

## Kreisschreiben Kapitaleinlageprinzip

Mit dem Übergang vom Nennwert- zum Kapitaleinlageprinzip wird per 1. Januar 2011 ein bedeutender Systemwechsel im schweizerischen Steuerrecht in Kraft treten; wir wiesen im Juni und September 2010 im Rahmen unserer *taxflash*-Ausgaben [2010/5](#) und [2010/8](#) auf die Thematik hin.

Das neu geltende Regime bewirkt einen grundlegenden Wechsel bezüglich der Verrechnungssteuer sowie der Einkommenssteuer. Künftig wird nicht mehr bloss das Grund- oder Stammkapital (Nennwert) **verrechnungssteuerfrei** rückzahlbar sein, sondern auch Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse (Kapitaleinlagen), die seit 1997 von Inhabern von Beteiligungsrechten geleistet worden sind. Zudem unterliegen solche Rückzahlungen bei natürlichen Personen, welche die Beteiligungsrechte im Privatvermögen halten, **nicht mehr der Einkommenssteuer**.

Die Details, wie das Kapitaleinlageprinzip aus Sicht der Verwaltung zu vollziehen sein wird, finden sich im seit längerem erwarteten Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV), welches kürzlich publiziert wurde; vgl. Kreisschreiben Nr. 29 vom 9. Dezember 2010 (KS Nr. 29), abrufbar unter [www.estv.admin.ch/bundessteuer/dokumentation/00242/00380/](http://www.estv.admin.ch/bundessteuer/dokumentation/00242/00380/).

Auf Grundlage des KS Nr. 29 fassen wir ausgewählte Stichworte zusammen, die für Unternehmen und ihre Beteiligungsinhaber von praktischer Bedeutung sein können.

### Welche Gesellschaften sind betroffen?

Die Versuchung ist gross, den Systemwechsel lediglich in denjenigen Konstellationen als bedeutend einzustufen, wo sich Beteiligungsrechte aktuell im Privatvermögen befinden. Dies ist insofern zutreffend, als sich bei Beteiligungen im Geschäftsvermögen – wie etwa im Konzern – keine unmittelbaren Konsequenzen ergeben. Allerdings ist diese Betrachtungsweise zu eng. Vielmehr ist der Grundsatz zu bedenken, wonach alle Kapitalgesellschaften und Genossenschaften mit Sitz in der Schweiz, die heute **oder in Zukunft** Dividenden an natürliche oder juristische Personen im In- oder Ausland ausschütten, zumindest latent betroffen sein können. Werden bspw. Aktien aus einem schweizerischen Konzern an natürliche Personen (etwa im Rahmen eines MBO) oder an eine Person im Ausland verkauft, können dem Bestand und der Höhe von Reserven aus Kapitaleinlagen eine aus heutiger Sicht unerwartet substantielle Bedeutung zukommen.

### Ausweis in der Handelsbilanz

Aus dem Gesetz ergibt sich, dass die Reserven aus Kapitaleinlagen in der Handelsbilanz gesondert in einem Unterkonto der gesetzlichen Reserven auszuweisen sind. Mit Bezug auf offene Kapitaleinlagen, die nach dem 31. Dezember 1996 und vor dem 1. Januar 2011 geleistet wurden, fordert das KS Nr. 29, dass deren **Ausweis spätestens in der handelsrechtlichen Schlussbilanz desjenigen Geschäftsjahres erfolgen muss, das im Kalenderjahr 2011 endet**. Mit dem gesonderten Ausweis braucht man jedoch nicht bis zum Abschluss der Jahresrechnung 2011 bzw. 2010/2011 zuzuwarten.

### Erstdeklaration „alter“ Reserven aus Kapitaleinlagen

Kapitalgesellschaften und Genossenschaften haben zunächst aus ihrer Sicht die aus der Phase vom 1. Januar 1997 bis 31. Dezember 2010 stammenden Reserven aus Kapitaleinlagen zu identifizieren. Der Ausweis erfolgt mit Hilfe und unter Verwendung einer von der ESTV konzipierten **Excel-Tabelle „Eigenkapitalkontrolle Handelsbilanz“**. Diese ist der ESTV ausgefüllt bis **spätestens 30 Tage nach Genehmigung der Jahresrechnung 2011 bzw. 2010/2011** einzureichen. Gleichzeitig ist der ESTV das neu geschaffene **Formular 170** zur Meldung des Bestandes der Reserven aus Kapitaleinlagen per 1. Januar 2011 zuzustellen. Die genannte Tabelle sowie das Formular 170 stehen auf der Website der ESTV zum Download zur Verfügung [www.estv.admin.ch/](http://www.estv.admin.ch/).

Die Reserven aus Kapitaleinlagen können auch bereits im Abschluss 2010 ausgewiesen und die Meldung an die ESTV im erwähnten Sinn vorbereitet werden. Notwendig wird dies insbesondere dann, wenn bereits anlässlich der Generalversammlung für das Geschäftsjahr 2010 Rückzahlungen von Reserven aus Kapitaleinlagen beabsichtigt sind.

Die gemeldeten Reserven aus Kapitaleinlagen werden durch die ESTV geprüft, welche anschliessend den aus ihrer Sicht zulässigen Bestand der einreichenden Gesellschaft bzw. deren Vertretung mitteilt. Bei Meinungsverschiedenheiten steht der betroffenen Gesellschaft die Möglichkeit offen, von der ESTV einen formellen Entscheid zu verlangen, den sie sodann mit Einsprache anfechten kann.

## Ordentliche Deklaration

Gesellschaften, die über Reserven aus Kapitaleinlagen verfügen, müssen der ESTV den Geschäftsbericht oder die unterzeichnete Abschrift der Jahresrechnung unaufgefordert und innert 30 Tagen nach Genehmigung der Jahresrechnung einreichen. Gleichzeitig einzureichen ist das neue Formular 170, sofern sich die Reserven aus Kapitaleinlagen im betreffenden Geschäftsjahr veränderten.

## Ausgewählte Einzelfragen

Auf der einen Seite bietet das Kapitaleinlageprinzip neue, attraktive steuerliche Planungsmöglichkeiten. Auf der anderen Seite ist die Praxisfestlegung der ESTV, zusammengefasst im KS Nr. 29, in gewissen Punkten umstritten. Es ist deshalb absehbar, dass einzelne Auslegungsfragen durch die Steuerjustiz zu entscheiden sein werden.

### *ESTV: „Keine wirtschaftliche Betrachtungsweise“*

Die ESTV will den Begriff der Kapitaleinlage eng fassen und sämtliche Argumente, die auf einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise basieren, nicht akzeptieren. Dies bedeutet z.B., dass **Zuschüsse von Grossmutter- in Enkelgesellschaften** nach Auffassung der ESTV nicht als Einlage im Sinn des neuen Prinzips gelten, da nicht unmittelbar von der Aktionärin stammend. Ferner sollen aus **Dreiecksverhältnissen** (Vorteilszuwendungen unter Schwestergesellschaften) nie Reserven aus Kapitaleinlagen resultieren können. Abermals wird vorgebracht, die entsprechende Einlage stamme nicht direkt von der Aktionärin.

### *Verlustverrechnung*

Werden Reserven aus Kapitaleinlagen buchhalterisch mit Verlusten verrechnet, gehen diese unter und können nach Meinung der ESTV nicht wieder hergestellt werden. Im Rahmen des Anhörungsverfahrens zum KS Nr. 29 wurde diese Praxisfestlegung teilweise kritisiert. In Sanierungssituationen resultiert zudem ein Spannungsfeld, indem die Emissionsabgabe im Rahmen der Freibetragsregelung von CHF 10 Mio. oder via Erlassverfahren nur dann nicht erhoben wird, wenn die fraglichen Sanierungseinlagen mit bestehenden Verlusten verrechnet werden. Im Einzelfall müsste hinsichtlich der Frage der Verlustausbuchung daher auch abgewogen werden zwischen der unmittelbaren Bezahlung der Emissionsabgabe und dem künftigen Wert der geschaffenen Reserven aus Kapitaleinlagen.

### *Asymmetrische Dividenden*

Stehen Ausschüttungen nicht sämtlichen Aktionären gleichermaßen zu (infolge Vorzugsdividenden), so darf die Rückzahlung von Reserven aus Kapitaleinlagen gemessen an der gesamten Ausschüttung für jeden Aktionär höchstens dem proportionalen Anteil der Reserven aus Kapitaleinlagen an den gesamten Reserven der Gesellschaft entsprechen.

## *Ausländische Gesellschaften*

Einkommenssteuerlich (Schweizer Aktionär) gilt das Kapitaleinlageprinzip auch für Ausschüttungen ausländischer Gesellschaften. Allerdings obliegt dem Aktionär die Nachweispflicht, dass qualifizierende Kapitaleinlagen zurückbezahlt werden, ansonsten ein ordentlich steuerbarer Vermögensertrag vermutet wird.

## *Eigene Aktien*

Es wird möglich sein, den nach Art. 659a Abs. 2 OR handelsrechtlich notwendigen Ausweis einer gesonderten Reserve für eigene Aktien zu Lasten der Reserve aus Kapitaleinlagen zu bilden. Damit wird für die künftige Verwendung eigener Aktien ein erhöhter Bewegungsspielraum geschaffen (Vermeidung negativer Steuerfolgen bei steuerlich direkter Teilliquidation nach langfristigem Halten usw.).

## Fazit

Unabhängig von der aktuellen Beteiligtenstruktur wird grundsätzlich allen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften empfohlen, zunächst die Reserven aus Kapitaleinlagen ab 1. Januar 1997 soweit als möglich zu erheben, um diese sodann erstmalig bei der ESTV zu deklarieren.

In der Folge können im Einzelfall durch eine gezielte Dividendenplanung und -politik namhafte Steuereinsparungen erzielt werden.

Für ergänzende Auskünfte stehen Ihnen unsere Steuerspezialisten gerne zur Verfügung.

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

Wir wünschen Ihnen Frohe Festtage sowie alles Gute im Neuen Jahr und hoffen, Sie auch 2011 mit prägnanten und aktuellen Informationen aus der Steuerwelt bedienen zu dürfen.