

VORTRAG VON VERLUSTEN

Beim Systemwechsel von der privilegierten zur ordentlichen Besteuerung

CHRISTOPH NIEDERER

ANDREA SCHERRER

Der Vortrag von Verlusten beim Systemwechsel von der privilegierten zur ordentlichen Besteuerung wird von den Kantonen in der Praxis nicht zugelassen. Ob die Auffassung der kantonalen Steuerbehörden sachgerecht ist, ist fraglich. Insbesondere unter dem Aspekt der Gleichbehandlung und der Besteuerung nach Massgabe der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit müssten Verluste auch bei einem Systemwechsel vorgetragen werden können.

1. AUSGANGSLAGE

Verluste können nach Art. 67 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) bzw. Art. 25 Abs. 2 des Steuerharmonisierungsgesetzes (StHG) aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren vom Reingewinn der Steuerperiode abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten. Holding-, Verwaltungs- oder gemischte Gesellschaften entrichten, sofern sie die entsprechenden Voraussetzungen gemäss Art. 28 Abs. 2–4 StHG erfüllen, auf kantonaler Ebene keine Gewinnsteuer (Holdinggesellschaft) bzw. unterliegen lediglich für die Einkünfte aus der Schweiz bzw. für Einkünfte aus dem Ausland nach der Bedeutung der Verwaltungstätigkeit in der Schweiz (Verwaltungsgesellschaften) der ordentlichen Besteuerung.

Beim Statuswechsel von der Besteuerung als Holding-, Verwaltungs- oder gemischte Gesellschaft zur ordentlichen Besteuerung auf kantonaler Ebene stellt sich die Frage, ob Verluste, welche unter dem privilegierten Steuerstatus entstanden sind, mit Gewinnen, welche nach dem Statuswechsel, d. h. unter der ordentlichen Besteuerung, erwirtschaftet wurden, verrechnet werden können. Das StHG enthält keine entsprechende Bestimmung, weshalb diese Situation durch den kantonalen Gesetzgeber geregelt werden müsste [1]. Die Ausgangslage sowie die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich lediglich auf die kantonalen Steuern, nicht jedoch auf die direkte Bundessteuer.

2. KANTONALE PRAXIS

Die Kantone lassen die Verlustverrechnung nach dem Wechsel von der Besteuerung als Holdinggesellschaft zur ordentlichen Besteuerung nicht zu. Auch Verwaltungs- und gemischte Gesellschaften können gemäss der Praxis der Kantone Verluste aus Geschäftsjahren vor dem Statuswechsel nach dem Übergang zur ordentlichen Besteuerung nur im Rahmen der vormals steuerbaren Quote zur Verrechnung bringen. Die Kantone Zug und Jura haben den Ausschluss der Verlustverrechnung nach Systemwechsel explizit in ihren Steuergesetzen geregelt, namentlich in § 65 Abs. 4 des Steuergesetzes des Kantons Zug (StG ZG) bzw. in Art. 84 b Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Jura (StG JU). Die übrigen Kantone berufen sich auf eine langjährige Praxis bzw. lehnen sich an die Praxis anderer Kantone, insbesondere des Kantons Zürich, an [2]. Einige Kantone haben ihre Praxis dann auch in einem Merkblatt bzw. im kantonalen Steuerbuch publiziert [3]. Auch der Kanton Zürich verfolgt die Praxis, Verluste, welche unter dem Holdingprivileg entstanden sind, nach dem Wechsel zur ordentlichen Besteuerung nicht zur Verrechnung zuzulassen [4].

Die Steuerrekurskommission (heute Steuerrekursgericht) des Kantons Zürich hat die Praxis kürzlich bestätigt [5]. Der Entscheid wurde jedoch angefochten und ist zurzeit vor dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich hängig. Es bleibt abzuwarten, wie das Verwaltungsgericht entscheiden wird. Der Entscheid der Steuerrekurskommission kann wie folgt zusammengefasst werden:

Eine im Kanton Zürich domizilierte Gesellschaft machte bis 2004 vom Holdingprivileg Gebrauch. Ab der Steuerperiode 2005 wurde sie wegen Wegfalls der Voraussetzungen für die Gewährung des Holdingprivilegs ordentlich besteuert. In der Steuerperiode 2007 deklarierte die Gesellschaft bei einem Reingewinn von rund CHF 560 000 Vorjahresverluste von rund CHF 590 000. Die Kantonale Steuerverwaltung Zürich liess diese Verluste nicht zum Abzug zu, mit der Begründung, die Vorjahresverluste seien unter dem Holdingstatus entstanden und demnach nicht mit dem unter dem ordentlichen Status erzielten Gewinn verrechenbar. Die Steuerpflichtige



CHRISTOPH NIEDERER,
LIC. IUR.,
RECHTSANWALT,
DIPL. STEUEREXPERTE,
PARTNER,
VISCHER AG, ZÜRICH



ANDREA SCHERRER,
M.A. HSG,
RECHTSANWÄLTIN,
ASSOCIATE,
VISCHER AG, ZÜRICH

rekurrierte gegen den Entscheid und brachte im wesentlichen vor, dass § 70 des *Steuergesetzes des Kantons Zürich (StG ZH)*, welcher die Verlustverrechnung regelt, für alle juristischen Personen gelte, unabhängig von deren Funktionen und Besteuerung. Hätte diese Bestimmung bloss Gültigkeit für ordentlich besteuerte Betriebsgesellschaften, so hätte es einer entsprechenden Formulierung im Gesetz bedurft.

Die Steuerrekurskommission wies den Rekurs ab, mit der Begründung, dass während der Dauer des Holdingprivilegs entstandene Verluste – gleich wie realisierte Gewinne – staatssteuerrechtlich unbeachtlich seien. Soweit Holdinggesellschaften nach Massgabe von § 73 Abs. 1 StG ZH nicht gewinnsteuerpflichtig seien, könnten daher weder Gewinne, noch Verluste – die Steuerrekurskommission bezeichnet die Verluste als negative Gewinne – gewinnsteuerrelevante Folgen haben. In der mangelnden Möglichkeit die Verluste bei einem Statuswechsel vorzutragen, sieht die Steuerrekurskommission keine Schlechterstellung, sondern eine Gleichstellung mit den ordentlich besteuerten Gesellschaften.

3. WÜRDIGUNG

Ob diese von den Kantonen verfolgte Praxis sachgerecht ist, muss bezweifelt werden. Nach Ansicht der Verfasser dieses Beitrags würde dem Grundsatz der Gleichbehandlung und der Besteuerung nach Massgabe der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besser Rechnung getragen, wenn Verluste, welche unter einem privilegierten Steuerstatus entstanden sind, zumindest im Umfang vorgetragen werden könnten, in welchem sie nicht mit einem Gewinn der vergangenen Jahre hätten verrechnet werden können, hätte die Gesellschaft der ordentlichen Besteuerung unterstanden. Die heutige Praxis des Kantons Zürich und der übrigen Kantone resultiert mithin in einer Schlechterstellung der privilegiert besteuerten gegenüber ordentlich besteuerten Gesellschaften. In diesem Sinne ist etwa *Thomas Kunz* [6] beizupflichten, wonach auch

einer Holdinggesellschaft erlaubt sein sollte, steuerlich noch nicht verrechnete Verluste nach einem Systemwechsel im Rahmen der ordentlichen Besteuerung noch zu nutzen. Es war die Absicht des kantonalen Gesetzgebers Holding-, Verwaltungs- und gemischte Gesellschaften zu privilegieren.

«Die heutige Praxis resultiert in einer Schlechterstellung der privilegiert besteuerten gegenüber ordentlich besteuerten Gesellschaften.»

Eine Schlechterstellung im Falle eines Statuswechsels war nicht im Sinne des Gesetzgebers. Die Argumentation, da Gewinne von Holdinggesellschaften keine gewinnsteuerrelevanten Folgen hätten, gelte dasselbe auch für Verluste, überzeugt nicht, da Verluste nie gewinnrelevante Folgen haben; d. h. jedenfalls bis zu jenem Zeitpunkt nicht, in welchem sie mit späteren Gewinnen (innerhalb der Verlustvortragsperiode) verrechnet werden können. Genau dieses Ergebnis wird mit der These verfolgt, wonach Verluste, gleich ob unter dem Holdingprivileg entstanden oder nicht, mit späteren Gewinnen, gleich ob unter dem Holdingprivileg erzielt oder nicht, verrechnet werden können. Soweit dann Verluste in einem Zeitpunkt, in dem das Holdingprivileg nicht mehr besteht, noch vorhanden sind, sollten sie in diesem Umfang auch noch verrechenbar sein.

Zur Veranschaulichung sei folgendes Beispiel aufgeführt: Eine Gesellschaft, welche als Holdinggesellschaft besteuert wird, erwirtschaftete im Geschäftsjahr 2008 einen Verlust von CHF 2 Mio. In der Steuerperiode 2009, immer noch unter dem Holdingstatus, wird ein Teil dieses Verlusts mit

dem Gewinn von CHF 1 Mio. verrechnet. Grundsätzlich könnte somit in der Steuerperiode 2010, in welcher die Voraussetzungen des Holdingprivilegs nicht mehr erfüllt sind, noch ein Verlustvortrag von CHF 1 Mio. geltend gemacht werden. Nach der Praxis der Kantonalen Steuerverwaltung des Kantons Zürich können die noch bestehenden Verluste von CHF 1 Mio. aufgrund des Systemwechsels indessen nicht mehr genutzt werden und verfallen, weshalb die Gesellschaft den in der Steuerperiode 2010 erzielten Reingewinn vollumfänglich zu versteuern hat. Wäre die Gesellschaft jedoch seit der Steuerperiode 2008 ordentlich besteuert worden, hätte der noch bestehende Verlust von CHF 1 Mio. vortragen und in der Steuerperiode 2010 zum Abzug gebracht werden können. Die Gesellschaft, die in den Steuerperioden, in welchen sie als Holdinggesellschaft besteuert wurde, keinen Gewinn erwirtschaftet hat – und somit der Fiskus auch bei deren ordentlicher Besteuerung keine Gewinnsteuer vereinnahmt hätte – wird somit gegenüber einer ordentlich besteuerten Gesellschaft schlechter gestellt und hat insbesondere einen Gewinn zu versteuern, welcher die nur zwei Jahre vorher entstanden Verluste ausser Acht lässt. Dieses Resultat widerspricht sowohl dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wie auch dem Gebot der Rechtsgleichheit.

4. FAZIT

Wie dargelegt erachten die Verfasser die von den Kantonen verfolgte Praxis als nicht sachgerecht. Insbesondere deshalb,

weil weder das StHG noch die kantonalen Steuergesetze (mit Ausnahme der Kantone Zug und Jura) eine entsprechende gesetzliche Bestimmung vorsehen. Der Gesetzgeber wollte Holding-, Verwaltungs- und gemischte Gesellschaften explizit gegenüber ordentlich besteuerten Gesellschaften privilegieren. Folge der bestehenden Praxis ist, dass in Verlustsituationen genau das Gegenteil eintritt: die zunächst privilegierte Gesellschaft wird benachteiligt.

Es bleibt abzuwarten, wie das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich hinsichtlich des Verlusts von Verlustvorträgen entscheiden wird. Zumindest bis dahin jedenfalls muss eine Gesellschaft mit besonderem Steuerstatus, welche Verluste erzielt, sorgfältig prüfen, ob sie nicht besser auf die Inanspruchnahme der Privilegierung verzichtet und sich stattdessen der ordentlichen Besteuerung unterwirft, um die Verlustvorträge zu «retten», unter Inkaufnahme freilich der höheren Kapitalsteuern [7]. Letzteres dürfte bei Verlustsituationen aber, da Liquiditätswirksam, häufig wieder unerwünscht sein.

Überprüft werden muss unter anderem, ob mittelfristig das Holdingprivileg beibehalten werden kann, oder ob nicht etwa allfällige Umstrukturierungen oder die Inanspruchnahme von Abkommensvorteilen den Verlust oder die Aufgabe der Holdingbesteuerung herbeiführen. Bei begründeter Aussicht, bald wieder Gewinne zu erzielen, wäre diesfalls dem frühzeitigen Verzicht auf das Holdingprivileg (d. h. bereits im Verlustjahr) den Vorzug zu geben, um eben die Verlustverrechnung zu sichern. ■

Anmerkungen: 1) Frank Lampert, Die Verlustverrechnung von juristischen Personen im Schweizer Steuerrecht unter besonderer Berücksichtigung des DBG und StHG, Diss., Basel Genf München 2000, S. 57. 2) Gemäss telefonischer Auskunft der folgenden kantonalen Steuerämter erlaubt die (langjährige) kantonale Praxis nach einem Systemwechsel keine Verlustverrechnung von unter dem Holdingprivileg entstandenen Verlusten: Appenzell Innerrhoden, Baselland, Bern, Freiburg, Genf, Glarus, Luzern, Neuenburg, Nidwalden, Schaff-

hausen, Solothurn, Tessin, Waadt, Wallis, Zürich. 3) Folgende Kantone haben ihre Praxis in einem Merkblatt bzw. im kantonalen Steuerbuch festgehalten: Aargau, Appenzell Ausserrhoden, Basel-Stadt, Graubünden, Obwalden, Schwyz, St. Gallen, Thurgau, Uri, Zug. 4) Gemäss Auskunft der Kantonalen Steuerverwaltung Zürich vom 4. Januar 2011 sowie gemäss Jürg Altorfer, Konsulent Unternehmenssteuern des Kantonalen Steueramts Zürich, in: Aktuelles aus dem Zürcher Steuerwesen, Abendveranstaltung der Treuhänder-Kammer

Sektion Zürich, 11. Januar 2011. 5) Nicht publizierter Entscheid der Steuerrekurskommission (heute: Steuerrekursgericht) des Kantons Zürich vom 28. Oktober 2010. 6) Thomas Kunz, Das Holdingprivileg: Auseinandersetzung mit steuerlichen Sonderfragen, in: StR 2004 S. 724–740, S. 738 f. 7) Der Kapitalsteuersatz im Kanton Zürich beträgt 0,75 Promille für ordentlich besteuerte Gesellschaft bzw. 0,15 Promille für privilegiert besteuerte Gesellschaften (§ 82 Abs. 1 StG ZH).

RÉSUMÉ

Report des pertes

Les pertes des sept exercices annuels précédents peuvent être déduites du bénéfice net de la période fiscale en cours. Les sociétés holding, les sociétés de domicile et les sociétés mixtes ne versent pas d'impôt sur le bénéfice au niveau cantonal, ou alors elles ne sont soumises à l'impôt ordinaire que sur les revenus générés en Suisse ou sur les revenus générés à l'étranger à raison de l'importance de l'activité administrative exercée en Suisse.

Lors d'un changement de statut fiscal, avec passage d'une imposition privilégiée en qualité de société holding, de société de domicile ou de société mixte, à une imposition ordinaire sur le plan cantonal, il est légitime de se demander si les pertes cumulées sous le régime de l'imposition privilégiée peuvent être imputées sur des bénéfices générés après le changement de statut, donc dans un régime d'imposition ordinaire.

Dans la pratique, les cantons ne tolèrent pas l'imputation des pertes après le changement de statut fiscal d'une société holding, soit à partir du moment où elle est soumise à l'impôt ordinaire. Les sociétés de domicile et les sociétés mixtes peuvent quant à elles compenser après le passage à l'imposition ordinaire les pertes accumulées avant le changement de statut fiscal, mais seulement à concurrence de la quote-part imposable dans le régime d'imposition privilégiée. Dans les cantons de Zoug et du Jura, la législation fiscale exclut explicitement l'imputation des pertes à la suite d'un changement de statut fiscal de la société: § 65 alinéa 4 de la Loi sur les impôts directs du canton de Zoug (LID ZG) et article 84b alinéa 2 de la Loi d'impôt du canton du Jura (LID JU). Les autres cantons invoquent une longue pratique ou s'appuient sur celle d'autres cantons, en particulier celui de Zurich. La Commission de recours en matière fiscale (actuellement Cour fiscale) du canton de Zurich a d'ailleurs récemment confirmé sa pratique¹. Cette décision fait toutefois l'objet d'un recours actuellement pendant devant le Tribunal administratif du canton de Zurich.

Mais il y a lieu de douter du bien-fondé de cette pratique cantonale. En effet, selon les auteurs, il serait plus conforme aux principes d'égalité de traitement et de capacité économique que les pertes enregistrées dans le cadre d'un régime fiscal privilégié puissent être reportées au moins à concurrence du montant qui pourrait être compensé avec un bénéfice des exercices précédents si la société avait été soumise à l'impôt ordinaire. De fait, la pratique actuelle du canton de Zurich et des autres cantons désavantage les sociétés soumises à l'imposition privilégiée. Or l'intention du législateur cantonal était de privilégier les sociétés holding, les sociétés de domicile et les sociétés mixtes. Leur réserver un moins bon traitement fiscal en cas de changement de statut n'était pas dans son intention. La Commission de recours du canton de Zurich argumente que, puisque les bénéfices des sociétés holding n'ont aucune conséquence au niveau de l'impôt sur le bénéfice, il doit en aller de même pour les pertes, mais ce

raisonnement n'est pas convaincant. En effet, les pertes n'ont jamais d'incidence sur l'impôt sur le bénéfice, du moins tant qu'elles peuvent être compensées avec des bénéfices ultérieurs (dans la période où le report des pertes est autorisé). Tel est justement le résultat poursuivi par le postulat selon lequel des pertes, qu'elles aient été subies sous le régime d'imposition privilégiée ou non, peuvent être compensées avec des bénéfices ultérieurs, qu'ils aient été générés sous le régime d'imposition privilégiée ou non. Dans la mesure où des pertes existent encore alors que la holding ne bénéficie plus du privilège fiscal, leur imputation doit rester possible.

Les auteurs contestent le bien-fondé de la pratique des cantons. Leur argument principal est que ni la loi sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID) ni les lois fiscales cantonales (à l'exception de celles de Zoug et du Jura) ne contiennent de disposition allant dans ce sens. La volonté du législateur était explicitement de privilégier les sociétés holding, les sociétés de domicile et les sociétés mixtes par rapport aux sociétés soumises à la taxation ordinaire. Or la pratique actuelle débouche exactement sur le résultat inverse en cas de pertes: après avoir été privilégiée, la société est désavantagée.

Il sera intéressant de voir comment le Tribunal administratif du canton de Zurich va se positionner par rapport à la disparition des pertes reportées. D'ici là, une société bénéficiant d'un statut fiscal particulier qui accuse des pertes devrait examiner soigneusement si elle n'aurait pas avantage à renoncer à son privilège fiscal et à se soumettre au régime d'imposition ordinaire afin de «sauvegarder» ses pertes reportées. Elle doit notamment se demander si, à moyen terme, elle pourra conserver son privilège fiscal ou s'il est possible qu'elle perde son statut fiscal privilégié ou qu'elle doive l'abandonner en raison d'éventuelles restructurations ou de la revendication d'avantages découlant de traités. S'il existe de sérieux indices présageant d'un retour prochain des bénéfices, il conviendrait de renoncer assez rapidement à ce statut privilégié (l'année même où les pertes sont enregistrées) afin de se réserver la possibilité de compenser les pertes.

CN/AS/PB

¹ Arrêt non publié de la Commission de recours en matière fiscale (désormais Cour fiscale/Steuerrekursgericht) du canton du Zurich du 28 octobre 2010.