

NEUIGKEITEN UND TIPPS AUS DER PRAXIS

DAUERBRENNER SANIERUNG DURCH FORDERUNGSVERZICHT

Gemäss KS ESTV Nr. 32 vom 23.12.2010 «Sanierung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften» werden Forderungsverzichte auf Gesellschafterdarlehen grundsätzlich gleich behandelt wie Forderungsverzichte Dritter. Sie führen deshalb grundsätzlich zu einem ertragswirksamen Vermögenszugang bei der sanierten Gesellschaft (sogenannt echter Sanierungsgewinn), Verlustvorträge sind (zwar unbegrenzt, vgl. Art. 67 Abs. 2 DBG) mit diesem echten Sanierungsgewinn zu verrechnen. Die zu sanierende Gesellschaft hat jedoch oftmals ein grosses Interesse an einem ertragsunwirksamen unechten Sanierungsgewinn, um noch nicht verfallene Verlustvorträge mit zukünftigen Gewinnen zu verrechnen.

Ausnahmsweise entstehen durch Forderungsverzichte von Gesellschaftern unechte Sanierungsgewinne, wie das KS ESTV Nr. 32 weiter ausführt. Die erste Ausnahme gemäss KS ESTV Nr. 32 betrifft Forderungsverzichte auf Gesellschafterdarlehen, die vor der Sanierung steuerlich als verdecktes Eigenkapital behandelt wurden. Die zweite Ausnahme bezieht sich auf Gesellschafterdarlehen, die erstmalig oder zusätzlich wegen schlechten Geschäftsganges gewährt wurden und von einem unabhängigen Dritten unter den gleichen Umständen nicht zugestanden worden wären.

Bezogen auf die erste Ausnahme stellt sich in der Praxis die Frage, ob es genügt, wenn zwar verdecktes Eigenkapital gemäss KS ESTV Nr. 6 vom 6.6.1997 vorliegt, die Steuerbehörden indessen im konkreten Fall bei der Veranlagung von einer Besteuerung des verdeckten Eigenkapitals abgesehen haben.

Laut Bundesgericht (siehe etwa Entscheid 2C_634/2012) ist festzuhalten, dass die Ausnahme nicht extensiv auszulegen ist. Es gilt ein doppeltes Kohärenzerfordernis.

Einerseits gilt für die Steuerbehörde, dass sie ein als verdecktes Eigenkapital behandeltes Darlehen auch bei einem Forderungsverzicht als ein solches behan-

deln muss (es resultiert ein unechter Sanierungsgewinn).

Andererseits aber gilt das Kohärenzerfordernis auch für den Steuerpflichtigen. Deklariert der Steuerpflichtige ein Gesellschafterdarlehen in der Steuererklärung nicht als verdecktes Eigenkapital und wird gestützt darauf kein verdecktes Eigenkapital verlangt, muss sich der Steuerpflichtige in einem späteren Sanierungsfall durch Forderungsverzicht darauf befreien lassen. Ein Verzicht auf ein solches Gesellschafterdarlehen führt deshalb zu keinem unechten Sanierungsgewinn im Sinne der ersten Ausnahme des KS ESTV Nr. 32.

In diesem Fall muss der Steuerpflichtige den vielfach schwierigen Beweis im Sinne der zweiten Ausnahme des KS ESTV Nr. 32 antreten, dass das Darlehen wegen schlechten Geschäftsganges gewährt wurde und von einem unabhängigen Dritten unter den gleichen Umständen nicht zugestanden worden wäre. Insbesondere in diesem Fall ist die Einholung eines Steuerrulings sehr empfehlenswert.

Bei einem geplanten Forderungsverzicht von Gesellschaftern ist die zu sanierende Gesellschaft wohl besser beraten, das betreffende Gesellschafterdarlehen vor dem Forderungsverzicht in der Steuererklärung als verdecktes Eigenkapital zu deklarieren.

Nicht fehlen darf an dieser Stelle der Hinweis, dass das KS ESTV Nr. 32 im Grunde genommen nur für die direkte Bundessteuer gilt. Nichtsdestotrotz wenden viele Kantone das KS ESTV Nr. 32 ebenfalls und konsequent an. Einige Kantone aber behandeln Sanierungen durch Forderungsverzichte von Gesellschaftern für die kantonale und kommunale Gewinsteuer anders. So etwa wendet der Kanton Thurgau das KS ESTV Nr. 32 lediglich für die direkte Bundessteuer an und behandelt Forderungsverzichte durch Gesellschafter auf Kantons- und Gemeindestufe durchwegs als unechte Sanierungsgewinne.

April 2018