

Zweifellos hätten die Rekurrenten ausgehend von der korrigierten Aufteilung des Kaufpreises auf die einzelnen Positionen und damit dieser neuen Buchwerte jeweils die maximal zulässige Abschreibung verbucht. Es ist daher sachgerecht, die von den Rekurrenten berücksichtigten Abschreibungssätze zu berücksichtigen.

62 Rückstellung; Delkredere; Konzern (§ 68 Abs. 1 lit. b Ziff. 2 StG).

- **Forderungen zwischen verbundenen Unternehmen (Mutter- und Schwestergesellschaft) sind einer vorläufigen Wertberichtigung (Delkredere-Rückstellung) in der Regel nicht zugänglich.**
- **Nur wenn die Forderungsgefährdung durch Umstände bewirkt wurde, welche ausserhalb der Beeinflussungsmöglichkeiten der gemeinsamen Aktionäre liegen und auch unter unabhängigen Unternehmen zu einer vorläufigen Wertberichtigung berechtigen, ist eine Delkredere-Rückstellung bzw. eine Wertberichtigung auf der Forderung geschäftsmässig begründet.**

Aus dem Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Steuern, vom 25. Februar 2016 in Sachen I. AG (3-RV.2015.138)

Aus den Erwägungen

2.

Die Rekurrentin ist eine Aktiengesellschaft mit Sitz in A. (...) Weiter ist davon auszugehen, dass die Rekurrentin eine Tochtergesellschaft der X. Deutschland GmbH (Beteiligung 75 %) und die X. Austria GmbH eine Schwestergesellschaft ist.

3.

3.1.

Mit der Bilanz per 31. Dezember 2011 wurden "Debitoren" von CHF 1'471'910.24, "Debitoren Ausland" von CHF 107'781.23 und "Debitoren Nahestehende" von CHF 416'985.77 ausgewiesen. Das

Delkredere belief sich auf insgesamt CHF 254'100.00. Darin eingeschlossen ist ein Betrag von CHF 38'989.00 (10 % von CHF 389'889.00) für Rückstellungen auf den Debitoren an nahestehende Personen, insbesondere auf Forderungen gegenüber der X. Deutschland GmbH und der X. Austria GmbH.

3.2.

Im Veranlagungs- und Einspracheverfahren liess das KStA JP auf den "Debitoren Nahestehende" keine Delkredere-Rückstellung zu. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass auf den Forderungen gegenüber Gruppengesellschaften kein Risiko der Nicht-Zahlung bestehe. Die Forderungen gegenüber Gruppengesellschaften könnten nicht als gefährdet qualifiziert werden. Im Gegensatz zu einem Drittverhältnis sei die Bonität der einzelnen Gesellschaften im Konzern bekannt. Im Kanton Aargau gelte der Grundsatz, dass pauschale Wertberichtigungen von Forderungen gegenüber Nahestehenden nicht akzeptiert werden. Einzelwertberichtigungen von Forderungen innerhalb des Konzerns seien in Ausnahmefällen möglich. Voraussetzung sei, dass nachweislich Inkassobemühungen eingeleitet worden seien. Dieser Nachweis sei vorliegend nicht erbracht.

(...)

4.2.

4.2.1.

Rückstellungen bzw. Wertberichtigungen zu Lasten der Erfolgsrechnung sind zulässig für Verlustrisiken, die mit Aktiven des Umlaufvermögens, insbesondere mit Waren und Debitoren, verbunden sind. Mit den Delkredere-Rückstellungen werden Verlustrisiken für Forderungen des Umlaufvermögens berücksichtigt. Der Umfang der geschäftsmässig begründeten Wertberichtigung richtet sich nach dem Grad der Verlustwahrscheinlichkeit der einzelnen Forderung (VGE vom 16. November 2000 in Sachen A. AG [BE.99.00045], bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts vom 5. Juli 2001 [2P.16/2001]; Markus Reich/Marina Züger, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. Aufl., Basel 2008, Art. 29 DBG Rz. 32, mit Hinweisen).

4.2.2.

Das Verwaltungsgericht hat im VGE vom 16. November 2000 in Sachen A. AG (BE.99.00045), bestätigt durch Urteil des Bundesgerichtes vom 5. Juli 2001 (2P.16/2001), in Erw. 2 b) ausgeführt:

"b) Forderungen zwischen verbundenen Unternehmen sind einer vorläufigen Wertberichtigung in der Regel nicht zugänglich. Es ist Sache der die Unternehmen beherrschenden gemeinsamen Aktionäre, dafür zu sorgen, dass eine Gefährdung von gegenseitigen Forderungen gar nicht erst eintritt. Erscheint die Schuldnergesellschaft nicht mehr zahlungsfähig, ist diese mit genügend Eigenkapital auszustatten, um deren Bonität zu garantieren. Besteht Zahlungsunwilligkeit trotz berechtigtem Anspruch, muss die widerstrebende Gesellschaft zur Begleichung der Schuld angehalten werden.

Nur wenn die Forderungsgefährdung durch Umstände bewirkt wurde, welche ausserhalb der Beeinflussungsmöglichkeiten der gemeinsamen Aktionäre liegen und auch unter unabhängigen Gesellschaften zu einer vorläufigen Wertberichtigung berechtigten, ist bei verbundenen Unternehmen (z.B. Schwestergesellschaften) eine Delkredere-Rückstellung bzw. eine Wertberichtigung auf der Forderung geschäftsmässig begründet (vgl. StE 2000, B 72.14.2 Nr. 25; 1996, B 72.14.1 Nr. 15). Ob eine Wertberichtigung zulässig sei, ist aufgrund der konkreten Umstände im Einzelfall zu beurteilen. Nachweispflichtig für die geschäftsmässige Begründetheit als steuermindernden Umstand ist die Steuerpflichtige (...)."

4.2.3.

Im Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band 1, Buchführung und Rechnungslegung, Zürich 2009, S. 231, Ziff. IV.6.19.3., wird zur Bedeutung des Delkrederes folgendes ausgeführt:

"(...) Neben einzelnen konkretisierten Bewertungsrisiken hat das Delkredere auch das allgemeine Kreditrisiko zu decken.

Für das allgemeine Kreditrisiko, das heisst für die nach Vornahme von Wertberichtigungen für erkennbare Einzelrisiken noch verbleibenden Risiken für Forderungsausfälle, lässt die Eidgenössische Steuerverwaltung auf inländischen Guthaben (ausgenommen Forderungen gegen öffentlich-rechtliche Körperschaften und Forderungen mit voller Deckung) eine pauschale Wertberichtigung von 5% und auf ausländischen von 10% zu. (...)."

(...)

6.2.

6.2.1.

Zwar ist der Rekurrentin einerseits zuzustimmen, dass keine Konzernbesteuerung erfolgen kann. Insofern ist die geschäftsmässige Begründetheit der Delkredere-Rückstellung im Umfang von CHF 38'989.00 aus der Sicht der Rekurrentin im Drittvergleich zu prüfen. Andererseits verkennt die Rekurrentin aber, dass die pauschale Delkredere-Rückstellung hinsichtlich tatsächlich geschäftsmässiger Begründetheit überprüft werden kann (vgl. VGE vom 16. November 2000 in Sachen A. AG [BE.99.00045], bestätigt durch Urteil des Bundesgerichts vom 5. Juli 2001 [2P.16/2001]).

6.2.2.

Die Prüfung wurde vom KStA JP bei der Rekurrentin zwar unter einer etwas zu eingeschränkten Optik vorgenommen, indem jegliche Delkredere-Rückstellung unter Hinweis auf die "Veranlagungsrichtlinien" für unmöglich erklärt wurde. Im Schreiben vom 22. Mai 2015 wurde aber präzisierend ausgeführt, dass im Konzern kein Risiko der Nicht-Bezahlung bestehe. Auf Nachfrage durch die Rekurrentin wurde in der E-Mail des Revisors des KStA vom 9. Juni 2015 erwähnt, dass Abschreibungen auf Forderungen bei nachgewiesener tatsächlicher Zahlungsunfähigkeit der Muttergesellschaft vorgenommen werden könnten. Im Einspracheentscheid wurde sodann ausgeführt, dass eine Gefährdung der Forderungen gegenüber Gruppengesellschaften nicht ausgewiesen worden sei, womit implizit ein Nachweis eines Forderungsverlustes bzw. eines Kreditrisikos als möglich erachtet wurde.

6.3.

6.3.1.

Entgegen der Auffassung der Rekurrentin besteht kein absoluter Anspruch auf pauschale Wertberichtigung von Debitoren. Bei verbundenen Unternehmen, wie es die Rekurrentin, die X. Deutschland GmbH und die X. Austria GmbH sind, kann durchaus ein Nachweis des konkreten Kreditrisikos verlangt werden. Diesen Nachweis hat die Rekurrentin nicht erbracht. Dass und wie sich die Rekurrentin um die Einforderung der Guthaben bei der X.

Deutschland GmbH oder der X. Austria GmbH bemühte, wurde von der Rekurrentin ebenfalls nicht dargetan. Allein deshalb ist der Rekurs abzuweisen.

6.3.2.

Wenn die Rekurrentin ausführt, in der Vergangenheit hätten Debitoren in Darlehen umgewandelt werden müssen, ändert das nichts an der Beurteilung, dass zwischen den nahestehenden Personen kein erhebliches Kreditrisiko besteht, welches zu einer Delkredere-Rückstellung führen könnte. Debitorenguthaben wurden lediglich in eine Darlehensschuld umgewandelt. Auf die Uneinbringlichkeit bestehender aktueller Debitoren kann daraus nicht geschlossen werden. Das gilt auch, als für Darlehen Sicherheiten gestellt werden mussten (Darlehensvertrag zwischen der Rekurrentin und der X. Deutschland GmbH).

6.3.3.

Auch das Argument, dass die Preise bei erhöhtem Dokumentationsbedarf immer wieder mit der Muttergesellschaft ausgehandelt werden müssten, bzw. nachträgliche Diskussionen über die Inhalte und Preise ändern nichts. Gleiches gilt für den Umstand, dass beim gegenseitigen Abgleich zum Abschluss Gegenverrechnungen von undeklarierten Forderungen zu akzeptieren seien.

Verhandlungen finden jeweils im tatsächlich ausgehandelten Preis ihren Niederschlag, welcher die (definitive) Debitorenforderung bestimmt. Eine Reduktion der Forderung führt zu einer effektiven Reduktion des Debtors, welche – soweit sie dem Drittvergleich standhält – ohne weiteres als Erlösminderung zu beachten ist. Ein Bedarf für eine (zusätzliche) pauschale Delkredere-Rückstellung wird damit nicht ausgewiesen.

6.3.4.

Unbeachtlich bezüglich Delkredere-Rückstellung sind verlängerte Zahlungsfristen. Sie ändern nichts am Bestand des Debtors.

6.4.

Eine Forderungsgefährdung durch Umstände, welche ausserhalb der Beeinflussungsmöglichkeit der X. Deutschland GmbH als Muttergesellschaft liegen, ist nicht ersichtlich.

7.

Zusammenfassend ist die vom KStA JP vorgenommene Aufrechnung mangels Nachweises eines Verlustrisikos auf Debitoren zu bestätigen. Dementsprechend ist der Rekurs abzuweisen.

63 Steuerbare Einkünfte; Naturalbezüge (§ 26 Abs. 1 StG). Berufskosten; Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung (§ 35 Abs. 1 lit. b StG).

Wird im Gastgewerbe (Serviceangestellte) ein Teil des Bruttolohnes in Form einer Naturalleistung (Verpflegung im Betrieb) ausgerichtet und gleichzeitig ein monatlicher Lohnabzug in gleicher Höhe vorgenommen, liegt keine Gratisverpflegung vor und die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung sind zu berücksichtigen.

Aus dem Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Steuern, vom 24. März 2016 in Sachen T.L. (3-RV.2015.141).

Aus den Erwägungen

4.

4.1.

4.1.1.

Gemäss § 26 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Vorteile steuerbar. Als Einkommen gelten auch Naturalbezüge jeder Art, insbesondere freie Verpflegung und Unterkunft (§ 25 Abs. 2 StG). Steuerbar sind somit sowohl sämtliche Leistungen in bar oder durch Verrechnung als auch geldwerte Vorteile in natura, welche ihren Grund im Arbeitsverhältnis haben (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 26 StG N 28, 49).