

Das Kapital- einlageprinzip – Ausweis im Jahres- abschluss und Deklaration von Kapitaleinlagen¹



Rainer Hausmann
Rechtsanwalt,
dipl. Steuerexperte, Partner
Ernst & Young AG, Zürich,
International Tax Services



Pascal Taddei
Rechtsanwalt,
dipl. Steuerexperte, Manager
Ernst & Young AG, Zürich,
Transaction Tax Services

1 Einleitung

Im schweizerischen Steuersystem wurde im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II² am 1. Januar 2011 der Systemwechsel vom Nennwert- zum Kapitaleinlageprinzip vollzogen. Mit der Einführung des Kapitaleinlageprinzips werden Ausschüttungen von Kapitaleinlagen von der Schweizer Einkommens- und Verrechnungssteuer befreit³.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) hat am 9. Dezember 2010 das Kreisschreiben Nr. 29 betreffend die praktische Handhabung veröffentlicht, welches am 1. Januar 2011 in Kraft trat (KS-Kapitaleinlageprinzip). Dieser Artikel befasst sich mit dem Ausweis der Kapitaleinlagen im Jahresabschluss und der Deklaration der Kapitaleinlagen bei den Steuerbehörden basierend auf dem KS-Kapitaleinlageprinzip⁴.

2 Das Kapitaleinlageprinzip

2.1 Gesetzliche Grundlagen

Mit der Unternehmenssteuerreform II wurden per 1. Januar 2011 in Art. 20 Abs. 3 und

Art. 125 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) sowie in Art. 5 Abs. 1^{bis} des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer (VStG) neue Bestimmungen aufgenommen.

¹ Die Autoren danken Herrn M.A. HSG Marc Dietschi, Senior, Ernst & Young AG, Zürich, International Tax Services, für die wertvolle Mitarbeit.

² Botschaft zum Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II) vom 22. Juni 2005 [BBl 2005, 4733 ff.].

³ Die Gewinnsteuer wird vom Kapitaleinlageprinzip nicht erfasst. Dementsprechend unterliegt die Rückführung von Reserven aus Kapitaleinlagen weiterhin dem Teilhabungsabzug unter den Voraussetzungen von Art. 69 f. DBG.

⁴ Der vorliegende Artikel diskutiert die praktische Umsetzung des KS-Kapitaleinlageprinzip der ESTV, indessen enthält er keine Kommentare zu materiellen, steuerrechtlichen Kontroversen.

⁵ KS-Kapitaleinlageprinzip, Abschnitt 3.2.

2.2 Bestimmung der Reserven aus Kapitaleinlagen

Im Hinblick auf die steuerliche Behandlung von Reserven ist ab dem 1. Januar 2011 zu unterscheiden zwischen steuerfrei rückzahlbaren Reserven aus Kapitaleinlagen und übrigen Reserven, deren Ausschüttung weiterhin steuerbar ist.

Abbildung 1 – Vom Nennwert- zum Kapitaleinlageprinzip

| Nennwertprinzip (bis 31. Dezember 2010) | | Kapitaleinlageprinzip (ab 1. Januar 2011) | |
|--|-------------|--|-------------|
| Eigenkapital | Rückzahlung | Eigenkapital | Rückzahlung |
| Allgemeine Reserve | steuerbar | Übrige Reserven | steuerbar |
| Aktienkapital | steuerfrei | Reserven aus Kapitaleinlagen | steuerfrei |
| | | Aktienkapital | steuerfrei |

Gemäss KS-Kapitaleinlageprinzip gelten als einkommens- und verrechnungssteuerfrei rückzahlbare Reserven aus Kapitaleinlagen im Sinne von Art. 20 Abs. 3 DBG und Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse, welche:

- direkt von den Inhabern der Beteiligungsrechte stammen;
- nach dem 31. Dezember 1996 geleistet wurden;
- auf einem gesonderten Konto in der Handelsbilanz der empfangenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft verbucht und offen ausgewiesen sind (offene Kapitaleinlagen). Zudem ist jede Veränderung auf diesem gesonderten Konto der ESTV in Zukunft zu melden.

Als übrige Reserven, welche weiterhin der Einkommens- und Verrechnungssteuer unterliegen und nicht in Reserven aus Kapitaleinlagen umqualifiziert werden können, gelten folglich⁵:

Inhaltsübersicht

1 Einleitung

2 Das Kapitaleinlageprinzip

- 2.1 Gesetzliche Grundlagen
- 2.2 Bestimmung der Reserven aus Kapitaleinlagen

3 Ausweis im Jahresabschluss

- 3.1 Ausweis nach geltender Rechnungslegung
- 3.2 Ausweis nach neuer Rechnungslegung (E-OR)

4 Deklaration von Kapitaleinlagen

- 4.1 Deklaration direkte Bundessteuer
- 4.2 Deklaration Verrechnungssteuer

5 Fazit

- laufende und thesaurierte Gewinne;
- verdeckte Kapitaleinlagen;
- Kapitaleinlagen, welche nicht direkt von den Inhabern der Beteiligungsrechte stammen; und
- in der Handelsbilanz nicht auf einem gesonderten Konto ausgewiesene Einlagen bzw. Reserven aus Kapitaleinlagen, welche nicht gegenüber der ESTV gemeldet werden.

3 Ausweis im Jahresabschluss

Gemäss KS-Kapitaleinlageprinzip sind die Reserven aus Kapitaleinlagen auf einem gesonderten Konto in der Schlussbilanz des Geschäftsjahres, welches im Kalenderjahr 2011 endet, auszuweisen. Daraus kann gefolgert werden, dass z.B. bei einer Kapitalgesellschaft, deren Jahresabschluss per 31. März des entsprechenden Geschäftsjahres endet, die Reserven aus Kapitaleinlagen bereits am 31. März 2011 auf einem gesonderten Konto verbucht sein müssen. Zudem scheint die ESTV davon auszugehen, dass die Reserven aus Kapitaleinlagen in den allgemeinen Reserven gesondert auszuweisen sind.

Im Folgenden ist für den Ausweis im Jahresabschluss zwischen der geltenden Rechnungslegung und der neuen Rechnungslegung des Obligationenrechts (OR)⁶ zu unterscheiden.

3.1 Ausweis nach geltender Rechnungslegung

Gliederung der offenen Reserven gemäss geltendem OR

Als offene Reserven gelten die das Aktien- und Partizipationskapital übersteigenden Teile des ausgewiesenen Eigenkapitals, d. h. die gesetzlichen, die statutarischen und die beschlussmässigen⁷ Reserven sowie der Bilanzgewinn (sogenannte freie Reserven).

Die heute gültige handelsrechtliche Vorschrift sieht in den Art. 671 und 672 OR eine Aufteilung in gesetzliche Reserven und statutarische Reserven vor, wobei erstere weiter unterteilt werden in «Allgemeine Reserve» (671 OR), «Reserve für eigene Aktien» (671a OR) sowie «Aufwertungsreserve» (671b OR). Die allgemeine Reserve enthält einerseits Kapitaleinlagen der Aktionäre und andererseits erwirtschaftete Gewinne, welche unter den Voraussetzungen von Art. 671 OR teilweise den allgemeinen Reserven zuzuweisen sind. Ebenso sind in der allgemeinen gesetzlichen Reserve das Agio, freie Zuschüsse und Afonds-perdu-Zahlungen zu verbuchen⁸. In der Buchführungspraxis ist es durchaus möglich,

dass Zuschüsse des Anteilsinhabers (z. B. Sanierungszuschüsse) auch in den freien Reserven verbucht werden. Gemäss Buchführungspraxis können Kapitaleinlagen mittels GV-Beschluss zudem auch von den allgemeinen Reserven auf die freien Reserven umgebucht werden, sofern die allgemeine Reserve die Mindesthöhe von 50% des einbezahlten Aktienkapitals erreicht hat. In den meisten Fällen sind die potenziellen Kapitaleinlagereserven jedoch in den allgemeinen gesetzlichen Reserven enthalten.

Ferner ist zu beachten, dass gemäss KS-Kapitaleinlageprinzip Verluste, welche den Reserven aus Kapitaleinlagen belastet wurden, diese Reserven definitiv vermindern⁹. Losgelöst von einer kritischen Beurteilung dieser steuerrechtlichen Würdigung, wird in der Buchführungspraxis zurzeit diskutiert, ob eine «Wiederauffüllung» der mit Verlusten verrechneten Kapitaleinlagen handelsrechtlich überhaupt zulässig ist.

Ausschüttung der offenen Reserven gemäss geltendem OR

Die allgemeine Reserve darf gemäss Art. 671 Abs. 3 OR, soweit sie die Hälfte des Aktienkapitals nicht übersteigt¹⁰, nur zur Deckung von Verlusten oder für Massnahmen verwendet werden, die geeignet sind, in Zeiten schlechten Geschäftsganges das Unternehmen durchzuhalten, der Arbeitslosigkeit entgegenzuwirken oder ihre Folgen zu mildern. Nicht vorgesehen ist im geltenden Rechnungslegungsrecht die Rückführung an Anteilsinhaber, sofern die Reserve die Mindesthöhe von 50% des einbezahlten Aktienkapitals nicht erreicht hat.

Wie eingangs erwähnt, müssen Kapitaleinlagen für die effektive Ausschüttung im Sinne des Kapitaleinlageprinzips gesondert ausgewiesen werden, woraus folgt, dass die allgemeinen Reserven in Reserven aus Kapitaleinlagen und Gewinnreserven aufgeteilt werden müssen. Gemäss

⁶ Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911 (Stand 1. Januar 2010) [SR 220].

⁷ Vgl. Art. 674 Abs. 2 und Abs. 3 OR.

⁸ Böckli, Schweizer Aktienrecht, 4. Auflage, S. 947.

⁹ KS-Kapitaleinlageprinzip, Abschnitt 3.1.

¹⁰ Für Holdinggesellschaften 20% des Aktienkapitals (vgl. Art. 671 Abs. 4 OR i. V. m. Art. 671 Abs. 1 OR).

ESTV ist es nicht ausreichend, die Reserven aus Kapitaleinlagen im Anhang zur Jahresrechnung auszuweisen¹¹. Gemäss Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung (HWP) ist es zweckmässig, in der Buchhaltung für alle Arten von gesetzlichen Reserven und anderen Reserven separate Konten zu führen¹², wodurch der separate Ausweis von Reserven aus Kapitaleinlagen in einem Unterkonto aus handelsrechtlicher Perspektive grundsätzlich zulässig ist. In diesem Sinne wird von der Buchhaltungspraxis auch empfohlen, bei den allgemeinen Reserven eine Trennung in Reserven aus Kapitaleinlagen und solche aus erwirtschafteten Gewinnen vorzunehmen¹³. Für die Ausschüttung der Reserven aus Kapitaleinlagen kann man sich nach geltender Rechnungslegung auf Art. 671 Abs. 3 OR berufen. Die in der Lehre umstrittene Frage, ob die

gebildeten Kapitaleinlagereserven an Aktionäre ausgeschüttet werden dürfen, ist gesetzlich nicht ausdrücklich geregelt¹⁴. Um das Kapitaleinlageprinzip nicht handelsrechtlich auszuhebeln, muss eine Ausschüttung der Kapitaleinlagereserven zulässig sein, soweit die allgemeine Reserve die Hälfte des Aktienkapitals übersteigt¹⁵. Um eine steuerfreie Ausschüttung nach der Einführung des Kapitaleinlageprinzips zu ermöglichen, bedarf es einer Umbuchung der vorgenommenen Kapitaleinlagen in Reserven aus Kapitaleinlagen. Für diese Zuweisung ist kein GV-Beschluss erforderlich, sofern die umzubuchenden Reserven aus Kapitaleinlagen bereits in den allgemeinen Reserven enthalten sind¹⁶. Wurden die Kapitaleinlagen in den freien Reserven verbucht, ist jedoch ein GV-Beschluss für die Zuweisung in die allgemeinen Reserven notwendig.

Abbildung 2 – Ausweis eines gesonderten Kontos für Reserven aus Kapitaleinlagen

| Bilanzausweis vor dem Kapitaleinlageprinzip | |
|--|-------------|
| Aktienkapital | 100 |
| Allgemeine Reserve | 900 |
| Freie Reserve | 600 |
| Bilanzgewinn | 500 |
| Total Eigenkapital | 2100 |

| Gesonderter Bilanzausweis nach dem Kapitaleinlageprinzip | |
|---|-------------|
| Aktienkapital | 100 |
| Allgemeine Reserve | |
| – Reserven aus Kapitaleinlagen | 800 |
| – Gewinnreserven | 100 |
| Freie Reserve | 600 |
| Bilanzgewinn | 500 |
| Total Eigenkapital | 2100 |

¹¹ Anderer Meinung: Stellungnahme der Fachgruppe Steuern der Treuhand-Kammer zum Entwurf des Kreisschreibens «Kapitaleinlageprinzip» im Rahmen der Umsetzung der Unternehmenssteuerreform II.
¹² Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung 2009, Band 1, S. 253.
¹³ Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung 2009, Band 1, S. 255.
¹⁴ Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung 2009, Band 1, S. 319.

¹⁵ Herrschende Meinung für die Zulässigkeit der Ausschüttung: Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung 2009, Band 1, S. 319; Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II, Art. 530–1186 OR, 2. Auflage, Art. 671 OR, S. 571 f., m. w. H. Anderer Meinung: Böckli, Schweizer Aktienrecht, 4. Auflage, S. 1516 ff.
¹⁶ Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung 2009, Band 1, S. 250, a. i. W.

Zeitpunkt der Verbuchung

Wie bereits erläutert, sind die Reserven aus Kapitaleinlagen auf einem gesonderten Konto in der Schlussbilanz des Geschäftsjahres, welches im Kalenderjahr 2011 endet, auszuweisen.

Sofern eine Ausschüttung von Reserven aus Kapitaleinlagen bereits im Jahr 2011 geplant ist, ist es grundsätzlich sinnvoll, dass diese bereits im Jahresabschluss 2010 gesondert in der Handelsbilanz ausgewiesen und mit der Jahresrechnung genehmigt werden. Deshalb ist es bei einer geplanten Ausschüttung von Kapitaleinlagereserven im Jahr 2011 empfehlenswert, bereits im Jahresabschluss 2010 ein gesondertes Unterkonto in den allgemeinen Reserven für Reserven aus Kapitaleinlagen zu bilden. Dies sollte – wie oben ausgeführt – aus handelsrechtlicher Sicht grundsätzlich ohne GV-Beschluss möglich sein, da innerhalb der allgemeinen Reserven lediglich ein neues Unterkonto gebildet wird. Ein GV-Beschluss ist jedoch in denjenigen Fällen erforderlich, bei welchen eine Umbuchung von freien Reserven in die allgemeinen Reserven notwendig ist. Darüber hinaus sollten entsprechende Details zur Veränderung im Eigenkapital zumindest mit den verrechnungssteuerlichen Folgen im Anhang aufgezeigt werden.

Zwischenfazit

Die Reserven aus Kapitaleinlagen sind auf einem gesonderten Konto in der Schlussbilanz des Geschäftsjahres, welches im Kalenderjahr 2011 endet, auszuweisen. Die Unterscheidung zwischen Reserven aus Kapitaleinlagen und übrigen Reserven war bislang aus handelsrechtlicher Sicht unerheblich und ist nun aufgrund der Einführung des Kapitaleinlageprinzips aus steuerlicher Sicht von Relevanz. Die Unterteilung der allgemeinen Reserven in Reserven aus Kapitaleinlagen und Gewinnreserven sollte

unter geltendem Recht möglich sein, um die Kapitaleinlagereserven einkommens- und verrechnungssteuerfrei ausschütten zu können. Allgemeine Reserven (inkl. Reserven aus Kapitaleinlagen) können nach den geltenden Rechnungslegungsvorschriften grundsätzlich an Anteilshaber zurückgeführt werden, sofern die allgemeine Reserve die Mindesthöhe von 50% des einbezahlten Aktienkapitals erreicht hat.

3.2 Ausweis nach neuer Rechnungslegung (E-OR)

Unterteilung in Kapital- und Gewinnreserven gemäss neuem OR (E-OR)

Der Entwurf zum Obligationenrecht (E-OR) unterscheidet sowohl in Art. 671 und 672 E-OR als auch in Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 lit. b und c E-OR neu zwischen Kapital- und Gewinnreserven¹⁷.

¹⁷ 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 [BBl 2008, 1589 ff.].

¹⁸ BBl 2008, 1659.

¹⁹ Amtliches Bulletin, Ständerat, Sommersession 2009, Vierzehnte Sitzung, unter folgender Adresse verfügbar: http://www.parlament.ch/ab/frameset/d/s/4809/303589/d_s_4809_303589_303590.htm?DisplayTextOid=303591

²⁰ KS-Kapitaleinlageprinzip, Abschnitt 7.2.

²¹ Sofern das Geschäftsjahr nicht dem Kalenderjahr entspricht, werden die Einlagen in die Reserven aus Kapitaleinlagen in der Zeit zwischen dem Jahresabschluss 2009/2010 und dem 31. Dezember 2010 mittels Formular 170 des Jahresabschlusses 2010/2011 gemeldet.

²² Sowohl Formular 170 als auch die Excel-Datei «Kapitaleinlageprinzip» sind zum Zeitpunkt des Redaktionsschlusses noch nicht verfügbar.

Darüber hinaus wurde die Verbuchung von weiteren durch Anteilsinhaber geleistete Einlagen und Zuschüsse als gesetzliche Kapitalreserve in Art. 671 Abs. 1 Ziff. 3 E-OR in den Gesetzestext aufgenommen, was im Sinne des Kapitaleinlageprinzips begrüssenswert ist. Folglich sind die Aufgelder, Einlagen und Zuschüsse in der Handelsbilanz auf einem gesonderten Konto auszuweisen, wodurch in der Bilanz ersichtlich wird, dass diese Mittel nicht aus unternehmerischer Tätigkeit stammen¹⁸. Infolgedessen findet durch das neue Rechnungslegungsrecht eine Anpassung des Handelsrechts an das Steuerrecht statt.

Ausschüttung der Reserven gemäss E-OR

Jedoch wurde bei der Ausarbeitung des Entwurfs versäumt, die Verwendungszwecke für die gesetzliche Kapitalreserve in Art. 671 Abs. 2 E-OR auszuweiten. Der Gesetzesentwurf sieht weiterhin den Verwendungszweck der gesetzlichen Kapitalreserve zur Deckung von Verlusten oder für Massnahmen, die geeignet sind, in Zeiten schlechten Geschäftsganges das Unternehmen durchzuhalten, der Arbeitslosigkeit entgegenzuwirken oder ihre Folgen zu mildern, vor.

Diesbezüglich ist eine Anpassung des E-OR zur Erweiterung der Verwendbarkeit der Reserven für eine Rückführung der Einlagen an die Aktionäre im Sinne des Kapitaleinlageprinzips notwendig. Andernfalls ist die steuerfreie Rückführung an die Anteilsinhaber in Zukunft zwar möglich, wird jedoch handelsrechtlich untersagt. Der Ständerat hat in seiner Sommersession 2009 folgende zusätzliche Verwendungsmöglichkeit der Kapitalreserve in Art. 671 Abs. 2 E-OR aufgenommen, die den Forderungen einer Korrektur nachkommt. Danach kann die Kapitalreserve gemäss Art. 671 Abs. 2 Ziff. 4 E-OR wie folgt verwendet werden: *«zur Rückzahlung an die Aktionäre, soweit die gesetzlichen Reserven die Hälfte des Aktienkapitals übersteigen»*¹⁹.

Zwischenfazit

Die Ungereimtheiten im E-OR in Bezug auf die Ausschüttungssperre von Reserven aus Kapitaleinlagen ist vom Ständerat treffend erkannt worden. Es ist zu hoffen, dass die eidgenössischen Räte einvernehmlich Art. 671 Abs. 2 Ziff. 4 E-OR in den Gesetzestext aufnehmen werden. Wann das revidierte Obligationenrecht in Kraft tritt, kann zum heutigen Zeitpunkt nicht abschliessend festgestellt werden.

4 Deklaration von Kapitaleinlagen

4.1 Deklaration direkte Bundessteuer

Kapitalgesellschaften und Genossenschaften haben nach Art. 125 Abs. 3 DBG den Bestand der Reserven aus Kapitaleinlagen im Sinne von Art. 20 Abs. 3 DBG am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht in der Steuererklärung gesondert auszuweisen²⁰.

4.2 Deklaration Verrechnungssteuer

4.2.1 Erstdeklaration

Erstdeklaration bei Einführung des Kapitaleinlageprinzips

Die Reserven aus Kapitaleinlagen, welche vom 1. Januar 1997 bis zum 31. Dezember 2010 ge-
 öffnet worden sind, sind der ESTV frühestens ab 1. Januar 2011 oder spätestens bis 30 Tage nach der Genehmigung der Jahresrechnung 2011 bzw. 2010/2011 mittels Formular 170 zu melden²¹. Der detaillierte Ausweis des handelsrechtlich massgebenden Eigenkapitals erfolgt dabei über die Excel-Datei «Kapitaleinlageprinzip», welche von der ESTV zur Verfügung gestellt wird und elektronisch eingereicht werden muss²².

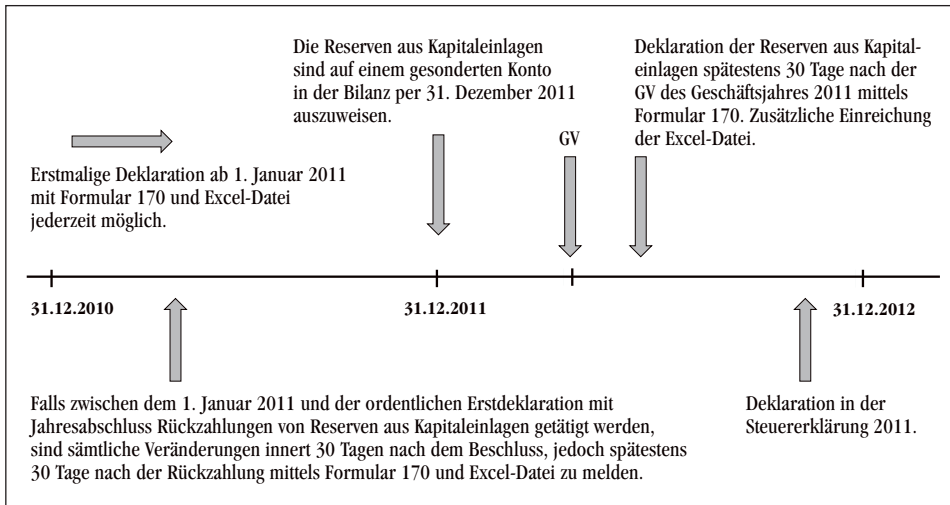
Meldung von Rückzahlungen zwischen 1. Januar 2011 und ordentlicher Erstdeklaration

In einem solchen Fall sind sämtliche Veränderungen der Reserven aus Kapitaleinlagen vom 1. Januar 2011 bis zur Rückzahlung innert

30 Tagen nach dem Beschluss, jedoch spätestens 30 Tage nach der Rückzahlung, mittels Formular 170 (inkl. Excel-Datei «Kapitaleinlageprinzip») zu melden.

Folgende Abbildung veranschaulicht die Erstdeklaration von Kapitaleinlagen:²³

Abbildung 3 – Erstdeklaration von Kapitaleinlagen



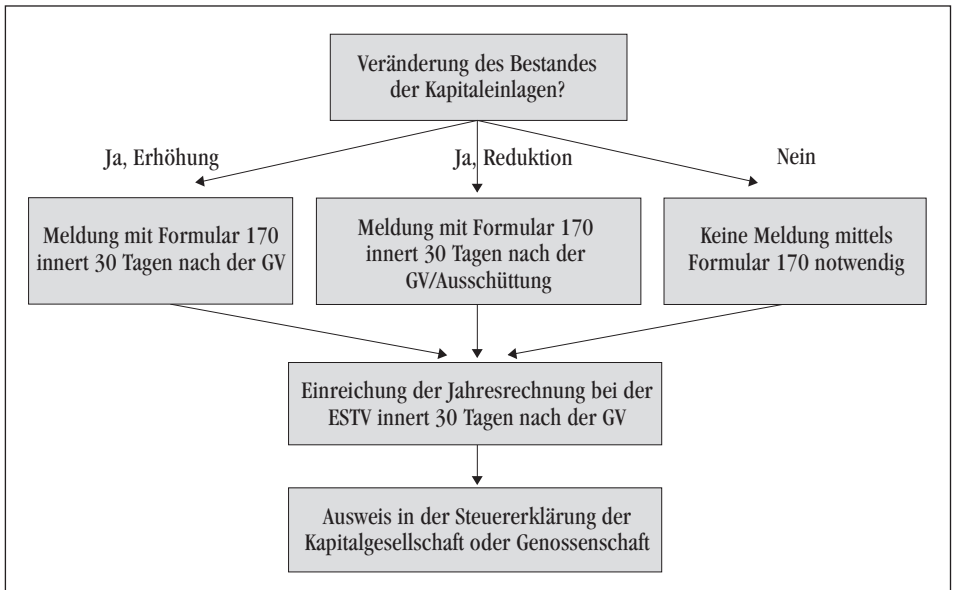
4.2.2 Ordentliche Deklaration nach erfolgter Erstdeklaration

Nach erfolgter Erstdeklaration sind in Zukunft sämtliche Bestandesänderungen zu deklarieren. Der Ausweis auf einem gesonderten Konto in der Jahresrechnung sowie die Deklaration in der Steuererklärung für Zwecke der Bundessteuer muss weiterhin befolgt werden. Für Zwecke der Verrechnungssteuer muss jede auf dem gesonderten Konto verbuchte Verän-

derung aus Einlage oder Bezug von Reserven aus Kapitaleinlagen unaufgefordert der ESTV mittels Formular 170 gemeldet werden. Erfolgen ausschliesslich Einlagen in die Reserven aus Kapitaleinlagen, ist der Geschäftsbericht oder die unterzeichnete Abschrift der Jahresrechnung innert 30 Tagen nach Genehmigung der Jahresrechnung einzureichen. Sofern auch Rückzahlungen getätigt werden, müssen diese innert 30 Tagen nach der GV oder spätestens 30 Tage nach der Rückzahlung gemeldet werden. Folgende Abbildung veranschaulicht die ordentliche Deklaration der Veränderung des Bestandes der Kapitaleinlagen nach erfolgter Erstdeklaration.

²³ Die Darstellung basiert auf der Annahme, dass das Geschäftsjahr per 31. Dezember endet.

Abbildung 4 – Bestandesänderungen in der Zukunft



4.2.3 Rückmeldung der ESTV

Die ESTV überprüft die ihr gemeldeten Reserven aus Kapitaleinlagen. Als Belege können beispielsweise Verträge, Handelsregistereinträge oder Buchhaltungsauszüge dienen. Der Bestand der Reserven wird der einreichenden Gesellschaft anschliessend mitgeteilt. Wie lange diese Überprüfung dauern wird, wird sich zeigen. Gegen die Mitteilung kann kein Rechtsmittel ergriffen werden. Im Unterschied zu früheren Entwürfen sieht das KS-Kapitaleinlageprinzip die Möglichkeit der Beantragung einer anfechtbaren Feststellungsverfügung nach Art. 41 lit. a VStG nicht vor²⁴. Diese kann gemäss ESTV erst nach einer Ausschüttung der vermeintlichen

Reserven aus Kapitaleinlagen erwirkt werden. Ohne einen rechtskräftigen Entscheid trägt die ausschüttende Gesellschaft das Risiko von Verzugszinsen und der Umrechnung ins Hundert. Insbesondere Letzteres kann sich bei börsenkotierten Gesellschaften besonders gravierend auswirken. Ob diese finanziellen Risiken nicht zur Begründung eines schutzwürdigen Feststellungsinteresses im Zeitpunkt der Prüfung des Bestands von Reserven aus Kapitaleinlagen ausreichen, wird sich weisen.

5 Fazit

Der Wechsel vom Nennwert- zum Kapitaleinlageprinzip stellt aus steuerrechtlicher Perspektive eine grundlegende Veränderung dar. Dabei ist das Kapitaleinlageprinzip eine im Grundsatz unbestrittene und sachgerechte Regelung. Jedoch sind die Konsequenzen aus der Einfüh-

²⁴ Vgl. Entwurf KS-Kapitaleinlageprinzip Version 7.0, Abschnitt 7.3.

zung des Kapitaleinlageprinzips weitreichend und nicht zu unterschätzen.

Im Hinblick auf das Kapitaleinlageprinzip gilt es nun, die zwischen dem 1. Januar 1997 und dem 31. Dezember 2010 getätigten Kapitaleinlagen aufzuarbeiten und auf einem gesonderten Konto in der Schlussbilanz des Geschäftsjahres, welches im Kalenderjahr 2011 endet, auszuweisen. Ferner ist den entsprechenden steuerrechtlichen Deklarationspflichten nachzukommen.

Grundsätzlich sollten die Wirkungen des Kapitaleinlageprinzips immer einer eingehenden steuerrechtlichen Analyse unterzogen werden, da erhebliches Steuerersparnispotenzial realisiert werden kann. Besonderes Augenmerk ist bei Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften erforderlich, die einmal Verluste erlitten haben, in eine Umstrukturierung eingebunden waren (z. B. Quasifusion) und nun eine Dividendenausschüttung oder eine andere eigenkapitalbeeinflussende Transaktion planen.

Abbildung 5 – Erforderliche handelsrechtliche und steuerrechtliche Massnahmen

