

Unternehmenssteuerreform II auf dem Prüfstand

Die Treuhand-Kammer nimmt Stellung zur Vernehmlassungsvorlage Unternehmenssteuerreform II (2. Teil)

Der Bundesrat hat Ende 2003 die Unternehmenssteuerreform II zur Vernehmlassung vorgelegt. Nachdem Erich Ettlin im ersten Teil des Artikels (ST 6–7/04, S. 531) hauptsächlich die Methoden zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung und weitere Erleichterungen bei der Besteuerung natürlicher Personen erläutert hat, befassen sich die Autoren des zweiten Teils mit der vorgeschlagenen Änderung bei der Rückzahlung von durch den Inhaber von Beteiligungsrechten eingebrachtem Agio sowie mit einigen weiteren Massnahmen im Zusammenhang mit juristischen Personen [1].

der Sicht der leistenden Kapitalgesellschaft bestimmt, darf der Einkommenssteuer nur das unterliegen, was keine Rückzahlung von Kapitalanteilen ist.

Die Auffassung, dass ein zum Nennwertprinzip degeneriertes Kapitalrückzahlungsprinzip – schon unter dem BdBSt eine Verwaltungspraxis, die sich weder auf den Wortlaut noch auf den Sinn des Gesetzes stützen konnte – durch die *beispielsweise Nennung von Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen im Gesetz* als geldwerte Vorteile ins DBG (nicht aber ins StHG) gelangt sei, impliziert einen derart krassen Verstoss gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip, dass diese Auffassung auch vor dem Wortlaut und dem Sinn des Gesetzes nicht Bestand haben kann [2].

3.3 Kapitalrückzahlungsprinzip

3.3.1 Der Reformvorschlag

Modellunabhängig wird in der Vernehmlassungsvorlage vorgeschlagen, die Rückzahlung von unmittelbar durch den Inhaber von Beteiligungsrechten eingebrachtem Agio gleich zu behandeln wie die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital, wenn das Agio seit dem 1. Januar 2003 eingebracht wurde und die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft es in ihrer Handelsbilanz auf einem gesonderten Konto ausweist. Umgesetzt würde dies mit einem Art. 20 DBG ergänzenden Abs. 3, einem in Art. 7 StHG einzufügenden Abs. 3^{bis} und einem Art. 5 Abs. 1 VStG angefügten Bst. f.

3.3.2 Das Nennwertprinzip als sachwidrige Verwaltungspraxis

Auch unter einem formalisierten Ertragsbegriff (sog. objektbezogene Betrachtungsweise im DBG, VStG und

im kantonalen Recht mit Ausnahme von Basel-Stadt und Graubünden), wonach sich der Vermögensertrag von Beteiligungsrechten ausschliesslich aus



Marco Duss, Dr. iur., Steuerexperte VSB, Partner, Mitglied der Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich, Mitglied der Fachgruppe Steuern der Treuhand-Kammer, Treuhandgesellschaft Altorfer Duss & Beilstein, Zürich

Das Nennwertprinzip erweist sich bei näherer Prüfung als eine dem DBG aus Praktikabilitätsgründen unterschobene sachwidrige Verwaltungspraxis. Die Vernehmlassungsvorlage vermischt diesbezüglich überdies zwei voneinander zu trennende Fragen, nämlich diejenige nach der Betrachtungsweise (objektbezogen vs. subjektbezogen) und diejenige nach der sachbezogenen oder formalisierten (Nennwertprinzip) Bestimmung des steuerfrei rückzahlbaren Kapitals.

Betreffend die Verrechnungssteuer hatte das Bundesgericht in einem ersten Entscheid (ASA 37, 173) noch zutreffend festgehalten, *wo das Gesetz die Besteuerung von Erträgen vorsehe, sei es ausgeschlossen, auch die Rückerstattung von Vermögenssubstanz in die Besteuerung einzubeziehen, was sowohl für Subjektsteuern als auch für Objektsteuern gelte*, und erkannte, dass der Begriff der Erträge beweglichen Kapitalvermögens losgelöst vom abweichenden Wortlaut altrechtlicher Bestimmungen und ohne

Bindung an die VStV auszulegen sei. Es lehnte deswegen (und in Berücksichtigung des DBA-D) die Erhebung der VSt auf der Rückzahlung von Agio oder anderen Zuschüssen der Gesellschafter gemäss Art. 20 VStV ab. Auf Betreiben der Verwaltung kam es dann

Aus den gleichen Gründen sowie angesichts der offensichtlichen Verfassungswidrigkeit und Systeminkonsistenz wird mit noch grösserem Nachdruck die *vollständige* Beseitigung der auch im Ausland auf Unverständnis stossenden Besteuerung einbezahlten Kapitals ver-

nennwerterhöhungen, weil das aus Gesellschaftsmitteln liberierte Kapital anlässlich seiner Auszahlung mangels Kapitaleinlageeigenschaft steuerbaren Vermögensertrag darstellt.

Die Treuhand-Kammer hat – eingreifend beim VStG – folgende Gegenvorschläge zu den Gesetzesvorschlägen gemäss Vernehmlassungsvorlage ausgearbeitet:

Art. 5 Abs. 1 Bst. f VStG (neu)

¹ Von der Steuer sind ausgenommen: f. die Rückzahlung des von den Mitgliedern von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften einbezahlten Grund- oder Stammkapitals sowie des darüber hinaus einbezahlten Kapitals (Aufgelder, Zuschüsse u. dgl.), soweit die Gesellschaft oder Genossenschaft dieses in ihrer Handelsbilanz bei den allgemeinen gesetzlichen Reserven gesondert von den Zuweisungen aus erwirtschafteten Mitteln ausweist. Nicht zum einbezahlten Kapital gehört zu Lasten von erwirtschafteten Mitteln der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft geschaffener Nennwert (Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen; Kapitalerhöhung und Agiobildung zufolge Fusion, soweit nicht aus einbezahlem Kapital der übernommenen Gesellschaft resultierend) sowie bei Teilliquidationen (Art. 4a) nicht anteilmässig herabgesetztes einbezahletes Kapital. Der Nachweis des einbezahlten Kapitals obliegt dem Steuerpflichtigen (Art. 10 Abs. 1).

Dem folgt eine entsprechende Berichtigung der Bestimmung über den Rückkauf eigener Beteiligungsrechte. Der Vorschlag beseitigt gleichzeitig die unhaltbare Praxis, wonach sich Art. 4a VStG nur auf altrechtliche Genussscheine mit Nennwert beziehen soll (KS Nr. 5 vom 19. August 1999, Ziff. 2.1):

Art. 4a Abs. 1 VStG (Änderung)

¹ Erwirbt eine Gesellschaft oder Genossenschaft gestützt auf einen Beschluss über die Herabsetzung des Kapitals oder im Hinblick auf die Herabsetzung ihres Kapitals eigene Beteiligungsrechte (Aktien, Anteile, Partizipations-scheine, Genussscheine mit und ohne Nennwert), so unterliegt die Differenz zwischen dem Kaufpreis und dem zurückbezahlten Kapital (Art. 5 Abs. 1 Bst. f), welches auf diese Beteiligungsrechte entfällt, der Verrechnungssteuer. Dasselbe gilt, soweit der Erwerb eigener Beteiligungsrechte den Rahmen von Art. 659 des Obligationenrechts überschreitet.

Aus dem Einbezug der Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen (publikationspflichtige und bei der Emissionsabgabe zu deklarierende Vorgänge) ergeben sich keine unlösbaren Vollzugsprobleme, denn die Liberierung von Nennkapital aus freien Re-

«Das Nennwertprinzip, eine Fehlentwicklung des schweizerischen Steuerrechts, muss ohne Wenn und Aber, d. h. insbesondere ohne zeitliche Limitierung ausgeräumt und durch ein echtes Kapitalrückzahlungsprinzip ersetzt werden.»

in Schritten (ASA 41, 49; 51, 546; 61, 74) darauf zurück und anerkannte Art. 20 Abs. 1 VStV trotz fehlender Delegationsnorm (im wesentlichen unter Berufung auf den Sicherungszweck der Verrechnungssteuer) als verfassungs- und gesetzmässig. Im Rahmen des Bundesgesetzes über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997, durch welches Art. 4a betreffend den Erwerb eigener Beteiligungsrechte eingefügt wurde, fand das Nennwertprinzip definiert als «Differenz zwischen dem Erwerbspreis und dem einbezahlten Nennwert» von Beteiligungsrechten dann erstmals auch Eingang ins Gesetz.

3.3.3 *Stellungnahme der Treuhand-Kammer*

Die Treuhand-Kammer hat in ihrer Vernehmlassungsantwort mit Nachdruck darauf hingewiesen, dass es nicht nur vor dem Hintergrund wesentlicher Ziele der Unternehmenssteuerreform (Rechtsform- und Finanzierungsneutralität), sondern insbesondere auch zur Erhaltung der Standortattraktivität unabdingbar geworden sei, im schweizerischen Steuerrecht Transparenz und Berechenbarkeit zu demonstrieren. Sie fordert deswegen die umgehende Beseitigung aller sogenannten «Ärgernisse» (indirekte Teilliquidation, Transponierung, Erbenholding, Wertschriftenhandel) unabhängig vom Zustandekommen eines der drei die wirtschaftliche Doppelbelastung einschränkenden Modelle durch klare Gesetzesvorschriften.

langt. Im Vordergrund steht für die Treuhand-Kammer die Einführung eines konsistenten Konzeptes im VStG, dem im Verhältnis zum Ausland Steuererhebungs- und nicht bloss Sicherungsfunktion zukommt.

Das Nennwertprinzip, eine Fehlentwicklung des schweizerischen Steuerrechts, muss ohne Wenn und Aber, d. h. insbesondere ohne zeitliche Limitierung ausgeräumt und durch ein echtes Kapitalrückzahlungsprinzip ersetzt werden, das auch die Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen einbezieht. Unter dem Kapitalrückzahlungsprinzip bedarf es keiner Erfassung von (fiktivem) Einkommen aus Gratisaktien oder Gratis-



Marco Greter, Dr. iur., Ersatzrichter am Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, Partner, Treuhandgesellschaft Altorfer Duss & Beilstein, Zürich

serven ist leicht überprüfbar. Im übrigen ist es Sache der (buchführungspflichtigen) Gesellschaften und Genossenschaften, nach Massgabe der gesetzlichen Vorschriften Rechnung zu legen, und Sache der ESTV, Einzelheiten und Sonderfälle (wie z.B. die Behandlung von Fusions-Agi und Sacheinlagen) sachgerecht zu regeln.

Bei den direkten Steuern ist zu berücksichtigen, dass auch Kapitalrückzahlungen von ausländischen Kapitalgesellschaften zu befreien sind. Bei Erträgen schweizerischer Kapitalgesellschaften und Genossenschaften kann auf die Abrechnung der Verrechnungssteuer abgestellt werden (steuerbar ist das Bruttobetreffnis, auf dem die VSt lastet), während bei Erträgen ausländischer Gesellschaften aus Praktikabilitätsgründen dem Steuerpflichtigen der Nachweis des einbezahlten Kapitals im

Sinne von Art. 5 Abs. 1 Bst f VStG aufgelegt wird (dazu BGE 89 Ib 147 und Art. 6 Abs. 1 Bst. d StG). Die Treuhand-Kammer hat folgenden Gesetzeswortlaut vorgeschlagen (die Verweisung auf Art. 20a DBG ergibt sich aus dem Wortlaut gemäss Vernehmlassungsvorlage):

Art. 20 Abs. 1 Bst. c, 2 und 3 DBG (neu)

¹ Steuerbar sind die Erträge aus beweglichem Vermögen, insbesondere:

c. Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aller Art; Art. 20a bleibt vorbehalten.

2 [unverändert]

³ Nicht als Vermögensertrag gilt die Rückzahlung der von Mitgliedern von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften geleisteten Kapitaleinlagen. Die Kapitaleinlage bemisst sich nach dem nicht der Eidgenössischen Verrechnungssteuer unterliegenden Teil (Art. 5 Abs. 1 Bst. f VStG) des Bruttoertrages. Für Erträge von den schweizerischen Kapitalgesellschaften

und Genossenschaften gleichzustellenden ausländischen Kapitalgesellschaften (Art. 49 Abs. 3) hat der Steuerpflichtige den Nachweis für die Rückzahlung von einbezahltem Kapital im Sinne von Art. 5 Abs. 1 Bst. f VStG zu erbringen.

Eine gleichlautende Bestimmung wäre schliesslich in Art. 7 StHG als Abs. 3^{bis} anzubringen.

3.3.4 Schlussbemerkungen

Die Notwendigkeit der Abkehr vom Nennwertprinzip ist übrigens auch seitens der Verwaltung in der Vergangenheit immer wieder anerkannt worden. Unterlassen wurde der Systemwechsel bisher mit der Begründung, er müsse in ein umfassenderes Konzept eingebettet sein und könne nicht als isolierte Massnahme erfolgen. Dies ist ebenso wenig eine hinreichende Begründung wie die Beschwörung der «Praktikabilität» für die Beschränkung der Berei-

nigung auf Neu-Agio in der Vernehmlassungsvorlage. Die Beseitigung des verfassungsmässig und gesetzssystematisch verfehlten Nennwertprinzips lässt sich vielmehr jederzeit isoliert vornehmen. Es darf kein Pfand oder Verhandlungsobjekt in den Händen der Verwaltung bleiben.

Mit Blick auf die OECD-Kriterien des schädlichen Steuerwettbewerbes (insbesondere das verpönte «Ring Fencing» als «Harmful Tax Competition») ist schliesslich noch festzustellen, dass die Beseitigung der Besteuerung einbezahlten Kapitals die Reputation der Schweiz in keiner Weise beeinträchtigt. Dies tun im übrigen auch die anderen eingangs erwähnten Massnahmen nicht. Im Gegenteil: Transparenz und Steuergerechtigkeit in der Steuergesetzgebung sind grundsätzlich erstrebenswerte Ziele.

3.4 Weitere Änderungen für juristische Personen

3.4.1 Reformvorschläge

Der Beteiligungsabzug auf Ausschüttungen soll bereits ab einer Beteiligungsquote von zehn Prozent bzw. ab einem Verkehrswert der Beteiligung von mindestens einer Million Franken geltend gemacht werden können (Art. 28 Abs. 1 StHG, Art. 69 DBG). Zudem wird vorgesehen, den Beteiligungsabzug auch für Ausschüttungen auf Ge-

steuerperiode noch einen Verkehrswert von mindestens einer Million Franken aufwiesen.

Bei der Emissionsabgabe soll die Schaffung neuer Beteiligungsrechte von der Abgabe befreit werden, wenn die Ausgabe im Zusammenhang mit der Übernahme eines Betriebs oder Teilbetriebs einer überschuldeten Gesellschaft erfolgt (neuer Art. 6 Abs. 1 Bst a^{ter} StG). Bisher kam ein Erlass der Abgabe nur für die sanierungsbedürftige Gesellschaft selber, nicht aber für eine Auffanggesellschaft in Frage. Der Vorschlag bezweckt somit eine Erweiterung der Abgabebefreiung bei Sanierungen.

Die bei der Emissionsabgabe vorgesehene Freigrenze soll ferner für Kapitalgesellschaften auf eine Million Franken (bisher CHF 250 000) und für Genossenschaften auf CHF 250 000 (bisher CHF 50 000) angehoben werden (Art. 6 Abs. 1 Bst. b und h StG).

3.4.2 Stellungnahme der Treuhand-Kammer

Die Treuhand-Kammer begrüsst grundsätzlich die vorgeschlagenen Erweiterungen des Beteiligungsabzugs, schlägt jedoch vor, die heute bereits im Risikokapitalgesetz vorgesehenen Schwellenwerte zu übernehmen. Für diesem Gesetz unterstellte Aktiengesellschaften reicht nämlich bereits eine Mindestbe-

ASA: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht (Periodikum)
BGE: Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichts, 5 Teile (Periodikum)
Bst.: Buchstabe
DBA: Doppelbesteuerungsabkommen
DBG: Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (SR 642.11)
ESTV: Eidgenössische Steuerverwaltung
KS: Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung
StHG: Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14)
VSt: Verrechnungssteuer
VStG: Bundesgesetz vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (SR 642.21)
VSTV: Vollziehungsverordnung vom 19. Dezember 1966 zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (SR 642.211)

trägt der Kritik am bisherigen System teilweise Rechnung [3]. Die Bedingung, dass die entsprechenden Beteiligungsrechte in der vorangegangenen Steuerperiode noch einen Verkehrswert von mindestens einer Million Franken aufweisen müssen, ist mit Blick auf die Verfahrensökonomie vertretbar. Die steuerpflichtige Gesellschaft kann darauf achten, dass sie nach Teilverkäufen diesen Wert am Ende der Steuerperiode nicht unterschreitet bzw. – sofern dies im Rahmen eines Teilverkaufs nicht vermieden werden kann – sämtliche Beteiligungsrechte in der gleichen Steuerperiode verkauft werden.

«Die Notwendigkeit der Abkehr vom Nennwertprinzip ist seitens der Verwaltung in der Vergangenheit immer wieder anerkannt worden.»

nusscheinen zu gewähren. Die für den Beteiligungsabzug auf Kapitalgewinnen massgebende Mindestbeteiligungsquote soll ebenfalls auf zehn Prozent reduziert werden (Art. 28 Abs. 1^{bis} StHG, Art. 70 Abs. 4 DBG). Fällt die Beteiligungsquote nach Teilveräusserungen unter zehn Prozent, können später realisierte Kapitalgewinne gleichwohl entlastet werden, sofern die entsprechenden Beteiligungsrechte am Ende der vor dem Verkaufszeitpunkt liegenden

beteiligungsquote von fünf Prozent bzw. ein Beteiligungswert von CHF 250 000 aus, um den Beteiligungsabzug geltend zu machen.

Die Sonderregelung für den Beteiligungsabzug auf Kapitalgewinnen, nach welcher der Verkauf einer nach Teilveräusserungen verbliebenen Restbeteiligung trotz Unterschreitens der Mindestveräusserungsquote noch zum Beteiligungsabzug berechtigen kann,

Die Befreiung der Auffanggesellschaften von der Emissionsabgabe wird ebenfalls unterstützt. In Anbetracht des sinnvollen Vorschlags, eine objektivierte Ausnahmeregelung mit Abgabebefreiung zu schaffen, stellt sich lediglich die Frage, weshalb bestehend Gesellschaften im Sanierungsfall weiterhin auf das Erlassverfahren verwiesen werden. Um diesen sachlich nicht begründeten Unterschied zu beseitigen, schlägt die Treuhand-Kammer

einen neuen Art. 6 Abs. 1 Bst a^{quater} StG vor, nach welchem auch die Ausgabe von neuen Beteiligungsrechten bzw. die Leistung von Zuschüssen bei Sanierung einer überschuldeten Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft von der Abgabe befreit werden, soweit die Sanierungsbedürftigkeit nicht auf eine Unterkapitalisierung zurückzuführen ist:

Art. 6 Abs. 1 Bst. a^{ter} und a^{quater} (neu), b und h

¹ Von der Abgabe sind ausgenommen:


a^{ter}
[unverändert]

a^{quater}
die zwecks Sanierung einer Aktiengesellschaft, Kommanditaktiengesellschaft, Gesellschaft mit

beschränkter Haftung oder Genossenschaft geleisteten Zuschüsse und entgeltlich ausgegebenen Beteiligungsrechte in dem Umfang, in dem sie zur Herstellung eines den Verhältnissen der Gesellschaft unter Fortführungsgesichtspunkten angemessenen Eigenkapitals erforderlich sind, soweit die Sanierungsbedürftigkeit nicht auf das Fehlen genügender eigener Mittel zurückzuführen ist.

b./h.
[unverändert]

Schliesslich unterstützt die Treuhand-Kammer auch die Erhöhung der Freibeträge für die Emissionsabgabe. Hier stellt sich lediglich die Frage, weshalb weiterhin unterschiedliche Freibeträge für Genossenschaften (CHF 250 000) und Kapitalgesellschaften (CHF 1 000 000) gelten sollen. Die Treuhand-Kammer plädiert deshalb für

einen von der Rechtsform unabhängigen, einheitlichen Freibetrag von einer Million Franken. 

Anmerkungen

- 1 Die Vernehmlassungsvorlage der Treuhand-Kammer ist im Internet unter www.treuhandkammer.ch/News abrufbar.
- 2 Vgl. dazu Höhn/Waldburger, Steuerrecht Bd. II S. 40ff.; Reich in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 20 DBG N 28ff.
- 3 Marco Duss/Jürg Altorfer in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 70 DBG N 24ff.; Marco Greter, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, Diss. Zürich 2000, S. 177ff.

RESUME

La deuxième réforme de l'imposition des sociétés au banc d'essai

Dans sa réponse à la mise en consultation, la Chambre fiduciaire a insisté sur le fait qu'il était devenu indispensable de faire preuve de transparence et d'anticipation dans le droit fiscal suisse, non seulement en considération des objectifs essentiels de la réforme de l'imposition des sociétés (forme juridique et neutralité de financement), mais aussi et surtout dans le but de maintenir l'attrait du lieu d'implantation. Elle exige donc la suppression immédiate des «difficultés» (liquidation partielle indirecte, transposition, holding de succession, négoce de papiers-valeurs), indépendamment de la réalisation de l'un des trois modèles allégeant la double imposition économique par des prescriptions légales claires. Pour les mêmes raisons et étant donné l'anti-constitutionnalité évidente ainsi que l'incohérence du système, la suppression complète de l'imposition du remboursement des agios, qui se heurte par ailleurs à l'incompréhension à l'étranger, est demandée avec insistance. Pour la Chambre fiduciaire, on

relève au premier plan l'introduction d'un concept cohérent dans la LIA ayant, par rapport à l'étranger, une fonction de prélèvement de l'impôt et pas seulement de sécurité.

Le principe de la valeur nominale, une aberration du droit fiscal suisse, doit être supprimé sans réserve, c'est-à-dire sans limite dans le temps, et remplacé par un véritable principe de remboursement du capital, comprenant les actions et les augmentations gratuites de valeur nominale. Le principe de remboursement de capital n'implique pas l'enregistrement d'un revenu (fictif) provenant d'actions gratuites ou d'augmentations gratuites de valeur nominale car le capital libéré à partir des fonds de la société représente, au moment de son remboursement (faute de revêtir la qualité d'apport), un droit de fortune imposable.

Déduction de participation

La Chambre fiduciaire accueille en principe favorablement les extensions

proposées de la déduction de participation; elle suggère toutefois que les planchers prévus aujourd'hui déjà dans la loi sur le capital risque soient repris. Pour les sociétés anonymes soumises à cette loi, un taux de participation minimal de 5 % (valeur de participation de CHF 250 000) est suffisant pour faire valoir la déduction de participation.

Droit de timbre d'émission

La Chambre fiduciaire est également favorable à l'augmentation des montants exemptés pour le droit d'émission. La question se pose de savoir pourquoi il continue d'y avoir des montants exemptés différents pour les coopératives (CHF 250 000) et les sociétés de capitaux (CHF 1 000 000). La Chambre fiduciaire plaide en faveur d'un montant exempté unique, indépendant de la forme juridique et qui s'élèverait à un million de francs.

MD/MG/AFB