



Zentralschweizerische Vereinigung diplomierter Steuerexperten

27.10.2010

Das Kapitaleinlageprinzip

Systemwechsel mit weitreichenden Folgen

Dr. Jürg Altorfer

A. Rückblick / Vergangenheit

- **DBG:** Bisher reines Nennwertprinzip
- **Kantone:** Teilweise Loslösung vom Nennwertprinzip („modifiziertes Nennwertprinzip“)

Verstoss gegen Leistungsfähigkeitsprinzip

B. Unternehmenssteuerreform II

Begründung

- Systemwidrige Ergebnisse, wenn Kapitalerhöhungen über Nennwert hinaus erfolgen (Agio)
- Verkauf von latenter Einkommens- und Verrechnungssteuerlast bei Aktienverkäufen
- Standortnachteil im internationalen Verhältnis (Verrechnungssteuer)

Materialien

- Absicht des Gesetzgebers: Beseitigung dieser unsystematischen Regelung
- Botschaft enthält wenig
- Parlamentarische Diskussion knapp: „was der Aktionär in die Gesellschaft gibt, soll er steuerfrei zurückbekommen“

B. Unternehmenssteuerreform II

Art. 20 Abs. 3 DBG

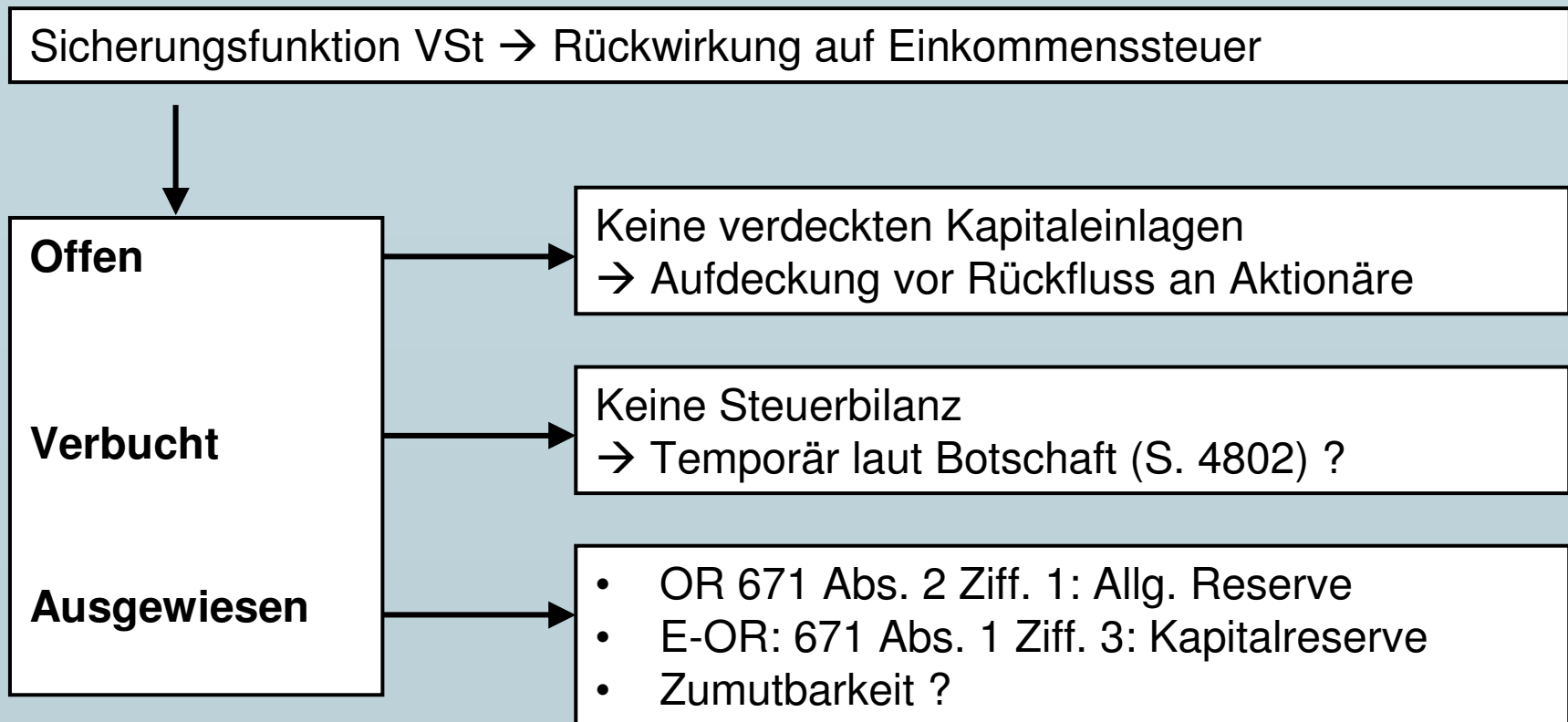
³ Die Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen, die von den Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 geleistet worden sind, wird gleich behandelt wie die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital.

Buchmässigkeit → Art. 125 Abs. 3 DBG

Art. 5 Abs. 1bis VStG

Die Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen, die von den Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 geleistet worden sind, wird gleich behandelt wie die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital, wenn die Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse von der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft **in der Handelsbilanz auf einem gesonderten Konto ausgewiesen werden und die Gesellschaft jede Veränderung auf diesem Konto der Eidgenössischen Steuerverwaltung meldet.**

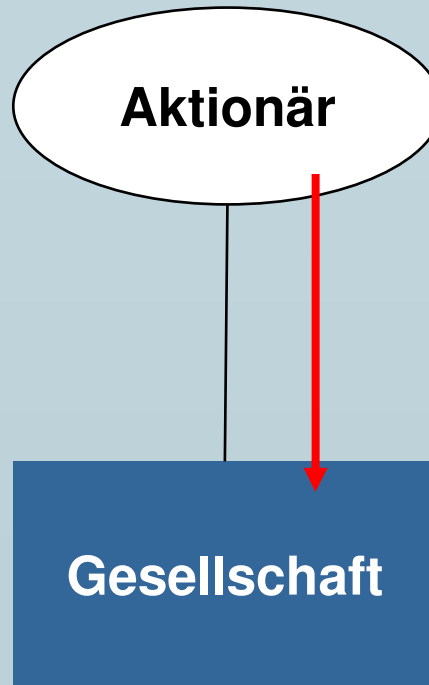
B. Unternehmenssteuerreform II



C. Kapitaleinlage- / Kapitalrückzahlungsprinzip I

- Sicht Gesellschaft
- Was habe ich erhalten?
- Was geschah damit?
- Zivilrechtliche Betrachtungsweise

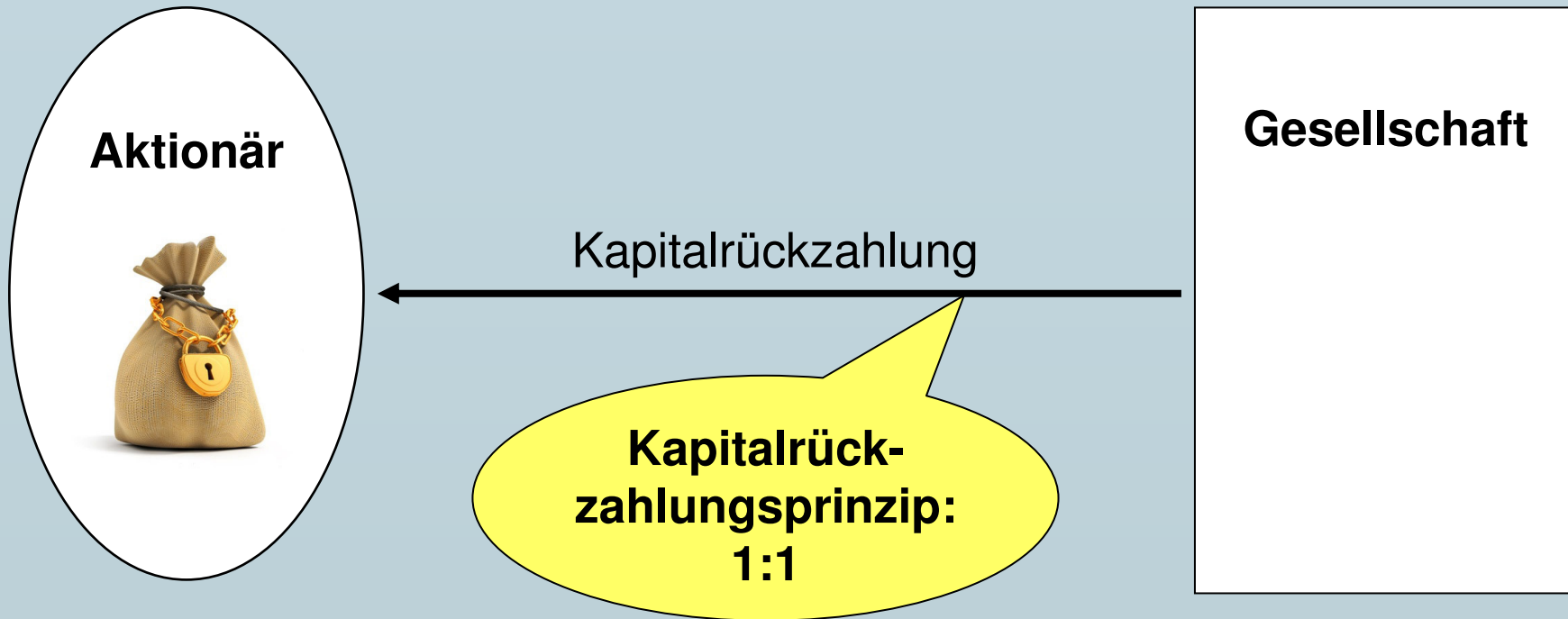
Kapitaleinlageprinzip



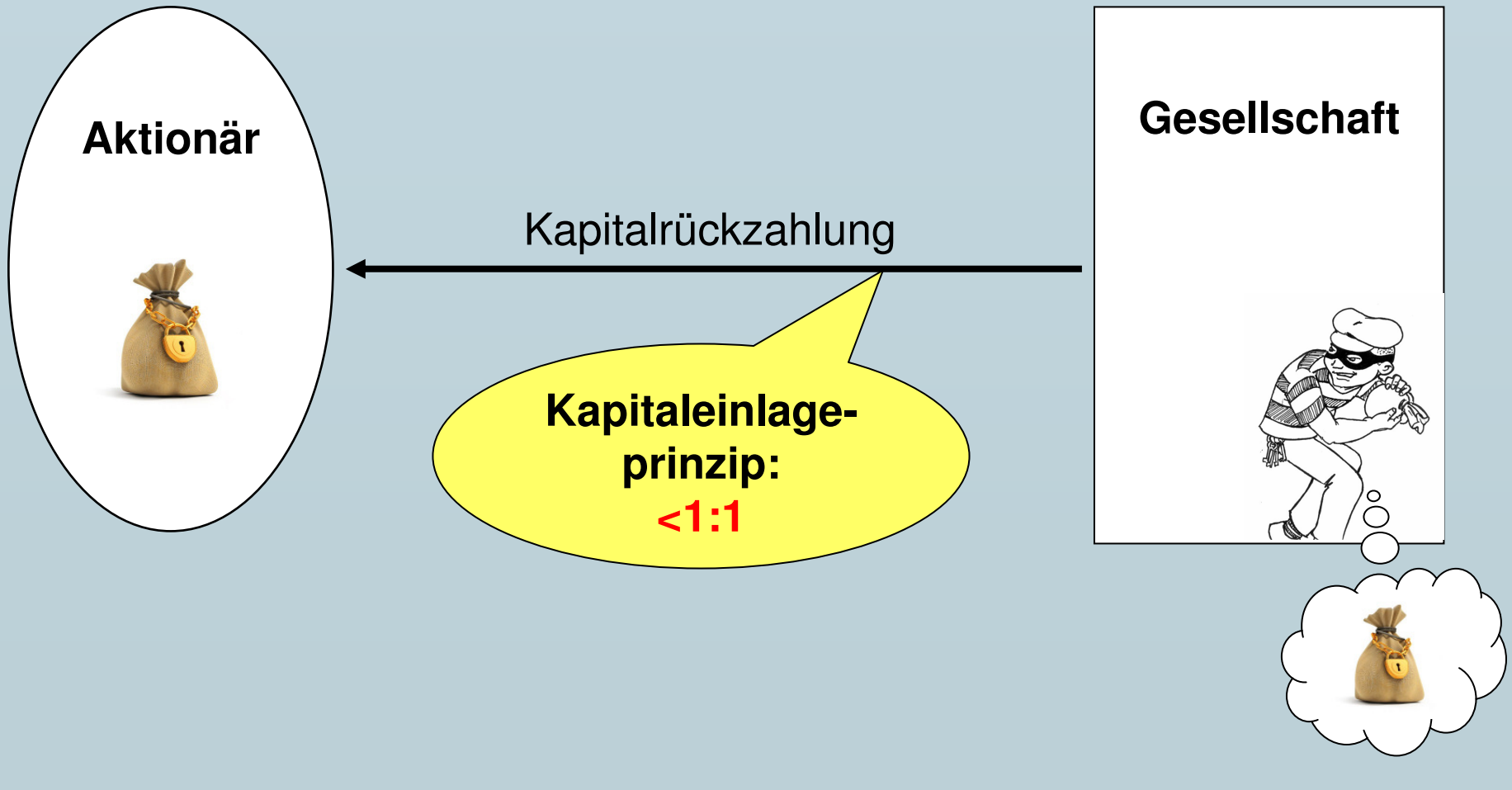
- Sicht Aktionär
- Was habe ich eingebracht?
- Wirtschaftliche Betrachtungsweise

Kapitalrückzahlungsprinzip

C. Kapitaleinlage- / Kapitalrückzahlungsprinzip III



C. Kapitaleinlage- / Kapitalrückzahlungsprinzip IV



D. Abstellen auf Handelsbilanz

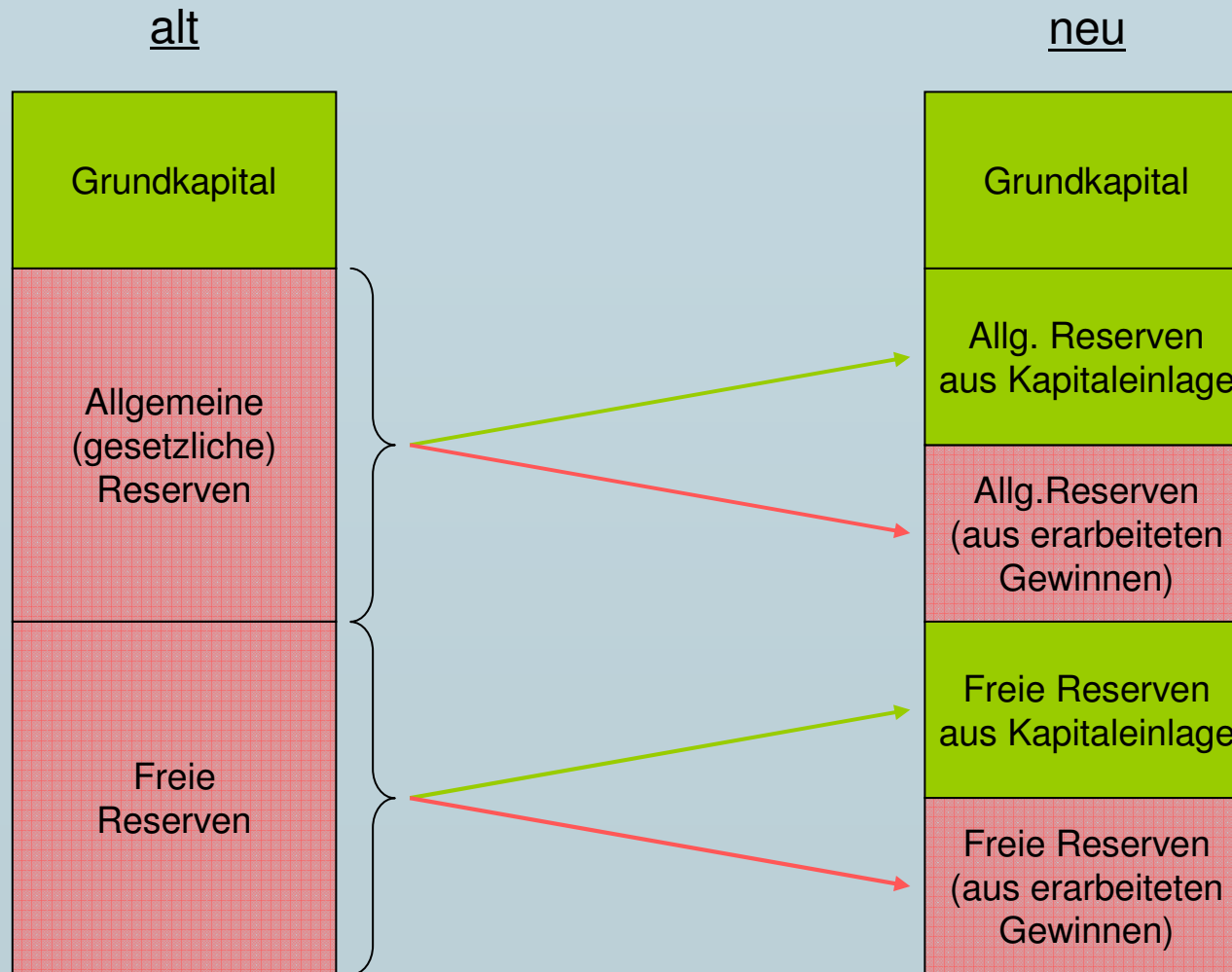
Geltendes Rechnungslegungsrecht:

- Verbuchung Kapitaleinlage auf allg. Reserve (OR 671 Abs. 2)
- Umbuchung auf freie Reserve, soweit allg. Reserve > 50% AK

→ Kapitaleinlagen können in allgemeinen oder freien Reserven ausgewiesen werden:

- Allg. Reserven aus Kapitaleinlagen
- Übrige allgemeine Reserven
- Freie Reserven aus Kapitaleinlage
- Übrige freie Reserven

D. Abstellen auf Handelsbilanz



1. Neue Fragen trotz „einfachem“ Prinzip

- Ausweis auf gesondertem Konto in der Handelsbilanz
- Offene / verdeckte Kapitaleinlage
- Nutzungsentgelte
- Leistungen unter Schwesterngesellschaften
- Sanierungen
- Forderungsverzichte
- Kapitalherabsetzungen
- Verlustverrechnung
- Dividenden
- Liquidation
- Verdeckte Gewinnausschüttung
- Transponierung
- Indirekte Teilliquidation
- Rückkauf eigener Aktien
- Dividenden ausländischer Beteiligungen
- Umstrukturierungen
- Zuzug aus dem Ausland
- Übergangsrecht

2. Offene Kapitaleinlagen

- Sach- oder Bareinlagen, welche über den Nominalwert der ausgegebenen Beteiligungsrechte hinausgehen

Beispiel: Nominalwert	1'000
Ausgabepreis	<u>1'300</u>
Kapitaleinlage	300

- Aufgelder und Zuschüsse ohne gleichzeitige Erhöhung des Nominalkapitals

über Erfolgsrechnung oder direkt auf freie Reserven

2. Offene Kapitaleinlagen

Steuerliche Behandlung auf Ebene Beteiligungsinhaber unbeachtlich:

- Privat- oder Geschäftsvermögen
- In- / Ausland
- Buch- / Verkehrswert
- aus versteuerten / unversteuerten Mitteln

3. Verdeckte Kapitaleinlagen

- Werden nicht offen ausgewiesen → Keine steuerfreie Rückzahlung
- Ausnahme: Nach BGer Aufwertung im laufenden Geschäftsjahr zulässig

Kauf Haus für	1'000'000
Aufwertung auf VW	<u>+ 500'000</u>
→ Reserve aus KE	+ 500'000

4. Dividendenausschüttungen

- Aufteilung der Ausschüttung in Rückzahlung aus Reserven aus Kapitaleinlagen und Ausschüttungen aus übrigen Reserven erfolgt im freien Ermessen der ausschüttenden Gesellschaft aufgrund der Verbuchung (quellenmässige Betrachtungsweise)

Bsp:	Gewinnvortrag	100
	Jahresgewinn	1'700
	Auflösung KE Reserve	300
	Auflösung freie Reserve	<u>100</u>
	Zur Verfügung GV	2'200
	Dividende	2'000

4. Dividendenausschüttungen

- Aufteilung der Ausschüttung in Rückzahlung aus Reserven aus Kapitaleinlagen und Ausschüttungen aus übrigen Reserven erfolgt im freien Ermessen der ausschüttenden Gesellschaft aufgrund der Verbuchung (quellenmässige Betrachtungsweise)

Bsp:	Dividende	2'000	
	Aus Reserve aus KE	<u>- 300</u>	
	Aus übrigen Reserven	<u>1'700</u>	(steuerbar)

4. Dividendenausschüttungen - Sonderfälle

- Ausschüttungen ausländischer Gesellschaften aus Kapitaleinlagen steuerfrei, sofern Nachweis über das Vorliegen und die Ausschüttung von Kapitaleinlagereserven durch die Beteiligten erbracht werden kann.
- Asymmetrische Ausschüttungen werden gemäss Kreisschreiben proportional auf die Beteiligten aufgeteilt.

4. Asymmetrische Ausschüttungen

„Stehen Ausschüttungen nicht sämtlichen Ausschüttungsberechtigten gleichermassen zu, so darf der Anteil von Reserven aus Kapitaleinlagen am der gesamten Ausschüttung für jeden Berechtigten höchstens dem proportionalen Anteil der Reserven aus Kapitaleinlagen an den gesamten Reserven entsprechen.“

Diese Formulierung berücksichtigt nicht sachlich begründete Ausnahmen in Statuten, Aktionärbindungsverträgen oder anderen zivilrechtlich begründeten Vereinbarungen unter den Beteiligten.

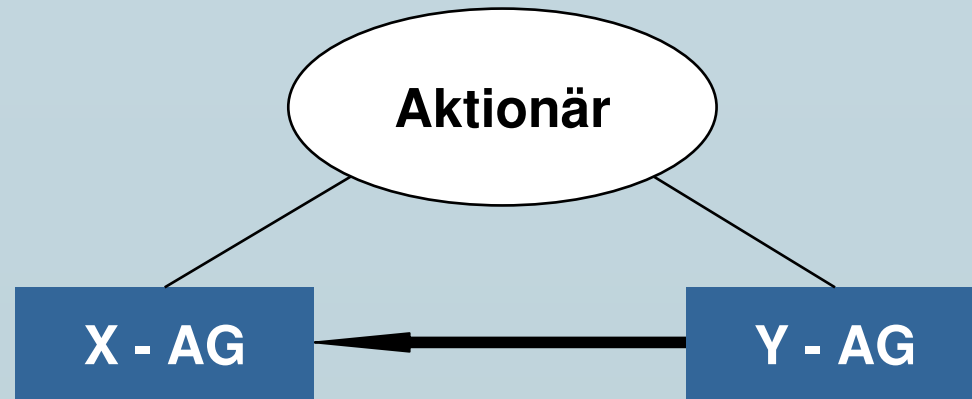
5. Nutzungsentgelte

- Unterpreisige Nutzungsentgelte für Leistungen, welche von Beteiligten bezogen werden

- Zinslose Darlehen
- Vergünstigte Mieten
- Nicht verrechnete Kosten
- Nicht marktkonforme Gehälter
- ...

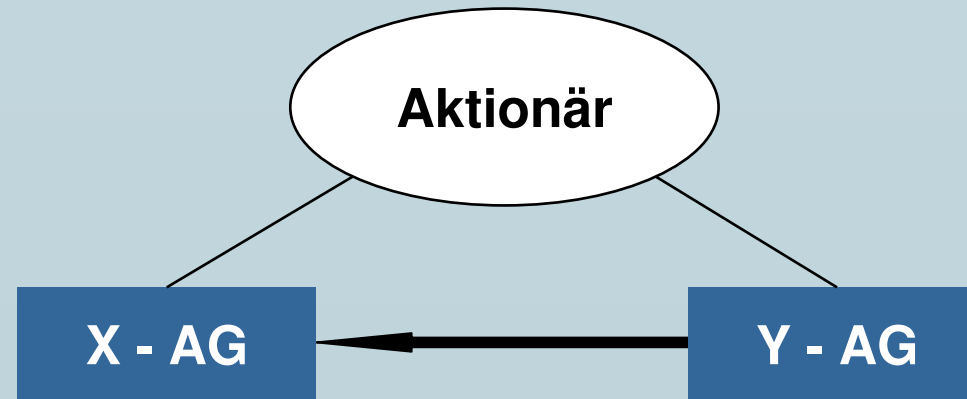
→ Handelsrechtlich nicht verbucht → Keine Kapitaleinlage

6. Vorteilszuwendungen unter Schwesterngesellschaften



- Dreieckstheorie: Aufrechnung im Gewinn Y-AG
Einkommenssteuern Aktionär
Kapitaleinlage X-AG

6. Vorteilszuwendungen unter Schwestergesellschaften



- Dreieckstheorie:
 - Aufrechnung im Gewinn Y-AG
 - Einkommenssteuern Aktionär
 - Kapitaleinlage X-AG
- Kapitaleinlageprinzip:
 - Verbuchung Entgelt
 - Keine Verbuchung Vorteil
 - Einlage stammt nicht von Aktionär
 - Keine Kapitaleinlage

7. Sanierungszuschüsse

- Klassischer Fall einer Kapitaleinlage
- Zwei Varianten

Via Erfolgsrechnung

Verrechnung mit Verlusten
→ Keine Kapitaleinlage mehr

Emissionsabgabe: Freibetrag 10 Mio.

Direkt in Reserven

Keine Verrechnung mit Verlusten
→ Erhöhung Kapitaleinlagereserve

Emissionsabgabe: 1%

8. Forderungsverzichte

- Geregelt im Kreisschreiben Sanierungen
- Alte Praxis wird beibehalten und auf Kapitaleinlageprinzip ausgedehnt

Echter Sanierungsertrag

Verrechnung mit Verlusten

→ Keine Kapitaleinlage

Unechter Sanierungsertrag

Verbuchung auf Kapitaleinlage-
reserve (brutto)

→ Kapitaleinlage, sofern nicht mit
Verlusten verrechnet

9. Verlustverrechnung

- Zentrale Frage, im Kreisschreiben nur indirekt behandelt

Aktienkapital	1.000
Res. aus Kapitaleinlage	200
Übrige Reserven	100
Jahresverlust	<u>-400</u>
Total	900
Gewinn	500

Je nach Verbuchungsweise unterschiedlich:
Problematisch unter dem Leistungsfähigkeitsprinzip

9. Verlustverrechnung - Bruttoverbuchung

Aktienkapital	1.000
Res. aus Kapitaleinlage	200
Übrige Reserven	100
Jahresverlust	<u>-400</u>
Total	900

<u>Folgejahr</u>	
Aktienkapital	1.000
Res. aus Kapitaleinlage	200
Übrige Reserven	100
Bilanzgewinn (-400 +500)	<u>100</u>
Total	900

Reserve aus Kapitaleinlage bleibt erhalten

9. Verlustverrechnung - Nettoverbuchung

Aktienkapital	1.000
Res. aus Kapitaleinlage (200 - 200)	0
Übrige Reserven (100 - 100)	0
Bilanzverlust (-100)	<u>-100</u>
Total	900

<u>Folgejahr</u>	
Aktienkapital	1.000
Res. aus Kapitaleinlage	0
Übrige Reserven	0
Bilanzgewinn (-100 +500)	<u>400</u>
Total	900

Reserve aus Kapitaleinlage ist verbraucht

10. Verdeckte Gewinnausschüttungen

- Aufrechnung im steuerbaren Gewinn
- Steuerlich aus übriger Reserve
- Ausschüttung aus übriger Reserve
- Geldwerte Leistung unterliegt Verrechnungssteuer
- Vermögensertrag unterliegt Einkommenssteuer

11. Transponierungsfälle

- Konkurrenz zweier Gesetzesbestimmungen

Art. 20a Abs. 1 Bst.b. DBG

Regelung der Transponierung mit
Agio-Lösung

Art. 20 Abs. 3 DBG

Agio kann steuerfrei zurückbezahlt
werden

Massgeblich ist neu:
Nennwert + Reserve aus Kapitaleinlage der eingebrachten Beteiligung

11. Transponierungsfälle II

Lösungsansätze:

- Mehrwert über Nennwert und Kapitalreserve kann den übrigen Reserven gutgeschrieben werden.
→ entspricht bisheriger Agio-Lösung
- Mehrwert über Nennwert und Kapitaleinlagereserve kann Grund- oder Stammkapital, Reserve aus Kapitaleinlage oder Darlehen gutgeschrieben oder ausbezahlt werden.
→ steuerbarer Vermögensertrag

11. Transponierungsfälle III

Beispiel: A-AG: Nominalkapital	100	}
Reserve aus KE	200	
Übrige Reserve	500	
Verkehrswert	1'000	

Einlage zu 1'000 in die Reserve aus Kapitaleinlage.

Zunahme Reserve aus KE	1'000
./. Nominalkapital + Reserve aus KE - <u>300</u>	
Steuerbarer Vermögensertrag	<u><u>700</u></u>

12. Indirekte Teilliquidation

- Art. 20a Abs. 1 Bst.a DBG enthält als eine der Grenzen die ausschüttungsfähigen Reserven.
- Mit dem Kapitaleinlageprinzip offensichtlich nicht abgestimmt.
- Richtig: „handelsrechtlich ausschüttungsfähige Reserven, soweit nicht Reserve aus Kapitaleinlage im Sinne von Art. 20 Abs. 3 DBG.“

13. Rückkauf eigener Beteiligungsrechte

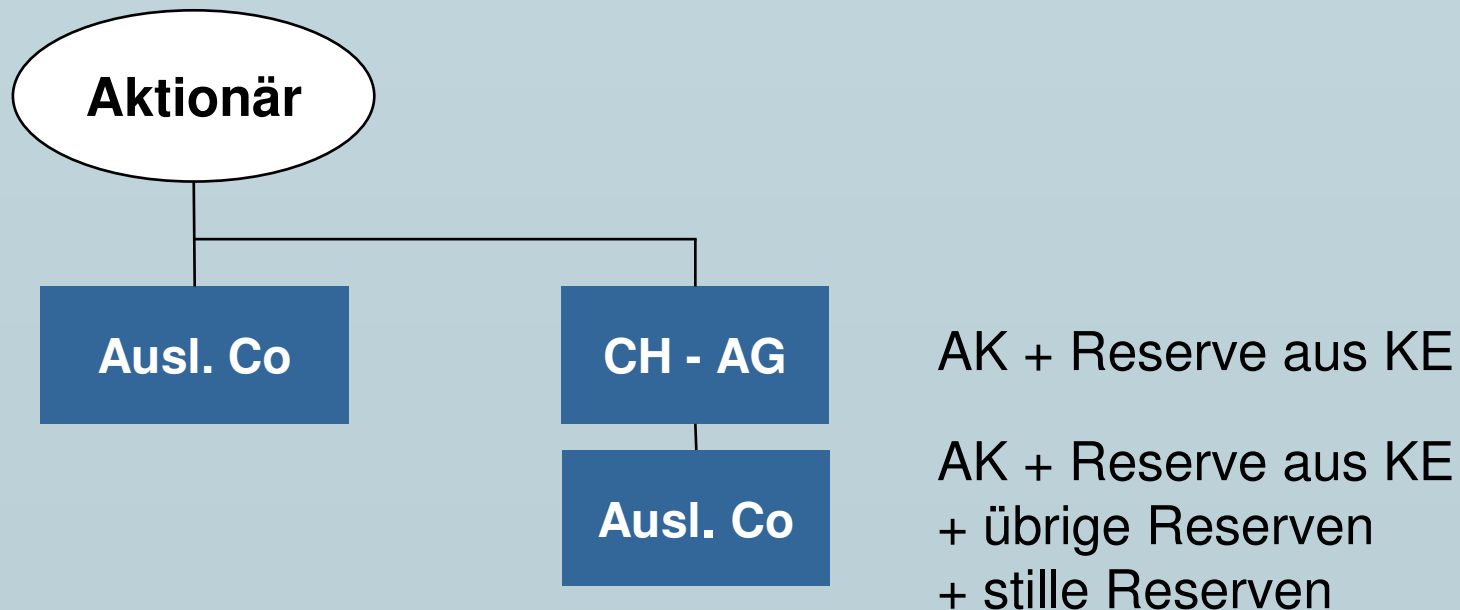
- Neu: Steuerbarer Anteil aus direkter Teilliquidation beschränkt auf Anteil an übrigen Reserven.
- Eröffnet neue Möglichkeiten:
 - Rückkauf gegen Nennwert und Kapitaleinlagereserve ist steuerfrei,
 - Ausschüttung aus Kapitaleinlagereserve kann kompliziertes Kapitalherabsetzungsverfahren ersetzen,
 - Auf 2. Handelslinie können mehr Aktionäre steuerfrei verkaufen.

14. Zuzug aus dem Ausland

- Gemäss KS ändern sich die Reserven nicht
- Problem: Steuersubstrat wird in die Schweiz verschoben

14. Zuzug aus dem Ausland

- Gemäss KS ändern sich die Reserven nicht
- Problem: Steuersubstrat wird in die Schweiz verschoben
- Lösungsmöglichkeit: Grenzüberschreitende Quasifusion



15. Umstrukturierungen – Umwandlung Personenunternehmen

- Aktivenüberschuss = Grund- oder Stammkapital
+ Kapitaleinlagereserve
- Bei Sperrfristverletzung Aufwertung in Steuerbilanz
- Keine Aufwertung in Handelsbilanz möglich
→ Keine Erhöhung Kapitaleinlagereserve

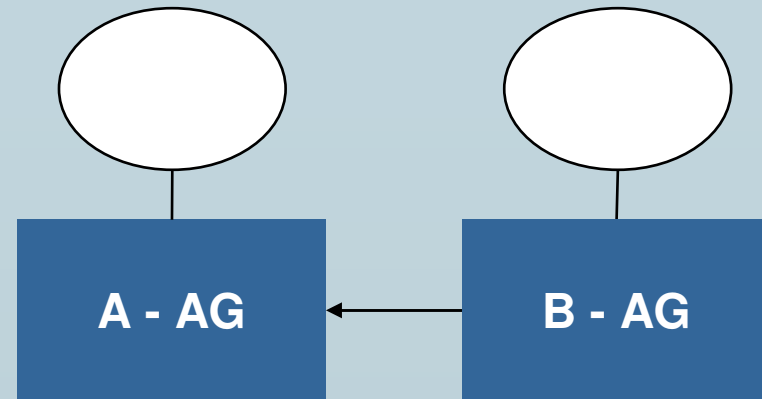
15. Umstrukturierungen - Fusion

Summe Nominalkapital $A+B$

+ Summe KE – Reserve $A+B$

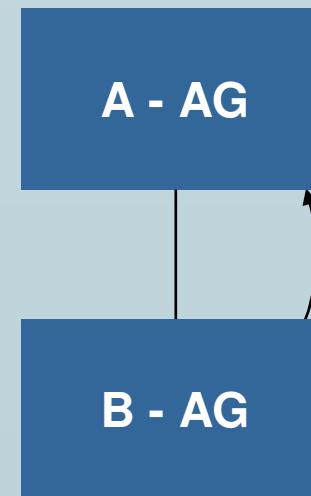
= AK fusionierte AG

+ KE – Reserve fusionierte AG



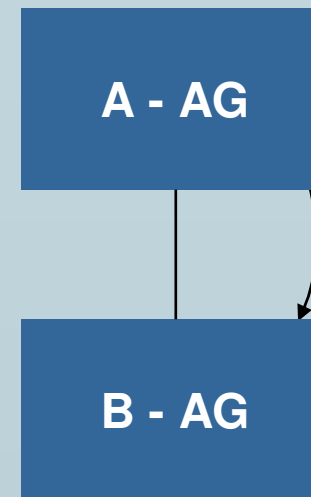
15. Umstrukturierungen – Absorption Tochtergesellschaft

- Fusionsgewinn = übrige Reserve
- AK und KE - Reserve B-AG gehen unter



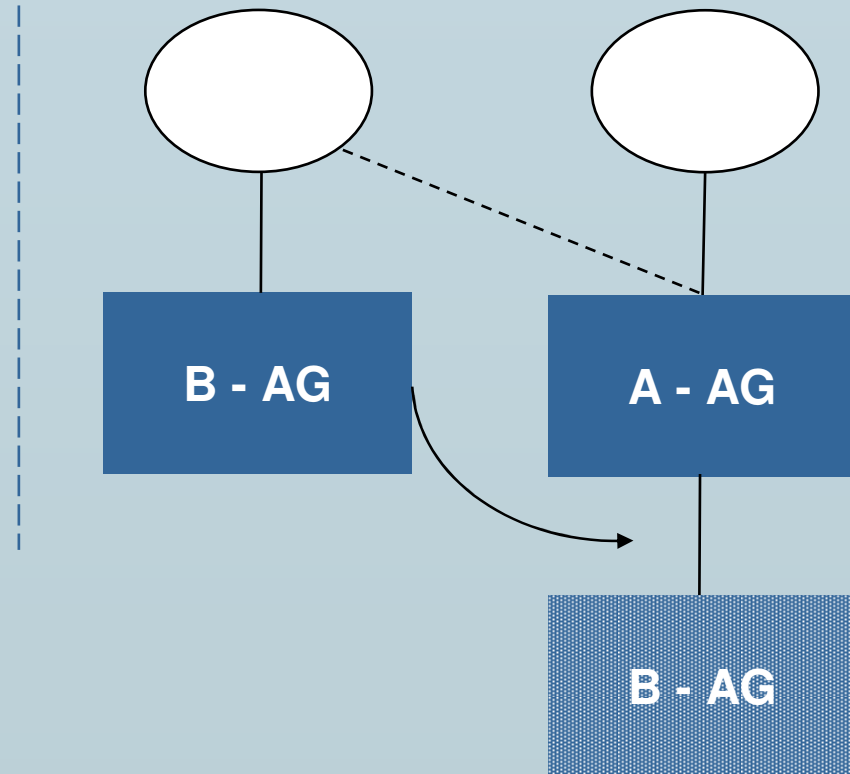
15. Umstrukturierungen – Absorption Muttergesellschaft

- Klassischer Fall von Kapitaleinlage
(Aktivenüberschuss ./ Buchwert Beteiligung)
- Aber KS:
Neues AK B-AG + Reserve aus KE darf nicht grösser sein,
als AK + Reserve aus KE A-AG



15. Umstrukturierungen - Quasifusion

- Sacheinlage = Kapitaleinlage
= AK + Reserve aus KE

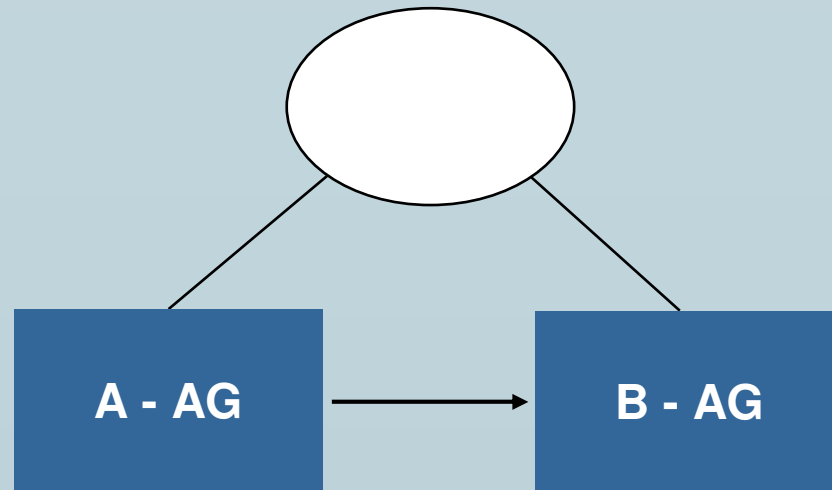


15. Umstrukturierungen – Umwandlung Kapitalgesellschaft

- Vermögensertrag,
wenn $AK + Reserve$ aus KE nach Umwandlung grösser als vorher

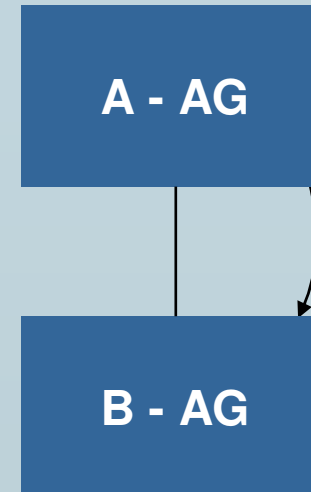
15. Umstrukturierungen - Spaltung

- AK B-AG + Reserve aus KE B-AG muss zulasten A-AG gehen
- KS: AK B-AG muss zulasten AK + Reserve aus KE A-AG gehen (gilt Agio nicht als KE?)



15. Umstrukturierungen – Ausgliederung

- Aktivenüberschuss kann bei B-AG vollumfänglich AK + Reserve aus KE gutgeschrieben werden.
- Keine Auswirkungen bei A-AG



16. Ausweis im Jahresabschluss

- Erstmals spätestens in der handelsrechtlichen Schlussbilanz des Geschäftsjahres, welches 2011 endet
- Offene Kapitaleinlagen seit 1.1.1997
 - ./. Verluste, die gegen Kapitaleinlagen gebucht werden
 - ./. Dividenden, die gegen Kapitaleinlagen gebucht werden
 - ./. Kapitalherabsetzungen, die gegen Kapitaleinlagen gebucht werden
 - ./. ...
- Ausweis in Steuererklärung der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (Art. 125 Abs. 3 DBG)

17. Meldung für Verrechnungssteuer

- Form. 170 für Einlagen und Rückzahlungen
- Reserven aus Kapitaleinlagen seit dem 1.1.97 sind der EStV zwischen dem 1.1.2011 bis spätestens 30 Tage nach GV Jahresabschluss 2011 zu melden (Form. 170)
- Excel-Tabelle der EStV zum Nachvollzug einzureichen

Besten Dank für Ihre Aufmerksamkeit

Dr. oec. HSG Jürg Altorfer
Altorfer Duss & Beilstein AG
Walchestr. 15
8006 Zürich

juerg.altorfer@adbtax.ch
044 267 63 00