

## 6 Steuerrecht

**Ausbuchung eines Guthabens gegenüber einer Tochtergesellschaft zugunsten der Reserven (welche sodann zur Auflösung eines Verlustvortrags verwendet werden) ist keine steuerneutrale Kapitaleinlage. Dennoch ist der Vorgang steuerneutral, da das entsprechende Aktionärsdarlehen zusätzlich im Hinblick auf den schlechten Geschäftsgang der Tochtergesellschaften gewährt wurde und von einem unabhängigen Dritten nicht gewährt worden wäre.**

Aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 1. Mai 2019, in Sachen B. AG gegen KStA und Gemeinderat X. (WBE.2018.358).

### *Aus den Erwägungen*

1.

1.1

Das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, stufte die Vorgänge bei der Beschwerdeführerin als echten (erfolgswirksamen) Sanierungsgewinn ein und begründete dies damit, dass die Muttergesellschaft im Umfang von CHF 8 Mio. einen Forderungsverzicht vorgenommen und keine Gegenleistung dafür erhalten habe. Die Darlehen würden zudem nicht als "neu oder "fortgeführt" gelten und ein Sanierungszweck der Darlehen sei aufgrund der Absicht, die Beschwerdeführerin zu verkaufen, in Frage zu stellen.

1.2.

Die Beschwerdeführerin bestreitet demgegenüber das Vorliegen eines Forderungsverzichts und macht geltend, die Muttergesellschaft habe mit der Umwandlung von Fremdkapital in Eigenkapital auf keine Vermögenswerte verzichtet, sondern gleichzeitig die Gestehungskosten der Beteiligung an der Tochtergesellschaft um CHF 8 Mio. erhöht. Es handle sich daher um eine steuerneutrale Kapitaleinlage. Diese Vorgänge seien ausschliesslich in der Bilanz erfolgt, was die Vorinstanz in Verletzung des Massgeblichkeitsprinzips nicht beachtet habe. Eventualiter macht sie geltend, es liege – wenn überhaupt – ein erfolgsneutraler Forderungsverzicht vor, da die Dar-

lehen wegen des schlechten Geschäftsganges gewährt worden seien und Dritte nicht zu denselben Konditionen Darlehen in dieser Höhe gesprochen hätten.

2.

2.1.

Als erfolgsneutrale Vorgänge beschreibt § 70 lit. a StG (übereinstimmend mit Art. 24 Abs. 2 lit. a StHG; und Art. 60 lit. a DBG) Kapitaleinlagen von Mitgliedern von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, einschliesslich Aufgelder und Leistungen à fonds perdu. Dadurch entsteht kein steuerbarer Gewinn. Entgegen der Lehre, welche unter einer Kapitaleinlage jede Erhöhung der Eigenkapitalbasis durch die Gesellschafter in der Eigenschaft als Inhaber von Kapitalanteilsrechten versteht, stellt das Bundesgericht (Urteil 2C\_634/2012 vom 20. Oktober 2014) und die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV Kreisschreiben Nr. 32 vom 23. Dezember 2010, Ziff. 4.1.1.1), zumindest für die Beurteilung von Forderungsverzichten durch Aktionäre im Zusammenhang mit Sanierungen, auf objektive Kriterien ab. Die Qualifikation einer Leistung als Kapitaleinlage fusst auf der Form, Art und den Umständen der erbrachten Leistung (PETER BRÜLSAUER/OLIVER KRUMMENACHER, in: MARTIN ZWEIFEL/MICHAEL BEUSCH [Hrsg.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3. Auflage, Basel 2017, Art. 24 N 379 f.). Offene Kapitaleinlagen sind solche, welche bei der leistenden Muttergesellschaft und der empfangenden Tochtergesellschaft bewertungs- und buchmässig als solche gekennzeichnet sind. Sie sind mit dem tatsächlichen Wert in den jeweiligen Jahresrechnungen aufgeführt und können handelsrechtlich erfolgsneutral oder -wirksam verbucht werden, was auf den konkreten Sachverhalt ankommt. Als Beispiele werden formelle Kapitalerhöhungen und à fonds perdu Zuschüsse genannt. In der Lehre werden i.d.R. auch von Anteilsinhabern im Rahmen von Sanierungen geleistete Forderungsverzichte zu den Kapitaleinlagen gezählt, was gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts nur ausnahmsweise der Fall sein soll (BRÜLSAUER/KRUMMENACHER, a.a.O., Art. 24 N 385).

2.2.

Eine formelle Kapitalerhöhung führte die Beschwerdeführerin im Zuge der Umwandlung von Fremd- in Eigenkapital nicht durch, obwohl im Detailkontoauszug der Buchhaltung der Muttergesellschaft die Bezeichnung Kapitalerhöhung verwendet wird. Stattdessen wurden die bestehenden Darlehen um CHF 8 Mio. gegen Reserven ausgebucht und der den gesetzlichen Reserven zugeführte Betrag von CHF 8 Mio. gegen Gewinnvortrag verbucht. Damit verschwand der Verlustvortrag von CHF 6.5 Mio. in der Bilanz der Beschwerdeführerin vollständig. Als "Gegenleistung" erhöhte die Muttergesellschaft die Gestehungskosten ihrer Beteiligung um CHF 8 Mio. Der Beschwerdeführerin ist zwar zuzustimmen, dass es bei einer zu 100% am Nominalkapital der Tochtergesellschaft beteiligten Muttergesellschaft grundsätzlich nicht darauf ankommen kann, ob sie für die Umwandlung von Fremdkapital in Eigenkapital Aktien erhält, um den Vorgang als steuerneutral einzustufen, da die Beteiligungsquote auf jeden Fall unverändert bei 100% bleibt. Das ist vorliegend jedoch nicht ausschlaggebend – die Vermögenslage der leistenden Muttergesellschaft verändert sich nämlich grundsätzlich nicht bei solchen Geschäften, da Gegenleistung und Wertzunahme der Beteiligung zusammen immer ein äquivalentes Entgelt für die erbrachte Leistung darstellen (MARKUS REICH, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, in: ASA, Band 54 1985/86, S. 625) – vielmehr ist bedeutsam, dass eben gerade keine formelle Kapitalerhöhung wie sie § 70 lit. a StG fordert, vorgenommen wurde. Indem § 70 lit. a StG ausdrücklich die Zuschüsse à fonds perdu erwähnt und diese als unentgeltliche Leistungen der Beteiligten an die Kapitalgesellschaft ausserhalb einer Kapitalerhöhung umschrieben werden (BRÜLISAUER/KRUMMENACHER, a.a.O., Art. 24 N 415; Urteil des Bundesgerichts 2C\_634/2012 vom 20. Oktober 2014, E. 5.2.2), kann es sich bei den Kapitalerhöhungen nur um solche formeller Art handeln. Die Beschwerdeführerin hätte also eine Kapitalerhöhung mittels Verrechnungsliberierung (debt-equity swap) gemäss Art. 650 und 652c OR i.V.m. Art. 634a Abs. 2 und 635 Ziff. 2 OR vornehmen und die in diesem Zusammenhang aufgestellten gesetzlichen Vorschriften einhalten müssen (PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, Therwil/Basel 2004, Art. 60 N 31). Damit wären die

Verpflichtungen der Gesellschaft vermindert und gleichzeitig das nominelle Eigenkapital entsprechend erhöht worden. Weil die Beschwerdeführerin mit ihrem Verzicht auf die Darlehensforderung und gleichzeitiger Erhöhung der ursprünglichen Gestehungskosten ihrer Beteiligung den informellen Weg ohne Kapitalerhöhung gewählt hat und die entsprechenden Vorschriften nicht eingehalten hat, ist der Vorgang als blosser Forderungsverzicht und nicht als Kapitaleinlage zu qualifizieren.

### 2.3.

Daran vermag auch das von der Beschwerdeführerin angerufene Massgeblichkeitsprinzip nichts zu ändern. Die (formelle) Massgeblichkeit bedeutet zwar, dass die Steuerbehörde auf die von den Organen der Gesellschaft verabschiedete konkrete Jahresrechnung abzustellen hat (vgl. ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl., Zürich 2016, S. 326 mit Hinweisen; vgl. zur Unterscheidung zwischen formeller und materieller Massgeblichkeit ROLF BENZ, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, Zürich 2000, S. 195). Kommt aber die Steuerbehörde wie hier zum Schluss, es liege entgegen der Verbuchung in der Jahresrechnung ein erfolgswirksamer Vorgang vor, darf sie für steuerliche Zwecke eine Bilanzberichtigung vornehmen. In diesem Fall hilft der Beschwerdeführerin auch die Bestätigung der handelsrechtskonformen Verbuchung durch die Revisionsstelle nicht weiter (MARKUS BERGER, Probleme der Bilanzberichtigung, ASA 70 2001/2002, S. 552 f.).

Die von der Beschwerdeführerin gerügte unterschiedliche Qualifikation desselben Vorgangs bei der Emissionsabgabe (Kapitaleinlage) und bei den direkten Steuern (erfolgswirksamer Forderungsverzicht) mag zwar unbefriedigend erscheinen, ist aber aufgrund der Unterschiede dieser beiden Steuerarten hinzunehmen. Art. 5 Abs. 2 lit. a des Bundesgesetzes vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben (SR 641.10) behandelt Forderungsverzichte durch die Gesellschafter als Kapitaleinlage, was die ESTV in ihrem Kreisschreiben Nr. 32 in Ziff. 4.1.3 nochmals explizit festhält. Die im selben Kreisschreiben Nr. 32 enthaltene Einschätzung der ESTV über die Erfolgswirksamkeit von Forderungsverzichten bei den

direkten Steuern, hat das Bundesgericht – wie erwähnt – geschützt. Auch an der Ungleichbehandlung von Forderungsverzichten zwischen Schwestergesellschaften, welche dem Konzept als geldwerte Leistungen (Drittvergleich) folgen, einerseits und Forderungsverzichten zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften, welche stets erfolgswirksam sind, andererseits, ist nichts zu ändern, nachdem das Bundesgericht an seiner mit BGE 115 Ib 269 entwickelten Praxis festgehalten hat und zwar unter ausdrücklicher Verwerfung der entgegenstehenden Lehrmeinungen (Urteil 2C\_634/2012 vom 20. Oktober 2014).

Damit ist vorliegend grundsätzlich von einer erfolgswirksamen Sanierungsleistung auszugehen.

3.

3.1.

Zu prüfen bleibt, ob eine Ausnahme gemäss Kreisschreiben Nr. 32 der ESTV, Ziff. 4.1.1.1 vorliegt und der Forderungsverzicht im konkreten Fall nicht doch eine steuerneutrale Kapitaleinlage darstellt. Dabei ist die Frage zu beantworten, ob es sich, wie die Beschwerdeführerin geltend macht, um ein Aktionärsdarlehen handelt, das im Hinblick auf den schlechten Geschäftsgang gewährt worden ist und ihr unter den gleichen Umständen von unabhängigen Dritten nicht zugestanden worden wäre.

3.2.

Die Muttergesellschaft gewährte der Beschwerdeführerin per 31. Dezember 2010 Darlehen über CHF 3 Mio. (Zinssatz 1.86%, Laufzeit bis Ende 2013) und CHF 25 Mio. (Zinssatz 2.66%, Laufzeit bis Ende 2016). Dafür wurden neue Darlehensverträge aufgesetzt. Für die Darlehensgewährung verlangte die Muttergesellschaft keine Sicherheiten. Mit der Beschwerdeführerin und entgegen der Vorinstanz ist festzuhalten, dass dem Darlehen in der Höhe von CHF 3 Mio. der Sanierungszweck nicht mit dem Hinweis auf den Ablauf per Ende 2013, also der hier massgebenden Steuerperiode, abgesprochen werden kann. Wie die Beschwerdeführerin zu Recht geltend macht, ist der Zeitpunkt der Darlehensgewährung im Jahr 2010 relevant für die Beurteilung, ob das Aktionärsdarlehen im Hinblick auf den schlechten Geschäftsgang gewährt worden ist und

ein unabhängiger Dritter ein solches Darlehen nicht zu denselben Konditionen gewährt hätte. Die Beschwerdeführerin hat dazu mit Eingabe vom 28. Februar 2019 folgende Übersicht über ihre Geschäftszahlen (jeweils per 31.12.) eingereicht:

2003	CHF	-3'173'903.00
2004	CHF	-366'939.00
2005	CHF	1'257'807.00
2006	CHF	1'030'102.00
2007	CHF	2'140'477.00
2008	CHF	25'554.00
2009	CHF	-4'008'526.00
2010	CHF	-1'107'232.00
2011	CHF	-63'718.00
2012	CHF	-1'903'065.00
2013	CHF	-242'666.00

Aus den beim KStA eingeforderten Jahresrechnungen der Beschwerdeführerin geht für das Jahr 2002 ein Jahresgewinn von CHF 1'370'721.00 und für 2001 ein solcher von CHF 6'318'201.00 hervor. Im Jahr 2004 erfolgte wegen Auslaufens des langfristigen Darlehens und aufgrund reduzierter Erwartungen an die budgetierten Zahlen für das Geschäftsjahr 2004 eine Umschuldung mit einer Erhöhung des Langfristedarlehens. Dass es sich bei den umstrittenen Darlehen im Jahre 2010 um neu gewährte Darlehen handelt, zeigt auch die Entwicklung der langfristigen Verbindlichkeiten "Aktionär" in der Bilanz (2008: CHF 28 Mio.; 2009: CHF 0; 2010: CHF 28 Mio.) und der kurzfristigen Verbindlichkeiten "Aktionär" (2008: CHF 1.5 Mio.; 2009: CHF 32 Mio.; 2010: 2 Mio.). Die 2010 abgeschlossenen Darlehen weisen denn auch im Vergleich zu den früheren Darlehen andere Summen, verschiedene Laufzeiten und veränderte Zinskonditionen auf. Im Anhang der Jahresrechnung 2010 erklärte die Muttergesellschaft überdies gegenüber der Beschwerdeführerin wegen der Gefahr einer Überschuldung (der Verlust lag bereits über dem hälftigen buchmässigen Eigenkapital) einen Rangrücktritt in der Höhe von CHF 2 Mio.

## 3.3.

Die von der Vorinstanz angeführte Tatsache, wonach die Beschwerdeführerin in der Steuerperiode 2013 zum Verkauf gestanden habe, hat keinen erkennbaren Einfluss auf den Sanierungszweck der im Jahre 2010 gewährten Darlehen. Es ergibt durchaus Sinn, eine Gesellschaft vor dem Verkauf zu sanieren, um einen höheren Verkaufspreis zu erzielen oder sie überhaupt verkaufen zu können. Eben so wenig schadet in diesem Zusammenhang die Aufhebung des zwischenzeitlich auf CHF 6 Mio. angehobenen Rangrücktritts der Muttergesellschaft zu Gunsten der Beschwerdeführerin per 30. September 2013. Diese Ereignisse beziehen sich auf die Steuerperiode 2013, ausschlaggebend sind jedoch gemäss Bundesgericht (Urteil 2C\_634/2012 vom 20. Oktober 2014 E. 6.1.2) und ESTV Kreisschreiben Nr. 32 Ziff. 4.1.1.1. lit. a die Verhältnisse im Zeitpunkt der Darlehensgewährung im Jahre 2010.

## 3.4.

Zu fragen ist in diesem Zusammenhang, ob ein unabhängiger Dritter, angesichts der ausgewiesenen finanziellen Verhältnisse der Beschwerdeführerin, die von der Muttergesellschaft gesprochenen Darlehen zu denselben Konditionen gewährt hätte. Dies ist vorliegend auch bei der vom Bundesgericht angemahnten restriktiven Anwendung der Ausnahmen (Urteil des Bundesgerichts 2C\_634/2012 vom 20. Oktober 2014 E. 5.2.4) zu verneinen. Ein unabhängiger Dritter hätte der Beschwerdeführerin angesichts deren schwierigen finanzieller Lage und der wirtschaftlich schlechten Aussichten kein langfristiges Darlehen ohne Sicherheiten in dieser Grössenordnung gewährt und falls doch, hätte er einen höheren Zins für das Eingehen dieses höheren Risikos ohne Sicherheiten verlangt. Dem Forderungsverzicht ist daher im vorliegenden Fall ausnahmsweise die Erfolgswirksamkeit abzusprechen.