

2279

Erwerbseinkommen Selbständigerwerbender: Der Forderungsverzicht des Gläubigers ist beim Darlehensschuldner dann als einkommens- bzw. ertragserhöhend zu qualifizieren, wenn ein unbeteiligter Dritter auf seine Forderung verzichtet. Verzichtet ein naher Verwandter eines Selbständigerwerbenden auf die Rückforderung des Darlehens, kann es sich um eine steuerbefreite Schenkung handeln (höchstrichterliche Korrektur einer kantonalen Praxis).

Wurde einem selbständig erwerbenden Ehepaar von den Eltern bzw. Schwiegereltern ein Darlehen gewährt und haben sie dieses in der Buchhaltung als Geschäftsschuld verbucht, so entsprach es einer langjährigen Praxis der kantonalen Steuerbehörde, dass der in einer späteren Steuerperiode seitens der Eltern gewährte Verzicht auf Rückforderung des Darlehens den Ehegatten als selbständiges Erwerbseinkommen aufgerechnet wurde, auch wenn diese geltend machten, es handle sich beim Schuldenerlass um eine steuerfreie Schenkung.

Auch das Verwaltungsgericht erwog mit je separatem Urteil vom 23. Mai 2007 für den Bereich der direkten Bundessteuer und den Bereich der Staats- und Gemeindesteuern übereinstimmend, dass ein von nahen Verwandten gewährtes Darlehen durch die während Jahren anhaltende Passivierung in der Geschäftsbuchhaltung geschäftlichen Zwecken gewidmet wurde, so dass die Aufrechnung des (Ende 2000) von den Eltern gewährten Verzichts auf Rückforderung des Darlehens nicht zu beanstanden sei. Insbesondere könne es nach einer während Jahren buchhalterisch und steuerlich allseits akzeptierten Behandlung als Geschäftsschuld nicht darauf ankommen, ob der den Schuldner gewährte Forderungsverzicht von der Gläubigerin freiwillig oder unfreiwillig gewährt werde. Der Empfang eines freiwilligen Forderungsverzichts auf einem jahrelang als Geschäftsschuld verbuchten Darlehen vermöge diesem nicht nachträglich noch einen privaten Charakter zu verschaffen. Auch aufgrund der Tatsache, dass die steuerpflichtigen Schuldner gegenüber der Gläubigerin nur zur späteren Rückzahlung, nicht aber zu einer bestimmten Verwendung des Darlehens verpflichtet waren, könne es nicht darauf ankommen, ob die Gläubigerin den Forderungs-

verzicht später aus Gründen ihrer persönlichen Nähe zu den Schuldnern gewährt habe.

Die gegen die beiden Urteile erhobenen Beschwerden in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (2C_224/2008 und 2C_225/2008) hiess das Bundesgericht mit Urteil vom 1. April 2009 gut, soweit es darauf eintrat. Es vereinigte die beiden Verfahren und hob die Urteile des Verwaltungsgerichts mit folgender Begründung auf:

II. Direkte Bundessteuer

2. Gemäss Art. 18 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Auf diese Bestimmung haben sich die kantonalen Behörden im Wesentlichen gestützt, um einen steuerbaren Vermögenszugang anzunehmen. Die Beschwerdeführer wenden sich gegen die Nacherfassung des Forderungsverzichts beim steuerbaren Einkommen ihrer Einzelfirma und berufen sich im Wesentlichen auf dieselben beiden Argumente wie im kantonalen Verfahren:

2.1 Unzutreffend ist ihr Einwand, das von ihrer Mutter bzw. Schwiegermutter erhaltene Darlehen sei eine Privatschuld gewesen, so dass sich aus dem Schulderrlass kein Geschäftseinkommen ergeben könne. Dabei lassen sie ausser Acht, dass sie das Darlehen in ihrer Buchhaltung selber als Geschäftsschuld behandelt haben, worauf sie sich behaften lassen müssen.

2.2 Eine eingehendere Prüfung des ersten Arguments erübrigt sich umso mehr, als sich das zweite Vorbringen der Beschwerdeführer als stichhaltig erweist. Nach Art. 24 lit. a DBG ist u.a. der Vermögensanfall infolge Schenkung steuerfrei. Diese Bestimmung schliesst Schenkungen zugunsten eines Selbständigerwerbenden nicht aus. Wie sich aus Art. 60 lit. c DBG ergibt, sind sogar Schenkungen zuhanden von juristischen Personen denkbar. Praxisgemäss sind Forderungsverzichte seitens der Gläubiger zwar gegebenenfalls als einkommens- bzw. ertragserhöhend zu qualifizieren, wenn es sich um Leistungen unbeteiligter Dritter handelt (vgl. BGE 115 Ib 269 E. 4b S. 272 f. mit Hinweisen). Hier war die Darlehensgeberin indessen die Mutter bzw. Schwiegermutter der

Beschwerdeführer, so dass stattdessen von einem schenkungshalber erfolgten Schuldenerlass auszugehen war. Das ist bei einer unentgeltlichen Zuwendung unter nahen Verwandten zu vermuten, im Gegensatz z.B. zu einem Forderungsverzicht durch eine Bank (vgl. RDAF 2099 II S. 34 E. 2). Ein anderer Rechtsgrund für den Schuldenerlass ist unter den gegebenen Umständen kaum denkbar und von den Behörden auch nicht dargetan. Insbesondere waren die Beschwerdeführer nicht überschuldet, so dass es sich nicht um den Verzicht auf eine ohnehin schon wertlos gewordene Forderung handeln konnte. Ebenso wenig fällt ins Gewicht, dass die Beschwerdeführer die Schenkung im Wertschriftenverzeichnis bzw. im Rückerstattungsantrag 2001 nicht erwähnt haben, und zwar unabhängig davon, ob ihnen die rechtliche Qualifizierung des Forderungsverzichts entgangen war. Entscheidend ist in erster Linie die Absicht der Darlehensgeberin. Diesbezüglich können hier keine wirklichen Zweifel bestehen.

Was die kantonalen Behörden dagegen einwenden, vermag ein anderes Ergebnis nicht zu rechtfertigen: Namentlich vermag folgendes Argument der Vorinstanz nicht zu überzeugen: "Die Aufrechnung des (Rück-)Forderungsverzichts hat ihren Rechtsgrund in der schuldenseitig veranlassten Passivierung des Darlehens und nicht in der (gegebenenfalls) erb- oder schenkungsrechtlichen Natur des empfangenen Vermögensanfalls." (E. 4.3 des angefochtenen Urteils, S. 8). Massgeblich ist hier die Auflösung und nicht die Begründung des Darlehens. Ein Schuldenerlass durch Schenkung ist – wie schon hervorgehoben – selbst bei einem geschäftlichen Darlehen durchaus möglich und hier sogar zwingend anzunehmen.

2.3 Erweist sich die Beschwerde somit als begründet, erübrigt sich, näher auf die zum ersten Mal vor Bundesgericht erhobenen Rüge einzugehen, die Voraussetzungen für ein Nachsteuerverfahren seien nicht erfüllt gewesen. Es kann auch offen bleiben, ob insoweit auf die Beschwerde überhaupt eingetreten werden kann.

III. Staatssteuer

3. In der kantonalen Steuergesetzgebung und im Harmonisierungsgesetz werden die hier massgeblichen Bestimmungen im Wesentlichen gleich umschrieben wie für die direkte Bundessteuer. Das gilt namentlich für die Vorschriften, welche den Vermögensanfall infolge von Schenkung für steuerfrei erklären (vgl. Art. 7 Abs. 4 lit. c

StHG, Art. 27 lit. a des kantonalen Steuergesetzes vom 21. Mai 2000, bGS 621.11, und Art. 19 Abs. 1 Ziff. 3 des früheren kantonalen Steuergesetzes vom 27. April 1958). Im Interesse der vertikalen Steuerharmonisierung (vgl. dazu BGE 133 II 114 E. 3.2 S. 116) sind diese Bestimmungen übereinstimmend auszulegen. In Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern ist daher im Einklang mit dem zur Direkten Bundessteuer Gesagten zu entscheiden.

BGer, 01.04.2009