



**2C\_630/2021, 2C\_631/2021**

**Urteil vom 17. Mai 2022**

## **II. öffentlich-rechtliche Abteilung**

Besetzung  
Bundesrichterin Aubry Girardin, Präsidentin,  
Bundesrichter Beusch,  
Bundesrichterin Ryter,  
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte  
A.A.\_\_\_\_\_ und B.A.\_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführer,

*gegen*

Steuerverwaltung des Kantons Appenzell Ausserrhoden, Gutenberg-Zentrum, 9102 Herisau.

Gegenstand  
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Appenzell Ausserrhoden und direkte Bundessteuer,  
Steuerperiode 2013,

Beschwerde gegen die Zirkular-Urteile des Obergerichts Appenzell Ausserrhoden, 2. Abteilung, vom 22. Juli 2021 (O2V 20 75 / O2V 20 77).

### **Sachverhalt:**

#### **A.**

Die Eheleute A.A.\_\_\_\_\_ und B.A.\_\_\_\_\_ (nachfolgend: die Steuerpflichtigen) haben steuerrechtlichen Wohnsitz in U.\_\_\_\_\_/AR. Der Ehemann ist Alleingesellschafter und Geschäftsführer der C.\_\_\_\_\_ GmbH, die am 22. August 2007 im Handelsregister eingetragen wurde und deren Sitz sich seither in U.\_\_\_\_\_/AR befindet. Er hält die Gesellschaft in seinem Privatvermögen. Die C.\_\_\_\_\_ GmbH begann ab September 2011, sukzessive Anteile an der in Deutschland ansässigen D.\_\_\_\_\_ GmbH (nachfolgend: die Zielgesellschaft) zu erwerben, worauf sie zuletzt, im Frühjahr 2013, einen Anteil von 27,59 Prozent hielt. Hierfür hatte sie insgesamt Fr. 487'881.-- aufgewendet. Gleichzeitig hatte die C.\_\_\_\_\_ GmbH ein Darlehen gegenüber der Zielgesellschaft von Fr. 521'900.-- aktiviert. Hauptgesellschafterin der Zielgesellschaft war die deutsche E.\_\_\_\_\_ Stiftung. Die Zielgesellschaft wies per Ende 2011 eine Überschuldung von rund EUR 3'100'000.-- aus. Um die Insolvenz abzuwenden, kam es im Dezember 2012 zu einer Kapitalerhöhung von EUR 200'000.--, wovon die Hälfte von der C.\_\_\_\_\_ GmbH aufgebracht wurde. Darüber hinaus räumten Dritte der Zielgesellschaft im Dezember 2012 und Januar 2013 ein Darlehen von insgesamt EUR 300'000.-- ein.

## B.

**B.a.** Gegen Ende 2012 gründete A.A. \_\_\_\_\_ die F. \_\_\_\_\_ GmbH, deren Alleingesellschafter und Geschäftsführer er ist. Die Eintragung im Handelsregister erfolgte am 27. Dezember 2012; ihr Sitz befindet sich ebenfalls in U. \_\_\_\_\_/AR. Auch diese Gesellschaft befindet sich im Privatvermögen des Steuerpflichtigen. Dieser begründete die Gründung einer Schwestergesellschaft später damit, dass es zur Entflechtung habe kommen sollen, nachdem ein Dritter, G. \_\_\_\_\_, zusammen mit ihm in die Zielgesellschaft habe investieren wollen. Bei ihnen beiden handle es sich um erfahrene und erfolgreiche Start-up-Investoren. Zur Entflechtung habe er, der Steuerpflichtige, die Beteiligung an der Zielgesellschaft von der C. \_\_\_\_\_ GmbH in die F. \_\_\_\_\_ GmbH überführen wollen. Er stellt fest, dass G. \_\_\_\_\_ ein Darlehen von EUR 1'500'000.-- einräumte und dieses in zwei Tranchen, am 4. Februar bzw. am 18. Februar 2013, an die F. \_\_\_\_\_ GmbH überwies. Grundlage bildete ein Darlehensvertrag zwischen G. \_\_\_\_\_ und der F. \_\_\_\_\_ GmbH. Darin wird festgehalten, das Darlehen von bis zu EUR 1'500'000.-- werde mit der Auflage gewährt, es "für die Etablierung der F. \_\_\_\_\_ GmbH zu verwenden".

**B.b.** Mit Kaufvertrag vom 18. Februar 2013 veräusserte die C. \_\_\_\_\_ GmbH ihre Beteiligung von nunmehr 27,59 Prozent, die sie an der D. \_\_\_\_\_ GmbH hielt, an die F. \_\_\_\_\_ GmbH. Der Kaufpreis von Fr. 1'009'781.-- setzte sich zusammen aus dem Buchwert der Beteiligung (Fr. 487'881.--) und jenem des Aktivdarlehens gegenüber der Zielgesellschaft (Fr. 521'900.--). Wenig zuvor, im Januar 2013, hatten drei bedeutende Auftraggeber ihre Zusammenarbeit mit der Zielgesellschaft gekündigt. Aus diesem Grund stellte die Zielgesellschaft am 29. Januar 2013 beim zuständigen deutschen Gericht einen Insolvenzantrag. Nachdem Rettungsmaßnahmen gescheitert waren und insbesondere die E. \_\_\_\_\_ Stiftung zu keinen weiteren Zuschüssen bereit war, wurde am 1. März 2013 über die Zielgesellschaft die Insolvenz eröffnet.

**B.c.** Per Ende ihres Geschäftsjahres, das vom 27. Dezember 2012 bis zum 31. Dezember 2013 gedauert hatte, unterzog die F. \_\_\_\_\_ GmbH die Beteiligung (Fr. 487'881.--) und das Aktivdarlehen (Fr. 521'900.--) einer vollständigen Wertberichtigung. In ihrer Steuererklärung zur Steuerperiode 2013 deklarierte sie einen Verlust von Fr. 1'310'894.--. Die Steuerverwaltung des Kantons Appenzell Ausserrhoden (KSTV/AR; nachfolgend: die Veranlagungsbehörde) nahm in den Veranlagungsverfügungen vom 23. Januar 2017 zu den Staats- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer eine Aufrechnung von Fr. 1'009'781.-- vor (Summe von Fr. 487'881.-- und Fr. 521'900.--). Zur Begründung führte sie an, dass die Wertberichtigungen geschäftsmässig nicht begründet seien, da die beiden Aktiven im Zeitpunkt des Kaufs nicht (mehr) werthaltig gewesen seien. Dies ergebe sich aus der finanziellen Lage der Zielgesellschaft. Dadurch resultierte ein steuerbarer Reingewinn (Verlust) von Fr. -301'113.--. Auf die Einsprachen vom 17. Februar 2017 trat die Veranlagungsbehörde nicht ein, was sie damit erklärte, dass die F. \_\_\_\_\_ GmbH nicht beschwert sei (Einspracheentscheide vom 19. Juni 2018). Die dagegen gerichteten Beschwerden wies das Obergericht des Kantons Appenzell Ausserrhoden ab (Entscheide O2V 18 17 / O2V 18 19 vom 12. März 2019). Diese Entscheide erwachsen unangefochten in Rechtskraft.

## C.

**C.a.** Bereits mit Veranlagungsverfügungen vom 13. Juli 2018 hatte die Veranlagungsbehörde die Eheleute A. \_\_\_\_\_ für die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Appenzell und die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2013, veranlagt. Darin schritt sie - zufolge einer geldwerten Leistung seitens der F. \_\_\_\_\_ GmbH an ihren Alleingesellschafter - zur Aufrechnung von Fr. 1'009'781.--. Die dagegen gerichteten Einsprachen blieben erfolglos (Einspracheentscheide vom 30. November 2020). Die Steuerpflichtigen gelangten mit Beschwerden vom 22. Dezember 2020 an das Obergericht des Kantons Appenzell Ausserrhoden, das diese mit den Entscheiden O2V 20 75 (Staats- und Gemeindesteuern) / O2V 20 77 (direkte Bundessteuer) vom 22. Juli 2021 abwies.

**C.b.** Das Obergericht ging in seinen Überlegungen davon aus, dass die Zielgesellschaft per Ende 2011 überschuldet gewesen sei. Der Steuerpflichtige bringe vor, dass von der Werthaltigkeit der Beteiligung an der Zielgesellschaft habe ausgegangen werden dürfen, als er (und G. \_\_\_\_\_) ihre Investitionen getätigt hätten. Dieser Einschätzung könne aber, so das Obergericht, nicht gefolgt werden. Was den Mitinvestor, G. \_\_\_\_\_, betreffe, so sei in keiner Weise erstellt, dass dessen Darlehen von EUR 1'500'000.-- an die F. \_\_\_\_\_ GmbH tatsächlich dazu gedient habe, die Zielgesellschaft zu stärken. Der Darlehensvertrag zwischen G. \_\_\_\_\_ und der F. \_\_\_\_\_ GmbH

spreche nur in ganz allgemeiner Weise davon, dass das Darlehen "für die Etablierung der F. \_\_\_\_\_ GmbH" - und damit nicht zur Sanierung der Zielgesellschaft - "zu verwenden" sei. Dass Mittel von der F. \_\_\_\_\_ GmbH an die Zielgesellschaft geflossen seien, sei nicht nachgewiesen worden. Die Zielgesellschaft in dieser späten Phase sanieren zu wollen, wäre wenig erfolgversprechend gewesen. Solange die Zielgesellschaft nicht saniert worden sei, habe es der Beteiligung an der Werthaltigkeit fehlen müssen.

**C.c.** Den Kaufpreis von Fr. 1'009'781.-- habe die F. \_\_\_\_\_ GmbH, führt das Obergericht weiter aus, einzig deshalb aufgebracht, weil der Steuerpflichtige sowohl die Käufer- als auch die Verkäufergesellschaft beherrsche. Ein unabhängiger Dritte hätte die Beteiligung "offensichtlich nicht zum betreffenden Preis übernommen". In Anwendung der Dreieckstheorie habe es beim Steuerpflichtigen zur Aufrechnung des geschäftsmässig nicht begründeten Kaufpreises zu kommen.

#### **D.**

Mit Eingabe vom 18. August 2021 (Postaufgabe: 20. August 2021) erheben die Steuerpflichtigen beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragen sinngemäss, in Aufhebung der angefochtenen Entscheide sei von der Aufrechnung von Fr. 1'009'781.-- bzw. Fr. 605'869.-- ersatzlos abzusehen.

#### **E.**

Die Instruktionsrichterin (Art. 32 Abs. 1 BGG [SR 173.110]) hat den Schriftenwechsel gemäss Art. 102 Abs. 1 BGG angeordnet. Die Vorinstanz verweist auf den angefochtenen Entscheid und sieht von Gegenbemerkungen ab. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) beantragt die Abweisung der Beschwerde, soweit die direkte Bundessteuer betreffend. Die Veranlagungsbehörde hat sich nicht vernehmen lassen.

### **Erwägungen:**

#### *I. Formelles*

##### **1.**

**1.1.** Dem Bundesgericht liegt je eine Beschwerde der steuerpflichtigen Person zu den Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Appenzell Ausserrhoden (2C\_630/2022) und zur direkten Bundessteuer (2C\_631/2021), Steuerperiode 2013, vor. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 146 DBG [SR 642.11] bzw. Art. 73 StHG [SR 642.14]) sind in beiden Fällen gegeben. Auf die Beschwerden ist einzutreten.

**1.2.** Die beiden Beschwerden beruhen auf demselben Sachverhalt und werfen dieselben Rechtsfragen auf. Es rechtfertigt sich daher, die Verfahren zu vereinigen und die Beschwerden in einem einzigen Urteil zu entscheiden (Art. 71 BGG in Verbindung mit Art. 24 BZP [SR 273]; **BGE 142 II 293 E. 1.2.**)

**1.3.** Das Bundesgericht wendet das Bundesgesetzesrecht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG) und prüft es mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; **BGE 148 V 21 E. 2; 147 II 300 E. 1.**) Bei aller Rechtsanwendung von Amtes wegen werden, unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht der Beschwerde (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), aber nur die geltend gemachten Rügen geprüft, es sei denn, die rechtlichen Mängel lägen geradezu auf der Hand (zum Ganzen: **BGE 146 IV 88 E. 1.3.2.**) Die freie Kognition erfasst auch das harmonisierte Steuerrecht von Kantonen und Gemeinden (Urteile **2C\_404/2020** vom 16. Dezember 2020 E. 1.2, nicht publ. in: **BGE 147 II 248; 2C\_68/2018** vom 30. Januar 2019 E. 2, nicht publ. in: **BGE 145 II 2.**)

**1.4.** Im Unterschied zum Bundesgesetzesrecht geht das Bundesgericht der Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (einschliesslich der Grundrechte) nur nach, falls und soweit eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG; **BGE 147 I 194 E. 3.4; 147 II 44 E. 1.2; 147 V 156 E. 7.2.3.**) Die beschwerdeführende Person hat daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, dass und inwiefern

verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen (**BGE 147 I 478** E. 2.4 Ingress; **147 IV 453** E. 1 Ingress; **146 I 62** E. 3; **146 IV 114** E. 2.1). Fehlt es an einer derartigen Begründung, so ist auf die Rüge nicht einzutreten (**BGE 148 IV 39** E. 2.3.5).

**1.5.** Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; **BGE 147 V 124** E. 1.1). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn zudem die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG; **BGE 147 I 73** E. 2.2; **147 V 16** E. 4.1.1). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (zum Ganzen: **BGE 146 IV 88** E. 1.3.1). Tatfrage ist auch die Beweiswürdigung. Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (**BGE 147 IV 73** E. 4.1.2; vorne E. 1.4).

## *II. Direkte Bundessteuer*

### **2.**

**2.1.** Streitig und zu prüfen ist die Aufrechnung einer angeblichen geldwerten Leistung von Fr. 1'009'781.-- auf Ebene der Steuerpflichtigen. Die Vorinstanz begründet dies damit, dass die F. \_\_\_\_\_ GmbH im Rahmen des Kaufvertrags vom 18. Februar 2013 mit der C. \_\_\_\_\_ GmbH nicht werthaltige Aktiven ("Nonvaleurs") übernommen habe, worüber nun "im Dreieck" abzurechnen sei.

### **2.2.**

**2.2.1.** Zu den zweidimensionalen Sachverhalten, wie hier einer vorliegt, hat das Bundesgericht wiederholt festgestellt, dass kein eigentlicher Aufrechnungsautomatismus herrsche. Bestand, Qualifikation und Höhe einer Aufrechnung folgten auf Ebene der Gesellschaft einerseits und des Anteilsinhabers oder der Anteilsinhaberin andererseits einer jeweils eigenen Logik. Eine erneute rechtliche Beurteilung auf der Ebene der Anteilsinhaberin oder des Anteilsinhabers sei 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 (Urteile **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; grundlegend: Urteil **2C\_16/2015** vom 6. August 2015 E. 2.5.6 ff.). Dabei ist zu verlangen, dass die Veranlagungsbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon überzeugt ist, dass die Kapitalgesellschaft dem Anteilsinhaber eine geldwerte Leistung erbracht habe. Die erforderliche Überzeugung kann auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis (Urteile **2C\_32/2018 / 2C\_35/2018** vom 11. November 2019 E. 3.2.1; **2C\_312/2019** vom 23. April 2019 E. 2.3.5; **2C\_736/2018** vom 15. Februar 2019 E. 2.2.2).

**2.2.2.** Entsprechend herrscht an sich die übliche Beweislastverteilung: Steuerbegründende und steuererhöhende Tatsachen hat die Veranlagungsbehörde, steuermindernde und steuerausschliessende Tatsachen die steuerpflichtige Person zu beweisen (Normentheorie; **BGE 144 II 427** E. 8.3.1; **142 II 488** E. 3.8.2). In Abweichung von den üblichen Regeln über die Beweisführungs- und die Beweislast hat aber ein Gesellschafter, der gleichzeitig Organ und/oder beherrschender Anteilsinhaber der Gesellschaft ist, Bestand und Höhe einer von der Veranlagungsbehörde behaupteten geldwerten Leistung *detailliert* zu bestreiten. Unterlässt er dies oder beschränkt er sich auf pauschale Ausführungen, darf die Veranlagungsbehörde grundsätzlich annehmen, die auf Gesellschaftsebene rechtskräftig veranlagte Aufrechnung sei dem Anteilsinhaber gegenüber ebenso berechtigt (Urteile **2C\_719/2021** vom 7. Dezember 2021 E. 3.2.2; **2C\_1071/2020 / 2C\_1072/2020** vom 19. Februar 2021 E. 3.2.3; **2C\_886/2020** vom 23. November 2020 E. 3.2.1; **2C\_461/2020** vom 17. Juli 2020 E. 2.2; zum Ganzen Martin Kocher, Aspekte der steuerlichen Zweidimensionalität, in: OREF [Hrsg.], Au carrefour des contributions, 2020, S. 593 ff., insb. 595).

### **2.3.**

**2.3.1.** Die F. \_\_\_\_\_ GmbH ist für die streitbetreffende Steuerperiode 2013 rechtskräftig veranlagt worden (Sachverhalt, lit. B.c). Die Besonderheit im vorliegenden Fall besteht freilich darin, dass es zu

keiner inhaltlichen Kontrolle der Veranlagungsverfügungen vom 23. Januar 2017 kommen konnte, was die auf Nichteintreten lautenden Einspracheentscheide vom 19. Juni 2018 zum Ausdruck bringen (auch dazu Sachverhalt, lit. B.c). Nachdem die Gesellschaft in der streitbetroffenen Steuerperiode 2012/2013 einen Verlust erzielt hatte, fehlte der Gesellschaft das rechtlich geschützte Interesse, um die "Nullveranlagung" anzufechten. Die Frage nach Höhe und Verrechnung noch nicht verrechneter Vorjahresverluste stellt sich erst, sobald in einer späteren Steuerperiode insgesamt - also unter Berücksichtigung der noch nicht verrechneten Vorjahresverluste - ein steuerbarer Reingewinn auftritt.

**2.3.2.** Trotz der eingetretenen Rechtskraft der auf null Franken lautenden Veranlagungsverfügung zur Steuerperiode 2013 kann und muss die Veranlagungsbehörde dann klären, wie hoch der Verlust in der Steuerperiode 2013 tatsächlich ausgefallen war. Erst diese Feststellung wird es erlauben, im Rahmen von Art. 67 Abs. 1 DBG abschliessend über die Verlustverrechnung zu befinden (**BGE 140 I 114 E. 2.4.4**; so auch **BGE 143 II 674 E. 3.1**). Ergibt sich eine Nullveranlagung, fehlt es der steuerpflichtigen Person aus diesen Gründen an einem Feststellungs- oder einem andersartigen Rechtsschutzinteresse, das sie zur Anfechtung des Entscheids berechtigen könnte (**BGE 140 I 114 E. 2.4.1**; ausführlich: Urteil **2C\_1055/2020** vom 3. März **2021 E. 1.2.2.3** mit Hinweisen).

**2.3.3.** Damit konnte die Aufrechnung von Fr. 1'009'781.-- auf Ebene der F. \_\_\_\_\_ GmbH (noch) keiner Überprüfung unterzogen werden. Dennoch ist im vorliegenden Fall bereits über die Aufrechnung auf Ebene des Anteilnehmers zu entscheiden.

## 2.4.

**2.4.1.** Als geldwerte Vorteile aus Beteiligungen (Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG), die eine natürliche Person vereinnahmen kann, gelten alle durch Zahlung, Überweisung, Gutschrift, Verrechnung oder auf andere Weise bewirkten und in Geld messbaren Leistungen, die der Anteilnehmer oder die Anteilnehmerin unter irgendeinem Titel aufgrund dieser Beteiligung von der Gesellschaft erhält und welche keine Rückzahlung der bestehenden Kapitalanteile darstellen. Dazu gehören insbesondere auch verdeckte Gewinnausschüttungen gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. b Lemma vier DBG.

**2.4.2.** Der (Grund-) Tatbestand der geldwerten Leistung besteht darin, dass:

1. die leistende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft für ihre Leistung keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält;
  2. die Anteilnehmerin oder der Anteilnehmer der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft direkt oder indirekt (zum Beispiel über ein nahestehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erlangt;
  3. die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft diesen Vorteil einer nicht nahestehenden, also fernstehenden Person unter gleichen Bedingungen nicht zugestanden hätte, weshalb die Leistung insofern ungewöhnlich ist (Kriterium des Drittvergleichs bzw. des "dealing at arm's length"); und
  4. der Charakter dieser Leistung für die Organe der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft erkennbar war
- (**BGE 140 II 88 E. 4.1**; **138 II 57 E. 2.2**; Urteile **2C\_276/2018** vom 15. Juni 2018 E. 2.3; **2C\_16/2015** vom 6. August 2015 E. 2.3.1).

**2.4.3.** Ob ein Vorzugsgeschäft zwischen der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft einerseits und dem Anteilnehmer oder der Anteilnehmerin zustande kommt (Urteil **2C\_886/2018** vom 24. Oktober 2018 E. 2.2.1), oder ob dieses zwischen zwei Schwestergesellschaften abgewickelt wird, spielt steuerrechtlich keine Rolle: Bei geldwerten Leistungen zwischen Schwestergesellschaften fliesst der Vorteil zwar betriebswirtschaftlich unmittelbar von einer Gesellschaft zur anderen. Auf dem gemeinsamen Beteiligungsverhältnis fussende Zuwendungen zwischen solchen Gesellschaften haben steuerrechtlich aber als verdeckte Gewinnausschüttungen an den Anteilnehmer einerseits und als verdeckte Kapitaleinlagen des Anteilnehmers an die empfangende Gesellschaft andererseits zu gelten (**BGE 138 II 57 E. 4.2**). Befindet die Beteiligung sich im Privatvermögen des Anteilnehmers oder der Anteilnehmerin, greift in jedem Fall die *reine Dreieckstheorie* (inbs. Urteil **2C\_32/2018** / **2C\_35/2018** vom 11. November 2019 E. 3.2.4; ferner Urteile **2C\_1006/2020** vom 20. Oktober **2021 E. 5.1**; **2C\_756/2020** vom 3. Mai **2021 E. 4.2**; **2C\_1071/2020** / **2C\_1072/2020** vom 19. Februar **2021 E. 3.2.1**).

**2.4.4.** Das schweizerische Steuerrecht kennt - mit Ausnahme einzelner Bestimmungen - keine Konzernsichtweise (Urteil **2C\_1158/2012** vom 27. August 2013 E. 3.5). Es behandelt jede

Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft als ein rechtlich selbständiges Subjekt, das die Geschäfte im Interesse der besagten Gesellschaft und nicht in demjenigen des Konzerns, anderer Gesellschaften oder des Aktionariats zu tätigen hat. Rechtsgeschäfte zwischen solchen Gesellschaften sind deshalb zu den gleichen Bedingungen abzuwickeln, wie sie auch mit fernstehenden Personen vereinbart würden. Insbesondere ist es der Konzernleitung (bzw. dem beherrschenden Aktionariat) nicht erlaubt, die von den verschiedenen Gesellschaften erzielten Gewinne frei auf diese Gesellschaften zu verteilen (**BGE 138 II 57** E. 4.1; **110 Ib 127** E. 3b/bb; **110 Ib 222** E. 3a; **108 Ib 28** E. 4c). Entsprechend ist es der wirtschaftlich berechtigten Person nicht möglich, einen *Nonvaleur* von einer Gesellschaft auf deren Schwestergesellschaft zu übertragen und hierfür einen Preis zu verlangen, der den (inexistenten) wirtschaftlichen Wert des Nonvaleurs übersteigt.

### 3.

**3.1.** Nach den vorinstanzlichen Feststellungen, die für das Bundesgericht verbindlich sind, nachdem sie insofern nicht bestritten werden (Art. 105 Abs. 1 BGG; vorne E. 1.5), ergab sich aufgrund des Kaufvertrags vom 18. Februar 2013 zwischen der C. \_\_\_\_\_ GmbH und der F. \_\_\_\_\_ GmbH ein Kaufpreis von Fr. 1'009'781.-- (Sachverhalt, lit. B.b). Das veräusserte Paket umfasste die Anteile (Minderheitsbeteiligung von 27,59 Prozent an der Zielgesellschaft) und das Aktivdarlehen gegenüber der Zielgesellschaft (Sachverhalt, lit. A). Die Übertragung erfolgte, wie gesagt, am 18. Februar 2013 und damit zu einem Zeitpunkt, in welchem die Zielgesellschaft längst überschuldet war und betriebswirtschaftlich - bei objektiver Betrachtung - keinen inneren Wert mehr aufwies.

### 3.2.

**3.2.1.** Schon im Jahr 2011 hatte die Zielgesellschaft - nachdem das gesamte Eigenkapital aufgebraucht war, wie die Vorinstanz unbestritten feststellt - einen Fehlbetrag von rund EUR 3'100'000.-- ausgewiesen (Sachverhalt, lit. A). Die Lage scheint sich darauf hin zusehends verschlechtert zu haben, bis zuletzt die drei bedeutendsten Kunden im Januar 2013 von ihren Aufträgen zurückgetreten waren (Sachverhalt, lit. B.b). Die wohl logische Folge bestand darin, dass die Zielgesellschaft am 29. Januar 2013 den Insolvenzantrag stellte. Nachdem auch die E. \_\_\_\_\_ Stiftung als Hauptgesellschafterin (Sachverhalt, lit. A) zu keine weiteren Leistungen bereit war, kam es am 1. März 2013 zur Eröffnung des Insolvenzverfahrens (Sachverhalt, lit. B.b).

**3.2.2.** Die Ereignisse, auf welche die Steuerpflichtigen sich im bundesgerichtlichen Verfahren hauptsächlich stützen, ereigneten sich zwischen Ende Januar 2013 und Anfang März 2013, also *zwischen dem Insolvenzantrag und der Insolvenzeröffnung*. In diesem kurzen Zeitraum gewährte G. \_\_\_\_\_ der F. \_\_\_\_\_ GmbH das Darlehen von EUR 1'500'000.-- (Sachverhalt, lit. B.a) und kam es zum Verkauf des Pakets (Anteile und Aktivdarlehen) von der C. \_\_\_\_\_ GmbH an die F. \_\_\_\_\_ GmbH (Sachverhalt, lit. B.b). Der Steuerpflichtige betont auch im bundesgerichtlichen Verfahren, dass G. \_\_\_\_\_ und er selbst als erfahrene und erfolgreiche Start-up-Investoren zu betrachten seien (Sachverhalt, lit. B.a). Die letztlich überzeugende Begründung dafür, dass der Verkauf des Pakets (Anteile und Aktivdarlehen) von der C. \_\_\_\_\_ GmbH an die F. \_\_\_\_\_ GmbH zum Buchwert habe erfolgen müssen, bleibt der Steuerpflichtige aber schuldig.

**3.2.3.** Dem Steuerpflichtigen ist entgegenzuhalten, dass der Zielgesellschaft im Zeitraum *zwischen dem Insolvenzantrag und der Insolvenzeröffnung* vernünftigerweise kein nachhaltiger Wert mehr zugeschrieben werden durfte, und zwar schon längst nicht mehr. Vor dem Hintergrund der Ende 2011 herrschenden Überschuldung von rund EUR 3'100'000.-- auf eine Besserung zu hoffen, ohne gleichzeitig die erforderlichen Sanierungsmassnahmen zu ergreifen, erweist sich als haltlos. Buchmässig wies die Zielgesellschaft keinen inneren Wert mehr auf. Es hätte sich ihr höchstens dann ein positiver Wert beimessen lassen, wenn von einem hohen künftigen Ertragswert zu sprechen gewesen wäre, der sich in naher Zukunft hätte verwirklichen können. Der blosser Verweis auf die angeblich im Spätjahr 2012 in Auftrag gegebene Studie vermag eine solche Erwartung nicht zu rechtfertigen. Die vorinstanzliche Beweiswürdigung, die sinngemäss zum Vorliegen eines Nonvaleurs geführt hat, erweist sich als verfassungsrechtlich haltbar (Art. 105 Abs. 1 BGG). Die Steuerpflichtigen stellen der Beweiswürdigung lediglich ihre eigene Sichtweise entgegen. Damit können sie der sie treffenden qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit nicht genügen (Art. 106 Abs. 2 BGG; vorne E. 1.4). Nachdem die drei Hauptkunden entfallen waren, durfte der (Minderheits-) Beteiligung von 27,59 Prozent (Sachverhalt, lit. A) auch kein Goodwill mehr zugeschrieben werden. Erweist sich die Beteiligung als Nonvaleur, so muss dasselbe für das Darlehen gelten.

**3.2.4.** Die Steuerpflichtigen wenden sinngemäss ein, über den Geschäftsgang der Zielgesellschaft nicht im Detail informiert gewesen zu sein. Dies haben sie sich selbst zuzuschreiben. Unabhängig davon, ob es sich tatsächlich um ein Start-up-Unternehmen gehandelt hat, in welchem der Steuerpflichtige über breite Erfahrung verfügen will, hätte er in seiner Eigenschaft als Gesellschafter, der gut einen Viertel der Anteile hielt, über die rechtlichen Mittel verfügt, um auf einer laufend aktualisierten Berichterstattung zu bestehen. Sein angebliches Nichtwissen über die alarmierende finanzielle Lage vermag nicht dazu zu führen, dass von einem "dealing at arm's length" ausgegangen werden darf (vorne E. 2.4.1). Spätestens seit dem Jahr 2011, als eine Überschuldung vorlag, durften die Zukunftsaussichten nicht mehr optimistisch beurteilt werden, solange es nicht gelingen würde, eine tiefgreifende Sanierung herbeizuführen. Eine Sanierung mit hinreichendem Erfolgspotential ist nie an die Hand genommen worden, wie der Steuerpflichtige wissen musste.

### **3.3.**

**3.3.1.** Die Veräusserung des Pakets (Anteile und Darlehen) zum Buchwert von Fr. 1'009'781.--, zu welchem die F. \_\_\_\_\_ GmbH Hand bot, hätte sich in gleicher Weise mit einer fernstehenden Drittperson nicht bewerkstelligen lassen. Sie ist alleine dem Umstand geschuldet, dass es sich bei Verkäuferin und Käuferin um Schwesterngesellschaften handelt, die vom selben Gesellschafter beherrscht werden. Bei objektiver Betrachtung ist die Beteiligung an der Zielgesellschaft als Nonvaleur einzuschätzen. Auch Rechtsgeschäfte zwischen Schwestergesellschaften haben im harmonisierten Steuerrecht dem Drittvergleich zu genügen (vorne E. 2.4.3). Steuerrechtlich steht es der die beiden Gesellschaft beherrschenden natürlichen Person nicht frei, eine Gewinnverschiebung von einer Gesellschaft in eine andere vorzunehmen (vorne E. 2.4.4). Tut die beherrschende natürliche Person dies dennoch, so ist über den Vorgang abzurechnen (vorne E. 2.4.2), und zwar in Anwendung der reinen Dreieckstheorie, soweit die ausschüttende Beteiligung dem Privatvermögen angehört (vorne E. 2.4.3). Dies ist hier der Fall (Sachverhalt, lit. B.a).

**3.3.2.** Auf Ebene des Alleingeschafters ist damit ein steuerbarer Ertrag aus beweglichem Vermögen zu besteuern (vorne E. 2.4.1). Das Ausmass von Fr. 1'009'781.-- wird der Höhe nach nicht bestritten. Die Steuerpflichtigen bringen allerdings vor, ihnen sei nichts zugeflossen. Dazu ist zu sagen, dass das Steuerrecht auf die Realisation und nicht auf den pagatorischen Geldfluss abstellt. Entscheidend ist, ob und wann ein Anspruch entstanden ist, nicht ob und gegebenenfalls wann dieser Anspruch in liquider Form zur Auszahlung gelangt ist (Urteil [2C\\_886/2020](#) vom 23. November 2020 E. 3.3.2). Betriebswirtschaftlich hat der Alleingeschafter die F. \_\_\_\_\_ GmbH entreichert und die C. \_\_\_\_\_ GmbH im selben Umfang bereichert. Wäre eine Konzernbetrachtungsweise anzulegen, bliebe die Umschichtung - wie die Steuerpflichtigen geltend machen - direktsteuerlich ohne Steuerfolgen. Eine solche Betrachtungsweise ist dem harmonisierten Steuerrecht von Bund, Kantonen und Gemeinden aber im hier interessierenden Bereich unbekannt (vorne E. 2.4.4).

**3.3.3.** Mit Blick darauf ist der angefochtene Entscheid nicht zu beanstanden. Die Beschwerde erweist sich, soweit die direkte Bundessteuer betreffend, als unbegründet.

### *III. Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Appenzell Ausserrhoden*

#### **4.**

Im hier interessierenden Bereich bestehen zwischen dem Recht der direkten Bundessteuer und dem harmonisierten Steuerrecht von Kantonen und Gemeinden keinerlei Unterschiede. Der angefochtene Entscheid ist auch insoweit nicht zu beanstanden, als es um die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Appenzell Ausserrhoden geht. Die Beschwerde erweist sich diesbezüglich als unbegründet.

### *IV. Kosten und Entschädigung*

#### **5.**

**5.1.** Nach dem Unterliegerprinzip sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens den Steuerpflichtigen aufzuerlegen (Art. 65 und Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG), wofür diese zu gleichen Teilen und solidarisch haften (Art. 66 Abs. 5 BGG).

**5.2.** Dem Kanton Appenzell Ausserrhoden, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

**Demnach erkennt das Bundesgericht:**

**1.**

Die Verfahren **2C\_630/2021** und **2C\_631/2021** werden vereinigt.

**2.**

Die Beschwerde im Verfahren **2C\_630/2022** (Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Appenzell Ausserrhoden, Steuerperiode 2013), wird abgewiesen.

**3.**

Die Beschwerde im Verfahren **2C\_631/2021** (direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2013), wird abgewiesen.

**4.**

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 8'000.-- werden den Beschwerdeführenden auferlegt. Diese tragen ihren Anteil zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftung.

**5.**

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Obergericht Appenzell Ausserrhoden, 2. Abteilung, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung mitgeteilt.

Lausanne, 17. Mai 2022

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Die Präsidentin: F. Aubry Girardin

Der Gerichtsschreiber: Kocher