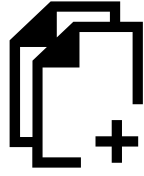


zsis)



UNTERLAGEN





Institut für Schweizerisches
und Internationales Steuerrecht

Fallbeispiele

Forderungsverzicht/Forderungsübertragung/ Besserungs- und Genussscheine

Andrea Jost und Dr. Felix Schalcher

ISIS-Seminar (Seminar-Nr. 21/303): Steuerliche Aspekte der
Unternehmensfinanzierung, einschliesslich Sanierungsthemen
Zürich, 20 April 2021

Neuere Literatur und Gerichtsentscheide zum Thema Sanierung

Literatur

Boehi Roland / Eldring Anna: Sanierungsfusion mit Minderheitsbeteiligten – Steuerliche Fallstricke einer Sanierungsfusion von Schwestergesellschaften mit Minderheitsaktionären; in: Expert Focus 2016, S. 681-687.

Brülisauer Peter: Gewinnsteuerfolgen der «klassischen» Sanierungsleistungen – Insbesondere Praxis des BGer, der EStV und der (meisten) Kantone zum Forderungsverzicht – Kritische Würdigung und neuer Lösungsvorschlag; in: IFF Forum für Steuerrecht 2017, S. 3-30.

Brülisauer Peter: Kommentar zu Art. 60 DBG, Rz. 48 ff.; in: Zweifel Martin / Beusch Michael (Hrsg.): Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl., Helbing Lichtenhahn Verlag, Basel, 2017.

Duss Marco: CATCH-22 – Kapitaleinlage vs. Sanierung; in Der Schweizer Treuhänder 2011, S. 71-76.

Duss Marco / Helbing Andreas: Sanierung der Zürcher Sanierungspraxis bei Forderungsverzicht; in: Der Schweizer Treuhänder 2011, S. 527-529.

Kuhn Stephan / Schreiber René: Sanierung von Unternehmungen – Steuerliche Möglichkeiten und Konsequenzen von Sanierungen, in: Der Schweizer Treuhänder 2010, S. 695-703.

Linder Thomas / Schalcher Felix / Uebelhart Peter: Sanierung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften – Kreisschreiben Nr. 32 vom 23. Dezember 2010; in: Der Schweizer Treuhänder 2011, S. 182-193.

Linder Thomas / Schalcher Felix: Die Erhebung der Kapitalsteuer bei Verlustausweis; in: SteuerRevue 2011, S. 894-898.

Linder Thomas / Schalcher Felix: Sanierung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften – Überblick über ausgewählte Praxisfragen und die Steuerfolgen der Sanierungsfusion; in: Der Schweizer Treuhänder 2014, S. 123-234.

Oesterhelt Stefan: Aus der Rechtsprechung in den Jahren 2019/2020 in: IFF Forum für Steuerrecht 2021 Teil 2, (Seiten 42 – 45).

Oesterhelt Stefan: KS 29b der ESTV zum Kapitaleinlageprinzip; in: SteuerRevue 2020, S. 102-116.

Oesterhelt Stefan / Schreiber Susanne: Forderungsverzicht und andere Debt-Equity-Swaps; in: SteuerRevue 2020, S. 438-477.

Oesterhelt Stefan / Schreiber Susanne: Anwendungsbereich des Meldeverfahrens bei geldwerten Leistungen (Teil 1) – Forderung nach konsequenter Umsetzung von Art. 20 Abs. 2 Satz 2 VStG; in: Expert Focus 2020, S. 978-983.

Schalcher Felix: Die Sanierung von Kapitalgesellschaften im schweizerischen Steuerrecht, Dissertation Universität St. Gallen, Haupt Verlag, Bern, Stuttgart, Wien, 2008.

Steuerbehörden

Kreisschreiben EStV Nr. 27 vom 17. Dezember 2009, Beteiligungsabzug

Kreisschreiben EStV Nr. 29a vom 9. September 2015, Stand 15. Januar 2016: Kapitaleinlageprinzip nRLR

Kreisschreiben EStV Nr. 29b vom 23. Dezember 2019: Kapitaleinlageprinzip

Kreisschreiben EStV Nr. 32 vom 23. Dezember 2010: Sanierung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften.

Mitteilung Kantonales Steueramt Zürich vom 19. Juli 2012: § 64 StG – Abschreibung eines Sanierungszuschusses und anschliessende Absorption der Tochtergesellschaft.

Merkblatt EStV vom Februar 2001 zur «Bestimmung des Leistungsempfängers bei der Verrechnungssteuer», S-02.141.

Gerichtsurteile

Urteil Bundesgericht vom 28. September 1989 (BGE 115 E. 1b 269); steuerliche Qualifikation von Forderungsverzicht durch Aktionäre im Zusammenhang mit Sanierungen von Aktiengesellschaften.

Urteil Bundesverwaltungsgericht vom 16. Juli 2010 (A-5872/2008); Erlass Emissionsabgabe.

Urteil Bundesgericht vom 20. Oktober 2014 (2C_634/2012); Forderungsverzicht Anteilsinhaber, Präzisierung betr. die zwei Ausnahmen im KS 32.

Urteil Bundesgericht vom 12. Februar 2016 (2C_252/2014); Sanierung Schwes-tergesellschaft, Hinzurechnung beim Aktionär (Privatperson).

Urteil Bundesverwaltungsgericht vom 12. Juni 2018 (A-3735/2017); Erlass Emissionsabgabe.

Urteil Bundesgericht vom 10. August 2018 (2C-621/2018); Zinsen Emissionsabgabe.

Urteil Eidgenössische Steuerrekurskommission (heutiges Bundesverwaltungsgericht) vom 28. Juni 2005 (VPB 69.125); Stempelabgabe, Emissionsabgabe, Zuschuss, Steuerumgehung

Urteil Bundesgericht vom 17. August 2020 (2C-576/2020); Forderungsverzicht Anteilsinhaber.

Urteil Verwaltungsgericht Aargau vom 1 Mai 2019 (WBE.2018.358); Forderungsverzicht Muttergesellschaft.

Fall 1: Forderungsverzicht durch Muttergesellschaft

Fall 1.1: Forderungsverzicht durch Muttergesellschaft / Gewinnsteuer / Anlehnung an BGer 2C_576/2020

1. Grundsachverhalt

Variante 1

Die Gesellschaft A erhielt zu Beginn der Steuerperiode 2019 ein Darlehen von ihrer Muttergesellschaft X von MCHF 8, welches von einem Dritten ebenfalls noch gewährt worden wäre. Im Verlauf des Geschäftsjahres 2020 schrieb X dieses Darlehen aufgrund schlechten Geschäftsgangs bis auf MCHF 1 ab (Forderungsverzicht). Die Abschreibung von MCHF 7 wurde erfolgswirksam als Aufwand verbucht.

Variante 2

Die Gesellschaft A erhielt zu Beginn der Steuerperiode 2019 ein Darlehen von ihrer Muttergesellschaft X von MCHF 8, welches von einem Dritten ebenfalls noch gewährt worden wäre. Im Verlauf des Geschäftsjahres 2020 schrieb X dieses Darlehen aufgrund schlechten Geschäftsgangs bis auf MCHF 1 ab (Forderungsverzicht). Die Abschreibung von MCHF 7 wurde erfolgsneutral dem Konto «Gewinn- und Verlustvortrag» gutschrieben.

Frage

Wie ist der Forderungsverzicht bei A in den jeweiligen Varianten direktsteuerlich zu würdigen?

Fall 1.2: Forderungsverzicht durch Muttergesellschaft / Verdecktes Eigenkapital

1. Abwandlung des Grundsachverhalts – verdecktes Eigenkapital

Variante 1

Die Gesellschaft A erhielt zu Beginn der Steuerperiode 2019 ein Darlehen von ihrer Muttergesellschaft X von MCHF 8, welches von einem Dritten ebenfalls noch gewährt worden wäre. Im Verlaufe des Geschäftsjahres 2020 wurde dieses Darlehen aufgrund schlechten Geschäftsgangs bis auf MCHF 1 abgeschrieben (Forderungsverzicht) und bei der A ein Ertrag von MCHF 7 erfolgswirksam verbucht. Das Darlehen stellte bereits 2019 vollumfänglich verdecktes Eigenkapital dar, wurde jedoch nicht als solches in der Steuererklärung deklariert. Die Gesellschaft A wurde für das Steuerjahr 2019 bereits definitiv veranlagt.

Variante 2

Die Gesellschaft A erhielt zu Beginn der Steuerperiode 2019 ein Darlehen von ihrer Muttergesellschaft X von MCHF 8, welches von einem Dritten ebenfalls noch gewährt worden wäre. Im Verlaufe des Geschäftsjahres 2020 wurde dieses Darlehen aufgrund schlechten Geschäftsgangs bis auf MCHF 1 abgeschrieben (Forderungsverzicht) und bei der A ein Ertrag von MCHF 7 erfolgswirksam verbucht. Das Darlehen stellte bereits 2019 vollumfänglich verdecktes Eigenkapital dar, wurde jedoch nicht als solches in der Steuererklärung deklariert. Die Gesellschaft A wurde für das Steuerjahr 2019 noch nicht definitiv veranlagt.

Frage

Wie ist der Forderungsverzicht bei der Gesellschaft A direktsteuerlich zu würdigen je Variante?

Fall 1.3: Forderungsverzicht durch Muttergesellschaft / Kapitaleinlagereserven

1. Abwandlung des Grundsachverhalts - Kapitaleinlagereserven

Die Gesellschaft A erhielt zu Beginn der Steuerperiode 2019 ein Darlehen von ihrer Muttergesellschaft X von MCHF 8, welches von einem Dritten ebenfalls noch gewährt worden wäre. Im Verlaufe des Geschäftsjahres 2020 wurde dieses Darlehen aufgrund schlechten Geschäftsgangs bis auf MCHF 1 abgeschrieben (Forderungsverzicht), indem sie einen Betrag von MCHF 7 erfolgswirksam verbucht. Die Verluste werden handelsrechtlich nicht ausgebucht.

Frage

Können bei der Gesellschaft A Einlagen aus Kapitaleinlagereserven (KER) gebildet werden?

**Fall 1.4: Forderungsverzicht durch Muttergesellschaft /Emissions-
abgabe (Variante 1)**

1. Abwandlung zum Grundsachverhalt – Emissionsabgabe

Die Gesellschaft A erhielt zu Beginn der Steuerperiode 2019 aufgrund schlechten Geschäftsgangs ein Darlehen von ihrer Muttergesellschaft X von MCHF 20, welches von einem Dritten nicht mehr gewährt worden wäre. Im Verlauf des Geschäftsjahres 2020 wurde dieses Darlehen bis auf MCHF 8 abgeschrieben (Forderungsverzicht in der Höhe von MCHF 12). Vor dem Forderungsverzicht weist die Gesellschaft A einen Verlustvortrag von MCHF 12 sowie Aktienkapital von MCHF 1 aus. Neben dem Aktienkapital besteht kein weiteres Eigenkapital mehr (Überschuldung von MCHF 11). Der Sanierungsfreibetrag von MCHF 10 wurde in Vorjahren noch nicht ausgeschöpft.

Frage

Kann im vorliegenden Fall der Erlass hinsichtlich der Emissionsabgabe gewährt werden?

Fall 1.4: Forderungsverzicht durch Muttergesellschaft / Emissionsabgabe (Variante 2)

1. Abwandlung zum Grundsachverhalt - Emissionsabgabe

Die Gesellschaft E erhielt zu Beginn der Steuerperiode 2019 aufgrund schlechten Geschäftsgangs ein Darlehen von ihrer Muttergesellschaft X von MCHF 20, welches von einem Dritten nicht mehr gewährt worden wäre. Im Verlaufe des Geschäftsjahres 2020 wurde dieses Darlehen bis auf MCHF 8 abgeschrieben (Forderungsverzicht in der Höhe von MCHF 12). Vor dem Forderungsverzicht weist die Gesellschaft A einen Verlustvortrag von MCHF 12 sowie Aktienkapital von MCHF 1 aus. Neben dem Aktienkapital besteht kein weiteres Eigenkapital mehr (Überschuldung von MCHF 11).

Im Zeitraum zwischen dem revidierten Jahresabschluss 2020 und dem Sanierungsbeschluss der Generalversammlung wird ein Gewinn von MCHF 4 erzielt.

Der Sanierungsfreibetrag von MCHF 10 wurde in Vorjahren noch nicht ausgeschöpft.

Frage

Kann im vorliegenden Fall der Erlass hinsichtlich der Emissionsabgabe gewährt werden?

Fall 1.4: Forderungsverzicht durch Muttergesellschaft / Emissionsabgabe (Variante 3)

1. Abwandlung zum Grundsachverhalt - Emissionsabgabe

Die Gesellschaft B erhielt zu Beginn der Steuerperiode 2019 aufgrund schlechten Geschäftsgangs ein Darlehen von ihrer Muttergesellschaft X von MCHF 20, welches von einem Dritten nicht mehr gewährt worden wäre. Im Verlaufe des Geschäftsjahres 2020 wurde dieses Darlehen bis auf MCHF 9 abgeschrieben (Forderungsverzicht in der Höhe von MCHF 11). Vor dem Forderungsverzicht weist die Gesellschaft A einen Verlustvortrag von MCHF 14 sowie Aktienkapital von MCHF 1 aus. Neben dem Aktienkapital besteht kein weiteres Eigenkapital mehr (Überschuldung von MCHF 13).

Der Sanierungsfreibetrag von MCHF 10 wurde in Vorjahren bereits voll ausgeschöpft.

Frage

Kann im vorliegenden Fall der Erlass hinsichtlich der Emissionsabgabe gewährt werden?

Fall 1.4: Forderungsverzicht durch Muttergesellschaft / Emissionsabgabe (Variante 4)

1. Abwandlung zum Grundsachverhalt - Emissionsabgabe

Die Gesellschaft D erhielt zu Beginn der Steuerperiode 2019 aufgrund schlechten Geschäftsgangs ein Darlehen von ihrer Muttergesellschaft X von MCHF 20, welches von einem Dritten nicht mehr gewährt worden wäre. Im Verlaufe des Geschäftsjahres 2020 wurde dieses Darlehen bis auf MCHF 6 abgeschrieben (Forderungsverzicht in der Höhe von MCHF 14). Vor dem Forderungsverzicht weist die Gesellschaft A einen Verlustvortrag von MCHF 13 sowie Aktienkapital von MCHF 1 aus. Neben dem Aktienkapital besteht kein weiteres Eigenkapital mehr (Überschuldung von MCHF 12).

Der Sanierungsfreibetrag von MCHF 10 wurde in Vorjahren noch nicht ausgeschöpft.

Frage

Kann im vorliegenden Fall der Erlass hinsichtlich der Emissionsabgabe gewährt werden?

Fall 2: Forderungsverzicht mit anschliessendem Verkauf - Gewinnsteuer

1. Sachverhalt

Die Gesellschaft X gründet im Jahre 2014 die Gesellschaft A (Aktienkapital MCHF 1, gesetzl. Reserve MCHF 0.5), welche sie zu 100% als Beteiligung hält.

In den Folgejahren fallen bei der Gesellschaft A umfangreiche Verluste an. Die Gesellschaft X gewährt der Gesellschaft A im Jahre 2016 daher ein langfristiges Darlehen in Höhe von MCHF 10 (welches kein Dritter mehr gewährt hätte).

Im Jahre 2018 kommt es zur Überschuldung der Gesellschaft A (Verlust von MCHF 10). Im Zuge der Sanierungsmassnahmen verzichtet die Gesellschaft X auf das bestehende Darlehen und schreibt die durch den Forderungsverzicht erhöhte Beteiligung auf den Buchwert vor Forderungsverzicht ab. Zeitgleich erhält sie von einer anderen Tochtergesellschaft eine Dividende in Höhe von MCHF 10 (die Gesellschaft X generiert keine steuerlichen Verlustvorträge).

Im Jahre 2019 wird die Gesellschaft A zu einem Verkaufspreis von MCHF 11.5 an eine unabhängige Drittpartei verkauft.

Jahr	Buchwert Gesellschaft A	Gestehungskosten Gesellschaft A	Ereignis
2014	1'500'000	1'500'000	Gründung der Gesellschaft
2016	11'500'000	11'500'000	Forderungsverzicht
2018	-10'000'000	n/a	Abschreibung
2019	1'500'000	11'500'000	Verkauf

Frage

Wie ist der Erlös aus dem Verkauf der Gesellschaft A gewinnsteuerlich zu würdigen?

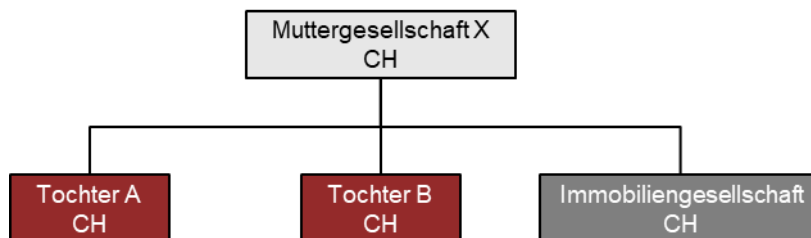
Fall 3: Forderungsverzicht durch Mietzinsreduktion

1. Sachverhalt

Die Gesellschaft X ist Alleinaktionärin verschiedener Tochtergesellschaften. Während die Tochtergesellschaften A und B operativen Tätigkeiten nachgehen, vermietet die Immobiliengesellschaft ihren Schwestergesellschaften die für das Geschäftsmodell benötigten Räumlichkeiten. Der verrechnete Mietzins hält hierbei einem Drittvergleich stand.

Die ökonomischen Auswirkungen der Corona-Pandemie setzten den Gesellschaften stark zu, weshalb den Tochtergesellschaften A und B ein hälftiger Kapitalverlust, bzw. eine Überschuldung droht.

Um das Bilanzbild der Schwestergesellschaften aufzubessern, entschliesst sich die Immobiliengesellschaft, auf die am Jahresende bestehenden Forderungen bei den sanierungsbedürftigen Tochtergesellschaften zu verzichten (erfolgswirksame Verbuchung).



Frage

Wie ist der Mietzinsforderungsverzicht bei den Tochtergesellschaften A und B, der Immobiliengesellschaft sowie der Muttergesellschaft X steuerlich zu würdigen?

Fall 4: Forderungsübertragung

1. Grundsachverhalt

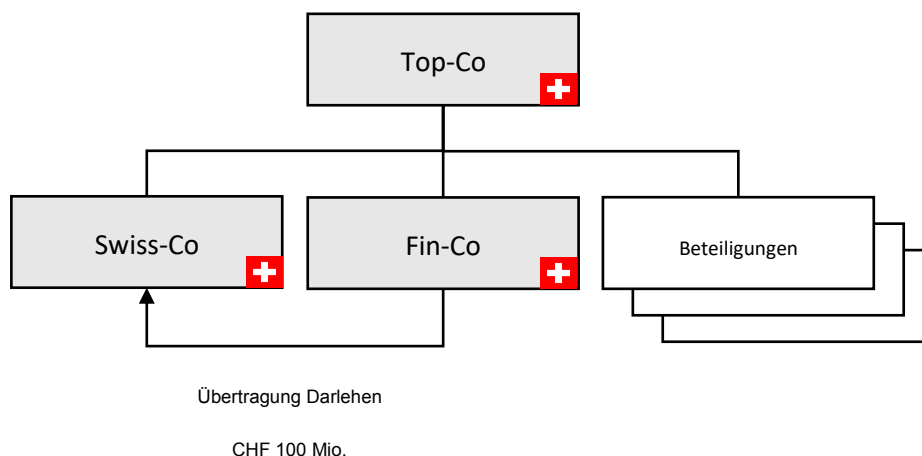
Die Top-Holding (Top-Co) eines internationalen Konzerns hält direkt 100% der Anteile an der Konzern-Finanzgesellschaft (Fin Co) sowie diversen operativen Gesellschaft, unter anderem derjenigen in der Schweiz (Swiss Co).

Die Swiss-Co verfügt aus verschiedenen Gründen lediglich noch über eine sehr dünne Eigenkapitalbasis. Das Eigenkapital soll gestärkt werden. Es besteht jedoch noch keine Überschuldung und auch keine Unterdeckung des Nominalkapitals.

Die Fin-Co hat gegenüber der Swiss-Co ein ausstehendes Darlehen von rund MCHF 300.

Von diesem Darlehen wurden am 15. Dezember 2020 MCHF 100. auf die Swiss-Co übertragen.

Die Übertragung führte dazu, dass das Eigenkapital der Swiss-Co um MCHF 100. stieg.



Frage

Wie ist dieser Sachverhalt bei der **Gewinnsteuer**, den **Stempelabgaben** sowie bei der **Verrechnungssteuer** zu behandeln?

2. Variante 1 - Sachverhalt

In Abänderung des Grundsachverhalts wurde die Forderung nicht am 15. Dezember 2020, sondern am 15. Januar 2021 übertragen.

Wie ist dieser Sachverhalt bei der **Gewinnsteuer**, den **Stempelabgaben** sowie bei der **Verrechnungssteuer** zu behandeln?

3. Variante 2 - Sachverhalt

In Abänderung des Grundsachverhalts wurde die Forderung nicht am 15. Dezember 2020, sondern am 15. Januar 2021 übertragen. Zudem erfolgte die Übertragung nicht auf die Swiss-Co in der Schweiz sondern auf eine andere Schwestergesellschaft in Deutschland, die German-Co.

Frage

Wie ist dieser Sachverhalt bei der **Gewinnsteuer**, den **Stempelabgaben** sowie bei der **Verrechnungssteuer** zu behandeln?

Fall 5: Besserungs- und Genusscheine

1. Grundlagen zum Thema Besserungs- und Genusscheine¹

Um die im Rahmen der Sanierung durch die Sanierer erlittenen finanziellen Einbussen erträglicher u machen resp. die Motivation für die Mitwirkung an einer Sanierung zu erhöhen, kann eine sanierungsbedürftige Gesellschaft sog. Besserungs- oder Genusscheine ausgeben.

Besserungsschein

Gem. KS 32, Ziff. 4.2.1.1 kann ein Besserungsschein wie folgt definiert werden: «Ein Besserungsschein liegt vor, wenn die aus der Verpflichtung entlassene Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft dem Gläubiger, welcher an der zu sanierenden Gesellschaft oder Genossenschaft **nicht beteiligt**² ist, das Recht einräumt, im Falle einer Verbesserung ihrer Vermögenslage wieder auf seine Forderung zurückkommen zu können.»

Der Besserungsschein stellt ein bedingtes Zahlungsverprechen dar, wobei sich die Gesellschaft verpflichtet, beim Eintritt von bestimmten Besserungsbedingungen dem Sanierer eine Entschädigung auszusahlen.

Das KS 32 behandelt den Besserungsschein unter dem Aspekt des Forderungsverzichts. Grundsätzlich ist es denkbar, dass ein Besserungsschein auch bei anderen Sanierungsmassnahmen ausgegeben wird, bspw. bei einem à fonds perdu Zuschuss. Die Tatsache, dass die anderen Sanierungsmassnahmen im Kreisschreiben nicht erwähnt werden, kann als Indiz dafür gedeutet werden, dass insbesondere bei Forderungsverzichten die Steuerfolgen nicht immer klar und daher erläuterungsbedürftig sind.

Gem. KS 32 stellt das Aufleben der ursprünglichen Schuld sowie eine allfällige Verzinsung bei der sanierungsbedürftigen resp. der sanierten Gesellschaft einen geschäftsmässig begründeten Aufwand dar, «sofern der Forderungsverzicht als echter Sanierungsertrag behandelt wurde»³.

Beim Sanierer stellt die Rückzahlung einen Kapitalgewinn dar, welcher im Geschäftsvermögen resp. für juristische Personen steuerbar und für natürliche Personen steuerfrei ist.

¹ Vgl. als Literatur zum Thema z.B. Oesterhelt Stefan / Schreiber Susanne: Forderungsverzicht und andere Debt-Equity-Swaps, Steuer Revue 2020, S. 467 ff.; Brülisauer Peter: Kommentar DBG, Zweifel/Beusch (Hrsg.), 3. Aufl., 2017, Art. 60 Rz. 61 ff.; Schalcher Felix: Die Sanierung von Kapitalgesellschaften im schweizerischen Steuerrecht, Haupt Verlag, 2008, § 16; KS EStV Nr. 32, Ziff. 4.2.

² Hervorhebung durch die Autoren.

³ KS EStV Nr. 32, Ziff. 4.2.2.1., lit. a).

Die nachfolgende Tabelle enthält einen Überblick über die im Kreisschreiben 32 festgehaltenen Regelungen zum Besserungsschein.

Qualifizierende Gläubiger	Behandlung der auflebenden Zahlungsverpflichtung bei der sanierten Gesellschaft	Behandlung beim Gläubiger (Privatvermögen)	Behandlung beim Gläubiger (Geschäftsvermögen)	Behandlung beim Gläubiger (juristische Person)
Ausgabe nur an nicht an der Gesellschaft oder Genossenschaft beteiligte Gläubiger	Geschäftsmässig begründeter Aufwand im Umfang der früheren Schuld sowie einer allfälligen Verzinsung, sofern die Sanierungsleistung bei der sanierten Gesellschaft erfolgswirksam behandelt wurde darüber hinausgehende Leistungen sind nicht aufwandwirksam (KS 32, Ziff. 4.2.2.1)	Erbringung der Sanierungsleistung: nicht abzugsfähiger privater Kapitalverlust Rückzahlung der ursprünglichen Schuld: steuerfrei, sofern die Sanierungsleistung bei der sanierten Gesellschaft erfolgswirksam behandelt wurde Zinsen: steuerbarer Vermögensertrag (Art. 20 Abs. 1 lit. a DBG) Weitere Leistungen: steuerbarer Vermögensertrag (Art. 20 Abs. 1 lit. a DBG)	Erbringung der Sanierungsleistung: geschäftsmässig begründeter Aufwand Rückzahlung der ursprünglichen Schuld sowie Zinsen: steuerbarer Kapitalgewinn Weitere Leistungen: steuerbarer Ertrag	Erbringung der Sanierungsleistung: geschäftsmässig begründeter Aufwand Rückzahlung der ursprünglichen Schuld sowie Zinsen: steuerbarer Kapitalgewinn Weitere Leistungen: steuerbarer Ertrag

In der Literatur wird teilweise die Auffassung kritisiert, dass Besserungsscheine nur an Nicht-Beteiligte ausgegeben werden können. Bei der Ausgabe eines Besserungsscheines an einen Anteilsinhaber wird vom Vorliegen eines Genusssscheins ausgegangen.

Dieselbe Auffassung wie die EStV vertrat bspw. auch Prof. Peter Böckli⁴. Mit überzeugenden Argumenten vertreten Oesterhelt/Schreiber die Auffassung, dass Besserungsscheine durchaus auch an Anteilsinhaber ausgegeben werden können. Namentlich soll dadurch kein Verstoss gegen die Einlagerückgewähr (Art. 680 Abs. 2 OR) vorliegen, «da dieses sich nur auf geleistete Einlagen bei der Ausgabe von Anteilsscheinen bezieht»⁵. Zudem sei auch die Gewährung von partiarischen Darlehen an Anteilsinhaber zulässig.

⁴ Vgl. dazu die Ausführungen bei Schalcher Felix: Die Sanierung von Kapitalgesellschaften im schweizerischen Steuerrecht, Haupt Verlag, 2008, Rz. 568.

⁵ Oesterhelt Stefan / Schreiber Susanne: Forderungsverzicht und andere Debt-Equity-Swaps, Steuer Revue 2020, S. 468.

Gem. der hier vertretenen Auffassung besteht das eigentliche Problem jedoch nicht in der steuerlichen Behandlung des Besserungs- oder Genussscheins, sondern vielmehr in der steuerlichen Behandlung des zugrunde liegenden Forderungsverzichts.

So erscheint die Praxis der EStV grundsätzlich als sachgerecht. D.h. auch wenn handelsrechtlich an einen Anteilsinhaber ein Besserungsschein ausgegeben wird, soll dieser steuerlich als Genussschein behandelt werden⁶.

Gleichzeitig müsste jedoch auch der Forderungsverzicht von Anteilsinhabern konsequent als steuerneutrale Kapitaleinlage behandelt werden. Andernfalls entstehen immer wieder Situationen mit widersprüchlichen Steuerfolgen:

- Steuerbarer Forderungsverzicht durch Anteilsinhaber, die spätere Genussscheinzahlung stellt jedoch steuerbarer Vermögensertrag dar, oder
- Steuerbarer Forderungsverzicht durch Anteilsinhaber, jedoch Behandlung als Kapitaleinlage bei der Emissionsabgabe.

In diesem Zusammenhang stellen die Ausführungen im KS 32, Ziff. 4.2.4, lit. a, 2. Absatz, stellen wahrscheinlich ein redaktionelles Versehen dar. Da gemäss EStV die Ausgabe von Besserungsscheinen nur an Nicht-Beteiligte erfolgen darf, kann nämlich bei der vorausgehenden Sanierungsleistung kein Steuerobjekt der Emissionsabgabe vorliegen.

Genussschein

Gem. KS 32, Ziff. 4.2.1.2. kann ein (Sanierungs-)Genussschein wie folgt definiert werden: «Wenn der Gläubiger definitiv auf seine Forderung verzichtet und die Schuldnerin ihm verspricht, im Falle einer Verbesserung ihrer Vermögenslage, gestützt auf Beschlüsse der Generalversammlung, einen Teil des Gewinns auszuschütten, liegt ein Sanierungsgenussschein vor.»

Genussscheine stellen ein Beteiligungsrecht dar, welches ausschliesslich Vermögensrechte, jedoch keine Mitgliedschaftsrechte gewährt. Die Anzahl der Genussscheine sowie die mit ihnen verbundenen Vermögensrechte sind in den Statuten festzuhalten (Art. 627 Ziff. 9 OR) und die Schaffung von Genussscheinen unterliegt dem Beschluss der Generalversammlung (Art. 698 II, Ziff. 1 OR).

Auszahlungen aufgrund von Genussscheinen stellen gem. KS Nr. 32, Ziff. 4.2.2.1., lit. b), steuerlich nicht abzugsfähige Gewinnausschüttungen dar.

Beim Sanierer stellt die Rückzahlung einen steuerbaren Vermögensertrag resp. Beteiligungsertrag dar.

⁶ Vgl. dazu bereits BGE vom 24. November 1950, in ASA 20, S. 397 ff.

Die nachfolgende Tabelle enthält einen Überblick über die im Kreisschreiben 32 festgehaltenen Regelungen zum Genussschein:

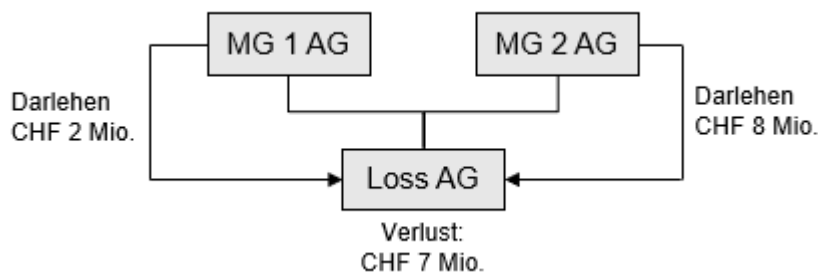
Qualifizierende Gläubiger	Behandlung der auflebenden Zahlungsverpflichtung bei der sanierten Gesellschaft	Behandlung beim Gläubiger (Privatvermögen)	Behandlung beim Gläubiger (Geschäftsvermögen)	Behandlung beim Gläubiger (juristische Person)
Ausgabe an Beteiligte und Nicht-Beteiligte möglich	Gewinnausschüttung; kein geschäftsmässig begründeter Aufwand; auch dann nicht, wenn die Sanierungsleistung bei der sanierten Gesellschaft erfolgswirksam behandelt wurde (KS 32, Ziff. 4.2.2.1)	Erbringung der Sanierungsleistung: nicht abzugsfähiger privater Kapitalverlust Genussscheinzahlungen: steuerbarer Vermögensertrag (Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG)	Erbringung der Sanierungsleistung: geschäftsmässig begründeter Aufwand, KS 32, Ziff. 4.2.2.2, lit. b und c (<u>wahrscheinlich redaktionelles Versehen</u>); Korrektur wäre Verbuchung als Kapitaleinlage Genussscheinzahlungen: steuerbarer Beteiligungsertrag	Erbringung der Sanierungsleistung: geschäftsmässig begründeter Aufwand, KS 32, Ziff. 4.2.2.2, lit. b und c (<u>wahrscheinlich redaktionelles Versehen</u>); Korrektur wäre Verbuchung als Kapitaleinlage Genussscheinzahlungen: steuerbarer Beteiligungsertrag

Die einleitende Bemerkung im KS 32, Ziff. 4.2.2.2., lit. b), dass Forderungen im Geschäftsvermögen bei einem Forderungsverzicht auf Stufe des Sanierers erfolgswirksam abgeschrieben werden können, stellt wahrscheinlich ein redaktionelles Versehen dar. Diese Aussage ist im Zusammenhang mit der Ausgabe von Besserungsscheinen (an Nicht-Beteiligte) zutreffend und sollte daher nur unter diesem Untertitel erwähnt werden. Falls jedoch der Forderungsverzicht bei der zu sanierenden Gesellschaft steuerneutral behandelt wird (was gem. vorliegend vertretener Auffassung stets der Fall sein sollte, gem. Auffassung der EStV und des Bundesgerichts jedoch nur in zwei Ausnahmesituationen anwendbar ist), dann ist der Forderungsverzicht auf Stufe des Sanierers nicht erfolgs- und steuerwirksam abzuschreiben, sondern auf der Beteiligung an der zu sanierenden Gesellschaft zu aktivieren.

2. Grundsachverhalt

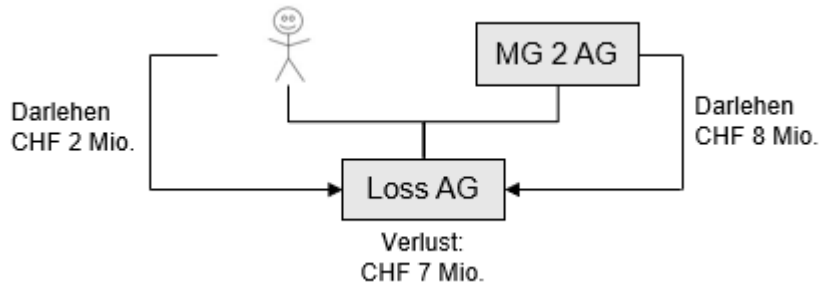
Der Sachverhalt lehnt sich an den Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 16. Juli 2010 (A-5872/2008) an. Die Loss-AG zeigt einen Verlust von CHF 7 Mio. und hat von ihren beiden Muttergesellschaften Darlehen erhalten. Die beiden Muttergesellschaften verzichteten unwiderruflich (teilweise) auf ihre Darlehen. Im Gegenzug wurde eine «Besserungsabrede» getroffen.

Im Gerichtsfall ging es um den Erlass der Emissionsabgabe. Vorliegend sollen jedoch auch die Steuerfolgen bei der Gewinn- und Einkommensteuer im Zusammenhang mit der «Besserungsabrede» untersucht werden.



- Die MG 1 AG verzichtet unwiderruflich auf CHF 1.4 Mio. des Darlehens
- Die MG 2 AG verzichtet unwiderruflich auf CHF 5.6 Mio. des Darlehens
- «Besserungsabrede»: Leistung von Besserungszahlungen von CHF 1.4 Mio. resp. CHF 5.6 Mio., falls die folgenden Bedingungen erfüllt sind:
 - die verbleibende Darlehensschuld von CHF 3 Mio. ist vollständig beglichen
 - das Aktien- und Partizipationskapital der Loss AG ist per 31. Dezember des betreffenden Jahres vollständig intakt, d.h. es liegt kein Bilanzverlust vor
 - das EK inkl. Reserven und Bilanzgewinn vor Besserungszahlung und Gewinnverwendung beträgt mindestens CHF 9 Mio.
 - das handelsrechtliche EK darf aufgrund von Besserungszahlungen nicht unter CHF 8 Mio. fallen
 - die MG 1 AG und die MG 2 AG müssen im Zeitpunkt der Zahlung ungefähr im heutigen Umfang an der Loss AG beteiligt sein

3. Variante: Natürliche Person als Anteilhaber



4. Variante Besserungsschein

Eine Dritt-Gesellschaft (DG) verzichtet auf CHF 7 Mio. eines ausstehenden Darlehens.

