

## Mit früheren Verlusten verrechnete Kapitaleinlagen bei Sanierungen: (Keine) Reserven aus Kapitaleinlagen?

Das auf den 1. Januar 2011 in Kraft getretene Kapitaleinlageprinzip (KEP) hat einerseits wegen den ursprünglich nicht erwarteten Steuermindereinnahmen eine grundlegende politische Debatte ausgelöst. Andererseits konnten betroffene Gesellschaften erste praktische Erfahrungen im Zusammenhang mit dem technischen Vollzug des KEP sammeln.

Gegenstand des vorliegenden tax *flash* bildet in inhaltlicher Hinsicht die Kontroverse mit Bezug auf **Kapitaleinlagen, die im Rahmen von Sanierungen mit früheren Verlusten verrechnet wurden**. Anhand dieses Themas erfolgen Hinweise zu ersten Praxiserfahrungen, was verfahrensmässige Möglichkeiten anbetrifft.

Auf gesetzlicher Stufe wird nicht geregelt, wie die erwähnten Kapitaleinlagen unter dem Aspekt des KEP zu behandeln sind. Demgegenüber hält die Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) in ihrem Kreisschreiben Nr. 29 vom 9. Dezember 2010 (KS Nr. 29) unter dem Titel „Kapitaleinlagen aus Sanierungen“ (Ziff. 2.2.3.) fest, dass Kapitaleinlagen, welche im Rahmen einer Sanierung geleistet werden, steuerrechtlich nur dann als Reserven aus Kapitaleinlagen (KER) gelten, soweit derartige Kapitaleinlagen **nicht durch die Ausbuchung von handelsrechtlichen Verlustvorträgen vernichtet werden. Verluste, die solchen Reserven aus Kapitaleinlagen belastet wurden, vermindern diese definitiv** (Ziff. 7.1. KS Nr. 29).

Obschon Zuschüsse und Forderungsverzichte im Rahmen von Sanierungen den klassischen Fall einer Kapitaleinlage darstellen, hebt die ESTV mit ihrer Verwaltungspraxis nach weit verbreiteter Meinung das KEP in einem praktisch bedeutsamen Bereich aus. Damit nämlich bei Sanierungen die 1%-ige Emissionsabgabe nicht entrichtet werden muss, sind Sanierungskapitaleinlagen zwingend mit bestehenden Verlusten zu verrechnen. Aus dieser Emissionsabgabe-Überlegung wurde in der Praxis bisher überwiegend verrechnet. Der Auffassung der Verwaltung folgend, ist damit aber ein grosses Volumen von Kapitaleinlagen vernichtet worden.

Sofern die betroffenen Gesellschaften die Meinung der ESTV nicht teilen, sind verschiedene Aspekte und Verfahrensszenarien in Betracht zu ziehen:

1. Zunächst müssen nach dem 31. Dezember 1996 geäußerte KER in der Handelsbilanz auf einem gesonderten Konto ausgewiesen werden (Art. 5 Abs. 1 bis VStG in Verbindung mit Ziff. 7.1. KS Nr. 29): In Anlehnung an eine [Stellungnahme der Treuhand-Kammer](#) ist bei in der Vergangenheit sanierten Gesellschaften zu erwägen, die seinerzeit gegen Verluste ausgebuchten Sanierungsleistungen als KER in der handelsrechtlichen Schlussbilanz des im Kalenderjahr 2011 endenden Geschäftsjahres offen auszuweisen. Dazu können in der Handelsbilanz die einmal verrechneten Verluste und die entsprechenden KER brutto in einer Vorkolonne des Eigenkapitals ausgewiesen oder mit Zwischentotalen dargestellt werden.
2. Die erste Meldung der KER an die ESTV erfolgt unter ausdrücklicher Geltendmachung der handelsrechtlich derart ausgewiesenen Kapitaleinlagen; diese Lösung wurde bspw. durch die UBS AG (Stammhaus) in ihrer Jahresrechnung 2010 gewählt.
3. Die ESTV wird im Rahmen ihrer Rückmeldung (Ziff. 7.3. d) KS Nr. 29) die gemeldeten, ursprünglich mit Verlusten verrechneten KER nicht akzeptieren. Diese Rückmeldung erfolgt nicht in Form einer anfechtbaren Verfügung, sondern einfach schriftlich.
- 4.a Die Gesellschaft kann sodann eine rechtsmittelfähige Feststellungsverfügung seitens der ESTV verlangen und die Frage der Verlustverrechnung bei Bedarf bis vor Bundesgericht ziehen.
- 4.b Gemäss vorhandenen Informationen steht der Gesellschaft alternativ offen, bei der ESTV um ein Ruling zu ersuchen, über welches die Steuerverwaltung die Höhe der akzeptierten KER festhält und welches die Vereinbarung zwischen der ESTV und der Gesellschaft beinhaltet, dass die Gesellschaft bis zur akzeptierten KER-Höhe steuerfrei Rückzahlungen vornehmen kann. Eine spezielle Rechtsgrundlage für ein derartiges Ruling ist – soweit ersichtlich – nicht vorhanden und scheint sich als eine Zwitterlösung zwischen den erwähnten Instrumenten der einfachen schriftlichen Mitteilung und der Feststellungsverfügung zu entwickeln.

4.c Denkbar ist auch, dass die Gesellschaft weder eine Feststellungsverfügung noch ein Ruling verlangt. Werden in der Folge Ausschüttungen von KER (aus Sicht der Gesellschaft) über den von der ESTV mitgeteilten Betrag vorgenommen, könnte erst zu diesem Zeitpunkt ein formelles Verfahren eröffnet werden zur Frage, ob aus KER (steuerfrei) oder übrigen Reserven (steuerbar) ausgeschüttet wurde. Allerdings ist es für die betroffene Gesellschaft nicht in jedem Fall erstrebenswert, zum Zeitpunkt einer Dividendenausschüttung nicht rechtsverbindlich zu wissen, ob sie die Verrechnungssteuer überwälzen muss. Gleichermassen will ein Aktionär in der Regel Gewissheit darüber haben, ob er die Dividende als Vermögensertrag in seinem Einkommen deklarieren muss.

Die Bestimmung des zweckmässigsten Vorgehens und insbesondere die Frage des Ersuchens um ein Ruling bei der ESTV bleiben im Einzelfall zu beurteilen.

Dafür und zur Beantwortung von Fragen stehen Ihnen die Steuerspezialisten der T & R AG selbstverständlich sehr gerne zur Verfügung.

[Ariste Baumberger](#)

[Mathias Josi](#)

[Thomas Kunz](#)

Hinweis auf Steuerseminare, welche in Zusammenarbeit mit der WEKA Business Media AG angeboten werden (siehe [www.praxisseminare.ch](http://www.praxisseminare.ch)):

- Holdingbesteuerung:  
14. März 2012, 20. Juni 2012 und 20. November 2012
- Immobilien und Steuern:  
30. Mai 2012 und 30. Oktober 2012