



Obergericht Appenzell Ausserrhoden
2. Abteilung

Urteil vom 21. Januar 2025

Mitwirkende	Obergerichtspräsident W. Kobler Oberrichter M. Winiger, M. Müller, R. Kläger, F. Windisch Obergerichtsschreiberin A. Mauerhofer
Verfahren Nr.	O2V 24 6
Ort des Entscheids	Trogen,
Beschwerdeführerin	C. vertreten durch: B.,
Vorinstanz	Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden, Gutenberg-Zentrum, Kasernenstrasse 2, 9100 Herisau
Beigeladene	Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Eigerstrasse 65, 3003 Bern
Gegenstand	Staats- und Gemeindesteuern 2021 / Direkte Bundessteuer 2021 Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung vom 8. Januar 2024

Rechtsbegehren

a) der Beschwerdeführerin (sinngemäss):

Der Einspracheentscheid vom 8. Januar 2024 sei aufzuheben und die Veranlagung der C. ohne Berücksichtigung von verdeckten Gewinnausschüttungen und ohne entsprechende Minderwerte beim Eigenkapital vorzunehmen.

b) der Vorinstanz:

1. Die Beschwerde sei abzuweisen.
2. Unter Kostenfolgen zu Lasten der Beschwerdeführerin.

Sachverhalt

- A. Die C. mit Sitz in D. (nachfolgend: Beschwerdeführerin) reichte bei der kantonalen Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden (nachfolgend: Vorinstanz) im Oktober 2022 die Steuererklärung für die Steuerperiode 2021 samt diversen Beilagen ein (KStV.AR.act. 2). Am 8. August 2023 nahm die Vorinstanz die Veranlagung vor und setzte die Staats- und Gemeindesteuern auf Fr. [...] und die direkte Bundessteuer auf Fr. [...] fest. Dem Veranlagungsprotokoll war zu entnehmen, dass im Rahmen der Veranlagung eine verdeckte Gewinnausschüttung im Betrag von Fr. 254'770 mit der Bemerkung *"simuliertes Darlehen (A.)"* mitberücksichtigt worden war (einerseits in Form einer Aufrechnung zum Reingewinn; andererseits gleichzeitig in Form eines Abzugs vom Reingewinn, bezeichnet als *"Bildung Minderwert simuliertes Darlehen"*). Ausserdem war das Eigenkapital der Beschwerdeführerin unter Berücksichtigung eines Minderwerts von Fr. 254'770 nach unten korrigiert worden. Als Begründung für diese Abweichungen von der Steuerdeklaration wurde auf dem Veranlagungsprotokoll Folgendes angeführt: *"Das Aktionärsdarlehen wird steuerlich als simuliertes Darlehen mit entsprechender Aufrechnung als geldwerte Leistung (BGE 25.11.1983; ASA 53 S. 54) qualifiziert. Dabei wurden sowohl die Verhältnisse beim Beteiligten (Bonität, fehlender Rückzahlungswille, fehlender schriftlicher Darlehensvertrag etc.), als auch bei der Gesellschaft (Verbot der Einlagerückgewähr nach Art. 680 Abs. 2 OR, Klumpenrisiko etc.) beurteilt. Der Minderwert wird im Eigenkapital berücksichtigt"* (vgl. dazu im Einzelnen die Unterlagen bei KStV.AR.act. 3 sowie nachfolgenden Auszug aus dem Veranlagungsprotokoll):

Grafik Veranlagungsprotokoll

- B. Am 1. September 2023 erhob die mit Einzelunterschriftsberechtigung im Handelsregister eingetragene Verwaltungsrätin der Beschwerdeführerin, B., Einsprache gegen die Steuerveranlagung 2021 und beantragte, *"die Veranlagung in den Positionen 211, 381, 805 und 971 durch Streichung derselben zu korrigieren."* A. sei gar nicht Aktionär der Beschwerdeführerin, deshalb handle es sich auch nicht um ein Aktionärsdarlehen. Die Qualifikation als simuliertes Darlehen sei vollumfänglich bestritten (KStV.AR.act. 4).

Mit Schreiben vom 27. September 2023 an B. und ihren Ehemann, A., erläuterte die Steuermassrichterin die Gründe für die im Rahmen der Veranlagung vorgenommenen Korrekturen und bot einen Besprechungstermin an (KStV.AR.act. 5). Am 26. Oktober 2023 fand eine Besprechung bei der Vorinstanz statt (vgl. act. 9).

Mit Einspracheentscheid vom 8. Januar 2024 (KStV.AR.act. 6) wies die Vorinstanz die Einsprache der Beschwerdeführerin ab.

- C. Gegen diesen Einspracheentscheid richtet sich die am 8. Februar 2024 persönlich dem Obergericht überbrachte Beschwerde mit dem eingangs erwähnten sinngemässen Antrag bezüglich der Steuerveranlagung der Beschwerdeführerin (act. 1). Die Beschwerdeschrift enthielt in erster Linie Anträge mit Bezug auf die persönliche Veranlagung von A. und B. für die Steuerperiode 2021; jene Beschwerde ist Gegenstand des Verfahrens O2V 24 4.

Mit Vernehmlassung vom 11. April 2024 (act. 6) beantragte die Vorinstanz die kostenpflichtige Beschwerdeabweisung, worauf die Beschwerdeführerin mit Replik vom 7. Mai 2024 (act. 9) an ihrer Beschwerde festhielt. Die Beigeladene verzichtete stillschweigend auf die Einreichung einer Stellungnahme.

Erwägungen

1. Der Entscheid über Steuerstreitsachen fällt unabhängig vom Streitwert in die Zuständigkeit der Abteilungen des Obergerichts (Art. 29 Abs. 1 lit. a Justizgesetz [JG, bGS 145.31] e contrario); das gilt auch für allfällige Nichteintretensentscheide, sofern nicht zum Vornherein offensichtlich ist, dass die Eintretensvoraussetzungen nicht erfüllt sind (Art. 32 Abs. 1 lit. b JG e contrario).

Das Gesamtgericht hat Beschwerden in Steuerstreitsachen der 2. Abteilung zur Beurteilung zugewiesen (so publiziert im aktuellen Staatskalender des Kantons Appenzell Ausserrhoden

[[https:// staatskalender.ar.ch/organizations/pdf](https://staatskalender.ar.ch/organizations/pdf)], Ziff. 2.6.1.2), weshalb diese zur Behandlung der Beschwerde zuständig ist.

2. Einspracheentscheide der Vorinstanz können innert 30 Tagen nach Eröffnung schriftlich mit Beschwerde beim Obergericht angefochten werden (Art. 188 Abs. 1 Steuergesetz [StG, bGS 621.11] i.V.m. Art. 28 Abs. 1 lit. a Justizgesetz [JG, bGS 145.31]; Art. 104 Abs. 3 und 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11] i.V.m. Art. 4 der Verordnung über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [bGS 625.11]).

Die am 8. Februar 2024 beim Obergericht eingereichte Beschwerde richtet sich gegen den Einspracheentscheid der Vorinstanz vom 8. Januar 2024 und erfolgte fristgerecht. Auch die übrigen formellen Voraussetzungen an die Beschwerdeschrift sind erfüllt. Insoweit der Beschwerdeführerin auch tatsächlich ein Rechtsschutzinteresse an einer Beschwerde zukommt (vgl. dazu ausführlich E. 4 nachfolgend), wäre auf die Beschwerde somit einzutreten.

3. Was die Beurteilung von verdeckten Gewinnausschüttungen von Unternehmungen betrifft, bestehen zwischen den Rechtsgrundlagen im Bereich der direkten Bundessteuer und im harmonisierten Steuerrecht der Kantone und Gemeinden grundsätzlich keine Unterschiede, weshalb ausnahmsweise darauf verzichtet wurde, zur Behandlung der Beschwerde wie sonst üblich zwei separate Verfahren zu eröffnen (für den Bereich der Staats- und Gemeindesteuern einerseits bzw. für den Bundessteuerbereich andererseits).

Parallel zum vorliegenden Verfahren O2V 24 6, das die Steuerveranlagung der Beschwerdeführerin betrifft, wurde aber ein separates Verfahren zur Beurteilung der im selben Zusammenhang von der Alleinaktionärin der Beschwerdeführerin, B. und deren Ehemann A. eingereichten Beschwerde betreffend deren persönlicher Steuerveranlagung eröffnet (Verfahren O2V 24 4). Da die Beschwerdeführer der beiden Verfahren O2V 24 4 (Beschwerdeführer: A. und B.) und O2V 24 6 (Beschwerdeführerin: C.) nicht identisch sind, wurde entgegen dem beschwerdeweise eingereichten Antrag keine Verfahrensvereinigung vorgenommen, auch wenn die Frage nach einer verdeckten Gewinnausschüttung der Beschwerdeführerin engem Zusammenhang zur Frage nach einem geldwerten Vorteil aus der Beteiligung von B. an der Beschwerdeführerin steht (von verdeckten Gewinnausschüttungen wird gesprochen, wenn die Optik der Gesellschaft zur Diskussion steht; aus Sicht der Anteilsinhaberin wird dagegen der Begriff der geldwerten Vorteile aus Beteiligungen verwendet, vgl. dazu Urteil des Bundesgerichts 2C_716/2022 vom 15. November 2022 E. 6.1 m.w.H.). Gemäss ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts im Zusammenhang mit

geldwerten Vorteilen bzw. verdeckten Gewinnausschüttungen folgen Bestand, Qualifikation und Höhe einer Aufrechnung auf Ebene der Gesellschaft einerseits und der Anteilsinhaberin andererseits grundsätzlich einer jeweils eigenen Logik. Aus diesem Grund ist eine separate Beurteilung auf der Ebene der Anteilsinhaberin einerseits und auf der Ebene der Gesellschaft andererseits unerlässlich, zumal es sich bei der Gesellschaft und der an ihr beteiligten Person trotz gesellschaftsrechtlicher Verbundenheit um zwei voneinander vollständig unabhängige Rechts- und Steuersubjekte handelt (Urteil des Bundesgerichts 9C_5/2023 vom 14. März 2024 E. 5.2.2.1 m.w.H.).

Aufgrund des Sachzusammenhangs wurde die vorliegende Beschwerde im Verfahren O2V 24 6 aber zeitnah zur Beschwerde im Verfahren O2V 24 4 beraten und über beide Beschwerden an derselben Sitzung der zweiten Abteilung des Obergerichts vom 21. Januar 2025 entschieden. Die von der Vorinstanz im Verfahren O2V 24 4 eingereichten Vorakten wurden im vorliegenden Verfahren zusätzlich zu den hier von der Vorinstanz eingereichten Vorakten beigezogen.

4. Auf die Beschwerde ist nur dann einzutreten, wenn der Beschwerdeführerin ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung des angefochtenen Einspracheentscheids der Vorinstanz zukommt (vgl. dazu Art. 59 Abs. 1 i.V.m. Art. 32 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG, bGS 143.1]; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl. 2023, N. 11 zu Art. 140 DBG und N. 12 f. zu Art. 132 DBG, m.w.H.). Im vorliegenden Verfahren geht es in diesem Zusammenhang um die (steuerlichen) Auswirkungen des angefochtenen Einspracheentscheids auf die Beschwerdeführerin als juristische Person (und nicht um allfällige Folgen für ihre Aktionärin).

Die vorliegend zu beurteilende Beschwerde richtet sich gegen folgende zwei Punkte:

- a) Einerseits ist die Beschwerdeführerin nicht damit einverstanden, dass die Vorinstanz, wie sich aus dem Veranlagungsprotokoll ergibt, sowohl bei der Veranlagung der Staats- und Gemeindesteuern als auch bei der Veranlagung der direkten Bundessteuer 2021 eine *verdeckte Gewinnausschüttung der Beschwerdeführerin an die Alleinaktionärin B. (teils via deren Ehemann A.) im Betrag von Fr. 254'770.--* mitberücksichtigt hat;
- b) Andererseits ist die Beschwerdeführerin nicht damit einverstanden, dass die Vorinstanz im Rahmen der Veranlagung der Kapitalsteuer eine *Korrektur des steuerbaren Kapitals* durch zusätzliche Berücksichtigung eines *Minderwerts in der Höhe von Fr. 254'770.--* vorgenommen hat, entsprechend dem Gesamtbetrag der beiden von der Vorinstanz als simuliert qualifizierten Darlehen der Beschwerdeführerin an A. und B.

Dazu ist Folgendes in Erwägung zu ziehen:

- a. Die Vorinstanz hat bei der Ermittlung des steuerbaren Gewinns der Beschwerdeführerin nicht nur eine Aufrechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung vorgenommen, sondern gleichzeitig bei den Abzügen unter der Bezeichnung "*Bildung Minderwert simuliertes Darlehen*" eine Reduktion des steuerbaren Gewinns in der Höhe desselben Betrags berücksichtigt (vgl. das beim Sachverhalt unter lit. A auszugsweise dargestellte Veranlagungsprotokoll, Ziff. 211 und Ziff. 381 [das Veranlagungsprotokoll findet sich ausserdem in den vorinstanzlichen Akten bei KStV.AR.act. 4]). *Im Resultat* hat sich die Aufrechnung der verdeckten Gewinnausschüttung von Fr. 254'770.-- also gar nicht auf die Höhe des steuerbaren Gewinns ausgewirkt: Die durch die Aufrechnung zunächst eingetretene Erhöhung des steuerbaren Gewinns wurde durch die anschliessende Berücksichtigung eines Minderwerts vollumfänglich kompensiert. Der von der Vorinstanz im Rahmen der Steuerveranlagung ermittelte steuerbare Gewinn der Beschwerdeführerin (abgerundet Fr. [...], vgl. dazu die Unterlagen bei KStV.AR.act. 3) entspricht notabene betragsmässig dem von der Beschwerdeführerin in der Steuererklärung selber deklarierten Gewinn (vgl. dazu die Steuererklärung bei KStV.AR.act. 2).
- b. Die von der Vorinstanz im Rahmen der von der Beschwerdeführerin angefochtenen Veranlagung vorgenommene Korrektur beim steuerbaren Kapital – dort berücksichtigte die Vorinstanz einen Minderwert von Fr. 254'770.--, so dass die Kapitalsteuer nicht auf Basis des von der Beschwerdeführerin deklarierten höheren Werts von Fr. [...], sondern auf Basis eines deutlich tieferen Werts von Fr. [...] festgelegt wurde – blieb im Resultat ebenfalls ohne Auswirkung auf den erhobenen Steuerbetrag: In der während der hier betroffenen Steuerperiode 2021 gültigen Regelung im Steuergesetz war nämlich noch die Erhebung einer Mindestkapitalsteuer von Fr. 900.-- vorgesehen (vgl. Art. 90 Abs. 2 aStG; in der aktuellen, heute gültigen Version des Steuergesetzes ist diese Bestimmung so nicht mehr enthalten). Die Vorinstanz ermittelte im Rahmen der Steuerveranlagung der Beschwerdeführerin basierend auf dem gesetzlich vorgesehenen Steuersatz für die Kapitalsteuer von 0.065 Promille (Art. 90 Abs. 1 StG, dieser Steuersatz gilt heute unverändert) einen theoretischen Steuerbetrag von Fr. [...]. Da der errechnete Betrag *unter* der damals vorgesehenen Mindeststeuer lag, wurde stattdessen die Mindeststeuer von Fr. 900.-- erhoben (vgl. dazu die definitive Berechnung der Staats- und Gemeindesteuern 2021 bei KStV.AR.act. 3). Diese Konsequenz hätte sich auch dann ergeben, wenn anstelle eines Kapitals von Fr. [...] das von der Beschwerdeführerin in der Steuererklärung 2021 selber deklarierte Kapital von rund Fr. [...] berücksichtigt worden wäre: Die Kapitalsteuer würde sich also mit anderen Worten auch unter Berücksichtigung des sinngemässen Antrags der Beschwerdeführerin, wonach das steuerbare Kapital abweichend von der Veranlagung auf den von ihr deklarierten Wert von

rund Fr. [...] festzulegen sei, im Resultat so oder so auf den Betrag der damals im Gesetz noch vorgesehenen Mindeststeuer (nämlich Fr. 900.--) belaufen.

- c. Zusammengefasst ist somit festzustellen, dass sich die Berücksichtigung der hier umstrittenen simulierten Darlehen im Rahmen der Steuerveranlagung 2021 der Beschwerdeführerin weder direkt auf die erhobene Gewinn- noch direkt auf die erhobene Kapitalsteuer ausgewirkt hat. Ein konkretes, schutzwürdiges Interesse an der erhobenen Beschwerde ist somit nicht erkennbar und wird normalerweise unter diesen Umständen verneint. Sollte ausnahmsweise dennoch ein schutzwürdiges Interesse an einer Beschwerde vorhanden sein, wäre dies von der Beschwerdeführerin konkret geltend zu machen und zu begründen.
- d. Die Beschwerdeführerin legte in der Beschwerde keine konkreten Gründe dar, die – ungeachtet der Tatsache, dass sich selbst bei einer Gutheissung der von ihr eingereichten Anträge nichts am erhobenen Steuerbetrag ändern würde – ein Eintreten auf die Beschwerde rechtfertigen würden. Bezüglich des Rechtsschutzinteresses an einer Beschwerde stellen sich im konkreten Fall vergleichbare Fragen wie bei der Anfechtung von sog. Nullveranlagungen (vgl. dazu ausführlich Urteile des Bundesgerichts 9C_383/2024, 9C_384/2024 und 9C_385/2024 vom 25. September 2024 insbesondere E. 2.5 m.w.H.). Nach der für solche Konstellationen entwickelten Rechtsprechung des Bundesgerichts wäre ausnahmsweise auch dann, wenn zwar keine konkreten Auswirkungen auf die erhobene Steuer vorhanden sind, dennoch von einem hinreichenden Rechtsschutzinteresse für eine Beschwerde auszugehen, wenn die in Frage stehende Steuerveranlagung (andere) unmittelbare Rechtswirkungen entfaltet, deren Klärung keinen Aufschub erduldet. Somit könnte ein Rechtsschutzinteresse u.U. selbst bei beantragter Höherveranlagung bejaht werden, so zum Beispiel dann, wenn dadurch in einer Folgeperiode niedrigere Steuern anfallen oder beispielsweise ein ansonsten drohendes Nachsteuer- oder Steuerhinterziehungsverfahren abgewendet werden kann (BGE 150 II 409 E. 2.3.2 m.w.H.).
- e. Auf Ebene der Beschwerdeführerin haben die von der Vorinstanz als simuliert qualifizierten Darlehen, wie bereits dargelegt, keine direkten Gewinnsteuerfolgen nach sich gezogen, weil die Vorinstanz im Rahmen der Veranlagung bei den Abzügen einen Minderwert entsprechend der aufgerechneten Darlehenssumme berücksichtigt hat. Dass das steuerbare Kapital auf einen tieferen Wert festgesetzt wurde, als die Beschwerdeführerin in der Steuererklärung deklariert hatte, änderte nichts am Betrag der so oder so zu erhebenden Mindeststeuer. Dass die Vorinstanz die Folgen der von ihr angenommenen Darlehenssimulation (siehe dazu im Einzelnen auch das parallel beurteilte Verfahren O2V 24 4) in der hier betroffenen Steuerperiode 2021 auf Ebene der Gesellschaft nicht korrekt umgesetzt hätte, ist nicht ersichtlich: Ein simuliertes Darlehen schmälert das Eigenkapital und zeitigt keine Gewinnsteuerfolgen,

solange das Guthaben durch die Gesellschaft nicht erfolgsmindernd abgeschrieben wird (RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, a.a.O., N. 162 zu Art. 58 DBG; vgl. zum Ganzen ausführlich und mit diversen Hinweisen insbesondere auch auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung: Urteil des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich DB.2023.157 / ST.2023.217 vom 30. April 2024 sowie Urteil der Steuerrekurskommission des Kantons Bern 100 18 420 / 200 18 341 vom 28. März 2019).

- f. Basierend auf den vorstehend dargelegten Überlegungen ist auf die Beschwerde im Verfahren O2V 24 6 nicht einzutreten, da ein konkretes Rechtsschutzinteresse der Beschwerdeführerin an ihrer Beschwerde nicht ausgewiesen ist.
5. Während im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern die Kosten- und Entschädigungsfolgen kantonal geregelt sind (vgl. Art. 53 i.V.m. Art. 19 ff. VRPG), regelt im Bereich der direkten Bundessteuer Art. 144 DBG die Verlegung der Kosten und Entschädigungen. Die Höhe der Kosten bestimmt sich auch im Bundessteuerbereich nach dem kantonalen Recht (Art. 144 Abs. 5 DBG).
- a. Die vorliegende Beschwerde betrifft eine verwaltungsrechtliche Streitigkeit. Vor Verwaltungsgericht betragen die Verfahrenskosten gemäss Art. 4a des Gesetzes über die Gebühren in Verwaltungssachen (bGS 233.2) grundsätzlich bis zu Fr. 5'000.--. Innerhalb des Gebührenrahmens sind die Gebühren nach dem Zeit- und Arbeitsaufwand, der Bedeutung des Geschäfts sowie nach dem Interesse und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Gebührenpflichtigen zu bemessen (Art. 20 VRPG). Im konkreten Fall wird die Gerichtsgebühr unter Berücksichtigung, dass das Verfahren ohne materielle Beurteilung durch einen Nichteintretensentscheid erledigt wurde, auf Fr. 750.-- festgelegt. Im Rechtsmittelverfahren ist gebühren- und kostenpflichtig, wer ganz oder teilweise unterliegt oder auf dessen Rechtsmittel nicht eingetreten wird (Art. 53 Abs. 1 i.V.m. Art. 19 Abs. 3 VRPG bzw. Art. 144 Abs. 1 DBG). Dementsprechend sind die Kosten von der Beschwerdeführerin zu tragen. Es kann eine Verrechnung mit dem von ihr bei der Gerichtskasse einbezahlten Kostenvorschuss erfolgen.
 - b. Entschädigungen sind keine zuzusprechen (Art. 144 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 bis 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG, SR 172.021] sowie Art. 59, Art. 53 Abs. 3 und Art. 24 Abs. 3 lit. a VRPG).

Demgemäss erkennt das Obergericht:

1. Auf die Beschwerde der C. wird mangels Rechtsschutzinteresses nicht eingetreten.
2. Der Beschwerdeführerin wird eine Entscheidgebühr von Fr. 750.-- auferlegt, unter Verrechnung mit dem einbezahlten Kostenvorschuss.
3. Parteientschädigungen werden nicht zugesprochen.
4. **Rechtsmittel:**
Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit der Zustellung Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erhoben werden. Die Zulässigkeit einer solchen Beschwerde richtet sich nach Art. 82 ff. Bundesgerichtsgesetz (BGG, SR 173.110). Die Beschwerde ist beim Schweizerischen Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, schriftlich einzureichen. Die Beschwerdeschrift hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten; der angefochtene Entscheid sowie die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind – soweit vorhanden – beizulegen (Art. 42 BGG). Die Beschwerde hat in der Regel keine aufschiebende Wirkung (Art. 103 BGG).
5. Mitteilung an:
 - C., mit Gerichtsurkunde
 - Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden, mit Gerichtsurkunde
 - Eidg. Steuerverwaltung, mit Gerichtsurkunde

Im Namen der 2. Abteilung des Obergerichts

Der Obergerichtspräsident:

Die Gerichtsschreiberin:

lic. iur. Walter Kobler

lic. iur. Annika Mauerhofer

versandt am: 23. Januar 2025