

Umsetzung Unternehmenssteuerreform II: Entwürfe Kreisschreiben „Kapitaleinlageprinzip“ und „Sanierungen“

Die Unternehmenssteuerreform II des Bundes, die im Rahmen der Volksabstimmung vom 24. Februar 2008 angenommen wurde, ist ab Anfang 2009 schrittweise in Kraft getreten. Bei der letzten Tranche revidierter Bestimmungen, worunter u.a. die Einführung des sog. Kapitaleinlageprinzips fällt, wird die Inkraftsetzung per 1. Januar 2011 erfolgen.

Der praktische Vollzug von Gesetzesrevisionen wird allgemein und in bedeutendem Mass davon geprägt, wie die zuständigen Steuerbehörden das neue Recht auszulegen und anzuwenden gedenken. Zur Festlegung dieser Verwaltungspraxis bedient sich die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) in der Regel dem Mittel des Kreisschreibens.

Die ESTV hat Entwürfe von Kreisschreiben zum Kapitaleinlageprinzip und zur Sanierung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften ausgearbeitet. Diese beiden Entwürfe sind am 9. Juni 2010 interessierten Kreisen zur Stellungnahme zugestellt worden. Die Vernehmlassungsadressaten sind ferner zu einer Anhörung eingeladen, die am 25. August 2010 stattfinden wird.

Die erwähnten Entwürfe geben zu den nachstehenden, generellen Bemerkungen Anlass.

Zum Kapitaleinlageprinzip

Vom Grundsatz her können durch Aktionäre geleistete Kapitaleinlagen – zusätzlich zum einbezahlten Aktienkapital – neu steuerfrei an sie zurückgeführt werden. Die gesetzlichen Bestimmungen sehen dabei vor, dass die Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen, die von Beteiligten nach dem 31. Dezember 1996 geleistet wurden, gleich behandelt wird wie die Rückzahlung von Aktienkapital. Dies bedeutet, dass ab 1. Januar 2011 Ausschüttungen aus Kapitaleinlagereserven verrechnungssteuer- und einkommenssteuerfrei an die Aktionäre zurückgeführt werden können. Ab diesem Zeitpunkt wird somit bei jeder Ausschüttung zu bestimmen sein, ob sie (steuerbar) aus Gewinnreserven oder (steuerfrei) aus Kapitalreserven stammt.

Nach den allgemeinen verfahrensrechtlichen Grundsätzen obliegt die Beweislast für die steuerfreie Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen den Aktionären als Leistungsempfängern. Diese sind indessen auf die Dokumentation der leistenden Gesellschaft angewiesen. In diesem Sinn verlangen insbesondere die verrechnungssteuerlichen Vorschriften, dass die Reserven aus Kapitaleinlagen in der Handelsbilanz auf einem separaten Konto ausgewiesen werden müssen.

Auf Grund der Tatsache, dass das Kapitaleinlageprinzip Kapitaleinlagen umfasst, die nach dem 31. Dezember 1996 (!) geleistet worden sind, müssen diese „alten Einlagen“ durch die betroffenen Gesellschaften nachträglich erhoben werden. Der Entwurf des Kreisschreibens sieht vor, dass Reserven aus Kapitaleinlagen, welche durch **Einlagen in der Zeit vom 1. Januar 1997 bis und mit Geschäftsjahr 2010 bzw. 2009/2010** geäußert wurden, **bis spätestens am 30. Juni 2011 der ESTV gemeldet werden können**. Die gemeldeten Reserven aus Kapitaleinlagen werden durch die ESTV überprüft. Diese teilt nach Überprüfung den Bestand an Reserven aus Kapitaleinlagen der einreichenden Gesellschaft mit. Im Bestreitungsfall kann sodann eine anfechtbare Verfügung beantragt werden. Gestützt auf diese steht der Rechtsmittelweg offen. Es ist davon auszugehen, dass eine verspätete oder Nicht-Meldung zu einer Verwirkung der Qualifikation als Reserve aus Kapitaleinlage führen wird.

So einfach dieses Erhebungsverfahren tönt, so schwierig dürfte es im Einzelfall sein, die Kapitaleinlagehistorie einer Gesellschaft auf eine derart lange Zeit zurück vollständig und zuverlässig nachzuzeichnen. Jede Transaktion, die das Eigenkapital der Gesellschaft in Vergangenheit berührt haben könnte (z.B. im Rahmen von Umstrukturierungen und Sanierungen), ist zu erfassen und steuerlich dahingehend zu qualifizieren, ob sie zu einer Veränderung des Reservetopfs der Kapitaleinlage geführt hat.

Weil es bezogen auf die einkommens- und verrechnungssteuerlichen Konsequenzen einen enormen Unterschied ausmachen kann, ob eine Reserve als solche aus Kapitaleinlage oder als übrige Reserve angesprochen wird, ist **Aktiengesellschaften, GmbHs und Genossenschaften deshalb dringend zu empfehlen, die erwähnte Bestandesaufnahme vor dem 30. Juni 2011 vorzunehmen und der ESTV zu melden**. Dies ist grundsätzlich Teil der Finanzverantwortung der Oberleitung einer Gesellschaft (Verwaltungsrat, Geschäftsleitung). Ein Untätigsein bzw. Unterlassen dieser Organe könnte mithin Ursache eines künftigen Steuerschadens zu Lasten von Aktionären sein. Ein rechtzeitiges Handeln dürfte deshalb potentielle Verantwortlichkeits- resp. Haftungsrisiken minimieren.

Zu den Sanierungen

Mit der Unternehmenssteuerreform II wurden betreffend Sanierungen punktuelle Änderungen eingeführt. Im Bundesgesetz über die Stempelabgaben bestehen mit Wirkung ab 1. Januar 2009 zwei neue Bestimmungen über die Sanierung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften. Seit diesem Zeitpunkt sind die folgenden zwei Tatbestände von der Erhebung der Emissionsabgabe ausgenommen: (1) Die Begründung oder Erhöhung von Kapital, wenn der Betrieb einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft mit Unterbilanz auf eine Auffanggesellschaft übertragen wird. (2) Die offenen und stillen Sanierungen von Gesellschaften oder Genossenschaften bis zu einem Gesamtbetrag von CHF 10 Mio.

Als Folge der Einführung des Kapitaleinlageprinzips stellt sich zudem bei Sanierungsmassnahmen stets die Frage, ob diese steuerlich zu Einlagen in die Reserven aus Kapitaleinlagen führen. Dabei ist auf den Umstand zu verweisen, dass Massnahmen seit Beginn des Jahres 1997 zu berücksichtigen sind (vgl. Ausführungen zum Kapitaleinlageprinzip).

Der Entwurf des Kreisschreibens schreibt überdies und im Wesentlichen die bisherige Praxis in Sanierungsfällen fort. Abgesehen davon, dass sich Sanierungshandlungen direkt auf die Höhe der Reserven aus Kapitaleinlagen auswirken können, ergibt sich aus diesem Kreisschreibensentwurf kein unmittelbar erkennbarer, praktischer Handlungsbedarf.

Für ergänzende Auskünfte stehen Ihnen unsere Steuerspezialisten gerne zur Verfügung.

[Thomas Kunz](#)
[Ariste Baumberger](#)
[Mathias Josi](#)