

Das Kapitaleinlageprinzip, welches ein Bestandteil der Unternehmenssteuerreform II ist, wurde am 24. Februar 2008 vom Schweizer Soverän knapp angenommen. Damit hat sich das Volk für einen Wechsel vom Nennwert- zum Kapitaleinlageprinzip ausgesprochen. Dieser Wechsel bewirkt, dass nicht mehr nur die Rückzahlung von Nominalkapital steuerfrei erfolgen kann, sondern dass sämtliche Rückflüsse von offenen Kapitaleinlagen ohne Einkommens- und Verrechnungssteuerfolgen bewerkstelligt werden können. Für die Beteiligungsinhaber bedeutet dies, dass die Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen, welche von ihnen nach dem 31. Dezember 1996 geleistet wurden, ab dem 1. Januar 2011 steuerlich gleich behandelt wird wie diejenige von Grund- und Stammkapital.

Bedeutung für die Unternehmen

Die Implikationen des Kapitaleinlageprinzips für die Praxis werden im Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung festgelegt. Dieses liegt seit dem 9. Dezember 2010 in der definitiven Fassung vor.

Damit die Rückzahlung von Kapitaleinlagen einkommens- und verrechnungssteuerlich gleich behandelt wird wie die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital, müssen die Kapitaleinlagen in der Handelsbilanz auf einem gesonderten Konto ausgewiesen und jede Veränderung dieses Kontostandes der Eidgenössischen Steuerverwaltung gemeldet werden. Als Kapitaleinlagen gelten sämtliche Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse, welche direkt von den Beteiligungsinhabern geleistet wurden und in der Handelsbilanz der empfangenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft verbucht und offen ausgewiesen sind (offene Kapitaleinlagen). Erfüllen die Reserven diese Erfordernisse nicht, sind sie als übrige Reserven zu qualifizieren und unterliegen bei deren Rückführung an die Anteilseigner der Einkommens- und der Verrechnungssteuer.

Die Aufteilung der Ausschüttung aus Reserven aus Kapitaleinlagen und aus übrigen Reserven erfolgt in freiem Ermessen der ausschüttenden Gesellschaft aufgrund der Verbuchung und Qualifikation der Reserven in der Handelsbilanz. Für die Berechnung des steuerfreien Teils der Ausschüttung wird auf den Gewinnverwendungsbeschluss der Generalversammlung abgestellt. Werden darin keine detaillierten Angaben zur Aufteilung der Ausschüttung gemacht, wird eine Ausschüttung aus übrigen Reserven angenommen und die Besteuerung fällt an.

Ebenfalls qualifizieren verdeckte Gewinnausschüttungen als Ausschüttungen aus übrigen Reserven und unterliegen somit der Einkommens- und Verrechnungssteuer. Ein besonderes Augenmerk bei der Qualifizierung von Reserven ist zudem auf die Verlustverrechnung zu richten. Werden Verluste den Reserven aus Kapitaleinlagen belastet, vermindern diese die Reserven aus Kapitaleinlagen definitiv und können nicht mehr wiederaufleben.

Spannungsfeld Handelsrecht-Steuerrecht

Vor dem Hintergrund der Revision des Aktienrechts ist eine Beschränkung der Rückzahlung von Kapitaleinlagen seitens des Handelsrechts möglich. Die Botschaft des Bundesrates zum Entwurf des Obligationenrechts sieht vor – und die Kommission des Nationalrats ist dieser Linie gefolgt –, dass die Kapitalreserve lediglich

- zur Deckung von Verlusten
- für Massnahmen zur Weiterführung des Unternehmens bei schlechtem Geschäftsgang und
- zur Bekämpfung der Arbeitslosigkeit und zur Milderung ihrer Folgen verwendet werden darf.

Der Ständerat folgt dieser Beschränkung nicht und beantragt eine Erweiterung der Verwendung um die Rückzahlung an die Aktionäre, soweit die gesetzlichen Reserven die Hälfte des Aktienkapitals übersteigen. Sollen die Kapitalreserven in Zukunft auch wirklich an die Beteiligungsinhaber zurückgeführt werden können, ist zu hoffen, dass der Nationalrat dem Ständerat folgt und somit eine Rückzahlung auch in Zukunft möglich bleibt. Ansonsten könnten aus steuerlicher Sicht die offenen Kapitaleinlagen zwar steuerfrei an die Anteilsinhaber zurückgeführt werden, das Han-

delsrecht würde diese Vorgehensweise aber untersagen und damit verhindern. Zudem würde eine Verschärfung zur heutigen Rechtslage entstehen: Nach der momentanen Gesetzgebung dürfen gesetzliche Reserven (darunter fallen die Kapitaleinlagen) ausgeschüttet werden, sobald die Mindesthöhe der allgemeinen Reserven (hälftiges Aktienkapital) erreicht wird. Die Problematik dürfte sicherlich noch für einigen Gesprächsstoff sorgen, weshalb der Revision des Aktienrechts im Zusammenhang mit dem Kapitaleinlageprinzip sicherlich gebührend Beachtung geschenkt werden sollte.

Umsetzung

Offene Kapitaleinlagen, die von Beteiligungsinhabern zwischen dem 31. Dezember 1996 und vor dem Inkrafttreten des Kapitaleinlageprinzips am 1. Januar 2011 geleistet wurden, können spätestens in der handelsrechtlichen Schlussbilanz des Geschäftsjahres ausgewiesen werden, das im Kalenderjahr 2011 endet. Es handelt sich diesbezüglich um eine «Kann-Vorschrift». Dies führt dazu, dass keine Verwirkungsfrist besteht. Die Bedingungen für eine steuerfreie Rückführung der Kapitaleinlagen müssen dementsprechend nicht zwingend schon für die Schlussbilanz der Geschäftsjahre 2011 respektive 2010/2011 eingehalten werden – sofern noch keine Ausschüttungen beschlossen werden. Es kann deshalb theoretisch mit der Anpassung der Steuerdeklaration und der Meldung der Kapitaleinlagen zugewartet werden, bis eine Rückzahlung der Kapitaleinlagen in Betracht gezogen wird. Entscheidet sich ein Unternehmen, mit den Anpassungen zuzuwarten, verwirkt es aber den Anspruch auf einen Feststellungsentscheid über die offenen Kapitaleinlagen. Aufgrund dessen und der Tatsache, dass die Ausschüttungspolitik flexibler gestaltet werden kann, wenn die Aufgliederung in Reserven aus Kapitaleinlagen und aus übrigen Reserven von den Steuerbehörden akzeptiert wurde, empfiehlt sich eine Abklärung innerhalb der gesetzten Frist. Diese läuft wie folgt ab:

Die Direkte Bundessteuer sieht für die steuerfreie Rückzahlung von Kapitaleinlagen lediglich vor, dass der Bestand an Reserven aus Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht in der Steuererklärung gesondert ausgewiesen ist. Bei der Verrechnungssteuer sind offene Kapitaleinlagen, welche vom 1. Januar 1997 bis zum 31. Dezember 2010 geäuft wurden, der Eidgenössischen Steuerverwaltung frühestens ab dem 1. Januar 2011 und bis spätestens 30 Tage nach Genehmigung der Jahresrechnung 2011 respektive 2010/2011 zu melden. Die Meldung hat anhand eines speziellen Formulars und mittels Verwendung einer Excel-Datei der Eidgenössischen Steuerverwaltung zu erfolgen. In der Folge sind sämtliche Veränderungen der offenen Kapitaleinlagen ebenfalls mittels Formular der Eidgenössischen Steuerverwaltung anzuzeigen. Die gemeldeten Reserven werden sodann geprüft und anschliessend anhand eines Feststellungsentscheides der einreichenden Gesellschaft mitgeteilt.

Das Kapitaleinlageprinzip begünstigt in erster Linie natürliche Personen als Beteiligungsinhaber der Gesellschaften (im Privatvermögen), welche offene Kapitaleinlagen aufweisen und diese ausschütten. Diese Ausschüttungen unterliegen sodann weder bei den natürlichen Personen der Einkommenssteuer, noch muss die ausschüttende Gesellschaft die Verrechnungssteuer abführen. Dies darf aber keinesfalls darüber hinweg täuschen, dass das Kapitaleinlageprinzip auch für juristische Personen oder Personengesellschaften mit Beteiligungen im Geschäftsvermögen als Beteiligungsinhaber von absolutem Interesse sein muss. So bewirken die Gesetzesanpassungen, dass Ausschüttungen an die beteiligten Personen verrechnungssteuerfrei erfolgen können oder dass die Steuerfolgen im Anschluss an einen Wechsel ins Privatvermögen verhindert werden können. Erfolgt die Aufteilung der Reserven schon vor einem allfälligen Verkauf, kann dies zu erheblichen Vorteilen beim Beteiligungsverkauf gereichen.

Steuersparpotenzial

Die Feststellung der offenen Kapitaleinlagen eröffnet den Anteilsinhabern zum Teil erhebliches Steuersparpotenzial. Dazu sollte analysiert werden, welche Geschäftsvorgänge seit dem 1. Januar 1997 zur Äufnung von offenen Kapitaleinlagen geführt haben. Nebst den offensichtlichen Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen, die direkt durch die Inhaber der Beteiligungsrechte geleistet wurden, können auch unterschiedliche Umstrukturierungstatbestände zu

Kapitaleinlagen führen, welche in der Folge einkommens- und verrechnungssteuerfrei an die Beteiligungsinhaber ausgeschüttet werden können. Obwohl keine Verwirkungsfrist betreffend des Anspruches auf steuerfreie Rückführung der Kapitaleinlagen besteht und sich ein Handlungsbedarf erst bei einer allfälligen Ausschüttung, Verlustverrechnung oder einem anderen das Eigenkapital beeinflussenden Vorgehen aufdrängt, empfiehlt sich eine zeitnahe Ermittlung der offenen Kapitaleinlagen, um die Rechtssicherheit und Flexibilität gewährleisten zu können.

Provida Consulting AG, Zürich
mit Niederlassungen in St.Gallen und Frauenfeld

Michael Arndt
michael.arndt@provida.ch

Michael Thomssen
michael.thomssen@provida.ch

Marc Rütsche
marc.ruetsche@provida.ch