

Anmerkung: Auch bei der direkten Bundessteuer ist der Versuch einer Steuerhinterziehung nur strafbar, wenn vorsätzliches Handeln zu bejahen ist (Art. 131 Abs. 2 BdBSt).

2113

Abschreibung einer Beteiligung (direkte Bundessteuer). Erwirbt eine Kapitalgesellschaft von ihrem Aktionär eine für die handelnden Organe erkennbar wertlose Beteiligung zum Nennwert und nimmt sie auf diesem Nonvaleur Abschreibungen vor, so liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor; der vorgenommenen Abschreibung fehlt die geschäftsmässige Begründetheit.

1. Umstritten im vorliegenden Rekursverfahren ist die steuerliche Abzugsfähigkeit der von der Beschwerdeführerin am 30. September 1988 verbuchten Abschreibung der Beteiligung an der T. AG im Betrag von Fr. 119'999.--.

Zu dieser Frage hat die kantonale Steuerverwaltung im Einspracheverfahren erwogen, es stehe fest, dass gemäss steuerlich massgebender öffentlicher Urkunde M. als Aktionär der T. AG eingetragen und das von ihm gezeichnete Aktienkapital von Fr. 120'000.-- zunächst auch so verbucht worden sei. Bereits im Zeitpunkt der Verbuchung der Beteiligung bei der J. Verwaltungs AG sei festgestanden, dass die Beteiligung einen tieferen Wert als Fr. 120'000.-- aufgewiesen habe, was die vollständige Abschreibung bereits im Abschluss per 30. September 1988 sowie die schlechten Geschäftsergebnisse der T. AG bestätigten. Ebenso sei in der Einspracheschrift eingestanden worden, dass der Verlust des gesamten Aktienkapitals der T. AG im Zeitpunkt der Bilanzerstellung per 30. September 1988 bekannt gewesen sei. Unbehelflich sei der Einwand der Steuerpflichtigen, die Kapitalerhöhung bei der T. AG sei aus verfahrensökonomischen Gründen von M. vorgenommen worden. Dabei gelte es zu beachten, dass es erst mit dem gewählten Vorgehen möglich geworden sei, den voraussehbaren Verlust des Darlehens, der bei M. steuerlich nicht hätte geltend gemacht werden können, nun ertragswirksam über die Abschreibung der Beteiligung

bei der J. Verwaltungs AG mit einem ausserordentlichen Gewinn aus dem Jahre 1987 verrechnen zu können. Irrelevant sei, dass sowohl im rein internen Aktienregister wie auch in den durch beliebige Personen ausfüllbaren Aktientiteln die J. Verwaltungs AG eingetragen sei. Das gleiche gelte für den Hinweis der Steuerpflichtigen, sie habe niemals auf das ihr statutarisch zustehende Bezugsrecht verzichtet. Entgegen der von der Pflichtigen vertretenen Auffassung, die Übertragung der Beteiligungsrechte von M. auf die J. Verwaltungs AG sei sogleich im Anschluss an die Kapitalerhöhung erfolgt, sei der entsprechende Geschäftsvorfall bei der Steuerpflichtigen erst am 12. Juli 1990 anlässlich der Erstellung der Gewinn- und Verlustrechnung per 30. September 1988 verbucht worden, zu einem Zeitpunkt, in dem sich die Entwicklung der Beteiligungsgesellschaft sehr wohl habe beurteilen lassen.

2. Es steht fest und ist unbestritten, dass anlässlich der gemäss Beschluss der Generalversammlung vom 30. August 1988 durchgeführten Neukapitalisierung der T. AG M. als Zeichner von 120 Aktien à nom. Fr. 1'000.-- auftrat. Es steht sodann unstreitig fest, dass gemäss Vereinbarung vom 29. August 1988 M. der J. Verwaltungs AG Fr. 120'000.-- seiner Darlehensforderung von insgesamt Fr. 190'000.-- gegenüber der T. AG zessionsweise abtrat. Der gleiche Betrag wurde M. auf seinem Darlehenskonto bei der J. Verwaltungs AG mit Buchung vom 31. August 1988 gutgeschrieben. Schliesslich steht ebenfalls fest, dass die - wie vorstehend ausgeführt - am 31. August 1988 erworbene Beteiligung an der T. AG am 30. September 1988 von der J. Verwaltungs AG um Fr. 119'999.-- auf Fr. 1.-- abgeschrieben wurde. Über die umstrittene geschäftsmässige Begründung dieser Abschreibung ist im folgenden zu befinden.

Als nicht geschäftsmässig begründete Unkosten gelten Gewinnausschüttungen und andere geldwerte Leistungen (Art. 49 Abs. 1 Bst. b BdBSt; *E. Höhn*, Steuerrecht, Bern/Stuttgart 1988, § 24 RZ 23). Dazu zählen auch verdeckte Gewinnausschüttungen (*H. Masshardt*, Kommentar zur direkten Bundessteuer, Zürich 1985, N 24 zu Art. 49 Abs. 1 Bst. b BdBSt). Eine solche liegt vor, wenn die Gesellschaft ihren Anteilsinhabern oder diesen nahestehenden Personen eine Leistung zuwendet, ohne dass der Empfänger eine entsprechende Gegenleistung erbringt; diese Leistung zu den gleichen vorteilhaften Bedingungen einem unbeteiligten Dritten nicht gewährt worden wäre und die

Bevorteilung des Anteilsinhabers für die handelnden Organe erkennbar war (BGE 107 Ib 325; *Höhn*, a.a.O., § 24 RZ 24; *Reimann/Zuppinger/Schärner*, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band III, Bern 1969, RZ 69, 74 und 76 f. zu § 45). Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt insbesondere dann vor, wenn eine Kapitalgesellschaft von ihrem Aktionär oder einer diesem nahestehenden Unternehmung eine für die handelnden Organe erkennbar wertlose Beteiligung zum Nennwert erwirbt und auf dieser Beteiligung (*non valeur*) Abschreibungen vornimmt. Diese Abschreibungen sind geschäftsmässig nicht begründet (ASA 32, 323 ff.; *Masshardt*, a.a.O., N 26 zu Art. 49 Abs. 1 Bst. b BdBSt), denn erst durch die Abschreibung ist das in der Gewinn- und Verlustrechnung dieses Jahres ausgewiesene Geschäftsergebnis rechnungsmässig vermindert worden. Wenn die 120 Aktien à nominal Fr. 1'000.-- wertlos waren, die Beschwerdeführerin also für jene Aufwendung keine entsprechende Gegenleistung erhalten hat, und wenn auch im übrigen die Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung erfüllt sind, so ist die auf diesen Titeln vorgenommene Abschreibung als Ausmerzung eines fiktiven Aktivpostens (ASA 32, 325) steuerlich nicht anzuerkennen (vgl. auch BGE 62 I 159).

3. Die T. AG wies für das Geschäftsjahr 1988 in der Jahresrechnung per 31.12.1988 einen Verlust von Fr. 48'870.35 aus bei einem Verlustvortrag von Fr. 89'787.38. Der Geschäftsgang der T. AG im Jahr 1988 und in den Jahren zuvor war derart schlecht, dass das ursprüngliche Grundkapital von Fr. 50'000.-- gemäss Beschluss der Generalversammlung vom 30. August 1988 vollumfänglich abgeschrieben und mit Fr. 200'000.-- wieder neu gebildet werden musste. Wenn die Beschwerdeführerin nun geltend macht, im Zeitpunkt der Übertragung der Beteiligungsrechte von M. auf die J. Verwaltungs AG seien Aussagen über die Entwicklung der T. AG noch nicht möglich gewesen, sondern es habe damals die berechnete Hoffnung auf eine markante Verbesserung der Situation bestanden, so steht damit die nur einen Monat nach dem Erwerb der Aktien vorgenommene vollständige Abschreibung der Beteiligung in klarem Widerspruch. Weder den Steuerakten noch der Beschwerdebegründung lassen sich Anhaltspunkte dafür entnehmen, dass zwischen dem Zeitpunkt des Erwerbs der Beteiligung an der T. AG am 31. August 1988 und der darauf vorgenommenen Abschreibung am 30. September 1988 ein nicht voraussehba-

res Ereignis eingetreten wäre, das zu ihrem sofortigen und vollständigen Wertverlust geführt hätte. Wäre die Beschwerdeführerin tatsächlich davon überzeugt gewesen, der Geschäftsgang der Beteiligungsgesellschaft würde mit der Neukapitalisierung und dem Beizug eines qualifizierten Mitarbeiters inskünftig eine wesentliche Verbesserung erfahren, so hätte sie mit Bestimmtheit nicht bereits einen Monat nach Erwerb die Beteiligung abgeschrieben, sondern zunächst den weiteren Geschäftsverlauf abgewartet. Die Behauptungen, mit denen die Beschwerdeführerin darzutun versucht, dass die Aktien im Zeitpunkt des Erwerbs am 31. August 1988 noch als vollwertig betrachtet habe und dazu auch berechtigt gewesen sei, sind damit unbegründet; sie helfen ihr nicht.

4. Es steht fest, dass M. im Jahr 1988 Aktionär der J. Verwaltungs AG war. Er hat sie, soweit ersichtlich, auch beim Abschluss der Zessionsvereinbarung vom 29. August 1988 vertreten. M., welcher am 31. August 1988 von der Beschwerdeführerin für den Erwerb der Beteiligung an der T. AG eine Zuwendung von Fr. 120'000.-- ohne entsprechende Gegenleistung erhalten hat, kann als Aktionär der Beschwerdeführerin nicht als der Gesellschaft fern stehender Dritter gelten. Die Leistung, welche die J. Verwaltungs AG M. durch jene Vorteilszuwendung erbracht hat, lässt sich nur damit erklären, dass sie einem Aktionär der Beschwerdeführerin zugekommen ist. Diese Annahme liegt um so näher, als M. seinerseits gegenüber der T. AG eine Darlehensforderung von Fr. 190'000.-- besass, deren Einbringlichkeit aufgrund des schlechten Geschäftsganges der Gesellschaft äusserst fraglich war. Für das von der Beschwerdeführerin bzw. M. gewählte Vorgehen anlässlich der Kapitalerhöhung der T. AG waren, wenn überhaupt, wohl weniger verfahrensökonomische Gründe ausschlaggebend, sondern vielmehr die Überlegung, mit der zessionsweisen Teilabtretung der zum Privatvermögen von M. gehörenden Darlehensforderung könne diese bei der Beschwerdeführerin zum Erwerb eines abschreibungsfähigen und -bedürftigen Vermögenswertes verwendet werden. Dieses Vorgehen ist ungewöhnlich und mit einem sachgemässen Geschäftsgebaren nicht vereinbar. Es liegt auf der Hand, dass die Beschwerdeführerin diese Leistung zum Erwerb eines non valeurs einem ihr fern stehenden Dritten nicht erbracht hätte.

5. Der wirkliche Charakter der Leistung konnte den Organen der Steuerpflichtigen nicht verborgen bleiben. Es konnte ihnen insbesondere nicht entgangen sein, dass die von der T. AG am 30. August 1988 ausgegebenen Aktien bereits zu diesem Zeitpunkt abschreibungsbedürftig waren und ihr innerer Wert nicht den Nominalwert erreichte, andernfalls die Beschwerdeführerin die Aktien nicht bereits einen Monat später abgeschrieben hätte. Unter diesen Umständen musste die J. Verwaltungs AG auch wissen, dass sie ihrem Aktionäre einen Vorteil zugewendet hat, den sie einem fern stehenden Dritten versagt hätte.

6. Liegt demnach eine verdeckte Gewinnausschüttung der J. Verwaltungs AG vor, so ist es richtig, dass die am 30. September 1988 vorgenommene Abschreibung von Fr. 119'999.-- steuerlich nicht berücksichtigt worden ist.

StRK 27.3.1992 (Nr. 533)

2114

Zuwendungen für gemeinnützige Zwecke (direkte Bundessteuer; Art. 49 Abs. 2 BdBSt) können vom Reinertrag juristischer Personen in Abzug gebracht werden, es sei denn, sie seien dem Alleinaktionär persönlich zuzurechnen.

1. Gemäss Art. 49 Abs. 2 BdBSt können Zuwendungen für ausschliesslich gemeinnützige Zwecke, sofern jede zweckwidrige Verwendung ausgeschlossen ist, vom Reinertrag in Abzug gebracht werden. Diese Bestimmung gilt gleichermassen für Kapitalgesellschaften wie für Genossenschaften (Art. 50 Abs. 2 BdBSt). Grundsätzlich fallen darunter alle Zuwendungen, die an eine Körperschaft oder Anstalt im Sinne von Art. 16 Ziffer 3 BdBSt erfolgen. Mithin müssen für die Abzugsfähigkeit zwei Voraussetzungen erfüllt sein: Die begünstigte Institution muss gemäss Art. 16 Ziffer 3 BdBSt von der Steuerpflicht befreit sein, und es muss jede zweckwidrige Verwendung dieser Zuwendungen ausgeschlossen sein (vgl. *Heinz Masshardt*, Kommentar zur di-