



STEUERREKURSKOMMISSION I DES KANTONS ZÜRICH

1 ST.2009.228
1 DB.2009.113

Entscheid

20. Januar 2010

Mitwirkend:

Vizepräsident A. Tobler, Mitglied M. Ochsner, Ersatzmitglied W. Balsiger und
Sekretärin S. Weigold

In Sachen

A,

vertreten durch PricewaterhouseCoopers AG,
Grafenauweg 8, 6304 Zug,

**Rekurrentin/
Beschwerdeführerin,**

gegen

1. **Staat Zürich,**

2. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Konsum,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Rekursgegner,
Beschwerdegegnerin,**

betreffend

**Einschätzung für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2006 und
Direkte Bundessteuer für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2006**

hat sich ergeben:

A. Die A (nachfolgend die Pflichtige) war Muttergesellschaft der B in C. Diese Gesellschaft war ihrerseits Muttergesellschaft der D in E. Im Jahr 2006 absorbierte die Pflichtige ihre Enkelin, die D, nachdem die B diese zuvor saniert hatte.

In der Steuererklärung 2006 deklarierte die Pflichtige einen Reingewinn für das Geschäftsjahr 2006 von Fr. 2'866'619.-. Diesen Gewinn verrechnete sie mit Vorjahresverlusten der D von Fr. 889'956.-, was – nach Abzug ausserkantonaler Gewinnanteile – einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 1'867'400.- ergab. Das steuerbare Eigenkapital bezifferte sie auf Fr. 21'407'000.-.

Mit Entscheid bzw. Hinweis vom 29. August 2008 schätzte der Steuerkommissär die Pflichtige für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2006 wie folgt ein:

	Staats-/Gemeindesteuer Fr.	Direkte Bundessteuer Fr.
Steuerbarer Reingewinn	2'708'200.-	2'866'600.-
<i>Gewinnsteuersatz</i>	8.0%	
Steuerbares Eigenkapital	21'577'000.-	
<i>Kapitalsteuersatz</i>	0.75 %.	

Beim steuerbaren Reingewinn rechnete er dabei den Vortrag der Verluste der D von Fr. 889'956.- auf mit der Begründung, diese Verluste würden gemäss Ruling vom 26. Juni 2006 nicht akzeptiert.

Die Veranlagung der direkten Bundessteuer wurde mit Steuerrechnung vom 19. Dezember 2008 formell eröffnet.

B. Hiergegen liess die Pflichtige am 17. September 2008 bzw. 16. Januar 2009 Einsprache erheben und beantragen, die Übernahme des Verlustvortrags der D zu akzeptieren. Zur Begründung verwies sie auf die mit dem kantonalen Steueramt im Jahr 2006 diesbezüglich geführte Korrespondenz.

Das kantonale Steueramt hiess die Einsprachen nach Unterbreitung entsprechender Einschätzungsvorschläge am 30. Juni 2009 teilweise gut, indem sie die Pflichtige unter Zulassung eines Teils des Verlustvortrags von Fr. 499'956.- wie folgt einschätzte:

	Staats-/Gemeindesteuer Fr.	Direkte Bundessteuer Fr.
Steuerbarer Reingewinn	2'208'300.-	2'366'600.-
<i>Gewinnsteuersatz</i>	<i>8.0%</i>	
Steuerbares Eigenkapital	21'577'000.-	
<i>Kapitalsteuersatz</i>	<i>0,75 %.</i>	

Aus den Erwägungen ist festzuhalten: Vor der Fusion mit der Pflichtigen sei die B an der D zu 100% beteiligt gewesen. In dieser Funktion habe die B der Letzteren zum Geschäftsstart ein Darlehen von Fr. 499'956.- gewährt und später im Rahmen einer Sanierung auf dessen Rückzahlung verzichtet. In diesem Umfang liege ein unechter Sanierungsgewinn vor, sodass der Vorjahresverlust der D dadurch nicht geschmälert werde und die Pflichtige diesen daher zur Verrechnung bringen könne. Anders verhalte es sich mit dem weiteren Forderungsverzicht von Fr. 390'000.- der B, welcher von dieser ebenfalls im Rahmen der Sanierung der B ausgesprochen worden sei. Denn dieser Verzicht beschlage eine Forderung aus Lieferung und Leistung, sodass sowohl hinsichtlich der direkten Bundessteuer als auch bezüglich den Staats- und Gemeindesteuern – je aus unterschiedlichen Gründen – ein echter Sanierungsgewinn vorliege und der Forderungsverzicht für die Verlustverrechnung nicht geltend gemacht werden könne.

C. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 31. Juli bzw. 4. September 2009 liess die Pflichtige die Einspracheanträge erneuern und die Zusprechung einer Parteient-schädigung verlangen. Zur Begründung liess sie vorbringen, gemäss herrschender Lehre und Praxis bei den Staats- und Gemeindesteuern sei bei einem Forderungsver-zicht eines Anteilinhabers im Rahmen einer Sanierung darauf abzustellen, ob dieser Verzicht in der Funktion als Geschäftspartner oder in derjenigen als Anteilinhaber erfolgt sei. Auf die Art der Forderung – vorliegend aus Lieferung und Leistung der B –, auf die verzichtet worden sei, komme es nicht an. Ausser der B habe kein anderer Gläubiger der D auf eine Forderung verzichtet, weshalb deren Verzicht als Anteilinha-

berin erfolgt sei. Mithin gelte auch dieser Forderungsverzicht im Umfang von Fr. 390'000.- gleich wie der Darlehensverzicht von Fr. 499'956.- als unechte Sanierungsmassnahme. Der dadurch handelsrechtlich entstandene Gewinn sei steuerlich als nicht erfolgt zu betrachten und schmälere den Verlustvortrag der D daher nicht. Diese Überlegungen seien auch bei der direkten Bundessteuer anzustellen, auch wenn Rechtsprechung und Praxis bei dieser Steuer bisher andere Wege beschritten hätten.

Das kantonale Steueramt beantragte am 1. Oktober 2009 Abweisung der Rechtsmittel. Dem schloss sich die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) am 2. November 2009 hinsichtlich der Beschwerde an.

Die Rekurskommission zieht in Erwägung:

1. Die Pflichtige ersuchte die Steuerverwaltungen der Kantone E, C und F am 11. Mai 2006 um Zustimmung zu einem Ruling über die steuerrechtlichen Folgen der Absorption der D in E. Die Adressaten genehmigten dieses Gesuch am 23. Mai, 30. Mai und 23. Juni 2006, wobei jedoch die Steuerverwaltung des Kantons F die Einschränkung anbrachte, dass sie die vorliegend streitige Verrechnung mit den Vorjahresverlusten der D nicht akzeptiere (separates Schreiben an die Vertreterin der Pflichtigen vom 26. Juni 2006 sowie die nachfolgende Korrespondenz. Demnach stützt sich die Pflichtige für die geltend gemachte Verlustverrechnung zu Recht nicht auf das abgeschlossene Ruling und damit rechtens nicht auf den Grundsatz von Treu und Glauben, sodass ihr Begehren materiell zu prüfen ist.

2. a) Der Reingewinn einer juristischen Person unterliegt der Gewinnsteuer (Art. 57 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG], § 63 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). Vom Reingewinn der Steuerperiode können Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinnes dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten (Art. 67 Abs. 1 DBG, § 70 Abs. 1 StG). Obwohl dies im Wortlaut nicht zum Ausdruck kommt, gelten diese Bestimmungen auch als gesetzliche Grundlage für die Verrechnungsmöglichkeit von Verlustvorträgen

einer (gewinn-)steuerneutral übernommenen Gesellschaft durch die übernehmende Gesellschaft im Rahmen von Unternehmensumstrukturierungen (Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band II, 9. A., 2002, S. 543 ff.; Frank Lampert, Die Verlustverrechnung von juristischen Personen im Schweizer Steuerrecht, 2000, S. 87, 93, 100 f., mit weiteren Hinweisen; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, Art. 61 N 14, 40 f., rev. Art. 61 N 24; Reich/Duss, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, 1996, S. 271 f.; Kuhn/Brühlisauer, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 25 N 43 StHG; vgl. auch Botschaft vom 13. Juni 2000 zum Fusionsgesetz, in: BBl 2000 S. 4370 sowie Kreisschreiben Nr. 5 der ESTV vom 1. Juni 2004, Umstrukturierungen, Ziff. 4.1.2.2.4 S. 31). Grundsätzlich kann somit bei einer Fusion zweier Kapitalgesellschaften die aufnehmende Gesellschaft die Verlustvorträge der absorbierten Gesellschaft steuerwirksam geltend machen.

Die Pflichtige absorbierte die D per 26. Juni 2006. Sie kann daher deren Verlustvorträge aus den Geschäftsjahren 2002/03 - 2005 von Fr. 889'956.- gestützt auf Art. 67 Abs. 1 DBG bzw. § 70 Abs. 1 StG mit ihrem Gewinn pro 2006 grundsätzlich verrechnen.

b) aa) Handelt es sich bei der absorbierten Gesellschaft mit Verlustvorträgen um ein Unternehmen, das vor der Fusion saniert worden ist, ist für die Zulassung der Verlustvorträge bei der aufnehmenden Gesellschaft allerdings zu prüfen, welche Sanierungsleistungen erbracht und wie diese steuerlich zu behandeln sind, d.h. ertragswirksam oder ertragsneutral bzw. als echter oder unechter Sanierungsertrag. Allenfalls drängen sich steuerlich insofern Korrekturen auf, als ertragsneutral verbuchte Sanierungsleistungen steuerlich als ertragswirksam zu qualifizieren sind, weil ein echter Sanierungsertrag vorliegt. Ein solcher Sanierungsertrag ist mit dem Verlustvortrag zu verrechnen, sodass Letzterer von der aufnehmenden Gesellschaft nur entsprechend geschmälert geltend gemacht werden kann. Werden Sanierungsleistungen – z.B. Forderungsverzichte von Anteilseignern – von der sanierten Gesellschaft zwar erfolgswirksam verbucht, will die aufnehmende Gesellschaft diese Leistungen jedoch steuerlich gleichwohl erfolgsneutral behandelt wissen, stellt sich die Frage nach dem Vorliegen eines echten oder unechten Sanierungsertrags ebenfalls (vgl. hierzu Lampert, S. 121 ff.).

bb) Steuerlich ertragswirksam, d.h. als echte Sanierungserträge zu verbuchen sind stets Zuschüsse von Dritten bzw. Forderungsverzichte von Dritten. Stammen die

Forderungsverzichte dagegen von Beteiligten, ist in Lehre und Rechtsprechung schon lange umstritten, ob diese steuerlich ertragswirksam oder ertragsneutral, d.h. als echte oder unechte Sanierungserträge gelten. Steuerneutralität liegt dann vor, wenn die Forderungsverzichte als Kapitaleinlagen im Sinn von Art. 60 lit. a DBG bzw. § 66 lit. a StG zu qualifizieren sind. Dabei geht es nicht an, die Kapitalanlage bei der direkten Bundessteuer anders zu definieren als bei den Staats- und Gemeindesteuern, da die Steuerfreiheit der Kapitalanlage vom Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Bundessteuer der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) in Art. 24 Abs. 2 lit. a vorgegeben ist, sodass das StHG auch den Begriff der Kapitalanlage bestimmt und dieser für beide Steuerarten massgebend ist.

cc) Bei der direkten Bundessteuer hat sich unter Geltung des Beschlusses über die direkte Bundessteuer vom 9. Dezember 1990 (BdBSt) die Auffassung der ESTV durchgesetzt, wonach Forderungsverzichte von Anteilseignern grundsätzlich echte Sanierungserträge darstellen (Kreisschreiben Nr. 14 der ESTV vom 1. Juli 1981 über den Forderungsverzicht durch Aktionäre im Zusammenhang mit Sanierungen von Aktiengesellschaften, ASA 50, 63 ff. [= nZStB II Nr. 66/100], nachfolgend Kreisschreiben, auch zum Folgenden). Nur dann, wenn und soweit es sich bei der Forderung um ein Aktionärsdarlehen handelt, das vor der Sanierung als verdecktes Eigenkapital behandelt oder wegen schlechten Geschäftsgangs gewährt worden ist und unter den gleichen Umständen von unabhängigen Dritten nicht zugestanden worden wäre, liegt im Verzicht auf diese Forderung ein unechter Sanierungsertrag begründet. Diese Praxis wurde vom Bundesgericht bestätigt (BGE 115 Ib 269 = StE 1990 B 72.16 Nr. 1) und wird ihr auch unter der Herrschaft des DBG nachgelebt (Brülisauer/Helbling, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 60 N 41 DBG).

Diese Ansicht ist in der herrschenden Lehre allerdings überwiegend auf Kritik gestossen (Bruno Scherrer, Das Bundesgericht zum Forderungsverzicht durch Aktionäre in StR 1990, 181 f.; Cagianut/Höhn, Unternehmungssteuerrecht, 3. A., 1993, 445 f.; Ernst Känzig, Die direkte Bundessteuer [Wehrsteuer], II. Teil, 1992, Art. 49 N 313; Stephan Kuhn, Sanierung von Aktiengesellschaften, Rechtzeitige Steuerplanung unumgänglich, ST 1993, 879 ff.; Marco Duss, Forderungsverzicht durch Aktionäre im Zusammenhang mit Sanierungsleistungen von Aktiengesellschaften, ASA 50, 273; Kuhn/Brühlisauer, Art. 24 N 161 StHG; Brülisauer/Helbling, Art. 60 N 43 DBG mit zahlreichen Verweisungen, auch zum Folgenden). Im Sinn einer differenzierten Betrachtung

tungsweise ist dabei nicht allein auf die äussere, d.h. zivilrechtliche Form der Sanierungsleistung als Aktionärsdarlehen abzustellen, sondern muss vielmehr berücksichtigt werden, ob der Forderungsverzicht vom Anteilshaber in seiner Eigenschaft als Beteiligter oder als Geschäftspartner ausgesprochen worden ist. Wird eine Leistung von einem Anteilshaber als Beteiligter der Gesellschaft gleich erbracht wie von den übrigen Beteiligten, so ist diese als steuerfreie Kapitaleinlage gemäss Art. 60 lit. a DBG bzw. § 66 lit. a StG zu betrachten. Wird hingegen die Leistung vom Anteilshaber als Geschäftspartner erbracht, und zwar in gleichem Ausmass wie von einem unabhängigen Drittgläubiger, ist die Leistung als steuerbarer Gewinn gemäss Art. 58 Abs. 1 DBG bzw. § 64 Abs. 1 StG zu qualifizieren.

Diese Überlegungen gelten seit längerem für die Staats- und Gemeindesteuern, indem sich die Praxis bei Forderungsverzichten von Anteilseignern entsprechend ausgerichtet hat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 64 N 107, § 66 N 5 und § 70 N 24 sowie Hans Ulrich Meuter, Sanierung einer Aktiengesellschaft, ZStP 1998, 91, auch zum Folgenden). Demnach muss bei dieser Praxis die Frage beantwortet werden, weshalb der Forderungsverzicht vom Anteilseigner ausgesprochen wurde. Wird er infolge eines schuldrechtlichen Verhältnisses geleistet, weil ein unabhängiger, d.h. nicht beteiligter Drittgläubiger ihn ebenfalls ausgesprochen hätte, liegt eine ertragswirksame Sanierungsleistung vor, die mit alten Verlusten zu verrechnen ist. Dies hat umgekehrt zur Folge, dass der Verzicht eines Beteiligten auf eine Forderung aus Lieferung und Leistung dann als steuerneutrale Kapitaleinlage zu qualifizieren ist, wenn der Verzicht von einem Drittgläubiger nicht gewährt worden wäre. Insofern kommt es auf die Art der Forderung nicht an, sondern vielmehr darauf, aus welchem Grund bzw. Motiv der Beteiligte den Verzicht gewährt hat (so auch Lampert, S. 128).

dd) Dieser differenzierten Ansicht zu den Forderungsverzichten von Anteilseignern ist auch für den Bereich der direkten Bundessteuer der Vorzug zu geben. Denn die zivilrechtliche Gestaltung der Sanierungsleistung – Forderungsverzicht oder Kapitalherabsetzung bzw. à fonds perdu-Zuschuss (nur bei den letzteren Beiden handelt es sich gemäss Kreisschreiben der ESTV um einen unechten Sanierungsgewinn) – stellt kein taugliches Abgrenzungskriterium für das Vorliegen eines unechten Sanierungsgewinns dar, weil bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise ein à fonds perdu-Zuschuss eines Aktionärs zum selben Resultat führt wie dessen Verzicht auf Darlehensrückzahlung. Ferner kann die Steuerneutralität grundsätzlich auch unter Anwendung der Praxis

der ESTV erreicht werden: Etwa durch Herabsetzung und gleichzeitige Wiedererhöhung des Aktienkapitals mit Umwandlung der Darlehensforderung in Aktienkapital oder durch einen vorgängigen à fonds perdu-Zuschuss, welcher dazu verwendet wird, die Darlehensschuld zu begleichen (Brülisauer/Helbling, Art. 60 N 45). Dergestalt ist der von der herrschenden Lehre postulierten differenzierten Betrachtungsweise auch bei der direkten Bundessteuer zum Durchbruch zu verhelfen. Eine unterschiedliche Behandlung von Sanierungsleistungen bei dieser Steuer sowie bei den Staats- und Gemeindesteuern käme ohnehin nicht mehr in Betracht.

c) Die Verlustverrechnung gemäss Art. 67 DBG bzw. § 70 StG wird nicht zugelassen, wenn die übernommene Gesellschaft bereits vor der Fusion wirtschaftlich (faktisch) liquidiert oder in liquide Form gebracht war oder wenn sie kurze Zeit nach der Übernahme wirtschaftlich liquidiert wird (Höhn/Waldburger, S. 544 f.). In diesen Fällen fehlt es an der betrieblichen beziehungsweise wirtschaftlichen Kontinuität, die nach Sinn und Zweck der gesetzlich vorgesehenen Verlustverrechnung vorausgesetzt ist. Es ergibt sich nämlich bereits aus dem Normzweck von Art. 67 Abs. 1 DBG und § 70 Abs. 1 StG, dass es auch im Fall einer Fusion nur dann zur Verlustübernahme kommen kann, wenn die übernommene Gesellschaft in der aufnehmenden Gesellschaft in irgendeiner Form "weiterlebt" (vgl. Cagianut/Höhn, S. 696; Reich/Duss, S. 272; siehe zuletzt auch StRK II, 27. Oktober 2008, 2 ST.2008.235 + 2 DB.2008.134 und VGr, 18. November 2009, SB 2008.00119 + SB 2008.00120).

d) Wie generell jede Rechtsausübung steht die Verlustverrechnung sodann unter dem Vorbehalt des Missbrauchsverbots (werde dies nun aus Art. 2 Abs. 2 ZGB oder gemäss neuerer Lehrmeinung im öffentlichen Recht aus Art. 9 BV abgeleitet [vgl. Thomas Gächter, Rechtsmissbrauch im öffentlichen Recht, 2005, S. 338 ff. sowie René Matteotti, Steuergerechtigkeit und Rechtsfortbildung. Ein Rechtsvergleich zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika unter besonderer Berücksichtigung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, 2007, S. 273]). So ist sie namentlich ausgeschlossen, wo eine Steuerumgehung oder ein so genannter Mantelhandel vorliegt (vgl. Brülisauer/Helbling, Art. 67 N 14 f. DBG; Locher, Art. 61 N 41 und Art. 67 N 11; vgl. BGr, 29. September 2000, 2A.133/2000 E. 2; ASA 63, 225 f. E. 4).

3. a) Die D wies per Ende 2005 Verluste aus den Geschäftsjahren 2002/03 - 2005 von Fr. 889'955.- aus. Diese Überschuldung beseitigte die Muttergesellschaft der

D, die B, per Ende 2005, indem sie auf ihr Darlehen mit Rangrücktritt in der Höhe von Fr. 500'000.- sowie auf bestehende Forderungen aus Lieferungen im Umfang von Fr. 390'000.- (von total Fr. 569'002.-) am 10. März 2006 verzichtete. Dadurch war das Eigenkapital der D wieder hergestellt. Letztere verbuchte die Forderungsverzichte der B als ausserordentlichen Ertrag und damit erfolgswirksam. Die Pflichtige, welche die D am 26. Juni 2006 absorbierte, will den Verlustvortrag der Letzteren per Ende 2005 von Fr. 889'955.- trotz dieser Verbuchung mit ihrem Gewinn verrechnen, weil sie die Forderungsverzichte der B steuerlich als nicht erfolgswirksam und damit als unechte Sanierungsleistungen behandelt wissen will.

b) Die Parteien sind sich zu Recht einig darin, dass die streitige Verlustverrechnung nicht schon deshalb scheitert, weil die D bereits vor oder kurz nach der Fusion mit der Pflichtigen wirtschaftlich liquidiert worden wäre. Denn der Betrieb der D in E lebte bzw. lebt insofern weiter, als er von der Pflichtigen – wie schon diverse andere Verkaufsstätten – unstreitig in Form einer Betriebsstätte weitergeführt wurde und noch immer wird. Die wirtschaftliche Kontinuität der übernommenen Gesellschaft blieb dergestalt gewahrt, weshalb der Verrechnung mit den Verlusten der absorbierten D insofern nichts im Weg steht.

Als Folge der Weiterführung des übernommenen Betriebs liegt sodann auch kein so genannter Mantelhandel vor, d.h. eine Absorption der D missbräuchlich nur zum Zweck der steuerlichen Geltendmachung ihres Verlustvortrags und damit in Erfüllung des Tatbestands der Steuerumgehung. Dies ist ebenfalls nicht streitig.

c) aa) Das Darlehen von Fr. 500'000.- gewährte die B der D unstreitig als deren Gründerin und Alleinaktionärin zum Geschäftsstart am 26. Juli 2002. Damit liegt ohne Zweifel ein Aktionärsdarlehen vor.

aaa) Wird auf ein solches Darlehen zwecks Sanierung durch den Anteilseigner verzichtet, stellt der Forderungsverzicht bei der direkten Bundessteuer – wie erwähnt – gemäss Kreisschreiben der ESTV und Rechtsprechung des Bundesgerichts grundsätzlich eine ertragswirksame, d.h. echte Sanierungsleistung dar, welche die Geltendmachung des Verlustvortrags der sanierten Gesellschaft durch die aufnehmende Gesellschaft im nämlichen Umfang ausschliesst. Nur wenn das Darlehen vor der Sanierung als verdecktes Eigenkapital behandelt oder wegen schlechten Geschäftsgangs gewährt worden ist, kann auf eine unechte Sanierungsleistung geschlossen

werden, die die Verlustverrechnung nicht hindert. Die Vorinstanz, welche für die Belange der direkten Bundessteuer auf diese Praxis abstellte, ging beim Darlehen der B offenbar davon aus, dass eine dieser beiden Ausnahmen gegeben ist, ansonsten sie die Verlustverrechnung im Darlehensumfang (abzüglich Fr. 44.-) nicht hätte gewähren dürfen. Indessen unterliess sie es, den Sachverhalt, welcher den Schluss auf das Vorliegen einer solchen Ausnahme zuliess, darzulegen und geht ein entsprechender Sachverhalt auch aus den Akten nicht hervor. Die Verlustverrechnung hätte sie daher bei der direkten Bundessteuer bei Abstellen auf diese Praxis mangels Vorliegens einer unechten Sanierungsleistung im Umfang dieses Darlehensverzichts gar nicht zulassen dürfen.

bbb) Nach dem Gesagten ist jedoch für die Qualifikation des Verzichts auf ein Aktionärsdarlehen als echte oder unechte Sanierungsleistung auch bei der direkten Bundessteuer nicht auf die Praxis von ESTV und Bundesgericht abzustellen, sondern vielmehr auf die differenzierte Ansicht der herrschenden Lehre, welche schon vor Jahrzehnten bei den Staats- und Gemeindesteuern Eingang gefunden hat (vgl. Zuppinger/Schärrier/Fessler/Reich, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, 2. A., 1983, § 45 N 160 f.). Demnach kommt es darauf an, ob der Anteilseigner auf das Darlehen in seiner Funktion als Aktionär oder in derjenigen als Geschäftspartner verzichtet hat. Die B gewährte das fragliche Darlehen von Fr. 500'000.- der D als Alleinaktionärin zum Geschäftsstart und verzichtete darauf nach unwidersprochenem Bekunden der Pflichtigen, um ihre Tochtergesellschaft zu sanieren. Daher liegt auf der Hand, dass sie den Verzicht als Anteilseignerin und nicht als Geschäftspartnerin der D ausgesprochen hat. Es handelt sich beim Verzicht demnach um eine Kapitaleinlage bzw. unechte Sanierungsleistung, sodass die Pflichtige den Verlustvortrag der D in diesem Umfang mit ihrem Gewinn verrechnen kann. Dies ist im Ergebnis zwischen den Parteien denn auch gar nicht streitig.

bb) Die B war jedoch nicht nur Anteilseignerin der D, sondern auch deren Lieferantin. Per Ende 2005 wies sie diesbezüglich ausstehende Rechnungen von Fr. 569'002.- aus, auf welche Forderung sie am 10. März 2006 im Umfang von Fr. 390'000.- ebenfalls verzichtete.

Betrachtet man nur die Art der Forderung, auf welche die B verzichtet hat, liegt im Verzicht auf diese Forderung eine echte Sanierungsleistung vor, weil die Forderung aus Lieferung und Leistung herrührt und die B daher beim Verzicht als Ge-

schäftspartnerin der D gehandelt zu haben scheint. Indessen kommt es für die Frage, in welcher Funktion der Forderungsverzicht ausgesprochen wurde, auf die Art der Forderung nach dem Gesagten nicht an, da allein der Grund bzw. das Motiv des Forderungsverzichts massgebend ist. Nach den Vorbringen der Pflichtigen hat die B auch diesen Verzicht zwecks Sanierung der D geleistet. Dies wird bekräftigt durch den Umstand, dass neben der B unstreitig kein anderer unbeteiligter Gläubiger der D auf seine Forderung verzichtet hat. Entsprechend ist es denn auch gar nicht Aufgabe von (unbeteiligten) Kunden einer Gesellschaft, diese zu sanieren. Sodann können Kunden zwar unter Umständen ein Interesse an der Sanierung ihrer Lieferantengesellschaft haben, jedoch nur dann, wenn spezielle Verhältnisse vorliegen, wie etwa, wenn sie auf die Lieferungen durch die Gesellschaft angewiesen sind und ohne diese in ihrer geschäftlichen Existenz gefährdet wären. Solche Verhältnisse zwischen der B und D werden nicht geltend gemacht und gehen auch aus den Akten nicht hervor. Hat die B demnach den Verzicht auf ihre Lieferantenforderung als Anteilseignerin ausgesprochen, liegt darin erneut eine unechte Sanierungsleistung begründet. Als Folge davon muss die Pflichtige sich auch den Verzicht auf diese Forderung steuerlich nicht als erfolgswirksam anrechnen lassen und kann sie den Verlustvortrag der D auch diesbezüglich ungeschmälert geltend machen.

d) Damit steht der Pflichtigen der gesamte Verlustvortrag der D gestützt auf Art. 67 Abs. 1 DBG bzw. § 70 Abs. 1 StG zur Verrechnung mit ihrem Gewinn pro 2006 zu.

Der Steuerkommissär hatte allerdings bisher keinen Anlass, den Verlustvortrag der D von Fr. 889'995.- zu überprüfen. Die Vorinstanz musste dies zudem nur im Umfang von Fr. 500'000.- tun, weil sie den Verlust nur insofern zum Abzug zuliess. Demnach liegt noch kein Entscheid über die (vollumfängliche) Verrechenbarkeit des Verlustvortrags vor. Die Sache ist daher an den Steuerkommissär zurückzuweisen, um erstinstanzlich die Überprüfung des Verlustvortrags vorzunehmen (§ 149 Abs. 3 StG sowie Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 143 N 28).

4. Diese Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung der Rechtsmittel (Rückweisung).

Bei diesem letztlich noch unentschiedenen Verfahrensausgang rechtfertigt es sich, die Verfahrenskosten den Parteien je hälftig aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG, § 151 Abs. 1 StG). Die Zusprechung einer Parteientschädigung entfällt (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 und § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Rekurskommission:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 30. Juni 2009 wird aufgehoben. Die Sache wird zum Neuentscheid im Sinn der Erwägungen an den Steuerkommissär ins Einschätzungsverfahren zurückgewiesen.
2. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 30. Juni 2009 wird aufgehoben. Die Sache wird zum Neuentscheid im Sinn der Erwägungen an den Steuerkommissär ins Veranlagungsverfahren zurückgewiesen.

[...]