

SANIERUNG DER ZÜRCHER SANIERUNGSPRAXIS BEI FORDERUNGSVERZICHT? corruptio statt sanatio

 MARCO DUSS

 ANDREAS HELBING

In einem die direkte Bundessteuer betreffenden Entscheid vom 30. Juni 2010 bestätigt das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich die Geltung der sog. «Zürcher Praxis» für die gewinnsteuerliche Beurteilung des Forderungsverzichts des Aktionärs auf Ebene seiner zu sanierenden Gesellschaft. Es wird erwartet, dass sich das Bundesgericht dereinst mit der Frage befassen wird, ob der Zürcher Praxis oder derjenigen des Kreisschreibens Nr. 32 vom 23. Dezember 2010 der Vorzug zu geben sei. Bis dahin scheinen die Veranlagungen von Gesellschaften, welche mittels Forderungsverzicht saniert wurden, die nach den beiden Praxen unterschiedlich zu beurteilen wären, offengehalten zu werden. Es droht die «Sanierung» der bewährten, den wirtschaftlichen und gesellschaftsrechtlichen Umständen Rechnung tragenden Zürcher Praxis.

1. WORUM ES GEHT

Ein sog. «echter» Sanierungsgewinn ist erfolgswirksam und bewirkt unmittelbar die steuerwirksame Verrechnung mit den vorhandenen Verlustvorträgen unter Ausdehnung der Verlustverrechnungsperiode rückwärts. Ein «unechter» Sanierungsgewinn beruht hingegen auf einer ertragsneutralen Kapitaleinlage der Gesellschafter und schmälert die Verlustverrechnung nicht [1]. Daraus folgt die Frage, nach welchen Kriterien der «echte» vom «unechten» Sanierungsgewinn zu unterscheiden sei.

2. ZÜRCHER PRAXIS

In Zürich besteht seit vielen Jahren eine differenzierte und auch gesellschaftsrechtlich abgestützte Praxis (zur Staatssteuer und zur direkten Bundessteuer), wonach es bei der Unterscheidung zwischen «echtem» und «unechtem» Sanierungsgewinn darauf ankommt, ob die Sanierungsleistung vom Leistenden in seiner Eigenschaft als Geschäftspartner (aus geschäftlichen Gründen), oder in seiner Eigenschaft als

Anteilseigner (aus gesellschaftlichen Gründen) erbracht wird. Nicht massgeblich ist dabei die Form der Leistung (Forderungsverzicht oder Bareinlage) [2].

3. SANIERTE(?) ZÜRCHER PRAXIS

Unter Bezugnahme auf das *Kreisschreiben (KS) 32/2010* (Ziff. 4.1.1.1.) [3] wird in der *Zürcher Steuerpraxis (ZStP) 1/2011* (Seite 60 f.) [4] bekanntgegeben, dass Zürich per 1. 1. 2011 die Praxis der *Eidg. Steuerverwaltung (ESTV)* übernommen habe, welche (basierend auf einem alten Bundesgerichtsentscheid aus dem Jahr 1989, noch zum Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer, BdBSt [5]) den Grundsatz aufstellt, dass Forderungsverzichte durch Gesellschafter gleich zu behandeln sind wie Forderungsverzichte Dritter, womit die Zürcher Praxis nun in Einklang mit der Bundessteuerpraxis stehe. Ausgehend vom Wortlaut der Mitteilung ist anzunehmen, dass dies auch für die Staatssteuern gelten soll [15].

Daraus wäre zu folgern, dass in Zürich ebenfalls die «korrumpierte» bundessteuerliche Regelung Anwendung finden soll, wonach ein Forderungsverzicht nur dann zu einem «unechten» Sanierungsgewinn führt, wenn das Gesellschafterdarlehen: (i) vor der Sanierung als verdecktes Eigenkapital behandelt wurde oder (ii) erstmalig oder zusätzlich wegen schlechten Geschäftsgangs gewährt wurde und unter den gleichen Umständen von einem unabhängigen Dritten nicht mehr erhältlich gewesen wäre. Unabwendbare Konsequenz: Will der Gesellschafter, der sich nicht auf (i) oder (ii) berufen kann, eine «unechte» Sanierung bei seiner Gesellschaft bewirken, leistet er zunächst eine Kapitaleinlage in bar und lässt sich sein Darlehen von der Gesellschaft nach der Sanierung – innert der Grenzen des Aktienrechts sowie des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts (Einlagerückgewähr, Gläubigerbevorzugung) – zurückzahlen. Oder er leistet die Kapitaleinlage mittels Einräumung einer Buchforderung gegenüber sich selbst und verrechnet anschliessend – ebenfalls unter Beachtung der erwähnten Grenzen – Forderung und Schuld.



MARCO DUSS, DR. IUR.,
STEUEREXPERTE VSB,
MITGLIED DER FACHGRUPPE
STEUERN DER TREUHAND-
KAMMER, PARTNER,
ALTORFER DUSS &
BEILSTEIN AG, ZÜRICH



ANDREAS HELBING,
DR. IUR., LL.M. TAXATION
(LSE), ADVOKAT,
DIPL. STEUEREXPERTE,
PARTNER,
ALTORFER DUSS &
BEILSTEIN AG, ZÜRICH

4. KURZKRITIK DER BUNDESSTEUERPRAXIS

Eine solche Praxis zäumt das Pferd beim Schwanz auf und entbehrt eines sachgerechten Beurteilungskriteriums. Was soll das Abgleiten zu einer Fokussierung auf Gesellschaftendarlehen und deren Beurteilung – das alles zurückbe-

«Die betroffenen Gesellschaften haben einer langjährigen Praxis vertraut, allein das nützt ihnen nichts, denn ein Rückwirkungsverbot gilt prinzipiell nur für Steuergesetze, nicht aber für Praxisänderungen zufolge richterlicher Urteile.»

zogen auf den Zeitpunkt der Darlehensgewährung, welcher für die Beurteilung des Verzichts im Zeitpunkt der Sanierung ohnehin nicht relevant ist? Reduziert auf den denkbar einfachsten Sachverhalt ergibt sich doch folgendes: Ein Alleinaktionär (ohne sonstige Geschäftsbeziehungen zu seiner Aktiengesellschaft) erbringt mit einer Sanierungsleistung eine Kapitaleinlage gemäss Art. 60 lit. a des *Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG)*, ob er vorher seine Gesellschaft zusätzlich mit einem Darlehen finanzierte oder nicht. Spätestens der Verzicht auf seine Forderung (wenn man diese vorher als Geschäftsbeziehung qualifizieren will), ist eine rein gesellschaftliche Angelegenheit. Bei der Gesellschaft ergibt sich ein «unechter» Sanierungsgewinn. Das soll indessen nicht sein, weil sonst grundsätzlich auch die Qualifikation als «Kapitaleinlagereserve» (für Verrechnungs- und Einkommenssteuerzwecke) gegeben wäre. KS 32/2010 Ziff. 4.1.1.1. lit. a wirkt arg «gekünstelt»: Marx ist die Theorie, Murx die Praxis.

Das setzt sich in lit. b fort: Bei den Forderungsverzichten von *Schwestergesellschaften* soll dann doch einzig das Kriterium des Drittvergleichs über «echt» oder «unecht» entscheiden, wobei hier gemäss KS auch die «unechte» Einlage – mangels Leistung durch den «Inhaber der Beteiligungsrechte» (Art. 5 Abs. 1^{bis} des Verrechnungssteuergesetzes, VStG; Art. 20 Abs. 3 DBG) – keine «Kapitaleinlagereserve» äufnen kann (nota bene: dasselbe Argument müsste freilich auch bei der Beurteilung der Frage greifen, ob eine Kapitaleinlage «eines Mitglieds einer Kapitalgesellschaft» gemäss Art. 60 lit. a DBG vorliegt, was zeigt, dass es hier wie dort nur auf eine den wirtschaftlichen Realitäten verpflichtete Betrachtung «im Dreieck» ankommen kann). Liegt darin etwa der Grund dafür, dass bei den Forderungsverzichten von *Schwestergesellschaften* andere Massstäbe zur Lösung desselben Abgrenzungsproblems angelegt werden? Vergessen ist das Credo «Sanierung ist Sache des Aktionärs», das einem die ESTV zuzurufen pflegte, wenn man die Sanierungsleistung einer *Schwestergesellschaft* mit echten Geschäftsbeziehungen geschäftsmässig begründen wollte, was zum «Ausfall» einer steuerbaren geldwerten Leistung geführt hätte.

Übers Ziel hinaus schießt lit. b dann wohl mit der Feststellung, der Forderungsverzicht einer *Tochtergesellschaft* be-

wirke bei der Muttergesellschaft keinen der Gewinnsteuer unterliegenden Ertrag, wenn er dem Drittvergleich nicht entspreche. Mit dieser Begründung könnte jeder Beteiligungsertrag der Muttergesellschaft – ist er nur durch deren Aktionärin veranlasst – als Kapitaleinlage gemäss Art. 60 lit. a DBG von der Gewinnsteuer befreit werden, und zwar unter Bewahrung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten und unter Ausschaltung des hochentwickelten Regelwerks über den Beteiligungsabzug.

5. FRONTOPERATIONEN DES KANTONALEN STEUERAMTS

Die bisherige Zürcher Praxis wurde vom Verwaltungsgericht Zürich in einem Urteil vom 30. Juni 2010 betreffend die direkte Bundessteuer bestätigt [6]. Die mit der Sache als Vorinstanz befasste Steuerrekurskommission I wies die Angelegenheit – ebenfalls in Anwendung der bisherigen Zürcher Praxis – an den Steuerkommissär zur weiteren Sachverhaltsabklärung zurück. Da es sich beim Verwaltungsgerichtsentscheid, welcher die Rückweisung bestätigte, nicht um einen «Quasi-Endentscheid», sondern um einen blossen Zwischenentscheid handelt, trat das Bundesgericht auf die dagegen von der ESTV erhobene Beschwerde nicht ein [7]. Es ist jedoch damit zu rechnen, dass sich das Bundesgericht in einem späteren Zeitpunkt des Verfahrens – wiederum auf entsprechende Beschwerde der ESTV hin – auch materiell mit der Angelegenheit auseinandersetzen wird. Was irritiert ist, dass das Kantonale Steueramt bei dieser Sachlage seine Praxis ändert, wie ZStP 1/2011 dies ankündigt.

In der Vergangenheit sind in Zürich zahlreiche Forderungsverzichte zu Sanierungszwecken auf der Grundlage der bis vor kurzem geltenden Praxis erfolgt. Und die betreffenden Gesellschaften sitzen jetzt in der Falle, denn noch offene Veranlagungen von Gesellschaften, die abweichend zur bundessteuerlichen Praxis saniert wurden, werden offenbar zurückgehalten, bis das materiellrechtliche Urteil des Bundesgerichts in dieser Sache ergangen ist [8]. Sollte dieses die Praxis der ESTV bestätigen, tritt folgender Mechanismus in Kraft: Die betroffenen Gesellschaften haben einer langjährigen Praxis vertraut, allein das nützt ihnen

«Der steuerpflichtigen Gesellschaft die Berufung auf den Grundsatz von Treu und Glauben allein deshalb zu verweigern, weil sie – gerade eben im Vertrauen auf die ständige Praxis – kein Ruling einholte, wäre in hohem Masse stossend.»

nichts, denn ein Rückwirkungsverbot gilt prinzipiell nur für Steuergesetze, nicht aber für Praxisänderungen zufolge richterlicher Urteile [9]. Grundsätzlich sind dann alle offenen Veranlagungen nach der neuen «besseren» Rechtskenntnis zu behandeln [10].

Ob das generelle Vertrauen in eine langjährige Praxis – ohne Vorliegen einer individuell-konkreten Auskunft oder Zusicherung (Ruling) – eine ausreichende Grundlage für den Schutz von Treu und Glauben bildet, ist gerade im Bereich des materiellen Rechts umstritten [11]. Das Bundesgericht ist diesbezüglich «sehr zurückhaltend» und will hinsichtlich Änderungen der materiellrechtlichen Praxis keinen allgemeinen Vertrauensschutz gewähren [12]. Es zögert auch nicht, den Vertrauensschutz gelegentlich mit Füßen zu treten [13], und will ihm im Bereich des Steuerrechts eine geringere Tragweite zuerkennen als in anderen Rechtsgebieten [14]. Geht es wie hier um eine langjährige und – zumindest für die Staats- und Gemeindesteuern – gefestigte Praxis, muss mit deren abrupter Änderung nicht gerechnet

werden. Der steuerpflichtigen Gesellschaft die Berufung auf den Grundsatz von Treu und Glauben allein deshalb zu verweigern, weil sie – gerade eben im Vertrauen auf die ständige Praxis – kein Ruling einholte, wäre in hohem Masse stossend [15].

Es bleibt die Hoffnung, dass das wacklige Institut des Vertrauensschutzes nicht bemüht werden muss, weil der Zürcher Praxis doch noch zum in jeglicher Hinsicht berechtigten Durchbruch verholfen wird. Dadurch würden nicht bloss die aufgezeigten steuersystematischen Ungereimtheiten vermieden, sondern auch eine dem wirtschaftlichen Gehalt der (ohnehin unangenehmen) Sanierungssituation angemessene Ordnung der Steuerfolgen getroffen. ■

Anmerkungen: 1) Peter Brülisauer/Andreas Helbing, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2. Aufl., Basel 2008, Art. 67 DBG N 30 f. m.w.H. 2) Peter Brülisauer/Andreas Helbing, a. a. O. Anm. 1, Art. 60 DBG N 43 m. w. H.; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl., Zürich 2006, § 64 StG N 107. 3) Kreisschreiben Nr. 32 der Eidg. Steuerverwaltung vom 23.12.2010, Sanierung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften. 4) Kommentar zu VGer ZH 1.4.2010, recte 30.6.2010 (SB.2010.00024), ZStP 1/2011, 56 ff., 60 f. 5) BGER 28.9.1989, BGE 115 Ib 269 ff. = ASA 59 (1990/91), 551 ff. = StE 1990 B 72.16 Nr. 1. 6) VGer ZH 1.4.2010,

recte 30.6.2010 (SB.2010.00024), ZStP 1/2011, 56 ff. 7) BGER 14.12.2010, 2C_712/2010. 8) Vgl. Ernst & Young, Tax News, April 2011, 5, http://www2.eycom.ch/publications/items/tax_news/20110406_taxnews/201101_EY_Tax_News_d.pdf (besucht am 18.4.2011). 9) Bettina Bärtschi, Die Voraussetzungen der Praxisänderungen im Steuerrecht, in: Michael Beusch/ISIS (Hrsg.), Steuerrecht 2008. Best of zsis, Zürich/Basel/Genf 2008, 85 ff., 111 m. w. H. 10) BGER 10.11.2006, StE 2007 B 24.4 Nr. 75 E. 3.7; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, a. a. O. Anm. 2, VB zu §§ 119–131 N 98 m. w. H. 11) Bettina Bärtschi, a. a. O. Anm. 9, 97 ff. 12) Vgl. BGER 30.9.1977, BGE 103 Ib 197 ff. E. 4. 13) Marco Duss, Indirekte Teilliquidation und Vertrauensschutz: Das Tage-

buch der Marie A., ST 2007/5, 409 ff. 14) Vgl. BGER 10.11.2006, StE 2007 B 24.4 Nr. 75 E. 3.7. 15) Nach Redaktionsschluss hat das Kantonale Steueramt Zürich in einem Schreiben vom 6.5.2011 an Fachverbände mitgeteilt, dass (i) für Forderungsverzichte ab 1.1.2011 unter dem Vorbehalt eines anderslautenden Urteils des Bundesgerichts die Praxis gemäss KS 32/2010 Ziff. 4.1.1.1. lit. a auch für die Staats- und Gemeindesteuern zur Anwendung gebracht werde und dass (ii) bis und mit Steuerperioden, welche im Kalenderjahr 2010 endeten, Forderungsverzichte von Aktionären gewinnsteuerwirksam behandelt würden. Letzteres würde die dargestellte Vertrauensschutzproblematik entschärfen, was zu begrüssen ist.