

Erfüllt das neue Kreisschreiben zum Kapitaleinlageprinzip den Willen des Gesetzgebers? Der 1. Teil des Beitrags widmet sich Themen wie der Definition, der Verbuchung, der Verlustverrechnung oder dem Nachweis der Kapitaleinlage. Der 2. Teil wird im ST 2010/12 publiziert.

BARBARA
BRAUCHLI ROHRER
XENIA ATHANASSOGLOU

KAPITALEINLAGEPRINZIP – ES BESTEHT HANDLUNGSBEDARF

Ausgewählte Fragestellungen zum Entwurf des Kreisschreibens (1. Teil)

1. EINLEITUNG

Der Artikel widmet sich dem Kapitaleinlageprinzip respektive dem Entwurf des Kreisschreibens der *Eidg. Steuerverwaltung (ESTV)* hiezu. Er berücksichtigt den Kenntnisstand per 31. August 2010, da bei Redaktionsschluss das Kreisschreiben noch nicht in seiner endgültigen Version vorlag [1]. Dies bedeutet, dass allfällige zwischenzeitlich eingetretene Änderungen nicht mehr berücksichtigt werden konnten.

Die nachfolgenden Abschnitte erlauben zuerst einen kurzen Rückblick auf den gesetzgeberischen Prozess, der zur Einführung des Kapitaleinlageprinzips führte. Danach werden die gesetzlichen Grundlagen dargelegt. Im Hauptteil setzt sich der Artikel mit ausgewählten Fragestellungen zum Entwurf des Kreisschreibens auseinander, gefolgt von einem kritischen Fazit.

Ein paar Worte zur Entstehungsgeschichte des Kreisschreibens:

Am 22. Juni 2005 verabschiedet der Bundesrat die Botschaft sowie den entsprechenden Gesetzesentwurf zur *Unternehmenssteuerreform II (USTR II)* und überweist sie den eidgenössischen Räten. Im Zuge der nachfolgenden Diskussionen in den Räten wird die Vorlage aufgeteilt: einerseits in Vorlage 1: «Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II)», andererseits in Vorlage 2: «Bundesgesetz über dringende Anpassungen bei der Unternehmensbesteuerung», welches die vordringlichen Probleme der indirekten Teilliquidation sowie der Transponierung behandelt. Die Einführung des

Kapitaleinlageprinzips bildet Bestandteil der Vorlage 1 [2]. Es sieht vor, dass durch die Anteilsinhaber einbezahltes Agio bei der Rückzahlung gleich behandelt wird wie Grund- oder Stammkapital.

Im Laufe des Jahres 2006 und 2007 wird das Unternehmenssteuerreformgesetz II ausgearbeitet und durch die Vernehmlassung geschickt. Im Sommer 2007 kommt das dagegen ergriffene Referendum zustande [3]. Das Unternehmenssteuerreformgesetz II vom 23. März 2007 wird am 24. Februar 2008 dem Volk vorgelegt und knapp mit 938 744 *Ja* gegen 918 990 *Nein*, d. h. mit 50,5% der Stimmen angenommen. Die Stimmbeteiligung beträgt 38,6% [4].

Im Mai 2008 entscheidet der Bundesrat, die Unternehmenssteuerreform II mit gewissen Ausnahmen auf den 1. Januar 2009 in Kraft zu setzen [5]. Das Kapitaleinlageprinzip tritt erst auf den 1. Januar 2011 in Kraft.

2. GESETZLICHE GRUNDLAGEN

In Art. 20 Abs. 3 und Art. 125 Abs. 3 des *Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG)* sowie Art. 5 Abs. 1^{bis} des *Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer (VStG)* werden Rückzahlungen von Einlagen, Aufgeldern sowie Zuschüssen von Inhabern der Beteiligungsrechte neu wie folgt geregelt:

2.1 Art. 20 Abs. 3 DBG: Kapitaleinlageprinzip

«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.» [6]



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



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

2.2 Art. 125 Abs. 3 DBG: Zusammensetzung des Eigenkapitals

«[...] Dieses besteht aus dem einbezahlten Grund- oder Stammkapital, den in der Handelsbilanz ausgewiesenen Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen im Sinne von Artikel 20 Absatz 3, den offenen und den aus versteuertem Gewinn gebildeten stillen Reserven sowie aus jenem Teil des Fremdkapitals, dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt.»

2.3 Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG: Rückzahlung, Ausweis, Meldung

«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.»

Gemäss Gesetzeswortlaut greift das Kapitaleinlageprinzip somit bei Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen, die
→ von den Inhabern der Beteiligungsrechte stammen; → nach dem 31. Dezember 1996 geleistet wurden; → in der Handelsbilanz auf einem gesonderten Konto ausgewiesen sind; und
→ sofern die Gesellschaft jede Veränderung auf diesem gesonderten Konto der ESTV meldet.

3. ANALYSE DES ENTWURFS DES KREISSCHREIBENS

3.1 Inhalt. Der Entwurf des Kreisschreibens zum Kapitaleinlageprinzip (KS-Entwurf) ist wie folgt aufgebaut:

→ Gegenstand des Kreisschreibens; → Kapitaleinlagen (Grundsätze sowie Spezialfälle); → Reserven (Reserven aus Kapitaleinlagen sowie übrige Reserven); → Ausschüttungen

(Grundsätze sowie Spezialfälle); → Umstrukturierungen (Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs einer Personenunternehmung auf eine juristische Person, Zusammenschluss (Fusion), Umwandlung, Spaltung, Ausgliederung, Übertragung zwischen Konzerngesellschaften); → Zuzug einer juristischen Person aus dem Ausland; → Ausweis im Jahresabschluss und Deklaration von Kapitaleinlagen; → Inkrafttreten; → Anhang (Beispiele zur Transponierung).

3.2 Grundsätzliches. Der KS-Entwurf setzt sich einerseits mit der Definition der Kapitaleinlage als solche auseinander, andererseits regelt er eine Vielzahl von Spezialfällen, auf welche das Kapitaleinlageprinzip ebenfalls einen Einfluss hat und folgt dabei grösstenteils dem Grundsatz: «Was einmal Kapitaleinlage war, soll auch Kapitaleinlage bleiben». Dies gilt insbesondere in den Fällen der indirekten Teilliquidation, der Transponierung sowie den Umstrukturierungsstatbeständen.

Diese Konsequenz ist zu begrüßen, da es dem Willen des Gesetzgebers entsprach die Kapitaleinlagen der Qualifikation nach dem Grund- oder Stammkapital gleichzustellen. Einbezahltes Nominalkapital ändert seine Qualifikation in einer Transaktion ebenso wenig, wie dies bei den Reserven aus Kapitaleinlagen der Fall sein sollte.

Hingegen gibt es verschiedene Bereiche, in denen man sich zu Recht fragen kann, ob der KS-Entwurf den Willen des Gesetzgebers erfüllt respektive, ob die gesetzten Anforderungen insbesondere bezüglich der Fristen und der Meldung nicht etwas über das Ziel hinausschiessen.

Nachfolgend wird zuerst auf die Definition der Kapitaleinlage gemäss KS-Entwurf eingegangen. Anschliessend werden die sich im KS-Entwurf in verschiedenen Kapiteln wiederholenden Themen «Reservenverbuchung inklusive Ver-

lustverrechnung» sowie der «geforderte Nachweis» etwas genauer untersucht. Das daran anschliessende Kapitel «Spezialthemen» setzt sich schliesslich mit der Behandlung von Umstrukturierungen, Sanierungen und Auslandgesellschaften auseinander, gefolgt von einer Diskussion über die Funktion eines Kreisschreibens.

3.3 Definition der Kapitaleinlage. Ziffer 2.1. Grundsätze des KS-Entwurfes definiert die Kapitaleinlage wie folgt:

«Als Kapitaleinlagen im Sinne von Artikel 20 Absatz 3 DBG und Artikel 5 Absatz 1^{bis} VStG gelten Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse, welche **direkt** von Inhabern der Beteiligungsrechte geleistet wurden und in der Handelsbilanz der empfangenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft verbucht und **offen** ausgewiesen sind (offene Kapitaleinlagen).» [7]

3.3.1 «Direkt» durch den Inhaber geleistete Kapitaleinlage. Durch die Einfügung des Worts «direkt» schränkt der KS-Entwurf den Umfang der möglichen Kapitaleinleger, welche von den neuen Regelungen profitieren, ein. Dem Ausdruck «direkt» können in diesem Zusammenhang zwei unterschiedliche Bedeutungen beigemessen werden. Einerseits kann es heissen, dass die ursprüngliche Einlage vom gleichen Aktionär erfolgt sein muss, welcher heute die Kapitaleinlage zurück erhält. Andererseits könnte es auch bedeuten, dass nur solche Kapitaleinlagen qualifizieren, die von den Aktionären geleistet worden sind, womit Einlagen von zum Beispiel Grossmuttergesellschaften nicht qualifizieren würden.

3.3.1.1 Direkt im Sinne von «gleicher» Aktionär. Eine Einschränkung auf von «direkten» Anteilsinhabern geleistete Einlagen im Sinne von «gleicher» Aktionär ist weder aus dem Gesetzestext ersichtlich, noch war es der Wille des Gesetzgebers, eine solche Einschränkung zu treffen. Dies ergibt sich aus folgendem: Art. 20 Abs. 3 DBG hält fest, dass die Rückzahlung von Kapitaleinlagen gleich zu behandeln ist, wie die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital. Da es beim Grund- oder Stammkapital keine Rolle spielt, ob der Empfänger der Rückzahlung dem seinerzeitigen «Einzahler» entspricht, kann es wohl auch bei der Kapitaleinlage keine Rolle spielen. Dies wurde im Rahmen des gesetzgeberischen Prozesses erkannt, was dazu führte, die ursprünglich vorgesehene «Unmittelbarkeit» zu streichen, womit der Überlegung Rechnung getragen wurde, dass einbezahltes Agio nicht nur an Personen steuerfrei zurückfliessen könne, die es seinerzeit einbezahlt hatten [8]. Der Bundesrat hält in seiner Botschaft explizit fest, dass diejenigen Aktionäre, welche die seinerzeitige Kapitaleinlage geleistet haben, nicht mit denjenigen Aktionären identisch sein müssen, welche aufgrund des Kapitaleinlageprinzips von einer steuerfreien Rückzahlung profitieren [9].

Aufgrund der vorstehenden Erläuterungen ergibt sich, dass es für die steuerfreie Rückzahlung nicht darauf ankommen kann, ob die seinerzeitige Kapitaleinlage «direkt» durch den Inhaber geleistet wurde oder nicht und dies wohl auch nicht die Meinung des Worts «direkt» im KS-Entwurf sein kann. Damit kann eigentlich nur noch die zweite Bedeutung greifen, indem die Einlage vom Aktionär erfolgt sein muss.

3.3.1.2 Direkt im Sinne von «Aktionär». Die Bedingung des KS-Entwurfs, dass der Aktionär die Einlage leisten muss, damit sie unter Art. 20 Abs. 3 DBG qualifiziert, ist wiederum anhand der Materialien zu überprüfen. Die Botschaft des Bundesrats hält dazu folgendes fest:

«Wichtig ist somit, dass nur unmittelbar durch die Inhaber der Beteiligungsrechte geleistete Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse im Sinne von Artikel 60 Buchstabe a DBG und Artikel 24 Absatz 2 Buchstabe a StHG der Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital gleichkommen.» [10]

Durch den Verweis auf die entsprechenden Artikel im DBG und *Steuerharmonisierungsgesetz (StHG)* wird klar, dass sämtliche Einlagen vom Kapitaleinlageprinzip erfasst werden sollen, die als Einlagen im Sinne dieser Artikel qualifizieren. Darunter fallen beispielsweise auch Einlagen von Grossmutter- oder Schwestergesellschaften [11].

Aufgrund der vorstehenden Erläuterungen ergibt sich, dass es für die steuerfreie Rückzahlung nicht darauf ankommen kann, ob die seinerzeitige Kapitaleinlage durch den Aktionär oder ihm nahestehende Personen geleistet wurde.

3.3.2 «Offene» Kapitaleinlage. Gemäss KS-Entwurf sollen nur offene Kapitaleinlagen als Kapitaleinlagen im Sinne von Art. 20 Abs. 3 DBG und Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG qualifizieren. Nachdem, wie unter Ziff. 3.3.1.2 dargelegt, jedoch sämtliche Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse gemäss DBG respektive StHG vom Kapitaleinlageprinzip erfasst werden, d. h. sowohl die offenen als auch die verdeckten, entspricht die im KS-Entwurf getroffene Einschränkung nicht dem Willen des Gesetzgebers.

Dies ergibt sich auch daraus, dass die Botschaft klar die Möglichkeit offen lässt, dass in gewissen Fällen die Kapitaleinlagen vorerst in der Steuerbilanz berücksichtigt werden können, wobei die Handelsbilanz möglichst unverzüglich an die Steuerbilanz anzupassen ist [12]. Die in der Botschaft aufgezeigte Möglichkeit deckt sich mit dem Grundsatz, dass jeder von Gesellschaftern oder diesen nahestehenden Personen bedingungslos geleistete Zuschuss aus betriebswirtschaftlicher Sicht einen erfolgsneutralen Vorgang darstellt und daher auch steuerlich entsprechend behandelt werden muss, unabhängig davon, ob die Einlage verdeckt oder offen erfolgt ist [13]. Inwieweit dies handelsrechtlich möglich ist und in welcher Steuerperiode dies zu erfolgen hat, wird sich weisen müssen [14].

Auch Forderungsverzichte durch Aktionäre sollen gemäss Botschaft als Kapitaleinlagen qualifizieren, mit der Einschränkung, dass dies nur gelte, sofern der Entscheid zum Forderungsverzicht nachgewiesenermassen auf die Aktionäreigenschaft zurückzuführen sei. Werde jedoch im Rahmen einer Sanierung (i. d. R. zusammen mit Forderungen von Drittgläubigern) auf Forderungen verzichtet, so liege keine Kapitaleinlage vor. Bei der Frage der steuerlichen Behandlung von Forderungsverzichten durch Anteilsinhaber handelt es sich um eine altbekannte Diskussion aus der Praxis, welche an dieser Stelle nicht weitergeführt werden soll. Es sei auf die entsprechenden Literaturquellen verwiesen [15].

Wie die vorstehenden Ausführungen zeigen, lässt sich nicht erkennen, wieso die qualifizierenden Kapitaleinlagen auf «offene» Kapitaleinlagen eingeschränkt werden sollten. Da bleibt nur zu hoffen, dass die endgültige Version des Kreis-schreibens dem Willen des Gesetzgebers Rechnung trägt. Wobei man sich tatsächlich der Frage von *Altorfer/Altorfer* anschliessen kann, ob nach Übergang zum Kapitaleinlageprinzip verdeckte Kapitaleinlagen überhaupt noch sinnvoll sind [16]. Da diese Frage jedoch nur zukunftsgerichtet beantwortet werden kann, braucht es für die Vergangenheit zwingend eine Anpassung.

3.4 Verbuchung der Kapitaleinlage

3.4.1 Reservenverbuchung: geltendes und geplantes Rechnungslegungsrecht. Nachfolgend wird auf die heute gültigen handelsrechtlichen Vorschriften sowie die diesbezügliche Problematik der Verbuchung der Kapitaleinlagen eingegangen. Weiter werden auch die entsprechenden Anpassungen im Rahmen der Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts aufgezeigt.

Die heute gültige Fassung des *Obligationenrechts* (OR) sieht in Art. 671, 671 a und 671 b auf der Passivseite der Bilanz unter der Reserveposition eine Aufteilung in «gesetzliche Reserven» sowie «statutarische Reserven» vor. Die gesetzlichen Reserven werden weiter unterteilt in «Allgemeine Reserve», «Reserve für eigene Aktien» und «Aufwertungsreserve» [17].

Einzahlungen von Beteiligungsinhabern, die keine Liberierung von Nennkapital darstellen, werden den offenen [18] Reserven zugeführt [19]. Gemäss heutiger Fassung des OR darf nach Art. 671 Abs. 3 OR die allgemeine Reserve, soweit sie die Hälfte des einbezahlten Aktienkapitals nicht übersteigt, nur zur Deckung von Verlusten, Massnahmen zur Sicherung des Geschäftsgangs in schlechten Zeiten und zur Milderung der Arbeitslosigkeit oder ihrer Folgen verwendet werden. Nicht vorgesehen ist eine Rückführung an die Be-

teiligungsinhaber, sofern nicht eine Mindesthöhe von 50% des einbezahlten Aktienkapitals erreicht ist [20].

Der *Entwurf zum Obligationenrecht* (E-OR) unterscheidet neu zwischen Kapital- und Gewinnreserven (Art. 959 a Abs. 2 Ziff. 3 lit. b und c E-OR). Die entsprechende Botschaft des Bundesrats [21] sieht vor, dass die gesetzlichen Kapitalreserven lediglich zur (1.) Deckung von Verlusten, (2.) für Massnahmen zur Weiterführung des Unternehmens bei schlechtem Geschäftsgang und (3.) zur Bekämpfung der Arbeitslosigkeit und Milderung ihrer Folgen verwendet werden darf. Demgegenüber sieht der Beschluss des Ständerats vom 11. Juni 2009 unter (4.) folgende zusätzliche Verwendungsmöglichkeit der Kapitalreserven vor:

«zur Rückzahlung an die Aktionäre, soweit die gesetzlichen Reserven die Hälfte des Aktienkapitals übersteigen». [22]

Diese Ergänzung ist im Hinblick auf das Kapitaleinlageprinzip zu begrüssen. Gemäss Art. 671 Abs. 1 Ziff. 3 E-OR sind dem Konto «gesetzliche Kapitalreserve» nämlich auch «weitere, durch Inhaber von Beteiligungspapieren geleistete Einlagen und Zuschüsse» zuzuweisen, d. h. die klassischen Kapitaleinlagen, wie sie das Kapitaleinlageprinzip definiert. Eine entsprechende Anpassung des E-OR ist daher notwendig, andernfalls allfällige von den Beteiligungsinhabern geleistete Kapitaleinlagen zukünftig zwar aus steuerlicher Optik steuerfrei an die Anteilsinhaber zurückgeführt werden können, dies aber handelsrechtlich untersagt ist. Zudem würde die ursprünglich limitierte Verwendungsmöglichkeit eine handelsrechtliche Verschärfung zur heutigen Situation darstellen, da heute die in die offenen Reserven eingebuchten Kapitaleinlagen an die Aktionäre zurückgeführt werden können, sofern die Mindesthöhe der Reserven erreicht ist.

Das Datum, wann sich der Nationalrat mit dem Entwurf zum neuen Rechnungslegungsrecht befassen wird, ist bei

Redaktionsschluss noch nicht festgelegt. Damit ist auch das voraussichtliche Datum des Inkrafttretens noch unbekannt.

3.4.2 Gutschrift und Minderung der Reserve aus Kapitaleinlagen. Gemäss KS-Entwurf können offene Kapitaleinlagen der Beteiligungsinhaber steuerneutral den Reserven aus Kapitaleinlagen gutgeschrieben werden und sind dem einbezahlten Grund- oder Stammkapital gleichgestellt, während Verluste, die dieser Reserve aus Kapitaleinlagen belastet wurden, diese Reserve definitiv vermindern. Offene Kapitaleinlagen, die in der Handelsbilanz nicht gesondert ausgewiesen wurden, gelten gemäss KS-Entwurf grundsätzlich als übrige Reserven und können nicht steuerfrei an die Anteilsinhaber zurückgeführt werden.

Die Haltung der ESTV, die sich durch den ganzen KS-Entwurf zieht, dass Ausbuchungen der Reserven aus Kapitaleinlagen eine definitive und endgültige Minderung derselben zur Folge haben, erlangt insbesondere im Zusammenhang mit der Verrechnung mit Verlusten eine grosse Bedeutung.

3.4.3 Verlustverrechnung. Dieser Abschnitt ist der definitiven Verrechnung von Verlusten mit der Reserve aus Kapitaleinlagen gewidmet. Aus der Botschaft geht klar hervor, dass der Gesetzgeber die steuerfreie Rückführung der gesamten Kapitaleinlage vorsah:

«Der Übergang vom Nennwert- zum Kapitaleinlageprinzip ermöglicht die steuerfreie Rückzahlung der gesamten Kapitaleinlage einschliesslich des bisher steuerbaren Agios.» [23]

Vom Grundsatz des Kapitaleinlageprinzips her muss einmal eingelegtes Kapital später auch steuerfrei an den Anteilsinhaber zurückfliessen können. Ob die Gesellschaft in der Zwischenzeit Verluste macht, die der Reserve aus Kapitaleinlage (oder irgendeiner anderen Reserve) belastet werden, kann keinen Einfluss auf die Steuerfreiheit haben. Es muss grundsätzlich möglich sein, dass die Reserven im Rahmen des ordentlichen Geschäftsgangs wieder mit erwirtschaftetem Gewinn aufgefüllt werden können, ohne nachteilige Steuerfolgen für die Anteilsinhaber. Weiter kann auch dem Gesetzestext kein Verbot dieses «Wiederauffüllungseffektes» entnommen werden [24].

Auch dem Gesetzgeber scheint die Thematik des «Wiederauffüllungseffektes» bekannt gewesen zu sein und sie wurde dennoch nicht explizit ausgeschlossen. Die Botschaft spricht von einer «Substitution von Aktienkapital durch (offene) Reserven», denn bereits heute unter dem Nennwertprinzip wird durch die Nennwertrückzahlung die Einkommenssteuer vermieden, und das betriebswirtschaftlich erforderliche Eigenkapital wird durch Gewinnthesaurierung in Form von Reserven bereitgestellt.»

Durch den Übergang zum Kapitaleinlageprinzip wird die Möglichkeit der steuerfreien Gewinnausschüttung eines fortbestehenden, wirtschaftlich erfolgreichen Unternehmens ausgeweitet[...].»

Die Botschaft spricht hier im Hinblick auf die Finanzierungsneutralität gar von einem positiven Effekt, da die Anteilsfinanzierung bislang die steuerlich am stärksten belastete Finanzierungsform ist [25].

Die von der ESTV im KS-Entwurf gewählte Formulierung kann ausserdem zu einer negativen «Vorwirkung» der ein-

geführten Regelung führen, da Steuerpflichtige in der Vergangenheit solche Verrechnungen mit Kapitaleinlagen vorgenommen haben, ohne zu wissen, dass sie damit eine zukünftige steuerfreie Rückzahlung verwirken. Dies stellt eine Benachteiligung für all diejenigen Steuerpflichtigen dar, welche eine solche Verrechnung (welche besonders häufig bei wirtschaftlich angeschlagenen Unternehmen im Zuge der Sanierung zum Tragen kommt) vorgenommen haben [26].

3.5 Ausweis sowie Nachweis der Kapitaleinlage

3.5.1 Grundsätzliches zum Ausweis. Die gesetzlichen Grundlagen im DBG und VStG gehen von unterschiedlichen Anforderungen an den Ausweis der Reserven aus Kapitaleinlagen aus. Während das DBG lediglich in Art. 125 Abs. 3 im Rahmen der Aufzählung über den Inhalt des Eigenkapitalnachweises von «den in der Handelsbilanz ausgewiesenen Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen im Sinne von Artikel 20 Absatz 3 DBG [...]» spricht, geht das VStG weiter. Es fordert in Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG, dass 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 Eidg. Steuerverwaltung meldet.» [27]

3.5.2 Ausweis vs. Nachweis (rein deklaratorischer Charakter vs. qualifizierender Charakter). Der KS-Entwurf weist an verschiedenen Stellen darauf hin, dass für die Qualifikation der Kapitaleinlagen die Handelsbilanz und die Angaben im Anhang der Jahresrechnung massgebend sind. Hier stellt sich die Frage des Zwecks der Angaben in der Handelsbilanz. Die Angaben in der Handelsbilanz sollen als «Ausweis» der Reserven aus Kapitaleinlagen dienen und haben damit rein deklaratorischen Charakter. Wie die Kapitaleinlagen letztlich in der Handelsbilanz ausgewiesen sind, hat jedoch nichts mit der «Qualifikation» der Reserven zu tun [28]. Das Gesetz fordert einzig den Ausweis in der Handelsbilanz auf einem gesonderten Konto. Ist diese Voraussetzung erfüllt und gelingt der Nachweis, dass die Reserve tatsächlich aus einer Kapitaleinlage der Anteilsinhaber stammt (Qualifikation), dürfte einer Behandlung unter dem Kapitaleinlageprinzip nichts mehr im Weg stehen.

3.5.3 Formelle Anforderungen gemäss KS-Entwurf sowie zeitlicher Rahmen. Noch weiter geht der KS-Entwurf bei den formellen Voraussetzungen der Inanspruchnahme des Kapitaleinlageprinzips indem er diesen fast zwei ganze A4-Seiten widmet.

Der KS-Entwurf fordert, dass der Ausweis der betroffenen, offenen Kapitaleinlagen spätestens in der handelsrechtlichen Eingangsbilanz des Geschäftsjahrs, welches nach dem 31. 12. 2010 endet, erfolgt. Diese Frist ist eindeutig zu kurz, denn dies würde für Gesellschaften, deren Geschäftsjahr vom 1. 4. 2010 bis 31. 3. 2011 dauert, heissen, dass sie bereits in der Eröffnungsbilanz am 1. 4. 2010 diese Gliederung und Verbuchung gewählt haben müssen. Angesichts der Tatsache, dass das Gesetz erst am 1. 1. 2011 in Kraft tritt und damit zum heutigen Zeitpunkt viele Umsetzungsfragen noch nicht geklärt sind, eine illusorische Anforderung. Zudem ist die

Eingangsbilanz für die Erstermittlung ungeeignet, da sie gemäss den Grundsätzen ordentlicher Rechnungslegung ein genaues Abbild der vorangegangenen Schlussbilanz zu sein hat (formelle Bilanzkontinuität oder -identität) [29].

3.5.3.1 Direkte Bundessteuer. Für Zwecke der direkten Bundessteuer reicht gemäss KS-Entwurf der Ausweis in der Steuererklärung. Dies führt zu keinem nennenswerten Mehraufwand des Steuerpflichtigen im Zuge der jährlichen Deklaration und ist daher zu begrüssen.

Gemäss Kommentar zum DBG handelt es sich bei der Einreichung des Eigenkapitalnachweises, welcher ab 1. 1. 2011 auch die Reserve aus Kapitaleinlage beinhaltet, um eine Sachdarstellungspflicht, «die zu einer *Erweiterung der Steuererklärungspflicht* führt» [30]. Eine Verletzung der Steuerklärungspflicht führt gemäss Art. 130 Abs. 2 DBG zu einer Ermessensveranlagung und einer Busse wegen Verletzung der Verfahrenspflichten nach Art. 174 DBG [31].

3.5.3.2 Verrechnungssteuer. Anders sieht es bei den verrechnungssteuerlichen Anforderungen aus. Hier fordert der KS-Entwurf eine ordentliche (laufende) Deklaration und zudem eine ordentliche sowie eine ausserordentliche Erstdeklaration bei Einführung des Kapitaleinlageprinzips per 1. 1. 2011.

Die jährliche, ordentliche Deklaration hat jeweils 30 Tage nach Genehmigung der Jahresrechnung unaufgefordert an die ESTV zu erfolgen. Hierzu muss der Geschäftsbericht oder die unterzeichnete Abschrift der Jahresrechnung unter Berücksichtigung des gesonderten Ausweises der Kapitalre-

serve eingereicht werden. Zudem ist jede Veränderung auf dem Kapitaleinlagekonto jeweils innert sehr kurz bemessenen 30 Tagen mittels eines separaten Formulars der ESTV zu melden.

Zudem sieht die ordentliche Erstdeklaration vor, dass die Reserven aus Kapitaleinlagen, für welche das Kapitaleinlageprinzip und damit die steuerfreie Rückzahlung geltend gemacht werden soll, spätestens bis am 30. Juni 2011 bei der ESTV mittels des vorgeschriebenen Excel-Tools gemeldet sein müssen. Diese Frist ist eindeutig zu kurz, da die Datenlage von 10 Jahren bearbeitet werden muss. Insbesondere bei grösseren Konzernen mit einer lebhaften Vergangenheit bezüglich Umstrukturierungen und Sitzverlegungen in die Schweiz dürfte dies einige Zeit und personelle Ressourcen in Anspruch nehmen – zudem dürfte in einigen Fällen die Datenbasis dürftig sein. Hierzu ist zu sagen, dass sich weder diese Frist noch die Art der Deklaration aus dem Gesetz oder der Botschaft ergibt. Bei der Frist kann es sich nur um eine Verfahrensvorschrift handeln, welche keine materielle Wirkung entfaltet.

Gemäss Rückmeldungen aus der eingangs erwähnten Anhörung soll das endgültige Kreisschreiben bezüglich der Erbringung des Nachweises noch substantielle Erleichterungen erfahren, was sicherlich positiv zu werten ist.

3.5.4 Überprüfung der Reserven durch die ESTV. Die Thematik der Überprüfung der Reserven durch die ESTV wird, nebst den bereits erwähnten Themen, im 2. Teil dieses Artikels behandelt. ■

Anmerkungen: 1) Die Vernehmlassungsfrist lief bis Ende Juli 2010. Die Anhörung fand am 25. August 2010 statt. 2) In Anlehnung an: Aktuelle Vorstösse im Steuerbereich auf Bundesebene (Stand Juni 2010) auf <http://www.estv.admin.ch/aktuell/00034/00035/index.html?download...>, Kapitel 2.16. Unternehmenssteuerreform II (ab 2002), S. 1 ff, besucht am 5. August 2010. 3) BBI 2007, S. 6073 f. 4) BBl 2008, S. 2781 ff. 5) Den Kantonen wird eine zweijährige Anpassungsfrist gewährt, um ihre kantonalen Gesetze an die im Steuerharmonisierungsgesetz (StHG) vorgesehenen Änderungen anzupassen. 6) Art. 7 b StHG hat denselben Wortlaut. 7) Hervorhebungen von den Autorinnen hinzugefügt. 8) Amtl. Bulletin, SR 2006, S. 439 f. 9) Botschaft zum Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II) vom 22. Juni 2005, S. 4802. 10) Botschaft zum Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II) vom 22. Juni 2005, S. 4802. 11) Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Art. 60 N 2 und 8 sowie Peter Brülisauer/Andreas Helbing, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 60 DBG N 9 und 49. 12) Botschaft zum Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II) vom

22. Juni 2005, S. 4802 ff. 13) Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Art. 60 N 2 und 4. 14) Jürg Altorfer/Jürg B. Altorfer in «Das Kapitaleinlageprinzip – ein Systemwechsel mit weitreichenden Folgen», Einführungsreferat des ISIS-Seminars vom 7./8. Juni 2010, Luzern, S. 19. 15) Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Art. 60 N 5 ff m.w.H.; Peter Brülisauer/Andreas Helbing, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 60 DBG N 41 ff m. w. H. 16) Jürg Altorfer/Jürg B. Altorfer in «Das Kapitaleinlageprinzip – ein Systemwechsel mit weitreichenden Folgen», Einführungsreferat des ISIS-Seminars vom 7./8. Juni 2010, Luzern, S. 12. 17) Schweizerisches Handbuch für Wirtschaftsprüfer 2009 (HWP), Band 1, S. 250 ff. 18) Als offene Reserven gelten gemäss HWP die das Nominalkapital übersteigenden Teile des ausgewiesenen Eigenkapitals, d. h. die gesetzlichen Reserven (bestehend aus der allgemeinen Reserve, der Reserve für eigene Aktien und der Aufwertungsreserve), die statutarischen Reserven, die beschlussmässigen Reserven sowie der Bilanzgewinn. Schweizerisches Handbuch für Wirtschaftsprüfer 2009 (HWP), Band 1, S. 250. 19) Schweizerisches Handbuch für Wirtschaftsprüfer 2009 (HWP), Band 1, S. 250 ff. 20) Gemäss Art. 671 Abs. 4 OR gelten für Holdinggesellschaften bezüglich der Reserven keine Verwendungsbeschränkungen. 21) Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (Aktienrecht und Rechnungslegungsrecht sowie Anpassungen im Recht der

Kollektiv- und der Kommanditgesellschaft, im GmbH-Recht, Genossenschafts-, Handelsregister- sowie Firmenrecht) vom 21. Dezember 2007, BBI 2008, S. 1589 ff. 22) Fahne Sommersession 2009 Beschluss Ständerat, ist unter folgender Adresse verfügbar: http://www.parlament.ch/d/suche/seiten/ratsunterlagen.aspx?gesch_nr=20080011; besucht am 11. August 2010. 23) Botschaft zum Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II) vom 22. Juni 2005, S. 4859. 24) Stellungnahme der Fachgruppe Steuern der Treuhand Kammer zum Entwurf Kreisschreiben Kapitaleinlageprinzip, S. 23 f. 25) Zum Ganzen vgl. Botschaft Unternehmenssteuerreformgesetz II, S. 4859 f. 26) Auf das Thema Sanierung sowie der vom Kreisschreiben geforderten Voraussetzung der Verlustverrechnung für Zwecke eines Emissionsabgabeerlasses wird im 2. Teil dieser Publikation eingegangen. 27) Hervorhebung von den Autorinnen hinzugefügt. 28) Stellungnahme der Fachgruppe Steuern der Treuhand Kammer zum Entwurf Kreisschreiben Kapitaleinlageprinzip, S. 23. 29) Max Boemle, Der Jahresabschluss, 2008, S. 271 m. w. H. sowie Stellungnahme der Fachgruppe Steuern der Treuhand Kammer zum Entwurf Kreisschreiben Kapitaleinlageprinzip, S. 23. 30) Martin Zweifel, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Art. 125 DBG N 38. 31) Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Art. 125 N 23.

RÉSUMÉ

Principe de l'apport de capital – interventions nécessaires

Selon la loi (art. 20, al. 3, et art. 125, al. 3 de la *loi sur l'impôt fédéral direct, LIFD*), ainsi que selon l'art. 5, al. 1^{bis} de la *loi sur l'impôt anticipé (LIA)*, le principe de l'apport de capital s'applique aux apports, agios et versements supplémentaires qui sont remboursés par les détenteurs des droits de participation, ont été effectués après le 31 décembre 1996, sont comptabilisés sur un compte spécial du bilan commercial et pour autant que la société communique toute modification intervenant sur ce compte à l'Administration fédérale des contributions (AFC).

En s'appuyant sur le principe selon lequel «ce qui fut un apport de capital doit rester un apport de capital», le projet de circulaire s'attache tout d'abord à définir la notion d'apport de capital et règle ensuite toute une série de situations sur lesquelles le principe de l'apport de capital a aussi des répercussions.

Les auteurs analysent dans un premier temps la définition de l'apport de capital donnée dans le projet de circulaire, puis examinent plus en détail des thèmes récurrents, à savoir la comptabilisation des réserves, y compris l'imputation des pertes, ainsi que les preuves à apporter. La deuxième partie de l'article, à paraître dans l'EC 10/12, traitera de sujets «spéciaux» comme le traitement des restructurations, des assainissements et des sociétés à l'étranger, et se conclura par une discussion sur la fonction d'une circulaire.

Apport de capital effectué «directement» par le détenteur. En ajoutant le mot «directement», la circulaire restreint le champ d'application des apporteurs de capital susceptibles de bénéficier de la nouvelle réglementation. Dans ce contexte, «directement» peut d'ailleurs prendre deux sens. Le premier voudrait que l'apport initial ait été versé par le même actionnaire que celui qui obtient aujourd'hui le remboursement de l'apport de capital. Le second sens pourrait aussi être que seuls les apports de capital effectués par les actionnaires peuvent être pris en considération.

L'exonération d'impôt du remboursement ne saurait dépendre du fait que l'apport de capital initial a été effectué «directement» par le détenteur du titre ou non. Ce n'est donc pas dans ce sens là qu'il faut interpréter la circulaire. En d'autres termes, seule la seconde interprétation est possible, autrement dit que l'apport a été effectué par un actionnaire. Si l'on se réfère aux passages du message qui sont consacrés aux articles de la LIFD et de la loi sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes LHID concernés, il apparaît clairement que le principe de l'apport de capital doit s'étendre à tous les apports qui peuvent être qualifiés d'apports au sens des articles cités, ce qui inclut par exemple les apports de sociétés «grand-mères» ou sœurs.

Apport de capital «apparent». Selon le projet de circulaire, seuls les apports apparents peuvent être qualifiés d'apports de capital au sens des articles 20 alinéa 3 LIFD et 5 alinéa 1^{bis} LIA. Or, le législateur a voulu que le principe de l'apport de capital s'applique à tous les apports, agios et versements

supplémentaires; la restriction apportée par le projet de circulaire n'est donc pas conforme à la volonté du législateur. Reste donc à espérer que ce point soit corrigé dans la version définitive.

Comptabilisation des réserves: droit comptable actuel et futur. Dans le droit des obligations actuel, les réserves sont subdivisées en «réserves légales» et «réserves statutaires». Le projet de révision du Code des obligations prévoit quant à lui une nouvelle distinction entre la réserve légale «issue du capital» et celle «issue du bénéfice» (art. 959 a, al. 2, ch. 3, let. b et c P CO), qui font l'objet de diverses restrictions.

Dotation et réduction de la réserve issue des apports de capital. Selon le projet de circulaire, les pertes portées en diminution de la réserve issue des apports de capital réduisent définitivement cette réserve.

Le fondement même du principe de l'apport de capital est que tout capital apporté peut revenir ultérieurement aux détenteurs de parts, en franchise d'impôt. Le fait qu'entre-temps, la société ait enregistré des pertes qui ont été imputées sur la réserve issue des apports de capital (ou n'importe quelle autre réserve) ne saurait avoir une influence sur l'exonération fiscale. Il doit donc être possible de reconstituer les réserves à l'aide de bénéfices réalisés dans le cadre des activités ordinaires de la société sans que cela ait des conséquences fiscales négatives pour les détenteurs de parts. De plus, rien dans la loi ne semble prohiber cet «effet de renflouement».

Comptabilisation et justification des apports de capital. Les bases légales contenues dans la LIFD et la LIA posent des exigences différentes pour la comptabilisation des réserves issues des apports de capital. Le projet de circulaire exige que les apports de capital apparents soient comptabilisés au plus tard dans le bilan commercial d'ouverture de l'exercice qui se termine après le 31.12.2010. Le bilan d'ouverture est toutefois inapproprié pour une première comptabilisation, car, conformément aux principes de régularité en comptabilité, celui-ci doit refléter exactement le bilan de clôture de l'exercice précédent.

Selon divers échos concernant les auditions menées au sujet du projet, la version définitive de la circulaire devrait connaître des allègements substantiels au chapitre de la justification des apports de capital, ce qui ne peut être que positif. BBR/XA/PB