

EINFÜHRUNG DES KAPITALEINLAGEPRINZIPS AUF DEN 1. JANUAR 2011

1. ÜBERSICHT ÜBER DIE NEUE REGULIERUNG

Im Zuge der Unternehmenssteuerreform II tritt auf den 1. Januar 2011 das Kapitaleinlageprinzip in Kraft. Die neuen gesetzlichen Grundlagen regeln die steuerliche Behandlung von Rückzahlungen von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen neu. Nach diesen Neuerungen werden Kapitaleinlagen von Anteilshabern dem Grund- oder Stammkapital gleichgestellt – damit erfährt die Rückzahlung von Kapitaleinlagen, dieselbe steuerliche Behandlung wie die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital.

Das Kapitaleinlageprinzip findet wie folgt Anwendung:

- Keine Besteuerung der Auszahlung der Kapitaleinlagereserve bei natürlichen, in der Schweiz ansässigen Personen, welche die Aktien im Privatvermögen halten.
- Keine Verrechnungssteuer bei Auszahlung von Kapitaleinlagereserven: davon profitieren insbesondere ausländische Aktionäre, welche nicht für eine 100%ige Rückforderung der Verrechnungssteuer qualifizieren würden.

Keinen Einfluss hat das Kapitaleinlageprinzip bei in der Schweiz ansässigen Personen (natürliche oder juristische), welche dem Buchwertprinzip unterliegen.

Die Steuerfreiheit bei der Rückzahlung von Kapitaleinlagen gilt für alle Kapitaleinlagen, welche nach dem 31. Dezember 1996 geleistet wurden. Basierend auf den neuen gesetzlichen Regelungen sowie auf dem soeben publizierten Kreisschreiben der eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) sind die einzuhaltenden Vorschriften und Fristen sehr formalistisch und einschränkend.

Alle Kapitaleinlagen, welche nach dem 31. Dezember 1996 geleistet wurden, müssen in der Bilanz auf einem separaten Konto verbucht werden.

Dieser separate Ausweis hat spätestens in der handelsrechtlichen Schlussbilanz des Geschäftsjahres, welches im Kalenderjahr 2011 endet, zu erfolgen. Zusätzlich muss der ESTV der Nachweis über sämtliche geleisteten, offenen Kapitaleinlagen, die von Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 geleistet wurden, fristgerecht eingereicht und der entsprechende Nachweis der offenen Einlage erbracht werden. Fristgerecht heisst in diesem Falle 30 Tage nach der Generalversammlung, welche den Jahresabschluss des Geschäftsjahres genehmigt, welches im Kalenderjahr 2011 endet, d.h. in der Regel 30 Tage nach der Generalversammlung des Geschäftsjahres 1.1.-31.12.2011.

Als Nachweis für die Einlagen dienen z.B. Jahresrechnungen und Emissionsabgabedeklarationen. Ausserdem sind alle Änderungen auf diesem separaten Konto innerhalb von 30 Tagen der ESTV mittels des entsprechenden Formulars zu melden.

2. QUALIFIZIERENDE KAPITALEINLAGEN – EINLAGEN VON DIREKTEN AKTIONÄREN

Die ESTV ist im publizierten Kreisschreiben sehr strikte in der Definition des Begriffes der Kapitaleinlage. Gemäss ESTV profitieren lediglich offene Kapitaleinlagen, welche durch direkte Anteilsinhaber geleistet wurden von der Steuerfreiheit. Damit qualifizieren Einlagen von Grossmutter- oder Schwestergesellschaften nicht als Kapitaleinlagen im Sinne des Kapitaleinlageprinzips.

3. VERDECKTE KAPITALEINLAGEN

Gemäss Auffassung der ESTV können lediglich Kapitaleinlagen, die offen in der Bilanz der empfangenden Gesellschaft ausgewiesen werden, als Kapitaleinlage qualifizieren. Da verdeckte Kapitaleinlagen nicht zu den Einlagen im Sinne des Kapitaleinlageprinzips zählen, können diese nicht steuerfrei an die Anteilsinhaber zurückgeführt werden. Verdeckte Kapitaleinlagen können lediglich im Jahr der Einlage aufgedeckt und umgebucht werden, ohne eine Besteuerung auszulösen und somit, falls die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind, als Kapitaleinlage umqualifiziert werden.

4. VERRECHNUNG VON VERLUSTEN MIT KAPITALEINLAGEN

Gemäss Kreisschreiben gelten Reserven aus Kapitaleinlagen, welche mit Verlusten verrechnet worden sind, als untergegangen. Solche Verlustverrechnungen sind endgültig und können nicht rückgängig gemacht werden. Ausserdem können die Reserven aus Kapitaleinlagen auch nicht in späteren Jahren durch laufende Gewinne „wieder aufgefüllt“ werden.

5. SANIERUNGEN

Um von einem Emissionsabgabe-Erlass profitieren zu können, fordert die neu von der ESTV eingeführte Praxis eine vollständige Verrechnung der noch vorhandenen Reserven mit Verlusten. Davon ist auch die Reserve aus Kapitaleinlagen betroffen. Dies führt zu einer Konkurrenz zwischen den Interessen der Gesellschaft, welche im Falle einer Sanierung einen Emissionsabgabe-Erlass für Einlagen vorzieht – und den Interessen der Anteilsinhaber, welche an einer steuerfreien Rückzahlungsmöglichkeit ihrer Einlagen interessiert ist.

Verrechnungen der Reserven aus Kapitaleinlagen sind unwiderruflich und reduzieren die Reserven aus Kapitaleinlagen endgültig (siehe oben).

Im Falle einer Sanierung ist eine eingehende Analyse erforderlich, welche Vorgehensweise ökonomisch sinnvoller ist: Entweder die Emissionsabgabe auf dem Sanierungszuschuss zu entrichten, um eine steuerfreie Rückzahlung zu ermöglichen, oder einen Emissionsabgabeerlass zu beantragen und damit die steuerbare Rückzahlung in Kauf zu nehmen. Eine sorgfältige Planung der Sanierungsmassnahmen ist daher sehr empfehlenswert.

6. REORGANISATIONEN

Aus einigen Umstrukturierungsvorgängen resultieren steuerrechtliche Sperrfristen, während welchen gewisse Transaktionen untersagt sind. Im Falle einer Verletzung der Sperrfrist wird die zugrundeliegende, ursprünglich steuerneutrale Transaktion rückwirkend so behandelt, als ob die Transaktion auf der Ebene der involvierten Parteien steuerbar gewesen wäre. Damit führt eine Sperrfristverletzung in der Regel zu einer Realisation der stillen Reserven auf den übertragenen Vermögenswerten oder Beteiligungen.

Obwohl in einem solchen Falle die stillen Reserven rückwirkend realisiert werden, ist es nicht möglich, diese als Reserve aus Kapitaleinlage zu verbuchen. Dies führt unter Umständen dazu, dass die rückwirkend realisierten Reserven bei der späteren Ausschüttung an die Anteilsinhaber erneut der Besteuerung zugeführt werden.

7. HANDLUNGSBEDARF / EMPFEHLUNG

Um von den Vorteilen des Kapitaleinlageprinzips tatsächlich zu profitieren und zudem jegliche Nachteile aus diesem zu vermeiden, ist 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. Kapitalreserverückzahlung) sowie Beteiligungsrückkaufprogramme;
- Bei zukünftigen Akquisitionen stellt die Überprüfung des Vorhandenseins des von der ESTV geforderten Nachweises sowie die richtige Verbuchung ein wichtiger 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.

Die vorstehenden Ausführungen zeigen, dass es bei der Umsetzung des Kapitaleinlageprinzips einer sorgfältigen Planung sowie einer sauberen Aufarbeitung bedarf, um sicherzustellen, dass in einem späteren Zeitpunkt auch davon profitiert werden kann.

Für weiterführende Auskünfte stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung. Zögern Sie nicht, uns entweder direkt oder über Ihre gewohnte Wenger & Vieli Kontaktperson zu kontaktieren.

Barbara Brauchli Rohrer

b.brauchli@wengervieli.ch

+41 (0) 58 958 53 02

Xenia Athanassoglou

x.athanassoglou@wengervieli.ch

+41 (0) 58 958 53 51
