

Unternehmenssteuerreform II per 1.1.2011

Kapitaleinlageprinzip

Dienststelle Steuern des Kantons Luzern
Guido Furrer, Abteilung juristische Personen
16. September 2010

Inhalt

- Teil 1: Kurzübersicht
- Teil 2: Fallbeispiele

Vorbemerkung:

Die Folien/Ausführungen beziehen sich teilweise auf das Kreisschreiben Nr. XX Kapitaleinlageprinzip, welches noch nicht definitiv ist. Allfällige Änderungen sind deshalb vorbehalten.

Das Kapitaleinlageprinzip war bereits Gegenstand der letzten zwei Steuerseminare:

Steuerseminar 2008 vom 11. November 2008

Funktionsweise und offene Fragen (Unterlagen Steuerseminar 2008; Ordnerregister 1, Folien Nr. 16 – 20)

Steuerseminar 2009 vom 24. September 2009

Gesetzliche Grundlagen, Grundsätze und Spezialfälle (Unterlagen Steuerseminar 2009; Ordnerregister 5)

- Gesetzliche Grundlagen
 - Art. 20 Abs. 3 DBG / § 27 Abs. 4 StG
 - Art. 125 Abs. 3 DBG / § 146 Abs. 3 StG
 - Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG
- Inkrafttreten: 1. Januar 2011
- Kreisschreiben Nr. XX
Kapitaleinlageprinzip (bis Ende Jahr erwartet)

Gesetzestexte:

Art. 20 Abs. 3 DBG / § 27 Abs. 4 StG

Die Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen, die von den Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 geleistet worden sind, wird gleich behandelt wie die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital.

Art. 125 Abs. 3 DBG / § 146 Abs. 3 StG

Zudem haben Kapitalgesellschaften und Genossenschaften das ihrer Veranlagung zur Gewinnsteuer dienende Eigenkapital am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht auszuweisen. Dieses besteht aus dem einbezahlten Grund- oder Stammkapital, den in der Handelsbilanz ausgewiesenen Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen im Sinn von Artikel 20 Absatz 3 (§ 27 Absatz 4), den offenen und den aus versteuertem Gewinn gebildeten stillen Reserven sowie aus jenem Teil des Fremdkapitals, dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt.

Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG

Die Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen, die von den Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 geleistet worden sind, wird gleich behandelt wie die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital, wenn die Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse von der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in der Handelsbilanz auf einem gesonderten Konto ausgewiesen werden und die Gesellschaft jede Veränderung auf diesem Konto der Eidgenössischen Steuerverwaltung meldet.

- Als Kapitaleinlagen gelten Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse, welche
 - direkt von Anteilsinhabern geleistet wurden
 - in der Handelsbilanz verbucht sind
 - in der Handelsbilanz offen ausgewiesen sind (offene Kapitaleinlagen)
- Kapitaleinlagen nach dem 31.12.1996
- Separater Ausweis in der Steuererklärung
- Separates Konto und Veränderungen an ESTV melden

Übergangslösung

Offene Kapitaleinlagen in der Zeit vom 1. Januar 1997 bis 31. Dezember 2010 sind spätestens in der Handelsbilanz, welche nach dem 1. Januar 2011 endet, auszuweisen.

Verluste, die solchen Reserven aus Kapitaleinlagen belastet wurden, verminderten diese definitiv.

- Ordentliches Verfahren
 - Geschäftsbericht oder unterzeichnete Abschrift der Jahresrechnung -> 30 Tagen nach Genehmigung an ESTV
 - Wenn nur Einlagen -> gleiche Frist für Formular 170
 - Bei Rückzahlungen/Ausschüttungen -> Formular 170 innert 30 Tagen nach GV-Beschluss oder Rückzahlung
 - Wenn keine Veränderungen -> kein Formular 170 nötig
- Einlagen 1.1.1997 bis 31.12.2010
 - Frühestens ab 1.1.2011 und spätestens 30 Tage nach Genehmigung der Jahresrechnung 2011 melden
 - Excel-Vorlage „Kapitaleinlageprinzip“ und Formular 170
- Rückzahlungen 1.1.2011 und Erstdeklaration
 - Veränderungen -> Formular 170 + Excel-Tabelle innert 30 Tagen nach Beschluss oder Rückzahlung

Homepage ESTV

www.estv.admin.ch

(Aufschaltung von Hilfsmitteln vorgesehen)

- Die gemeldeten Reserven aus Kapitaleinlagen werden durch die Eidg. Steuerverwaltung geprüft
- Bestand an Reserven aus Kapitaleinlagen wird mitgeteilt
 - Ausschüttungen von Reserven aus Kapitaleinlagen sind über einen nur diesem Zweck dienenden Coupon auszurichten

- Kapitaleinlagen
- Beschluss der Generalversammlung
- Dividenden ohne und mit Details
- Kapitalerhöhung
- Kapitalherabsetzung
- Absorption Tochtergesellschaft und Muttergesellschaft (reverse merger)
- Transponierung

Sachverhalt

- Aktionär kauft AG im 2005
- 100% Privatvermögen
- AG-Gründung 1995 mit Aktienkapital 300 und Agio 100
- Zuschuss 2005 und 2011 von je 50
- Seit Gründung keine Rückzahlung von Kapitaleinlagen

Fragen

- Steuerfolgen Wahl der Aufteilung des Eigenkapitals in Nominalkapital und Agio?
- Vorgehen/Verbuchung Aufgeld und Zuschüsse?

Frage 1

Welche steuerlichen Folgen ergeben sich durch die Wahl der Aufteilung des Eigenkapitals in Nominalkapital und Agio bei der Gründung?

Kurzantwort zu Frage 1

Bei AG: Keine Steuerfolgen, da Liberierung von Nominalkapital und das Einbringen von Agio gewinnsteuerneutrale Vorgänge darstellen.

Beim Aktionär: Die Rückzahlung des Nominalkapitals von 300 erfolgt steuerfrei. Auf dem Agio besteht aber eine latente Steuerlast, da dieses vor dem 31.12.1996 geleistet wurde. Bei einer allfälligen Ausschüttung unterliegt dieser Betrag der Einkommenssteuer (Teilbesteuerung) und der Verrechnungssteuer.

Frage 2

Wie ist bezüglich des Zuschusses im Jahre 2005 vorzugehen und welchem Reservekonto ist der Zuschuss des Jahres 2011 in der Handelsbilanz zuzuweisen, damit diese Beträge als steuerliche Kapitaleinlage gelten?

Kurzantwort zu Frage 2

Der Zuschuss des Jahres 2005 muss im Jahre 2011 offengelegt werden (vgl. Deklaration VST; Folie 5). Ein späterer Ausweis führt zur Qualifikation als übrige Reserve.

Der im Jahre 2011 geleistete Zuschuss ist gesondert als „Reserve aus Kapitaleinlagen“ unter den allgemeinen Reserven in der Handelsbilanz oder durch einen gesonderten Eigenkapitalnachweis im Anhang zur Handelsbilanz offenzulegen.

- Gleicher Sachverhalt wie vorher
- Die Reserven betragen insgesamt 250
- Im Jahr 2011 wird ein Verlust von 250 ausgewiesen

Fragen

- Steuerfolgen bei Umbuchung Agio auf Reserve aus Kapitaleinlagen
- Steuerfolgen bei Auflösung der Reserven zur Deckung des Verlustes

Kurzantwort Umbuchung Agio

Durch die Umbuchung des Gründungsagio (aus 1995) auf Reserven aus Kapitaleinlagen wird keine steuerfrei rückzahlbare Kapitaleinlage geschaffen, weshalb auf eine steuersystematische Erfassung des Substrats verzichtet werden kann. Aus steuerlicher Sicht ist eine solche Umqualifikation aber unzulässig und wird in der Steuerbilanz korrigiert.

Kurzantwort Auflösung der Reserven

Handelsrechtlich ist es zulässig, sowohl den Jahresverlust auf neue Rechnung vorzutragen als auch die vorhandenen Reserven zur Deckung von Verlusten zu verwenden.

Unter dem Nennwertprinzip stellte sich diese Frage nicht, weil die Reservenpositionen nicht steuerfrei zurückbezahlt werden konnten. Gemäss Kreisschreibenentwurf vermindern Verluste, welche mit Reserven aus Kapitaleinlagen verrechnet werden, diese definitiv. Vor diesem Hintergrund sollten Verluste von maximal 150 mit den Reserven verrechnet werden (Freie Reserven 50 und Alt-Agio 100) und mindestens 100 auf die neue Rechnung vorgetragen werden (Zuschüsse 2005 und 2011).

Beschluss der Generalversammlung

10

Sachverhalt		GV-Beschluss
Aktienkapital (100 NA)	100'000	Dividende
Gesetzliche Reserven	80'000	1. 600'000
Freie Reserven*	620'000	ohne Details
Gewinnvortrag	40'000	2. 330'000
Gewinn	120'000	mit Details
Total Eigenkapital	960'000	
*davon Reserven aus Kapitaleinlage	320'000	
2 Aktionäre mit je 50%	Privatvermögen	

Kurzantwort Dividende ohne Details

Liegen zur Ausschüttung keine detaillierten Beschlüsse der Generalversammlung vor, wird die Ausschüttung steuerlich vorab als Ausschüttung von übrigen Reserven qualifiziert. Somit werden 490'000 übrige Reserven (30'000+300'000+40'000+120'000) und 110'000 Reserven aus Kapitaleinlagen ausgeschüttet. Als Beschluss gilt auch die Verbuchung und Ausweis in der massgeblichen Handelsbilanz.

Die Rückzahlung von Reserven aus Kapitaleinlagen unterliegt nicht der Verrechnungssteuer, womit auf dem Betrag von 490'000 die Verrechnungssteuer geschuldet ist.

Die zwei Aktionäre erhalten eine Dividende von je CHF 300'000, wovon je CHF 245'000 als steuerbarer Vermögensertrag im Teilbesteuerungsverfahren besteuert wird.

Kurzantwort Dividende mit Details

Zum Dividendenbeschluss liegen detaillierte Angaben vor. Ausschüttung übrige Reserven 220'000 und Ausschüttung Reserven aus Kapitaleinlagen 110'000.

Diese werden für die Qualifikation übernommen womit eine Verrechnungssteuer auf dem Betrag von 220'000 geschuldet ist.

Die zwei Aktionäre erhalten eine Dividende von je CHF 165'000, wovon je CHF 110'000 als steuerbarer Vermögensertrag im Teilbesteuerungsverfahren besteuert wird.

Beschluss der Generalversammlung

11

Sachverhalt		GV-Beschluss
Aktienkapital (100 NA)	100'000	Erhöhung des
Gesetzliche Reserven	80'000	Aktienkapitals
Freie Reserven*	620'000	um 400'000
Gewinnvortrag	40'000	soweit möglich
Gewinn	120'000	sollen die
Total Eigenkapital	960'000	Reserven aus
*davon Reserven aus Kapitaleinlage	320'000	Kapitaleinlage verwendet
2 Aktionäre mit je 50%	Privatvermögen	werden

Kurzantwort

Die Aktienkapitalerhöhung erfolgt mittels Verwendung der Reserven aus Kapitaleinlage von 320'000 sowie übrigen Reserven von 80'000.

Die Gesellschaft hat eine Verrechnungssteuer von 35% auf 80'000 oder 28'000 abzuliefern.

Die zwei Aktionäre realisieren je einen steuerbaren Vermögensertrag von 40'000, welcher im Teileinkünfteverfahren besteuert wird.

Beschluss der Generalversammlung

12

Sachverhalt		GV-Beschluss
Aktienkapital (300 NA)	300'000	Herabsetzung des
Gesetzliche Reserven	80'000	Aktienkapitals
Freie Reserven*	420'000	um 200'000
Gewinnvortrag	40'000	mittels Erwerb
Gewinn	120'000	und Vernichtung
Total Eigenkapital	960'000	von 200 Aktien
*davon Reserven aus Kapitaleinlage	120'000	zu 2'800/Reserve aus Kapitaleinlage
2 Aktionäre mit je 50%	Privatvermögen	wird vollumfänglich aufgelöst

Kurzantwort

Für die beschlossene Kapitalherabsetzung werden insgesamt 560'000 benötigt (200 NA à 2'800), welche wie folgt aufgeteilt werden können:

Rückzahlung Nennwert 200'000

Rückzahlung Reserve aus Kapitaleinlage 120'000

Rückzahlung übrige Reserven 240'000

Die Gesellschaft muss die Verrechnungssteuer auf der Ausschüttung von übrigen Reserven abliefern.

Die Aktionäre realisieren je einen steuerbaren Vermögensertrag im Teileinkünfteverfahren von 120'000 und sind berechtigt, die Verrechnungssteuer von je 42'000 zurückzufordern.

Muttergesellschaft (MG)

Beteiligung TG*	600	Fremdkapital	1'100
Übrige Aktiven	2'500	Aktienkapital	1'000
*100%; Erwerb vor 3 Jahren		Res. Kapitaleinlagen	500
		Übrige Reserven	500
Total Aktiven	3'100	Total Passiven	3'100

Tochtergesellschaft (TG)

Aktiven	2'100	Fremdkapital	1'200
		Aktienkapital	100
		Res. Kapitaleinlagen	200
		Übrige Reserven	600
Total Aktiven	2'100	Total Passiven	2'100

- Behandlung der Reserven aus Kapitaleinlagen?

Kurzantwort

Durch die Absorption der Tochtergesellschaft entsteht ein Fusionsgewinn von 300 (Eigenkapital TG 900 ./ Buchwert Beteiligung in MG 600).

Bei der Absorption ist der bisherige Anteilsinhaber der Beteiligungsrechte der übernommenen Gesellschaft identisch mit der übernehmenden Gesellschaft. Die Muttergesellschaft erhält wertmässig, was sie schon vorher in Form der Beteiligung besessen hat, womit kein Vermögenszugang vorliegt. Der Fusionsgewinn gelangt via Erfolgsrechnung in den Bilanzgewinn (übrige Reserven).

Die Reserven aus Kapitaleinlagen der übernehmenden Muttergesellschaft werden nicht berührt. Die Reserven aus Kapitaleinlagen der untergehenden Tochtergesellschaft gehen im Rahmen der Fusion wie bei einer Liquidation unter. Sie können nicht dem Kapitaleinlagekonto der Muttergesellschaft zugeschlagen werden.

Absorption der Muttergesellschaft (Reverse Merger)

14

Muttergesellschaft (MG)

Beteiligung TG*	600	Fremdkapital	1'100
Übrige Aktiven	2'500	Aktienkapital	1'000
*100%; Erwerb vor 3 Jahren		Res. Kapitaleinlagen	500
		Übrige Reserven	500
Total Aktiven	3'100	Total Passiven	3'100

Tochtergesellschaft (TG)

Aktiven	2'100	Fremdkapital	1'200
		Aktienkapital	100
		Res. Kapitaleinlagen	200
		Übrige Reserven	600
Total Aktiven	2'100	Total Passiven	2'100

- Behandlung der Reserven aus Kapitaleinlagen?

Kurzantwort

Durch die Absorption der Muttergesellschaft werden alle Aktiven und Verbindlichkeiten auf die Tochtergesellschaft übertragen. Die Tochtergesellschaft kommt damit in den Besitz ihrer eigenen Aktien. Diese tauscht sie gegen die Aktien der bisherigen Muttergesellschaft. Die Übernahme der Muttergesellschaft wird nicht als Liquidationstatbestand, sondern als Kapitaleinlage der Anteilsinhaber der Muttergesellschaft behandelt. Der Aktivenüberschuss der Muttergesellschaft von 1'400 (Übrige Aktiven 2'500 abzüglich Fremdkapital 1'100) wird als Sacheinlage eingebracht und handelsrechtlich den allgemeinen Reserven (Agio) gutgeschrieben. Das Aktienkapital und die Reserven aus Kapitaleinlagen der Muttergesellschaft werden gleichzeitig aufgelöst.

Im vorliegenden Fall übersteigt die Summe des Aktienkapitals (100) und der Reserven aus Kapitaleinlagen (200+Agio 1'400=1'600) der übernehmenden Gesellschaft (Total 1'700) den Nennwert (1'000) und die Reserven aus Kapitaleinlagen (500) der ehemaligen Muttergesellschaft (Total 1'500) um 200. Dieser Zuwachs stellt steuerbaren Vermögensertrag dar (Erhebung der Verrechnungssteuer und Einkommensbesteuerung auf Stufe der Beteiligten).

Mögliche Lösungsvariante:

Die Kapitaleinlage (Agio) von 1'400 wird aufgeteilt in eine allgemeine Reserve aus Kapitaleinlage von 1'200 und in eine allgemeine Reserve (übrige) von 200 (separate Verbuchung auf zwei Konti). Mit einer solchen Aufteilung würde sich beim Vergleich der Nennwerte und Reserven aus Kapitaleinlagen keine Differenz ergeben und die latente Steuerlast würde weiterhin vorhanden sein.

- Unter dem Kapitaleinlageprinzip ist der Nennwert-Begriff weiter zu fassen
 - Einbezahlter Nennwert + anteilige Reserven aus Kapitaleinlagen
- Steuerfolgen abhängig von Verbuchung

Übertragungswert der Beteiligung ist grösser als der Nennwert und die anteiligen Reserven aus Kapitaleinlagen

Verbuchungsvariante 1

Der Mehrwert wird dem Nominalkapital und/oder den Reserven aus Kapitaleinlagen gutgeschrieben

-> beim Einleger stellt die Zunahme des Nominalkapitals und der Reserven aus Kapitaleinlagen steuerbarer Vermögensertrag dar

Verbuchungsvariante 2

Der Mehrwert wird den übrigen Reserven gutgeschrieben

-> die latente Ausschüttungslast bleibt bestehen und die Übertragung ist steuerneutral

- **Beteiligungsübertragungen**
 - Vor dem 1. Januar 1997
 - Mehrwert qualifiziert als übrige Reserve
 - 1. Januar 1997 bis 31. Dezember 2010
 - Gleiche Grundsätze wie für Übertragungen nach dem 31. Dezember 2010; Mehrwert im Zeitpunkt der Übertragung qualifiziert als übrige Reserve
 - Von weniger als 5% nach dem 31. Dezember 2006
 - Möglichkeit zur Gutschrift des Mehrwertes auf die Reserven aus Kapitaleinlagen -> Deklarationspflicht für Übertragungen in der Zeit vom 1. Januar 2007 bis 31. Dezember 2010

Sachverhalt

- A besitzt 80% an der A AG und 70% an der B AG
- A bringt die A AG-Aktien zum Verkehrswert (VW) in die B AG ein (via Aktienkapital und Agio, als Reserve aus Kapitaleinlage bezeichnet)
- VW A AG 1'000
- Nominalkapital A AG 100
- Reserve aus Kapitaleinlage A AG 100

Lösung

- 80% VW A AG -> 800
= Zunahme Nominalkapital und Reserve aus Kapitaleinlagen in B AG
- Nominalkapital und Reserven aus Kapitaleinlage A AG bisher 200 (100+100); davon A 80% -> 160
- Steuerbarer Ertrag aus Transponierung für A 640 (800./160)