

Reporting Legal & Tax

Wesentliche Neuerungen im Schweizer Steuerrecht

Wichtige Änderungen im Schweizer Steuerrecht sorgen dafür, dass die Schweiz als Standort attraktiv bleibt. Der nachfolgende Artikel setzt sich mit den im Jahr 2010 sowie auf den 1. Januar 2011 in Kraft gesetzten Änderungen auseinander.

Zu den wichtigsten Themen gehören sicherlich die Erleichterungen bei der Konzernfinanzierung, die Umsetzung des zweiten Teils der Unternehmenssteuerreform II, dabei vor allem das Kapitaleinlageprinzip, sowie die neu ausgehandelten Doppelbesteuerungsabkommen, die den internationalen Standards bei der Amtshilfe in Steuersachen entsprechen.

Im Folgenden wird auf die Konzernfinanzierung sowie die Unternehmenssteuerreform II mit Schwerpunkt Kapitaleinlageprinzip, näher eingegangen.

Konzerninterne Finanzierungstätigkeiten

Seit dem 1. August 2010 sind konzerninterne Zinszahlungen sowohl von der Verrechnungssteuer als auch der Emissionsabgabe befreit. Diese Neuerung wurde leider mit einer Einschränkung versehen: Schweizer Konzerne, welche im Ausland durch eine Tochtergesellschaft eine, von Schweizer Konzerngesellschaften garantierte Anleihe begeben haben, profitieren nicht von den Erleichterungen. Mit dieser grundsätzlich zu begrüssenden Regelung soll erreicht werden, dass konzerninterne Finanzierungstätigkeiten vermehrt aus der Schweiz heraus stattfinden und somit in der Schweiz Arbeitsplätze geschaffen werden.

Unternehmenssteuerreform II

Auf den 1. Januar 2011 wurden die folgenden Änderungen umgesetzt:

- Ausweitung des Beteiligungsabzuges
- Ausweitung des Ersatzbeschaffungstatbestands
- Aufschiebung der Besteuerung stiller Reserven
- Entlastung der Liquidationsgewinne bei Aufgabe selbständiger Erwerbstätigkeit

Ausweitung des Beteiligungsabzuges

Neu qualifizieren bereits 10%-ige Beteiligungen oder solche mit einem Verkehrswert von CHF 1 Mio. für den Beteiligungsabzug bei Dividendenausschüttungen.

Bei Kapitalgewinnen gelten neu ebenfalls 10% sowie eine Haltedauer von 1 Jahr.

Ausweitung des Ersatzbeschaffungstatbestandes

Der Ersatzbeschaffungstatbestand wurde dahingehend ausgeweitet, indem neu bei der Veräusserung von betriebsnotwendigem Anlagegut die realisierten stillen Reserven auf das neu erworbene Ersatzgut übertragen werden können, sofern wiederum betriebsnotwendiges Anlagegut gekauft wird. Bis anhin musste dieses Funktionsgleichheit aufweisen, was seit 1. Januar 2011 nicht mehr gefordert wird.

Aufschiebung der Besteuerung stiller Reserven

Sowohl die Verpachtung eines Betriebes, die Überführung von Liegenschaften vom Geschäfts- ins Privatvermögen als auch Erbteilungen führen nicht mehr zu einer sofortigen Besteuerung der stillen Reserven. Diese kann neu bis zum Zeitpunkt der effektiven Betriebsaufgabe oder Veräusserung aufgeschoben werden.

Aufgabe selbständiger Erwerbstätigkeit - Entlastung der Liquidationsgewinne

Neu wird der Liquidationsgewinn nicht mehr zum ordentlichen Einkommen dazugezählt, vielmehr wird er - zwecks Milderung der Steuerprogression - einer separaten Besteuerung unterworfen. Für die Festlegung des Steuersatzes ist ein Fünftel des Liquidationsgewinnes massgebend.

Kapitaleinlageprinzip – Steuerfreie Rückzahlung von Kapitaleinlagen

Auf den 1. Januar 2011 ist das Kapitaleinlageprinzip in Kraft getreten. Dieses stellt Kapitaleinlagen von Anteilshabern dem Grund- oder Stammkapital gleich, womit die Rückzahlung von Kapitaleinlagen, dieselbe steuerliche Behandlung wie die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital erfährt.

Für die Aktionäre bedeutet dies folgendes:

- **Schweizer Aktionäre (natürliche Personen)**

Bei natürlichen, in der Schweiz ansässigen Personen, welche die Aktien im Privatvermögen halten, ist die Auszahlung der Kapitaleinlagereserve steuerfrei.

- **Ausländische Aktionäre**

Auf der Auszahlung von Kapitaleinlagereserven wird keine Verrechnungssteuer erhoben. Dies ist insbesondere für ausländische Aktionäre attraktiv, welche nicht für eine 100%-ige Rückforderung der Verrechnungssteuer qualifizieren würden.

- **Schweizer Aktionäre mit Buchwertprinzip**

Für in der Schweiz ansässige Personen (natürliche oder juristische), welche dem Buchwertprinzip unterliegen hat das Kapitaleinlageprinzip keine Änderungen zur Folge.

Die Steuerfreiheit bei der Rückzahlung von Kapitaleinlagen gilt für alle Kapitaleinlagen, welche nach dem 31. Dezember 1996 geleistet wurden. Gemäss den neuen gesetzlichen Regelungen sowie dem von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) zum Kapitaleinlageprinzip veröffentlichten Kreisschreiben Nr. 29 vom 9. Dezember 2010 (KS Nr. 29) sind verschiedene Vorschriften und Fristen zu beachten, damit vom Kapitaleinlageprinzip profitiert werden kann.

So müssen sämtliche Kapitaleinlagen, welche nach dem 31. Dezember 1996 geleistet wurden, in der Bilanz auf einem separaten Konto verbucht werden. Dieser separate Ausweis muss spätestens in der handelsrechtlichen Schlussbilanz des Geschäftsjahres erfolgen, welches im Kalenderjahr 2011 endet.

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 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. Ausser-

dem sind alle Änderungen auf diesem separaten Konto innerhalb von 30 Tagen der ESTV mittels des entsprechenden Formulars zu melden.

Gemäss ESTV bzw. KS Nr. 29 ist bezüglich der Qualifikation als Reserven aus Kapitaleinlagen verschiedenes zu beachten. So qualifizieren lediglich offene Kapitaleinlagen, welche durch direkte Anteilsinhaber geleistet wurden von der Steuerfreiheit, womit Einlagen durch Grossmutter- oder Schwestergesellschaften sowie verdeckte Kapitaleinlagen nicht zu den Einlagen im Sinne des Kapitaleinlageprinzips zählen. Ausserdem gelten Reserven aus Kapitaleinlagen, welche mit Verlusten verrechnet worden sind, als untergegangen und reduzieren die Reserven aus Kapitaleinlagen endgültig.

Im Falle einer Sanierung ist, da die ESTV für die Gewährung eines Emissionsabgabeerlasses eine Verrechnung der Reserven (inkl. Kapitaleinlagereserven) fordert, eine eingehende Analyse erforderlich, welche Vorgehensweise ökonomisch sinnvoller ist: Entweder die Emissionsabgabe auf dem Sanierungszuschuss zu entrichten, um eine spätere steuerfreie Rückzahlung zu ermöglichen, oder einen Emissionsabgabeerlass zu beantragen und damit die steuerbare Rückzahlung in Kauf zu nehmen.

Auch bei Umstrukturierungen gilt es verschiedenes zu beachten, führt doch die Verletzung steuerrechtlicher Sperrfristen, 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.

- **Handlungsbedarf / Empfehlung**

Um die Vorteile des Kapitaleinlageprinzips tatsächlich zu nutzen sowie zwecks Vermeidung jeglicher Nachteile, gilt es folgendes zu beachten:

- Überprüfung, ob es sich lohnt im laufenden Geschäftsjahr verdeckte Kapitaleinlagen vor Abnahme der Jahresrechnung aufzudecken;
- Verzicht auf Verrechnung von Reserven aus Kapitaleinlagen mit Verlusten;

- Prüfung bei Sanierungen, ob es wirtschaftlich sinnvoller ist, den Emissionsabgabeerlass zu erhalten oder die Verluste auszubuchen;
- 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;
- Beim Due Diligence Prozess im Rahmen einer Akquisition stellen die Überprüfung des Vorhandenseins des von der ESTV geforderten Nachweises sowie die richtige Verbuchung einen wichtigen Punkt 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. Zudem sind die politischen Entwicklungen betreffend das Kapitaleinlageprinzip genau zu verfolgen. Während der Bundesrat in seinem Bericht zur Aktienrechtsrevision vom Dezember 2007 das Kapitaleinlageprinzip wieder streichen wollte, war der Ständerat für dessen Beibehaltung. Demgegenüber will die Rechtskommission des Nationalrats nun die Möglichkeit der Rückzahlung von Kapitaleinlagereserven aus dem Gesetz kippen. Die Räte werden sich im Sommer oder Herbst mit diesem Thema beschäftigen und es bleibt abzuwarten, ob die Räte einen für die Schweizer Wirtschaft günstigen Entscheid fällen werden (vgl. dazu Artikel von Manfred Rösch/Peter Morf in der Finanz und Wirtschaft vom 9. Februar 2011).

Ausblick

Während die letzten Änderungen der Unternehmenssteuerreform II per 1. Januar 2011 umgesetzt wurden, steht bereits die nächste Reform, die Unternehmenssteuerreform III (UStR III) vor der Tür. Die UStR III hat die Stärkung des Unternehmensstandortes Schweiz, die Erhöhung der Wachstumsaussichten sowie die Beilegung des Steuerstreites mit der EU zum Ziel. Sie soll die Abschaffung der Emissionsabgabe auf Eigen-

kapital und Obligationen, einen Systemwechsel beim Beteiligungsabzug (Wechsel zur direkten Freistellung, keine Mindestquoten), die zeitlich unbeschränkte Verlustverrechnung sowie die Verlustübernahme von in- und ausländischen Gruppengesellschaften, die Anpassung der kantonalen Steuerregimes für Holdinggesellschaften (Verbot der Geschäftstätigkeit bei Holdinggesellschaften auch im Ausland, Besteuerung anderer Erträge mit einer Mindestquote von z.B. 15%) und Verwaltungsgesellschaften (ordentliche Besteuerung von Schweizer-Erträgen, Mindestquote von 20% für ausländische Erträge) sowie die Abschaffung der Kapitalsteuer beinhalten.

Nebst der UStR III werden sicherlich auch die Abschaffung der Pauschalbesteuerung sowie die Einführung einer Erbschaftsteuer auf Bundesebene Themen sein, die uns in nächster Zeit beschäftigen werden.

Barbara Brauchli Rohrer

Partnerin

Wenger & Vieli AG

Dufourstrasse 56

Postfach

8034 Zürich

b.brauchli@wengervieli.ch