

E. 5.2.1

Ausgangspunkt jeder Auslegung bildet der Wortlaut der massgeblichen Norm. Ist der Text nicht ganz klar und sind verschiedene Auslegungen möglich, so muss das Gericht unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente nach der wahren Tragweite der Norm suchen. Dabei hat es insbesondere den Willen des Gesetzgebers zu berücksichtigen, wie er sich namentlich aus den Gesetzesmaterialien ergibt (historische Auslegung). Weiter hat das Gericht nach dem Zweck, dem Sinn und den dem Text zugrunde liegenden Wertungen zu forschen, namentlich nach dem durch die Norm geschützten Interesse (teleologische

Auslegung). Wichtig ist auch der Sinn, der einer Norm im Kontext zukommt, und das Verhältnis, in welchem sie zu anderen Gesetzesvorschriften steht (systematische Auslegung). Das Bundesgericht befolgt bei der Auslegung von Gesetzenormen einen pragmatischen Methodenpluralismus und lehnt es ab, die einzelnen Auslegungselemente einer Prioritätsordnung zu unterstellen (BGE 148 V 28 E. 6.1; 146 V 224 E. 4.5.1; 146 V 95 E. 4.3.1; 146 V 51 E. 8.1; je mit Hinweisen).

E. 5.2.2

Art. 20 Abs. 3 DBG verlangt dem Wortlaut nach nicht, dass die Kapitaleinlage bei der ausschüttenden Gesellschaft auf einem separaten Konto verbucht worden ist. Aufgrund des strengen Legalitätsprinzips im Abgaberecht (Art. 127 Abs. 1 BV) ist Zurückhaltung geboten, wenn ein steuerlicher Tatbestand zulasten des Steuerpflichtigen um Voraussetzungen angereichert werden soll, die im Wortlaut keinen Niederschlag gefunden haben. Denn mit dem abgaberechtlichen Legalitätsprinzip (Art. 127 Abs. 1 BV) verbindet der Verfassungsgeber die Absicht, dass den rechtsanwendenden Behörden kein übermässiger Spielraum verbleiben und auch sichergestellt sein soll, dass die möglichen Abgabepflichten absehbar und rechtsgleich sind (BGE 146 II 97 E. 2.2.4 ; 145 I 52 E. 5.2.1; 142 II 182 E. 2.2.2). Nichtsdestotrotz sind Analogieschlüsse auch im Abgaberecht nicht verboten, sofern es nicht um die Schliessung einer Gesetzes- bzw. Besteuerungslücke, sondern um die Auslegung einer unklaren oder mehrdeutigen Bestimmung geht (Urteile 2C_1043/2018 vom 27. Mai 2019 E. 4.1; 2C_1133/2015 vom 11. November 2016 E. 3.2, in: RDAF 2016 II S. 537, StR 72/2017 S. 206; 2C_939/2011 vom 7. August 2012 E. 4).

E. 5.2.3

Die Position der ESTV und damit auch der Vorinstanz scheint inspiriert zu sein von Art. 5 Abs. 1bis des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG; SR 642.21), der ähnlich wie Art. 20 Abs. 3 DBG eine Ausnahme von der Verrechnungssteuer für die Rückzahlung von Reserven aus Kapitaleinlagen vorsieht. Im Unterschied zu Art. 20 Abs. 3 DBG setzt Art. 5 Abs. 1bis VStG ausdrücklich voraus, dass "die Reserven aus Kapitaleinlagen von der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in der Handelsbilanz auf einem gesonderten Konto ausgewiesen werden und die Gesellschaft oder Genossenschaft jede Veränderung auf diesem Konto der [ESTV] meldet." Der Bundesrat hatte ursprünglich gleich wie bei der Verrechnungssteuer auch die Ausnahme von der Einkommenssteuer nach Art. 20 Abs. 3 DBG davon abhängig machen wollen, dass die Kapitaleinlagen in der Handelsbilanz auf einem gesonderten Konto ausgewiesen und Veränderungen der ESTV gemeldet werden (Botschaft vom 22. Juni 2005 zum Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen [Unternehmenssteuerreformgesetz II], BBl 2005 4733, Ziff. 7.2 S. 4845 und 4878). Auf Antrag der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerats (WAK-S) wurden diese zusätzlichen Voraussetzungen in Art. 20 Abs. 3 E-DBG im Rahmen der parlamentarischen Beratungen gestrichen und stattdessen die Kapitalgesellschaften und Genossenschaften in Art. 125 Abs. 3 DBG (unter der Marginalie "Beilagen zur Steuererklärung") verpflichtet, "das ihrer Veranlagung zur Gewinnsteuer dienende Eigenkapital am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht auszuweisen. Dieses besteht aus dem einbezahlten Grund- oder Stammkapital, den in der Handelsbilanz ausgewiesenen Reserven aus Kapitaleinlagen nach Artikel 20 Absätze 3-7, den offenen und den aus versteuertem Gewinn gebildeten stillen Reserven sowie aus jenem Teil des Fremdkapitals, dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt" (AB

2006 S 441). Der Kommissionssprecher im Ständerat bezeichnete diese Änderung als eine "mehr formelle Bereinigung" (vgl. Votum SR Lauri, AB 2006 S. 441). Wie aus den Kommissionsprotokollen der WAK-S hervorgeht, bezweckte der Änderungsantrag, dass - entgegen dem Vorschlag des Bundesrats - beim Anteilshaber auch dann keine Einkommenssteuer anfallen sollte, wenn die Gesellschaft die Kapitaleinlage nicht bzw. nicht korrekt verbucht hatte. Denn die unrichtige bzw. unvollständige Verbuchung könne nicht dem Anteilshaber angelastet werden. Mit Art. 125 Abs. 3 DBG sollte nur, aber immerhin im Sinne einer Bilanzvorschrift die Gesellschaft zum separaten Ausweis der Kapitaleinlagen verpflichtet werden (vgl. Protokolle WAK-S vom 16.-18. Januar 2006 S. 89 ff. und vom 27./28. März 2006 S. 18 ff.). In der Schwesterkommission des Nationalrats vertrat ein Vertreter der Verwaltung später allerdings die Auffassung, dass die offene, separate Verbuchung der Kapitaleinlagen trotz der Änderung Voraussetzung für die Einkommenssteuerfreiheit sei (vgl. Protokoll WAK-N vom 26./27. Juni 2006 S. 49).

E. 5.2.4

Auch aus der gesetzessystematischen Position von Art. 125 Abs. 3 DBG im 2. Kapitel ("Verfahrenspflichten") des Dritten Titels ("Veranlagung im ordentlichen Verfahren") des Fünften Teils ("Verfahrensrecht") des Gesetzes folgt grundsätzlich, dass diese Vorschrift nur das Verfahren und nicht den materiellen Teil des Steuerrechtsverhältnisses betrifft. Zudem richtet sich die Bestimmung nach ihrem klaren Wortlaut nicht an die Anteilshaber, sondern an die Kapitalgesellschaften und Genossenschaften.

E. 5.2.5

In Anbetracht dieser grammatikalischen, historischen und systematischen Ausgangslage dominiert in der Literatur die Meinung, dass auch verdeckte Kapitaleinlagen von der Steuerausnahme gemäss Art. 20 Abs. 3 DBG profitieren können müssen (vgl. RETO ARNOLD, Unternehmenssteuerreform II - Publikation des Kreisschreibens Nr. 29 zum Kapitaleinlageprinzip, StR 66/2011 S. 101; BRAUCHLI ROHRER/ATHANASSOGLU, Kapitaleinlageprinzip - Es besteht Handlungsbedarf, ST 2010 S. 690; BRÜLISAUER/SUTER, Das Kapitaleinlageprinzip [1. Teil], FStR 2011 S. 124 f.; DANON/OBRIST, a.a.O., N. 286 zu Art. 20 DBG ; RECHSTEINER/SIGRIST, Das Kapitaleinlageprinzip der USTR II, ST 2008 S. 785; OLIVER UNTERSANDER, Kapitaleinlageprinzip und Unternehmenssteuerreform II, Zürich 2005, S. 35 f.; tendenziell auch SOTTILE/IGLESIAS, Principe de l'apport de capital en droit fiscal et relation avec le droit commercial, in: Développements récents et droit commercial II, CEDIDAC Nr. 90, 2013, S. 45 f.; a.M. dagegen ALTORFER/ALTORFER, Das Kapitaleinlageprinzip, ST 2009 S. 274; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 109 zu Art. 20 DBG ; ohne klaren Positionsbezug ALTORFER/STREULE, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, N. 223 f. zu Art. 20 DBG ; PETER LOCHER, Kommentar DBG Teil I, 2. Aufl. 2019, N. 170 zu Art. 20 DBG). Aus verfassungsrechtlicher Sicht fügen gewisse Autoren an, dass auch das Postulat der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) gebiete, verdeckte Kapitaleinlagen bei der Ausschüttung von der Einkommenssteuer auszunehmen. Es handle sich nicht um von der Gesellschaft neu erwirtschaftete Gewinne, deren Besteuerung beim Anteilshaber gerechtfertigt wäre. Ausserdem drohe eine Benachteiligung von Anteilshabern schweizerischer Kapitalgesellschaften und Genossenschaften im Vergleich zu Anteilshabern ausländischer Gesellschaften (vgl. BRÜLISAUER/SUTER, a.a.O., S. 126; DANON/OBRIST, a.a.O., N. 286 zu Art. 20 DBG

). In der Tat besteht die ESTV bei ausländischen Gesellschaften, für die zwar das Kapitaleinlageprinzip, nicht aber das schweizerische Rechnungslegungsrecht gilt, offenbar nicht auf dem gesonderten Ausweis in der Handelsbilanz, sondern lässt auch einen auf "andere Art erbrachten Nachweis über das Vorliegen und die Rückzahlung von qualifizierenden Kapitaleinlagen durch die in der Schweiz ansässigen Beteiligungsinhaber" genügen (ESTV-KS Nr. 29c, Ziff. 4.1 S. 9).

E. 5.3

Der Gesetzeswortlaut, die Gesetzessystematik und zumindest in der Tendenz auch die Entstehungsgeschichte sprechen gegen die Annahme eines Verbuchungserfordernisses für die Einkommenssteuerfreiheit ausgeschütteter Kapitaleinlagen beim Anteilsinhaber. Für die Auffassung der ESTV spricht dagegen hauptsächlich, dass aufgrund des Sicherungszwecks der Verrechnungssteuer (vgl. dazu BGE 136 II 525 E. 3.3.1; 125 II 348 E. 4; Urteil 2C_119/2018 vom 14. November 2019 E. 4.1, in: StE 2020 B 73.13 Nr. 2) zwischen dieser Steuer und der Einkommenssteuer ein Zusammenhang besteht und diese beiden Steuern mit einem Verbuchungserfordernis auch bei der Einkommenssteuer kongruent gehalten werden können.

E. 5.3.1

Es trifft zu, dass die Verrechnungssteuer aufgrund ihres Sicherungszwecks grundsätzlich sämtliche Kapitalerträge erfassen sollte, die der direkten Bundessteuer unterliegen (BGE 118 Ib 317 E. 2; vgl. auch Urteil 2C_119/2018 vom 14. November 2019 E. 4.1, in: StE 2020 B 73.13 Nr. 2). Daraus kann aber nicht geschlossen werden, dass das Objekt der Verrechnungssteuer zwingend auf Betreffnisse beschränkt wäre, die der Einkommenssteuer unterliegen, zumal der Verrechnungssteuer für ausländische Leistungsempfänger (und inländische Steuerdefraudanten) ein Fiskalzweck innewohnt (BGE 118 Ib 317 E. 2; vgl. auch Urteil 2C_119/2018 vom 14. November 2019 E. 4.1, in: StE 2020 B 73.13 Nr. 2). Umgekehrt können die Normen des Verrechnungssteuerrechts die Bemessungsgrundlage der Einkommenssteuer nicht in eine Richtung korrigieren, die im Einkommenssteuergesetz selbst keinen Niederschlag gefunden hat (vgl. zu den kantonalen Steuern Urteil 2C_119/2018 vom 14. November 2019 E. 4.1, in: StE 2020 B 73.13 Nr. 2). Das Einkommenssteuerrecht verschafft demnach ebensowenig eine gesetzliche Grundlage für die Erhebung der Verrechnungssteuer (Urteil 2C_123/2016 vom 21. November 2017 E. 4.2.3, in: StR 73/2018 S. 231) wie umgekehrt das Verrechnungssteuerrecht für die Erhebung der Einkommenssteuer (vgl. zu den kantonalen Steuern Urteil 2C_119/2018 vom 14. November 2019 E. 4.1, in: StE 2020 B 73.13 Nr. 2).

E. 5.3.2

Auch Praktikabilitätsüberlegungen gebieten jedenfalls in der vorliegenden Konstellation keine Deckungsgleichheit zwischen der Verrechnungssteuer und der Einkommenssteuer. Auf Ebene der Verrechnungssteuer liegt die Steuerpflicht bei der ausschüttenden Gesellschaft (Art. 10 Abs. 1 VStG). Die Verrechnungssteuer wird im Selbstveranlagungsverfahren erhoben (Art. 38 Abs. 2 VStG); die ESTV kann und muss nicht jeden Steuertatbestand untersuchen. Da die Gesellschaft steuerbare Leistungen innert 30 Tagen ab Entstehung der Steuerforderung (d.h. i.d.R. innert 30 Tagen ab Fälligkeit der steuerbaren Leistung; Art. 16 Abs. 1 lit. c i.V.m. Art. 12 Abs. 1 VStG und Art. 21 Abs. 1 und 2 der Verordnung vom 19. Dezember 1966 über die Verrechnungssteuer [VStV; SR 642.211]) deklarieren und in derselben Frist die Steuer bezahlen können muss, ist es

unabdingbar, dass bereits im Zeitpunkt der Ausrichtung Gewissheit darüber besteht, ob Leistungen der steuerpflichtigen Gesellschaft an ihre Anteilsinhaber der Verrechnungssteuer unterliegen oder nicht. Das Verbuchungserfordernis in Art. 5 Abs. 1bis VStG dient dazu, diese Gewissheit herzustellen (vgl. ALTORFER/GRETER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, VStG, 2. Aufl. 2012, N. 154 zu Art. 5 VStG). Insofern kann sich die ESTV bei der Verrechnungssteuer neben dem Wortlaut von Art. 5 Abs. 1bis VStG auch auf einen praktischen Grund berufen, wenn sie den steuerpflichtigen Gesellschaften die steuerfreie Auszahlung von Kapitaleinlagen nur dann gestatten will, wenn das Verbuchungserfordernis eingehalten ist (vgl. aber ALTORFER/GRETER, a.a.O., N. 154 f. zu Art. 5 VStG; BRÜLISAUER/SUTER, a.a.O., S. 124 ff., nach denen das Verbuchungserfordernis auch bei der Verrechnungssteuer nur verfahrensrechtliche Bedeutung haben soll). Bei der direkten Bundessteuer veranlagten die kantonalen Steuerbehörden die Anteilsinhaber dagegen individuell für ihre steuerpflichtigen Einkünfte, wobei sie den relevanten Sachverhalt "zusammen mit dem Steuerpflichtigen" feststellen (Art. 123 Abs. 1 DBG). Im direktsteuerlichen Veranlagungsverfahren gilt mithin die Untersuchungsmaxime (BGE 148 II 285 E. 3.1.1; 147 II 209 E. 5.1.3); die Veranlagungsbehörde kann und muss - unter Mitwirkung des Steuerpflichtigen - grundsätzlich jeden steuerbaren Sachverhalt untersuchen. Im Unterschied zur Situation bei der Verrechnungssteuer braucht das steuerliche Schicksal einer Leistung nicht bereits im Zeitpunkt ihrer Ausrichtung geklärt zu sein. Denn in der Veranlagung des Anteilsinhabers kann die Veranlagungsbehörde retrospektiv prüfen, ob Leistungen, die der Anteilsinhaber von der Gesellschaft empfangen hat, aus Kapitaleinlagen stammten oder nicht. In der Regel wird die Veranlagungsbehörde dafür auf die Aufstellungen der Gesellschaft gemäss Art. 125 Abs. 3 DBG zurückgreifen. Es spricht indessen nichts dagegen, den Anteilsinhabern zu erlauben, auf andere Weise nachzuweisen, dass eine Leistung aus einer Kapitaleinlage stammte und deshalb steuerfrei bleiben muss. Wie bereits erwähnt, lässt die ESTV solche alternative Nachweise für Kapitaleinlagen in ausländische Gesellschaften zu (vgl. ESTV-KS Nr. 29c, Ziff. 4.1 S. 9). Gelingt dieser Nachweis nicht, trägt der Anteilsinhaber die beweisrechtlichen Konsequenzen, da es sich um eine steuermindernde bzw. -ausschliessende Tatsache handelt (Art. 8 ZGB analog; BGE 148 II 285 E. 3.1.3).

E. 5.4

Nach dem Gesagten ergibt sich aus keiner der relevanten Auslegungsmethoden ein überzeugendes Argument dafür, vom Wortlaut von Art. 20 Abs. 3 DBG abzuweichen und die Steuerfreiheit der Ausschüttung von Kapitaleinlagen an die Bedingung einer separaten Verbuchung bei der Gesellschaft zu knüpfen. Die Vorinstanz hat demnach zu Unrecht - unter Anwendung von Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG - im Ergebnis darauf geschlossen, dass verdeckte Kapitaleinlagen nicht unter Art. 20 Abs. 3 DBG fallen können. Die Vorinstanz hat überdies für das Bundesgericht verbindlich festgestellt (Art. 105 Abs. 1 BGG), dass die Leistung der Gesellschaft an die Beschwerdeführerin aus einer verdeckten Kapitaleinlage stammt. Folglich verletzt das Urteil der Vorinstanz Bundesrecht, soweit die Vorinstanz die Leistung der Gesellschaft an die Beschwerdeführerin der Einkommenssteuer unterworfen hat. IV. Kantons- und Gemeindesteuern

E. 6

Die Bestimmung des kantonalen Steuergesetzes über die Befreiung der Rückzahlung von Kapitaleinlagen (Art. 23 Abs. 3 des Gesetzes des Kantons Nidwalden vom 22. März 2000 über die Steuern des Kantons und der Gemeinden [StG/NW; NG 521.1]) stimmt mit der

Regelung von Art. 20 Abs. 3 DBG überein und ist überdies durch Art. 7b StHG (i.d.F. bis am 31. Dezember 2019) harmonisiert. Es kann demnach vollständig auf die Ausführungen zur direkten Bundessteuer verwiesen werden. Auch in Bezug auf die harmonisierten Kantons- und Gemeindesteuern verletzt das angefochtene Urteil Bundesrecht. V. Verfahrensausgang, Kosten und Entschädigung

E. 7

Die Beschwerde erweist sich als begründet und ist sowohl betreffend die direkte Bundessteuer als auch betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern gutzuheissen. Der angefochtene Entscheid ist aufzuheben und die Angelegenheit zur Durchführung der Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer (Steuerperiode 2013) an das Steueramt des Kantons Nidwalden zurückzuweisen. Die Gerichtskosten sind dem unterliegenden Kanton Nidwalden aufzuerlegen, da er Vermögensinteressen verfolgt (Art. 66 Abs. 1 und 4 BGG). Der Kanton Nidwalden hat der Beschwerdeführerin eine angemessene Parteientschädigung zu bezahlen (Art. 68 Abs. 1 BGG). Für die Neuverlegung der Kosten- und Entschädigungsfolgen des kantonalen Verfahrens ist die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen.

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