

# Forderungsverzicht durch Aktionäre im Schweizer Gewinnsteuerrecht und in den OECD Model Rules

Nils Harbeke / Thomas Hug



Rechtsanwalt,  
dipl. Steuerexperte  
Partner, Pestalozzi  
Rechtsanwälte, Zürich



dipl. Steuerexperte  
Partner, Deloitte,  
Zürich, und Ersatzrichter  
am Steuerrekursgericht  
Zürich

Der Forderungsverzicht durch Aktionäre ist in der Schweiz ein gängiges, in formeller Hinsicht einfaches Instrument zur Sanierung von Konzerngesellschaften. In dem für die Gewinnsteuer massgeblichen, eher liberalen Handelsrecht können solche Forderungsverzichte bei der Schuldnerin wahlweise erfolgswirksam oder erfolgsneutral direkt im Eigenkapital erfasst werden. Bei den für die schweizerische Ergänzungssteuer massgeblichen internationalen Rechnungslegungsstandards sind Forderungsverzichte hingegen immer direkt im Eigenkapital zu erfassen, sobald die verzichtende Partei in ihrer Rolle als Eigentümerin handelt. Bei der Gewinnsteuer werden Forderungsverzichte durch Aktionäre dann steuerneutral behandelt, wenn sie als «Kapitaleinlage» qualifizieren; zur Auslegung dieses Begriffes wird auf den «Drittvergleich» referenziert. Nicht abschliessend geklärt ist, inwiefern hierbei das Massgeblichkeitsprinzip durchbrochen werden darf. Bei den schweizerischen Ergänzungssteuern werden Forderungsverzichte durch Aktionäre – innerhalb einer dazu definierten Sanierungsbedürftigkeit – lediglich dann von der Bemessungsgrundlage der schweizerischen Ergänzungssteuer ausgenommen, wenn sie in qualifizierten Situationen gleichzeitig mit Forderungsverzichten Dritter erfolgen. Der Drittvergleich bildet hierbei die eigentliche Maxime. Diese unterschiedlichen Regelwerke führen allerdings nur in Ausnahmefällen zu einem sich widersprechenden Ergebnis (Erhebung nationale Ergänzungssteuer trotz Gewinnsteuerneutralität).

*En Suisse, l'abandon de créance par les actionnaires est un instrument courant et simple sur le plan formel pour l'assainissement des sociétés du groupe. Dans le droit commercial plutôt libéral, déterminant pour l'impôt sur le bénéfice, de tels abandons de créance peuvent, au choix, être comptabilisés directement dans les fonds propres de la société débitrice, avec ou sans incidence sur le résultat. En revanche, dans les normes comptables internationales déterminantes pour l'impôt complémentaire suisse, les abandons de créance doivent toujours être comptabilisés directement dans les fonds propres, dès que la partie qui renonce agit en tant que propriétaire. En matière d'impôt sur le bénéfice, les abandons*

*de créances par les actionnaires sont traités de manière neutre sur le plan fiscal lorsqu'ils sont qualifiés d'apport de capitaux ; pour interpréter cette notion, on se réfère à la comparaison entre tiers. La question de savoir dans quelle mesure le principe de l'autorité du bilan commercial peut être rompu n'est pas encore définitivement tranchée. Dans le cas des impôts complémentaires suisses, les abandons de créance par les actionnaires – dans le cadre d'un besoin d'assainissement défini à cet effet – ne sont exclus de la base de calcul de l'impôt complémentaire suisse que s'ils interviennent, dans des situations qualifiées, en même temps que des abandons de créance de tiers. La comparaison avec des tiers constitue ici la véritable maxime. Ces différentes règles n'aboutissent toutefois qu'exceptionnellement à un résultat contradictoire (prélèvement de l'impôt complémentaire national malgré la neutralité de l'impôt sur le bénéfice).*

## Inhalt

1	Einleitung . . . . .	2
2	Perspektive Schweizer Steuerrecht . . . . .	3
2.1	Übersicht . . . . .	3
2.2	Massgebliche Verbuchung Obligationenrecht . . . . .	5
2.3	Gewinnsteuerrecht . . . . .	7
2.3.1	Massgeblichkeitsprinzip . . . . .	7
2.3.2	«Drittvergleich» . . . . .	8
2.3.3	Einordnung und Vergleich mit OECD Model Rules . . . . .	10
3	Perspektive OECD Model Rules . . . . .	13
3.1	Übersicht . . . . .	13
3.2	Massgebliche Verbuchung «True and Fair View»-Rechnungslegungsstandards . . . . .	14
3.2.1	IFRS . . . . .	14
3.2.2	US GAAP . . . . .	15
3.2.3	Swiss GAAP FER . . . . .	15
3.3	OECD Model Rules . . . . .	16
3.3.1	Übersicht . . . . .	16
3.3.2	Begriff «Debt Release» . . . . .	16
3.3.3	Regelwerk . . . . .	17
3.3.4	Konstellation 1 – Formelles Insolvenz- oder Konkursverfahren . . . . .	18
3.3.5	Konstellation 2 – Insolvenz innerhalb der nächsten 12 Monate . . . . .	19
3.3.6	Konstellation 3 – Überschuldung unmittelbar vor Forderungsverzicht . . . . .	19
4	Vergleich . . . . .	20
5	Erkenntnisse und Fazit . . . . .	21