

**Erfüllt das neue Kreisschreiben zum Kapitaleinlageprinzip den Willen des Gesetzgebers? Der 1. Teil des Beitrags ist im ST 2010/10 erschienen. Der vorliegende 2. Teil widmet sich einzelnen Spezialthemen wie Sanierung, Rückkauf eigener Beteiligungsrechte, Umstrukturierungen und Auslandsgesellschaften sowie der Frage der Verbindlichkeit von Kreisschreiben.**

BARBARA  
BRAUCHLI ROHRER  
XENIA ATHANASSOGLOU

## KAPITALEINLAGEPRINZIP – ES BESTEHT HANDLUNGSBEDARF

### Ausgewählte Fragestellungen zum Entwurf des Kreisschreibens (2. Teil)

Seit dem Erscheinen des 1. Teils des Beitrags im ST 2010/10 hat die *Eidg. Steuerverwaltung (ESTV)* die definitive Version des *Kreisschreibens (KS)* zum Kapitaleinlageprinzip ausgearbeitet. Zum Zeitpunkt des Redaktionsschlusses war das KS noch nicht publiziert. Auf Grund von mündlichen Auskünften sowie Aussagen der ESTV an öffentlichen Veranstaltungen zum Kapitaleinlageprinzip [1] rechtfertigen sich nachstehend zunächst einige Bemerkungen zu den Ausführungen, welche im 1. Teil (Ziff. 3.3.–3.5.) gemacht wurden. Im Anschluss werden ausgewählte Spezialthemen sowie die Frage der Verbindlichkeit von KS diskutiert.

#### 1. NACHTRAG ZUM 1. TEIL

**1.1 Definition der Kapitaleinlage – Einlage durch Aktionär oder Nahestehende?** Die Gleichschaltung des Einlagebegriffs gemäss Art. 20 Abs. 3 des *Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG)* mit jenem gemäss Art. 60 lit. a DBG wird von der ESTV ausdrücklich verneint. Damit qualifizieren gemäss ESTV weder Zuschüsse von Grossmüttergesellschaften noch Vorteilszuwendungen unter Schwestergesellschaften unter dem Kapitaleinlageprinzip. In diesem Punkt hält die ESTV leider an ihrer restriktiven Definition der Kapitaleinlage fest.

**1.2 Definition der Kapitaleinlage – offene vs. verdeckte Kapitaleinlagen.** Gemäss Ansicht der ESTV qualifizieren verdeckte Kapitaleinlagen nicht für die steuerfreie Rückführung unter dem Kapitaleinlageprinzip. Liegt jedoch ein Sacheinlagevertrag vor und wird im Jahr der Einbringung die verdeckte Kapitaleinlage vor Abnahme der Jahresrechnung

noch aufgedeckt, so kann eine entsprechende Reserve aus Kapitaleinlage gebildet werden. Erfolgen Nachbuchungen ohne Sacheinlagevertrag oder in späteren Jahren, so werden diese, auch wenn sie handelsrechtlich zulässig sind, steuerlich als Aufwertungsgewinne erfasst [2]. Auch in diesem Punkt rückt die ESTV trotz grösserer Interventionen von Fachverbänden und Vertretern kantonaler Steuerbehörden nicht von ihrer Position ab.

Für das laufende Geschäftsjahr wäre aufgrund der vorstehenden Ausführungen zu prüfen, ob es sich allenfalls lohnt, verdeckte Kapitaleinlagen vor Abnahme der Jahresrechnung aufzudecken.

**1.3 Verbuchung der Kapitaleinlage – zur Verlustverrechnung gezwungen?** Auch bezüglich der Verrechnung der Reserven aus Kapitaleinlagen mit bestehenden Verlusten insbesondere im Falle einer Sanierung (siehe auch Ziff. 2.1: Sanierungen) hält die ESTV an ihrer Position fest. Wer in Zukunft im Zusammenhang mit einer Sanierung von einem Emissionsabgabeerlass profitieren will, verzichtet damit auf die Möglichkeit der steuerfreien Rückzahlung dieser Sanierungsleistungen, da diese für den Erlass der Emissionsabgabe gemäss ESTV zwingend mit bestehenden Verlustvorträgen verrechnet werden müssen. Andernfalls verweigert die ESTV den Erlass. Sie lehnt damit den «Wiederauffüllungseffekt», wie er im 1. Teil des Artikels ausgeführt wurde, ab – vorgenommene Verrechnungen sind somit endgültig.

**1.4 Ausweis sowie Nachweis – formelle Anforderungen (Form und Fristen).** Aufgrund zahlreicher Voten hat die



BARBARA BRAUCHLI  
ROHRER, LIC. IUR.,  
DIPL. STEUEREXPERTIN,  
PARTNERIN,  
WENGER & VIELI AG,  
ZÜRICH



XENIA ATHANASSOGLOU,  
LIC. OEC. PUBL.,  
DIPL. STEUEREXPERTIN,  
WENGER & VIELI AG,  
ZÜRICH

ESTV im Punkt der formellen Anforderungen gewisse Zugeständnisse gemacht. Einerseits wurde die Frist zum Nachweis und zur Deklaration der Reserven aus Kapitaleinlagen deutlich verlängert: Der erste Ausweis hat in der Schlussbilanz des Geschäftsjahrs, welches im Jahre 2011 endet, zu erfolgen. Geblieben ist jedoch die Anforderung, dass die Reserven in einem separaten Konto ausgewiesen werden müssen – die Verbuchung auf einem Unterkonto oder der gesonderte Eigenkapitalausweis im Anhang zur Jahresrechnung ist nicht ausreichend.

**1.5 Ausweis sowie Nachweis – Überprüfung der Reserven durch die ESTV.** Die gemeldeten Reserven aus Kapitaleinlagen werden durch die ESTV geprüft, und anschliessend wird der Bestand der Reserven der Gesellschaft (oder deren Vertreter) mitgeteilt. Wird der von der ESTV gemeldete Bestand an Reserven bestritten, so kann kein direktes Rechtsmittel ergriffen werden, vielmehr muss zuerst eine anfechtbare Feststellungsverfügung beantragt werden. Hier wäre es wünschenswert gewesen, wenn der gesamte, von der ESTV vorgeschriebene Prozess in einer direkt anfechtbaren Verfügung resultiert hätte. Grundsätzlich ist aber die Tatsache, dass der Bestand der Reserven bereits vor einer allfälligen Ausschüttung verbindlich geklärt werden kann, sehr zu begrüssen, da eine Beurteilung zum Zeitpunkt der Ausschüttung zu einer grossen Rechtsunsicherheit und bis zur Klärung faktisch zu einem Ausschüttungsstop der Kapitaleinlagen führen würde.

Abschliessend sei darauf hingewiesen, dass, im Gegensatz zur Verletzung von Formvorschriften wie z. B. der Verbuchung, eine Nicht-Meldung wohl keine Verwirkung zur Folge haben kann.

## 2. SPEZIALTHEMEN

Nachfolgend wird auf ausgewählte Spezialthemen des *Entwurfes des KS zum Kapitaleinlageprinzip (KS-Entwurf)* [3], wiederum ergänzt mit mündlichen Auskünften sowie Aussagen der ESTV an öffentlichen Veranstaltungen zum Kapitaleinlageprinzip [4], eingegangen.

**2.1 Sanierungen.** Der KS-Entwurf fordert im Rahmen einer Sanierung mit unechtem Sanierungsertrag die Verrechnung der geleisteten Kapitaleinlage mit bestehenden Verlusten, um in den Genuss des Freibetrags respektive Erlasses gemäss Art. 6 Abs. 1 lit. k bzw. Art. 12 des *Stempelabgabengesetzes (StG)* zu kommen. Es findet somit eine Verknüpfung des Emissionsabgabenerlasses mit dem Kapitaleinlageprinzip statt [5], welche weder vom Gesetzgeber gewollt ist, noch der Praxis der vergangenen Jahre bezüglich Sanierungen entspricht.

Analog des KS-Entwurfes zum Kapitaleinlageprinzip sieht auch der neuste Entwurf des KS «Sanierungen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften» (KS-Entwurf Sanierung [6]) in Ziff. 3.3.2 lit. b eine Verrechnung der Zuschüsse mit bestehenden Verlusten zwingend vor, damit der Emissionsabgabenerlass gewährt wird.

Gemäss geltender Praxis der ESTV liegt dann eine Sanierung vor, wenn die echte Unterbilanz nach der Sanierung reduziert oder gar beseitigt ist [7]. Im Zuge der Unterneh-

menssteuerreform II wurde in Art. 6 Abs. 1 lit. k StG neu ein an Sanierungen gebundener Freibetrag von CHF 10 Mio. eingeführt. Der Erläuterungstext in der Botschaft äussert sich dahingehend, dass dieser Freibetrag nicht für Zuschüsse der Anteilsinhaber gilt, soweit diese Zuschüsse nicht der Verlustbeseitigung dienen [8]. Ob die Verlustbeseitigung rein wirtschaftlich zu verstehen ist oder eine tatsächliche Ausbuchung der Verluste gefordert wird, wird in der Botschaft jedoch nicht konkretisiert. Es kann somit festgehalten werden, dass weder der Gesetzestext noch die Botschaft explizit eine buchhalterische Verlustverrechnung fordern.

Die durch die ESTV geforderte Verlustverrechnung verschärft die bestehende Praxis bezüglich der Emissionsabgabe in Sanierungsfällen erheblich. Bei tatsächlicher Durchsetzung dieses Kriteriums muss sich die sanierungsbedürftige Gesellschaft in Zukunft zwischen der steuerfreien Rückzahlung der Kapitaleinlagereserve und dem Entrichten der Emissionsabgabe entscheiden, stellt doch gemäss ESTV die Sanierungsleistung ohne Verrechnung der Verlustvorträge eine Kapitaleinlage dar, welche der Emissionsabgabe unterliegt [9]. Damit treffen zwei unterschiedliche Interessen aufeinander – auf der einen Seite der sanierende Aktionär, der eine steuerfreie Rückführung der Kapitaleinlagereserve anstrebt – und andererseits die sanierungsbedürftige Gesellschaft selbst, welche die Kosten der Emissionsabgabe vermeiden möchte.

Auch in der definitiven Version des KS zum Kapitaleinlageprinzip wird die ESTV am Verrechnungskriterium festhalten [10]. Im Hinblick auf die geplante Abschaffung der Emissionsabgabe im Zuge der Unternehmenssteuerreform III [11] erscheint diese Regelung jedoch zukünftig in einem etwas milderem Licht.

**2.2 Rückkauf eigener Beteiligungsrechte.** Bezüglich der Behandlung des Rückkaufs eigener Beteiligungsrechte soll der Grundsatz gelten, dass sich die Gesellschaft auf der handelsrechtlichen Verbuchung im Zeitpunkt des Beteiligungsrückkaufs behaften lassen muss. Bei den nachfolgend dargelegten Fällen ist zwischen Rückkaufsprogrammen, welche vor Einführung des Kapitaleinlageprinzips erfolgten, und zukünftigen Rückkaufsprogrammen zu unterscheiden [12].

*2.2.1 Alte Rückkaufsprogramme (vor Einführung des Kapitaleinlageprinzips).* Für Rückkaufsprogramme, die vor Einführung des Kapitaleinlageprinzips stattfanden, besteht die Wahlmöglichkeit im Zeitpunkt des Rückkaufs. Grundsätzlich muss sich die Gesellschaft aber auf der Verbuchung in der Schlussbilanz des Geschäftsjahrs 2011 behaften lassen. Es sind zwei Fälle zu unterscheiden:

*Fall 1:* Wurden die Beteiligungsrechte noch nicht abgerechnet, kann die Gesellschaft bestimmen, zulasten welcher Reservekonti sie die «Reserve für eigene Beteiligungsrechte» bilden will bzw. zulasten welcher Reserven sie die Beteiligungsrechte im Zeitpunkt der Herabsetzung des Kapitals ausbuchen will.

*Fall 2:* Falls bereits abgerechnet wurde, wird davon ausgegangen, dass die Verbuchung zulasten der übrigen Reserven

erfolgte, da die Abrechnung nicht rückgängig gemacht werden kann.

Eine allfällige Verbuchung über das Konto «Reserve aus Kapitaleinlagen» ist daher nur in den Fällen sinnvoll, in denen der Rückkauf nicht bereits zu einer Abrechnung geführt hat, da ansonsten die Vorteile des Kapitaleinlageprinzips nicht zum Tragen kommen.

Dass die ESTV auf die Verbuchung in der Schlussbilanz 2011 abstellt, ist sehr zu begrüßen. Unternehmen, die in den letzten Jahren eigene Beteiligungsrechte erworben haben, können nun entscheiden, ob sie eine Verrechnung zulasten der Reserve aus Kapitaleinlagen und damit eine steuerfreie Rückführung wünschen oder wie bisher eine steuerbare Rückführung – verbunden mit einer Belastung der übrigen Reserven.

*2.2.2 Zukünftige Rückkaufsprogramme (nach Einführung des Kapitaleinlageprinzips).* Für zukünftige Rückkaufsprogramme sind ebenfalls zwei Fälle zu unterscheiden:

*Fall 1:* Beteiligungsrechte werden zurückgekauft und innerhalb der Fristen gemäss Art. 4 a des *Verrechnungssteuergesetzes (VStG)* weiterveräussert: Wurde die Reserve für eigene Beteiligungsrechte aus den übrigen Reserven gebildet und wird die Reserve im Falle einer Wiederausgabe der Beteiligungsrechte wieder aufgelöst, dann erlangt diese Reserve wieder die «normale» Qualifikation als «übrige Reserve». Wurde die Reserve für eigene Beteiligungsrechte hingegen aus Kapitaleinlagereserven gebildet und wird die Reserve im Falle einer Wiederausgabe der Beteiligungsrechte aufgelöst, dann erlangt diese Reserve wieder die «privilegierte» Qualifikation als «Reserve aus Kapitaleinlagen».

*Fall 2:* Rückkauf von Beteiligungsrechten zwecks Herabsetzung: Werden Beteiligungsrechte zum Zwecke der Herabsetzung zurückgekauft, muss sich die Gesellschaft auf der handelsrechtlichen Verbuchung im Zeitpunkt des Rückkaufs behaften lassen. Die steuerliche Behandlung der Auszahlung von Reserven hängt davon ab, zulasten welcher Reservekonti die Auszahlung erfolgt. Bei Belastung des gesonderten Kontos für die Kapitaleinlage (Reserve aus Kapitaleinlagen) bleibt die Rückzahlung im Sinne von Art. 20 Abs. 3 DBG und Art. 5 Abs. 1<sup>bis</sup> VStG steuerfrei. In allen anderen Fällen unterliegt der Differenzbetrag zwischen Rückkaufspreis und Nennwert der Beteiligungsrechte der Verrechnungssteuer und bei den Aktionären mit Beteiligungsrechten im Privatvermögen der Einkommenssteuer.

*Wiederausgabe von bereits abgerechneten Beteiligungsrechten:* Bei Wiederausgabe von Beteiligungsrechten, deren Rückkauf eine sofortige oder aufgeschobene Besteuerung als Teilliquidation ausgelöst hat, stellt derjenige Teil des Ausgabepreises, welcher über dem Nennwert liegt, eine offene Kapitaleinlage dar, womit das ausgewiesene Agio als Reserve aus Kapitaleinlagen qualifiziert.

## 2.3 Ausländische Gesellschaften

*2.3.1 Ausweis.* Der KS-Entwurf sieht vor, dass die gesetzlichen Bestimmungen des DBG sowie des VStG sowohl für inländische als auch für ausländische Gesellschaften gelten sollen und fordert auch bei ausländischen Gesellschaften den gesonder-

ten Ausweis der Reserven aus Kapitaleinlagen im Jahresabschluss. Die Rechnungslegungsvorschriften ausländischer Jurisdiktionen weichen teilweise jedoch grundlegend von den schweizerischen Vorschriften ab. Insbesondere kennen die ausländischen Staaten die von der ESTV im Zusammenhang mit dem Kapitaleinlageprinzip geforderten detaillierten «steuerlichen» Ausweisvorschriften der Schweiz nicht.

Da ausländische Kapitalgesellschaften nicht der Schweizer Verrechnungssteuer unterliegen, unterstehen sie auch nicht den Vorschriften des VStG. Aus diesem Grund lässt die ESTV nun auch einen alternativen Nachweis über das Vorliegen und die Ausschüttungen von qualifizierenden Kapitaleinlagen durch in der Schweiz ansässige Beteiligungsinhaber zu.

Dass das Kapitaleinlageprinzip für ausländische ebenso wie für inländische Gesellschaften gelten soll, ist sehr zu begrüßen. Diese Gleichbehandlung dürfte auch unter dem Aspekt des Diskriminierungsverbots geboten sein.

*2.3.2 Zuzug.* Gemäss KS-Entwurf ändert sich die Qualifikation der «übrigen Reserven» bei einem Zuzug einer juristischen Person in die Schweiz nicht. Diese Regelung wurde im Rahmen der Vernehmlassung kritisiert, mit der Begründung, dass eine Sitzverlegung nach schweizerischem Recht zu einer Liquidationsfiktion führe, was in Analogie auch für eine ausländische Gesellschaft zu gelten habe [13]. Bei Annahme einer Liquidation findet eine steuersystematische Realisation statt, d. h., es wird über die stillen Reserven abgerechnet. Zudem unterliegen die offenen und stillen Reserven der Verrechnungssteuer. Wird nun eine Liquidationsfiktion angenommen, so würde dies bedeuten, dass im Rahmen der Sitzverlegung quasi eine Sacheinlage erfolgt, wobei die Nettoaktiven nach Abzug des Grund- oder Stammkapitals den Reserven aus Kapitaleinlagen zuzuweisen wären. Diese Ansicht wird von der ESTV nicht geteilt, d. h., sie akzeptiert eine Qualifikation der Nettoaktiven der zuziehenden Gesellschaft nicht als Kapitaleinlage, da in einem solchen Fall der Nachweis der Einlage durch die Inhaber nicht gelänge. Zwar könne die Gesellschaft die Nettoaktiven als Kapitaleinlage verbuchen oder vor der Sitzverlegung eine Kapitalerhöhung vornehmen (allenfalls mit Emissionsabgabefolgen bei Annahme einer Steuerumgehung [14]), doch löse dies die Besteuerung bei den schweizerischen Anteilsinhabern aus.

Nebst der Fragestellung der Liquidationsfiktion stellt sich auch noch eine rein umsetzungsorientierte Thematik, indem die Eigenkapitalstruktur ausländischer Gesellschaften sehr oft nicht den schweizerischen Bilanzvorschriften entspricht und daher anzupassen sind. Dabei ist sicherzustellen, dass die Herkunft der Reserven nachgewiesen werden kann, damit Kapitaleinlagereserven geltend gemacht werden können [15].

*2.3.3 Grenzüberschreitende Quasifusion.* Mit der Regelung zur grenzüberschreitenden Quasifusion eröffnet der KS-Entwurf die Möglichkeit, dass bei einer Sacheinlage (Einbringung von Beteiligungsrechten an einer ausländischen in eine inländische Gesellschaft) die gesamte Sacheinlage als Kapitaleinlage qualifiziert, was zu begrüßen ist. Dabei kann der die Erhöhung des Nennwerts übersteigende Teil in der Schweizer



Gesellschaft als Reserve aus Kapitaleinlage ausgewiesen werden. Es gilt jedoch zu beachten, dass auch bei der grenzüberschreitenden Quasifusion für natürliche in der Schweiz ansässige Personen, als übertragende Partei, der Vorbehalt der Transponierung gilt.

**2.4 Umstrukturierungen.** Auch bei den Umstrukturierungen zeigt sich der Grundsatz, dass das, was einmal Kapitaleinlage war, auch Kapitaleinlage bleibt. Auf ein paar stossende Abweichungen von diesem Grundsatz wird nachfolgend eingegangen.

**2.4.1 Sperrfristverletzung: Nachbesteuerter Reserven qualifizieren nicht als Reserven aus Kapitaleinlagen.** Der nachfolgende Absatz gilt sowohl bei Sperrfristverletzungen im Zusammenhang mit der Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs einer Personenunternehmung auf eine juristische Person, der Ausgliederung sowie der Übertragung zwischen inländischen Konzerngesellschaften.

Erfolgt in den vorstehend erwähnten Fällen nachfolgend zu einer steuerneutralen Umstrukturierung eine Sperrfristverletzung und eine damit zusammenhängende Nachbesteuerung der stillen Reserven, so können diese gemäss Ansicht der ESTV nicht nachträglich auf die Reserven aus Kapitaleinlage umgebucht werden. Sie folgt hier ihrer grundlegenden und teilweise sehr umstrittenen Argumentation, dass verdeckte Kapitaleinlagen nicht unter dem Kapitaleinlageprinzip erfasst werden. Dies kann dazu führen, dass z. B. bei der Übertragung eines Betriebs auf eine Personenunternehmung das gleiche Steuersubstrat zweimal besteuert wird, einmal bei Sperrfristverletzung auf Stufe des ursprünglichen Inhabers und dann bei effektiver Ausschüttung beim neuen Inhaber [16].

**2.4.2 Fusionsagio: Fusionsagio aus einem Reverse Merger stellt keine Reserve aus Kapitaleinlage dar.** Bei einem Reverse Merger (Absorption der Muttergesellschaft) übernimmt die Tochtergesellschaft sämtliche Aktiven und Passiven der Muttergesellschaft, der entsprechende Aktivenüberschuss der Muttergesellschaft wird als Sacheinlage in die Tochtergesellschaft eingebracht und dem Agio gutgeschrieben. Bereits bis anhin wurde die Mutterabsorption als Kapitaleinlage der Anteilhaber der Muttergesellschaft in die übernehmende Tochtergesellschaft gemäss Art. 60 lit. a DBG und die Differenz als steuerneutrales Fusionsagio oder -disagio qualifiziert [17]. Anderer Meinung ist hier die ESTV: das Fusionsagio stelle in der übernehmenden Tochtergesellschaft übrige Reserven dar. Trotz Kapitaleinlage für Gewinnsteuerzwecke, handle es sich nicht um eine von den Inhabern der Beteiligungsrechte geleistete Kapitaleinlage gemäss Art. 20 Abs. 3 DBG.

### 3. KREISSCHREIBEN ALS VERWALTUNGSANWEISUNG

Grundsätzlich ist es zu begrüssen, dass die Auslegung der entsprechenden Artikel im DBG und VStG durch ein KS präzisiert wird. Insbesondere den deklaratorischen Vorschriften und Hinweisen sei ein Platz in diesem Kreisschreiben mehr als zugestanden.

Es darf jedoch nicht vergessen werden, dass das KS lediglich eine Verwaltungsverordnung (oder auch Verwaltungsanweisung) darstellt. Diese «[...] bezwecken die Sicherstellung und Erleichterungen einer einheitlichen und sachgerechten Rechtsanwendung beim Gesetzesvollzug und konkretisieren offene und unbestimmte Normen [...]» [18]. Sie sind «an Gesetz und Rechtsverordnungen gebunden und dürfen weder über diese hinausgehen noch von diesen abweichen.» [19] Sollten die gesetzlichen Grundlagen zu unbestimmt oder gar ungenügend sein, können diese jedoch nicht durch ein KS «gerettet» werden [20]. KS können als Hilfsmittel zur Auslegung herangezogen werden [21], unterliegen jedoch einer richterlichen Überprüfung [22].

Auch die ESTV hat sich anlässlich des Kammer-Seminars Steuertagung vom 4./5. November 2010 zur Wirkung von KS geäußert und dabei folgendes festgehalten:

→ KS dienen der Rechtssicherheit und Transparenz; → sie geben der ESTV im Einzelfall kein Weisungsrecht gegenüber den Veranlagungsbehörden; → die ESTV muss den Rechtsweg beschreiten, um ihre Verwaltungsanweisungen durchzusetzen; → die KS der ESTV binden die Steuerjustizbehörden nicht; → die KS der ESTV binden die ESTV; → die gemeinsame Erarbeitung führt zu grosser Akzeptanz; → KS der ESTV können gesetzliche Regelungen nicht ändern oder ersetzen; → KS der ESTV dürfen bestehende Rechtsprechung nicht ignorieren [23].

Wie die vorstehenden Ausführungen zeigen, sind der Wirkung eines KS Grenzen gesetzt. Dies bedeutet, dass selbst wenn in den Augen der Vollzugsbehörden, d. h. z. B. der ESTV, die gesetzlichen Grundlagen zu wenig weit greifen, kann und darf dies nicht mit einem KS korrigiert werden.

Der Gesetzestext im DBG wie auch im VStG zum Kapitaleinlageprinzip ist unmissverständlich formuliert, und unter Beizug der entsprechenden Protokollierungen sowie der Botschaft ist der ursprüngliche Wille des Gesetzgebers nachvollziehbar. Trotzdem finden sich im KS einige klare Abweichungen und Ausweitungen der Besteuerungsgrundlagen. Die wesentlichen Abweichungen wurden im vorliegenden Artikel (inkl. im 1. Teil der Publikation) aufgegriffen und entsprechend kommentiert. Bis jedoch in den Einzelfällen eine gerichtliche Praxis vorliegt (z. B. zur Anwendbarkeit des Kapitaleinlageprinzips bei verdeckten Kapitaleinlagen oder bezüglich der Verlustverrechnung), die hoffentlich nicht fiskalistisch, sondern sachgerecht ausfällt, wird die ESTV wohl das KS, so wie es publiziert wird, anwenden. Es bleibt zu hoffen, dass sich durch die entsprechende Gerichtspraxis einige Steine des Anstosses umstossen lassen und eine Beurteilung im ursprünglichen Sinne des Gesetzgebers und letztlich des Volkes erfolgen wird.

### 4. FAZIT UND HANDLUNGSBEDARF

Der KS-Entwurf weist, wie der vorliegende Artikel aufzeigt, einige kritische Punkte auf, welche im Vernehmlassungsverfahren aufgegriffen wurden, jedoch seitens der ESTV in der endgültigen Fassung nur teilweise beseitigt werden. Hauptkritikthemen wie das Erfordernis einer direkten und offenen Kapitaleinlage, die erzwungene Verlustverrechnung

im Falle einer Sanierung sowie die Verneinung des Wiederauffülfeffekts bei erfolgter Verlustverrechnung werden auch im definitiven KS bestehen bleiben.

Damit vom Kapitaleinlageprinzip tatsächlich profitiert werden kann, gilt es folgendes zu beachten:

→ Überprüfung, ob es sich lohnt im laufenden Geschäftsjahr verdeckte Kapitaleinlagen vor Abnahme der Jahresrechnung aufzudecken; → Verzicht auf Verrechnung der Reserven aus Kapitaleinlage mit Verlusten; → Prüfung bei Sanierungen, was wirtschaftlich sinnvoller ist: Emissionsabgabeerlass versus Ausbuchung von Verlusten; → zeitgerechter und sauberer Nachweis der Reserven aus Kapitaleinlagen, d. h. eine systematische Aufarbeitung aller seit dem 1.1.1997 geleisteten Kapitaleinlagen; → Verbuchung der Kapitaleinlage auf einem separaten Konto; → systematische Planung zukünftiger Rückführungen (Dividende vs. Nennwertrückzahlung vs. Kapitalrückzahlung) sowie Beteiligungsrückkaufpro-

gramme; → bei zukünftigen Akquisitionen stellt die Überprüfung des Vorhandenseins des von der ESTV geforderten Nachweises sowie die richtige Verbuchung einen wichtigen Punkt im Due-Diligence-Prozess dar; → zukünftige Einlagen sind sorgfältig zu planen, da es allenfalls vorteilhafter ist, anstelle einer verdeckten Einlage, eine offene Einlage vorzunehmen.

Mit der Einführung des Kapitaleinlageprinzips wird ein altes Ärgernis beseitigt, indem durch den Inhaber geleistete Einlagen bei deren Rückführung nicht mehr besteuert werden. Die vorstehenden Ausführungen zeigen, dass bei der Umsetzung des Kapitaleinlageprinzips das eine oder andere Hindernis zu umschiffen ist und es einer sorgfältigen Planung sowie einer sauberen Aufarbeitung bedarf, um sicherzustellen, dass in einem späteren Zeitpunkt auch davon profitiert werden kann. ■

**Anmerkungen:** 1) IFA-Mitgliederversammlung vom 4. November 2010, Kammer-Seminar Steuertagung 2010 vom 4./5. November 2010 sowie Berner Seminar zum Unternehmenssteuerrecht vom 9. November 2010. 2) BGE 2A.157/2001 StE 2002 B 72.13.1 Nr. 3. 3) Version 7.0. 4) Vgl. Anm. 1. 5) Stellungnahme der Fachgruppe Steuern der Treuhand-Kammer zum Entwurf Kreisschreiben Kapitaleinlageprinzip, S. 4 f. 6) KS-Entwurf Sanierung, Entwurf 6.0 vom 04.06.2010. 7) Stephan Kuhn/René Schreiber, Sanierung von Unternehmungen,

in: ST 2010/10, S. 697. 8) Botschaft zum Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II) vom 22. Juni 2005, S. 4839. 9) Die Stellungnahme der Treuhand-Kammer spricht hier gar von einer Konkurrenz zwischen dem Erlass und dem Kapitaleinlageprinzip. 10) Folien zum Referat «Entwicklungen aus der Sicht der ESTV», Kammer-Seminar Steuertagung 2010 vom 4./5. November 2010. 11) Mitteilung des Eidg. Fi-

nanzdepartements, EFD, zur Stärkung des Standortes Schweiz (Unternehmenssteuerreform III) und <http://www.efd.admin.ch/dokumentation/zahlen/00579/00608/01329/index.html?lang=de>, Stand 2.6.2010, besucht am 11. Oktober 2010. 12) Die nachfolgenden Ausführungen beruhen auf mündlichen Aussagen der Eidg. Steuerverwaltung über die Behandlung solcher Rückkaufprogramme. 13) Stellungnahme der Fachgruppe Steuern der Treuhand-Kammer zum Entwurf Kreisschreiben Kapitaleinlageprinzip, S. 22. 14) Berner

Seminar zum Unternehmenssteuerrecht vom 9. November 2010. **15** Bezüglich der Thematik Anpassung der Kapitalstruktur sei auf die Ausführungen von Jürg Altorfer/Jürg B. Altorfer in «Das Kapitaleinlageprinzip – ein Systemwechsel mit weitreichenden Folgen», ST 2009/4, Teil 2, Seite 316 f. verwiesen. **16** Eine ähnliche Konstellation ergibt sich bei Vorteilszuwendungen unter Schwestergesellschaften, welche durch eine natürliche Person gehalten werden. **17**) Kreisschreiben

Nr. 5 vom 1. Juni 2004, Ziffer 4.1.6.2. **18**) Hans Georg Nussbaum: Rahmenbedingungen der Verordnungsgebung: Rechtliche Grundlagen und Funktionen von Verordnungen, in LeGes 2003 (1), Seite 10. Nussbaum subsumiert in seinen Ausführungen explizit auch Kreisschreiben, Merkblätter und Rundschreiben unter den Begriff Verordnungsgebungen. **19**) Hans Georg Nussbaum: Rahmenbedingungen der Verordnungsgebung: Rechtliche Grundlagen und Funktionen von Ver-

ordnungen, in LeGes 2003 (1), Seite 10. **20**) Felix Uhlmann/Iris Binder: Verwaltungsverordnungen in der Rechtssetzung: Gedanken über die Pechmarie, in LeGes (2), Seite 160. **21**) Steuerrekurskommission (StRK) II Zürich, 17. November 2009, StE B 27.5 Nr. 17, S. a. **22**) BGE 121 II 478 (24. November 1995). **23**) Diese Aufzählung ist den Folien Nr. 11 und 12 des Referats von Hans-Jürg Neuhaus am Kammer-Seminar Steuertagung vom 5. November 2010 entnommen.

## RÉSUMÉ

# Principe de l'apport de capital – interventions nécessaires

### Supplément à la première partie dans l'EC 2010/10

*Notion d'apport et apports de capital dissimulés.* L'Administration fédérale des contributions (AFC) réfute catégoriquement la mise en parallèle de la notion d'apport aux termes de l'article 20 al. 3 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) et de l'article 60 lettre a LIFD. Elle estime aussi que les apports de capital dissimulés ne remplissent pas les critères requis pour un remboursement exonéré d'impôts conformément au principe de l'apport de capital.

*Compensation des pertes.* L'AFC reste également ferme quant à la possibilité de compenser des réserves issues d'apports de capital avec des pertes effectives, notamment en cas d'assainissement.

*Justificatif et preuve.* Au vu des réactions, l'AFC a fait quelques concessions sur les exigences de forme. D'une part, le délai accordé pour apporter la preuve et pour déclarer les réserves issues d'apports de capital a été considérablement étendu: il ne faudra les déclarer pour la première fois que dans le bilan de clôture de l'exercice qui se terminera en 2011. De plus, il ne sera pas demandé de communiquer chaque variation à l'AFC au moyen d'un formulaire distinct

### Thèmes particuliers

*Assainissements.* S'agissant des bénéfices d'assainissement «improprement dit», le projet de circulaire exige la compensation des apports de capital avec les pertes effectives pour pouvoir bénéficier d'une remise au sens de l'article 12 de la loi fédérale sur les droits de timbre (LT). L'AFC établit ainsi un lien entre la remise des droits de timbre et le principe de l'apport de capital que le législateur n'a pas demandé et qui ne correspond pas à la pratique de ces dernières années en matière d'assainissements.

*Rachat des propres droits de participation.* En ce qui concerne le rachat des propres droits de participation, le principe applicable est que la société doit s'en tenir à ce qui a été comptabilisé dans le bilan établi selon le droit commercial au moment du rachat des droits de participation.

*Sociétés étrangères.* Selon le projet de circulaire, les dispositions de la LIFD et de la loi fédérale sur l'impôt anticipé (LIA) doivent s'appliquer sans distinction aux sociétés suisses et aux

sociétés étrangères. Ces dernières devront donc aussi présenter séparément les réserves issues d'apports de capital dans leurs états financiers annuels. Etant donné que les sociétés de capitaux étrangères ne sont pas soumises à l'impôt anticipé suisse, l'AFC admettra une preuve alternative de l'existence et de la distribution, par des détenteurs de participations ayant leur siège en Suisse, d'apports de capitaux remplissant les conditions requises.

Selon le projet de circulaire, la qualification des «autres réserves» n'est pas affectée par l'établissement d'une personne morale en Suisse.

*Restructurations.* En matière de restructurations aussi, on applique le principe selon lequel ce qui a été considéré comme un apport de capital doit rester un apport de capital. Cependant, en cas de violation du délai de blocage impliquant une taxation différée des réserves latentes, l'AFC estime que ces dernières ne peuvent être comptabilisées a posteriori en tant que réserves issues d'apports de capital.

*Conclusions et interventions nécessaires.* Pour pouvoir réellement bénéficier du principe de l'apport de capital, il faut être attentif aux points suivants:

- s'assurer qu'il est bien judicieux de faire apparaître les apports de capital dissimulés déjà pendant l'exercice en cours, avant l'approbation des comptes annuels;
- renoncer à compenser les réserves issues des apports de capital avec des pertes;
- en cas d'assainissement, examiner quelle est la solution la plus judicieuse d'un point de vue économique: remise du droit de timbre d'émission ou annulation comptable des pertes;
- établir en temps voulu un état précis des réserves issues des apports de capital, c'est-à-dire dresser la liste systématique de tous les apports effectués depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1997;
- comptabiliser les apports de capital sur un compte distinct;
- planifier systématiquement les futurs remboursements (dividendes, remboursement de la valeur nominale ou remboursement du capital) ainsi que les programmes de rachat des droits de participation;
- lors de futures acquisitions, inclure dans le processus de due diligence la vérification de l'existence du justificatif exigé par l'AFC ainsi que la comptabilisation correcte;
- planifier soigneusement les futurs apports car, selon les cas, il pourrait être plus avantageux d'effectuer un apport apparent qu'un apport dissimulé.

BBR/XA/PB