Allgemeine Revisions- und Treuhand AG

Drescheweg 2
Postfach 27
FL-9490 Vaduz

T +423 232 68 68
areva@areva.li
www.areva.li

Reg.-Nr. FL-0001.076.904-3

Forderungsverzichte in Liechtenstein
Rechnungslegung nach PGR und steuerliche Behandlung

Forderungsverzichte in Liechtenstein

Rechnungslegung nach PGR und steuerliche Behandlung

Inhalt

1 Einleitung 2

2 Rechnungslegung nach PGR 2

3 Buchungsbeispiele 3

4 Zeitpunkt des Forderungsverzichts 4

5 Steuerliche Behandlung 4

6 Fazit 6

7 Rechtsgrundlagen und Praxis 6

Forderungsverzichte in Liechtenstein

Rechnungslegung nach PGR und steuerliche Behandlung

1 Einleitung

Ein Forderungsverzicht beseitigt eine Schuld und kann das Eigenkapital stärken. Für die Jahresrechnung nach dem Personen- und Gesellschaftsrecht (PGR) und die Besteuerung ist entscheidend, wer verzichtet und in welcher Eigenschaft die Leistung erfolgt. Besonders bei Verzichtserklärungen innerhalb eines Konzerns können Rechnungslegung, Ertragssteuer und Emissionsabgabe zu unterschiedlichen Ergebnissen führen.

Der Beitrag behandelt AGs und GmbHs sowie körperschaftlich ausgestaltete Anstalten mit in Anteile zerlegtem Kapital. Die ergänzenden Rechnungslegungsvorschriften für AGs und GmbHs sind von den allgemeinen PGR-Vorschriften für Anstalten zu unterscheiden; die steuerliche Einordnung wird gesondert dargestellt.

2 Rechnungslegung nach PGR

Verzichtet die direkte Gesellschafterin zur Stärkung ihrer Beteiligung auf ein Darlehen, liegt wirtschaftlich eine Einlage vor. Die begünstigte Gesellschaft bucht die Verbindlichkeit aus und weist den Betrag im Eigenkapital als Kapitalreserve aus. Für Aktiengesellschaften und GmbHs nennt Art. 1074 Abs. 3 Ziff. 3 PGR Zuzahlungen von Gesellschaftern ausdrücklich als Bestandteil der Kapitalreserve. Ein Forderungsverzicht eines unabhängigen Gläubigers oder ein gleichermassen allen Gläubigern angebotener Sanierungsbeitrag ist hingegen grundsätzlich als Ertrag zu erfassen. Die rechtliche und wirtschaftliche Grundlage ist zu dokumentieren; die blosse Konzernzugehörigkeit ersetzt diese Prüfung nicht.

Bei einem echten direkten Forderungsverzicht der Grossmuttergesellschaft zugunsten der Enkelgesellschaft ist die Einordnung besonders sorgfältig zu prüfen. Die Grossmutter ist zwar mittelbar beteiligt, aber keine unmittelbare Gesellschafterin der Enkelgesellschaft. Ob die Zuwendung im PGR-Abschluss der Enkelgesellschaft als Kapitalbeitrag oder als Ertrag abzubilden ist, hängt von der konkreten rechtlichen Ausgestaltung und dem nachweisbaren Einlagecharakter ab. Die Zuwendung darf nicht allein wegen ihrer Herkunft automatisch als Kapitalreserve bezeichnet werden.

2.1 Verzichtende Gesellschaft

Bei der Muttergesellschaft entfällt die Forderung. Soweit der Verzicht als zusätzliche Beteiligungsinvestition begründet und der erhöhte Beteiligungswert werthaltig ist, wird ihr Nettobuchwert auf die Beteiligung umgebucht. Ergibt die Werthaltigkeitsprüfung keinen entsprechenden Wert, ist eine Wertberichtigung oder eine erfolgswirksame Belastung erforderlich. Ein nomineller Verzicht von CHF 100'000 führt bei einer bereits auf CHF 60'000 wertberichtigten Forderung deshalb nicht automatisch zu Beteiligungsanschaffungskosten von CHF 100'000.

Bei einem direkten Verzicht der Grossmutter auf eine Forderung gegen die Enkelgesellschaft geht die Forderung bei der Grossmutter ab. Eine allfällige Erhöhung betrifft ihre Beteiligung an der Muttergesellschaft und setzt auch dort Werthaltigkeit voraus. Die zwischengeschaltete Muttergesellschaft bucht nicht schon deshalb eine Forderung oder Verbindlichkeit, weil sie Teil der Beteiligungskette ist. Eine gesondert vereinbarte Einlage über die Mutter ist dagegen ein anderer Sachverhalt und auf jeder Stufe abzubilden.

3 Buchungsbeispiele

Die Alfa AG hält sämtliche Anteile an der Beta AG; die Beta AG hält sämtliche Anteile an der Gamma AG. Alle drei Gesellschaften erstellen ihre Jahresrechnung nach PGR. Die nachstehenden Buchungen setzen einen rechtswirksamen und eindeutig als Eigenkapitalbeitrag dokumentierten Verzicht voraus. Beträge in CHF.

3.1 Direkter Verzicht der Muttergesellschaft

Die Beta AG verzichtet gegenüber der Gamma AG auf ein Darlehen von CHF 180'000. Beta hat die Forderung zuvor um CHF 60'000 wertberichtigt; ihr Nettobuchwert beträgt CHF 120'000. Der Verzicht erfolgt in ihrer Eigenschaft als Gesellschafterin.

Gesellschaft	Buchung
Gamma AG	Darlehensverbindlichkeit 180'000 an Kapitalreserve 180'000
Beta AG	Beteiligung Gamma AG 120'000 und Wertberichtigung auf Forderung 60'000 an Darlehensforderung brutto 180'000; anschliessend Beteiligung auf Werthaltigkeit prüfen.
Alfa AG	Keine Buchung: Sie ist weder Gläubigerin noch Vertragspartei des Verzichts.

Die unterschiedlichen Beträge sind kein Fehler: Gamma bucht ihre Verbindlichkeit zum geschuldeten Betrag aus. Beta überträgt höchstens den noch bilanzierten Wert ihrer Forderung auf die Beteiligung. Ist die Beteiligung danach nicht werthaltig, muss Beta den entsprechenden Wert berichtigen.

3.2 Direkter Verzicht der Grossmuttergesellschaft

Alternativ verzichtet die Alfa AG unmittelbar gegenüber der Gamma AG auf ein eigenes Darlehen von CHF 240'000. In Alfas Bilanz beträgt der Nettobuchwert der Forderung nach Wertberichtigung CHF 150'000. Der Vorgang wird nicht über die Beta AG geleitet.

Gesellschaft	Buchung beziehungsweise Folge
Gamma AG	Darlehensverbindlichkeit 240'000 ausbuchen; Gegenbuchung Kapitalreserve nur, wenn der Einlagecharakter und dieser PGR-Ausweis begründet sind, sonst Ertrag.
Alfa AG	Bei tragfähiger Einlagebegründung: Beteiligung Beta AG 150'000 und Wertberichtigung auf Forderung 90'000 an Darlehensforderung brutto 240'000; anschliessend Beteiligung auf Werthaltigkeit prüfen.
Beta AG	Keine Buchung allein wegen der Beteiligungskette; nur eine eigenständige Vereinbarung mit Beta löst dort eine Buchung aus.

Für die Emissionsabgabe ist dies bei einem echten direkten Verzicht der Grossmutter grundsätzlich kein Zuschuss der direkten Gesellschafterin von Gamma. Die ertragssteuerliche Behandlung bei Gamma bleibt davon getrennt zu beurteilen.

4 Zeitpunkt des Forderungsverzichts

Massgebend ist grundsätzlich, wann der Verzicht rechtswirksam wird. Ein erst nach dem Bilanzstichtag vereinbarter Verzicht lässt die am Bilanzstichtag noch bestehende Schuld nicht ohne Weiteres rückwirkend entfallen. Vertragsdatum, Wirksamkeitsregel, Bestand der Forderung und übereinstimmende Behandlung bei beiden Parteien sind vor der Abschlussbuchung zu prüfen.

5 Steuerliche Behandlung

5.1 Ertragssteuer in Liechtenstein

Kapitaleinlagen der Mitglieder von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, einschliesslich Leistungen à fonds perdu, gehören nach Art. 47 Abs. 4 Bst. a SteG nicht zum steuerpflichtigen Reinertrag. Ein klar dokumentierter Forderungsverzicht der direkten Gesellschafterin in ihrer Eigentümerstellung kann darunter fallen. Bei einem Verzicht eines Drittgläubigers ist ein steuerbarer Sanierungsertrag zu prüfen; steuerliche Verlustvorträge sind gesondert nach Art. 57 SteG zu beurteilen. Eine handelsrechtliche Erfassung im Eigenkapital entscheidet die steuerliche Qualifikation nicht abschliessend.

Bei einer unmittelbaren Leistung der Grossmutter an die Enkelgesellschaft ist die Steuerfreiheit nach Art. 47 Abs. 4 Bst. a SteG nicht allein aus der mittelbaren Beteiligung abzuleiten: Der Gesetzeswortlaut spricht von Einlagen der Mitglieder. Die steuerliche Behandlung und eine allfällige Betrachtung über die Beteiligungskette sollten deshalb vor der Umsetzung anhand der konkreten Verträge mit der Steuerverwaltung geklärt werden.

5.2 Emissionsabgabe in Liechtenstein

Die schweizerische Emissionsabgabe gilt auch in Liechtenstein. Art. 1 Abs. 1 der Ausführungsbestimmungen vom 14. Mai 1974 betreffend die Durchführung der Bundesgesetzgebung über die Stempelabgaben erklärt Liechtenstein hierfür zum Inland; die schweizerische Gesetzgebung findet vorbehaltlich besonderer Regelungen unverändert Anwendung. Die Ausführungsbestimmungen stützen sich auf Art. 31 des Einführungsgesetzes zum Zollvertrag.

Erfasst sind nicht nur AGs und GmbHs, sondern ausdrücklich auch die Anstalt mit in Anteile zerlegtem Kapital. Sie wird insoweit wie eine AG behandelt. Art. 5 Abs. 1 der Ausführungsbestimmungen bezieht neben den genannten Gesellschaftsformen auch andere Verbandspersonen mit in Anteile zerlegtem Kapital ein. Für einen Zuschuss der direkten Anteilsinhaber ist Art. 5 Abs. 2 Bst. a des schweizerischen Stempelabgabengesetzes (StG) massgebend; der Abgabesatz beträgt 1 % (Art. 8 Abs. 1 StG).

Bei Sanierungen ist der Freibetrag bis CHF 10 Mio. nach Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG unter seinen gesetzlichen Voraussetzungen zu prüfen, insbesondere die Beseitigung bestehender Verluste. Eine blosse Zuweisung in eine Kapitalreserve genügt dafür nicht. Ein weitergehender Erlass ist nach Art. 12 StG gesondert zu beurteilen.

Der echte Forderungsverzicht der Grossmuttergesellschaft zugunsten der Enkelgesellschaft löst nach der veröffentlichten ESTV-Praxis grundsätzlich keine Emissionsabgabe aus, weil die Grossmutter nicht direkte Inhaberin der Beteiligungsrechte an der Enkelgesellschaft ist. Das gilt ebenso für einen echten Verzicht einer Schwestergesellschaft. Eine über die Muttergesellschaft geleitete oder dieser wirtschaftlich zugerechnete Leistung sowie missbräuchliche Gestaltungen können anders zu beurteilen sein. Entscheidend sind die tatsächlichen Rechtsbeziehungen und Zahlungs- beziehungsweise Forderungswege.

5.3 Deklaration in der liechtensteinischen Steuererklärung

In der Steuererklärung der begünstigten Gesellschaft ist der Forderungsverzicht nachvollziehbar mit der Jahresrechnung abzustimmen. Ein erfolgswirksam gebuchter, aber als steuerfreie Kapitaleinlage geltend gemachter Betrag ist in der Überleitung vom handelsrechtlichen zum steuerpflichtigen Reinertrag gesondert zu erläutern. Ein direkt im Eigenkapital gebuchter Verzicht sollte im Eigenkapitalnachweis mit Herkunft, Betrag, Zeitpunkt und Buchung ausgewiesen und der steuerliche Einlagecharakter in einer Beilage begründet werden. Bei einem Grossmutterzuschuss ist die abweichende Qualifikation ausdrücklich offenzulegen; allfällige Verlustvorträge und Wertberichtigungen bei der verzichtenden Gesellschaft sind separat nachzuweisen.

Die Erklärung zur liechtensteinischen Ertragssteuer ersetzt die Abrechnung der Emissionsabgabe nicht. Ist diese geschuldet, ist sie gegenüber der Eidgenössischen Steuerverwaltung mit dem für Liechtenstein vorgesehenen Formular 4 FL abzurechnen. Auch wenn bei einem echten Grossmutterzuschuss keine Emissionsabgabe anfällt, sollten Beteiligungskette und direkter Forderungsverzicht als Belege für die Einordnung aufbewahrt werden.

6 Fazit

Vor der Verbuchung sind insbesondere Forderungsbestand und Werthaltigkeit, die Stellung des Verzichtenden und der Einlagezweck festzuhalten. Bei mittelbaren Beteiligungen braucht es zusätzlich eine eigenständige Prüfung der liechtensteinischen Ertragssteuer. Die Stempelabgabe knüpft nach ESTV-Praxis an den direkten Gesellschafter an; gerade deshalb kann ein Grossmutterzuschuss trotz möglicher Wirkung auf das Eigenkapital ausserhalb der Emissionsabgabe liegen.