

Herr Hans-Jürg Neuhaus  
Hauptabteilung DVS  
Eidg. Steuerverwaltung  
Eigerstrasse 65  
3003 Bern

5. August 2010

## **Entwürfe der Kreisschreiben „Kapitaleinlageprinzip“ und „Sanierung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften“ – Stellungnahme**

Sehr geehrter Herr Neuhaus

Mit Schreiben vom 9. Juni 2010 haben Sie uns eingeladen, zu den Entwürfen der zwei genannten Kreisschreiben Stellung zu nehmen. Wir danken Ihnen dafür.

Die den interessierten Kreisen für eine Stellungnahme eingeräumte Frist ist wiederum sehr kurz. Wie schon bei den ebenfalls wichtigen Kreisschreibenentwürfen zur Teilbesteuerung fällt die Vernehmlassung zudem in die Sommerferienzeit. Warum den interessierten Kreisen keine längere Vernehmlassungsfrist eingeräumt wurde, ist uns unverständlich. Dies vorab, nachdem der Volksbeschluss zur Unternehmenssteuerreform II nun mehr als zwei Jahre zurück liegt.

Inhaltlich nehmen wir zu den Entwürfen wie folgt Stellung:

### **A) Entwurf Kreisschreiben Kapitaleinlageprinzip**

Wir erachten die steuerfreie Rückzahlung von Kapitaleinlagen, die durch Anteilseigner eingebracht wurden, als eine wichtige Verbesserung des schweizerischen Steuersystems. Die Massnahme vereinfacht die Eigenkapitalisierung der Gesellschaften und schafft insbesondere für ausländische Gesellschaften neue Investitionsanreize. Der Unternehmensstandort Schweiz wird gestärkt. Die bisherige Regelung stand im Widerspruch zum angelsächsischen Raum und den meisten europäischen Ländern. Sie benachteiligte den Standort Schweiz.

Steuersystematisch behebt die Neuregelung zudem einen sachwidrigen Zustand. Die Rückzahlung von Eigenkapital darf beim Beteiligungsinhaber ebenso wenig eine Besteuerung auslösen, wie die Einzahlung beim Unternehmen eine Besteuerung auslöst. Die Abstimmung des Gewinnsteuerrechts der Unternehmung mit dem Einkommenssteuerrecht der Beteiligten wird mit dem Kapitaleinlageprinzip richtigerweise verbessert. Wie der Bundesrat in seiner Botschaft zur Unternehmenssteuerreform II urteilte, lässt sich die Steuerbarkeit von als Agio einbezahltem Kapital nicht mehr rechtfertigen (S.4801).

Bei der Umsetzung des Kapitaleinlageprinzips stehen für uns drei Kriterien im Vordergrund:

- Die Standortattraktivität
- Die Flexibilität der Anteilseigner im Hinblick auf das eingebrachte Eigenkapital
- Die möglichst einfache administrative Abwicklung

Der von Ihnen erarbeitete Entwurf geht hinsichtlich der beiden ersten Kriterien in die richtige Richtung, was wir ausdrücklich begrüßen. Gleichzeitig bietet der Entwurf in allen drei Punkten noch Raum für Optimierungen. Wir sehen wichtige Verbesserungen in folgenden Bereichen:

1. **Inhaber der Beteiligungsrechte:** Der Kreis der Inhaber von Beteiligungsrechten, der Kapitaleinlagen leisten kann, ist offen zu halten. Auf einschränkende Bestimmungen diesbezüglich ist zu verzichten.
2. **Verrechnung mit Verlusten:** Verluste sollen zu keiner definitiven Auslösung von Kapitaleinlagen führen. Eine Wiederauffüllung der Kapitaleinlagen muss möglich sein.
3. **Ausländische Gesellschaften:** Einschränkungen formeller Art für ausländische Gesellschaften sind abzulehnen. Der Zugang zum Kapitaleinlageprinzip sollte im Rahmen der gesetzlichen Grundlagen möglichst offen sein.
4. **Verbuchung:** Sofern der Ausweis einer Kapitaleinlage gelingt, sollte die Form der Kapitaleinlage unerheblich sein.
5. **Deklaration:** Auf unnötigen administrativen Aufwand ist zu verzichten. Die jährliche Deklaration der Kapitaleinlage sollte genügen.

#### **Ad 1 Verzicht auf Bestimmungen, die den Kreis der Beteiligungsgeber, die für das Kapitaleinlageprinzip qualifizieren, einengen**

Art. 20 Abs. 3 spricht von „Inhabern der Beteiligungsrechte“. Das Gesetz macht diesbezüglich keine Qualifikation. Auch wurde vom Gesetzgeber die vom Bundesrat eingebrachte Präzisierung „unmittelbar“ im Zusammenhang mit dem Einbringen von Kapitaleinlagen verworfen.

Die offene Formulierung der Gesetzesbestimmung lässt es unseres Erachtens zu, dass sich auch übergeordnete Inhaber von Beteiligungsrechten wie Grossmuttergesellschaften für das Kapitaleinlageprinzip qualifizieren. Ziffer 2.1 sollte entsprechend ergänzt werden.

Umgekehrt sollte auf den Ausschluss von Vorteilszuwendungen unter Schwestergesellschaften verzichtet werden (Ziffer 2.2.1.). Soweit die Vorteilszuweisung handelsrechtlich nachvollzogen werden kann (d.h. eine entsprechende Verbuchung stattfindet), ist sie bei der empfangenden Gesellschaft als Reserve aus Kapitaleinlage zu akzeptieren. Ziffer 2.2.1. ist in diesem Sinn anzupassen.

#### **Ad 2 Keine definitive Auflösung von Kapitaleinlagen bei Verrechnung mit Verlusten**

Die Frage stellt sich, ob Verluste, die den Reserven aus Kapitaleinlage belastet wurden, zur endgültigen Auflösung der Reserven führen. Der Entwurf hält dies so fest. Wir sind anderer Meinung.

Reduktionen auf dem Kapitaleinlagekonto infolge von Verlusten sollten durch neue Gewinne grundsätzlich kompensiert werden können. Weder die Botschaft des Bundesrats noch die gesetzlichen Bestimmungen halten etwas Gegenteiliges fest. Die Botschaft sagt im Gegenteil, dass bis zehn Jahre vor dem Inkrafttreten der Reform einbezahltes Agio auf Antrag berücksichtigt werden soll, sofern auf Grund der Handelsbilanz Reserven und Gewinnvortrag in mindestens gleicher Höhe nachgewiesen werden (S. 4802). Vom Verbot einer Wiederauffüllung wird nicht gesprochen.

Sofern eine Wiederauffüllung der Reserven aus Kapitaleinlage stattfindet, sollte die zwischenzeitliche Veränderung für den Beteiligungsgeber unerheblich sein. Entscheidend ist der Saldo.

Wir bitten Sie, auf den Vorschlag, Kapitaleinlagen bei Verrechnung mit Verlusten definitiv zu vermindern, zu verzichten und die Ziffern 2.2.3. („Kapitaleinlagen aus Sanierungen“), 3.1. („Reserven aus Kapitaleinlagen“) und 7.1 („Ausweis im Jahresabschluss“) entsprechend anzupassen.

### **Ad 3 Keine einschränkenden formalen Bestimmungen für ausländische Gesellschaften**

Das Kapitaleinlageprinzip als standortpolitisches Instrument ist für die Schweiz relevant. Bei der Festlegung der Praxis sollte dieser Aspekt gebührend gewichtet werden.

Ziffer 4.1. („Ausschüttungen, Grundsätze“) des Entwurfs hält fest, dass ohne gesonderten Ausweis der Reserven aus Kapitaleinlagen im Jahresabschluss Ausschüttungen aus ausländischen Kapitalgesellschaften der direkten Bundessteuer unterliegen. Sollte diese Bestimmung angewendet werden, würde sie in der Praxis stark einschränkend wirken, nachdem ausländische Rechts- und Rechnungslegungsvorschriften nicht in jedem Fall einen gesonderten Ausweis der betreffenden Reserven verlangen, teilweise einen solchen Ausweis auch verbieten.

Beim gesonderten Ausweis der Reserven aus Kapitaleinlagen handelt es sich letztlich um ein formales Kriterium, das den Nachweis der entsprechenden Reserven sicherstellen will. Dieser Nachweis sollte auch auf einem anderen Weg als über den gesonderten Ausweis auf einem eigenen Konto erbracht werden können. Andernfalls würde einem formalen Kriterium der Vorrang vor dem materiell-rechtlichen Gehalt gegeben, was rechtssystematisch als klar falsch bezeichnet werden muss. Gerade auch aus standortpolitischer Sicht sollte zudem unbedingt der Vorrang des materiell-rechtlichen Gehaltes gelten. Formelle Bestimmungen, die international stark unterschiedlich ausgelegt werden, sollten dagegen in den Hintergrund treten.

Wir bitten Sie, Ziffer 4.1. entsprechend anzupassen. Der alternative Nachweis über das Vorliegen und die Ausschüttung von qualifizierenden Kapitaleinlagen muss für eine ausländischen Gesellschaft (wie für eine schweizerische, siehe unten) möglich sein.

Ziffer 6. behandelt den Zuzug einer juristischen Person aus dem Ausland. Hier hält der Entwurf fest, dass sich bei Sitzverlegung einer juristischen Person in die Schweiz die Qualifikation der übrigen Reserven unter dem Kapitaleinlageprinzip nicht ändert. Wir erachten auch diese Bestimmung als unnötig restriktiv und schlagen dagegen vor, dass die Zuweisung der gesamten Nettoaktiven, abzüglich des Nennwertes des Grund- oder Stammkapitals, an die Reserve aus Kapitaleinlage möglich sein soll, mit den entsprechenden steuerlichen Konsequenzen für die in der Schweiz ansässigen Beteiligungsinhaber der sitzverlegenden Gesellschaft. Die Anpassung ermöglichte es der zuziehenden Gesellschaft, flexibel und bedürfnisorientiert ihre Kapitalstruktur in der Schweiz zu gestalten. Zudem wird der Tatsache Rechnung getragen, dass umgekehrt auch Gesellschaften, die aus der Schweiz wegziehen, steuerrechtlich liquidiert werden, mit allen steuerlichen Konsequenzen z. B. im Bereich der stillen Reserven. Dass ausländischen Gesellschaften bei Zuzug in die Schweiz dieselbe Möglichkeit des „Neustarts“ gewährt wird, ist steuerrechtlich nur konsequent.

### **Ad 4 Verbuchung als hinreichender Ausweis der Kapitaleinlage**

Verschiedene Bestimmungen behandeln Transaktionen, bei denen es bei der übernehmenden Gesellschaft zu Aufwertungen nach Handelsrecht kommen kann. Der Entwurf schliesst in diesen Fällen jeweils aus, dass diese Aufwertungen auf dem Weg der Verbuchung der besteuerten Mehrwerte als Reserve aus Kapitaleinlage bei der übernehmenden Gesellschaft nachvollzogen werden. Diesem Ausschluss ist nicht zu folgen, nachdem sich nach dem neuen Gesetz Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse von Inhabern der Beteiligungsrechte ohne Einschränkung als Kapitaleinlagen qualifizieren.

Solange die Vorteilszuwendungen handelsrechtlich korrekt verbucht werden, sollte ihrer Anrechnung als Reserve aus Kapitaleinlage nichts im Weg stehen.

Entsprechende Anpassungen betreffen die Ziffern 5.1. („Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs einer Personenunternehmung auf eine juristische Person“), 5.5. („Ausgliederung“) und 5.6. („Übertragung zwischen inländischen Konzerngesellschaften“).

#### **Ad 5 Verzicht auf unnötigen administrativen Aufwand**

Der Entwurf sieht für die Deklaration der Reserven aus Kapitaleinlagen ein kompliziertes Verfahren vor (Ziffer 7.3.). Verfahrensaspekte sind im Steuerbereich wie in anderen Gesetzesbereichen grundsätzlich möglichst einfach zu halten. Es sind Verfahren zu wählen, die für die Betroffenen – hier für die steuerpflichtigen Unternehmen – mit möglichst geringen administrativen Aufwendungen verbunden sind.

Der vorliegende Entwurf verlangt:

- ein gesondertes Konto für den Nachweis der Kapitaleinlage,
- die Meldung jeder verbuchten Veränderung aus Einlage oder den Bezug von Reserven aus Kapitaleinlage an die ESTV mittels einer speziellen Formulare innert 30 Tagen,
- die ausserordentliche Erstdeklaration der Reserven aus Kapitaleinlage bei Einführung des Kapitaleinlageprinzips.

Der Nachweis der Reserve aus Kapitaleinlage sollte auch durch ein geeignetes Unterkonto zu den Reserven oder durch einen anderen sachgerechten Ausweis erbracht werden können. Entscheidend für den Nachweis ist die einwandfreie Unterscheidung zwischen Reserven aus Kapitaleinlagen und übrigen Reserven. Wie der Nachweis geführt wird, sollte demgegenüber zweitrangig sein.

Die Meldung jeder Veränderung der Reserve aus Kapitaleinlage erscheint unnötig und kann auch nicht aus dem Gesetz abgeleitet werden. Eine jährliche Deklaration in Übereinstimmung mit der Deklaration für die direkte Bundessteuer erscheint ausreichend und zudem auch sachgerechter. Dies, weil sie eine umfassende Beurteilung der Reserven im Rahmen der Erstellung der Bilanz und der Jahresrechnung erlaubt.

Auf eine ausserordentliche Erstdeklaration kann verzichtet werden, wenn statt dem 30. Juni 2011 als Stichtag für die Erstmeldung der Kapitaleinlagen die Genehmigung der ersten handelsrechtlichen Bilanz des Geschäftsjahres, das nach dem 31. Dezember 2010 endet, herangezogen wird (plus 30 Tage). Die Treuhand-Kammer macht dazu in ihrer Eingabe einen einfachen und zielführenden Vorschlag, den wir unterstützen. Als Alternative siehe den Vorschlag des Schweizerischen Versicherungsverbands, der wir ebenfalls als sachgerecht beurteilen.

Die Definition und Verwendungsmöglichkeit der Kapitalreserve ist auch Gegenstand der laufenden Beratungen zur Aktienrechtsrevision. Die entsprechende Botschaft des Bundesrates (BBI 2008 1589ff. sieht bzgl. Kapitalreserve eine sehr restriktive Verwendbarkeit vor: Sie darf nur zur Deckung von Verlusten, für Massnahmen zur Weiterführung des Unternehmens bei schlechtem Geschäftsgang sowie zur Bekämpfung der Arbeitslosigkeit und zur Milderung ihrer Folgen verwendet werden (S.1660). Mit dieser starken handelsrechtlichen Beschränkung ist *economiesuisse* nicht einverstanden. Damit droht die erreichte steuerliche Flexibilität aufgrund des Kapitaleinlageprinzips gerade wieder unterlaufen zu werden. Diese Problematik gilt es im laufenden Gesetzgebungsprozess entsprechend zu berücksichtigen.

## **B) Entwurf Kreisschreiben Sanierung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften**

Beim Entwurf für ein Kreisschreiben zur „Sanierung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften“ handelt es sich mit wenigen Änderungen um jenen Entwurf, der bereits im Sommer 2009 zur Stellungnahme unterbreitet wurde. Auf Antrag der damals am Hearing vertretenen interessierten Kreise wurde der Entwurf zurück gezogen. Die Gründe, die uns damals zum Antrag veranlassten, waren wie folgt:

- Die gesetzlichen Änderungen der Unternehmenssteuerreform II, welche die Sanierung betreffen, können ohne Kreisschreiben umgesetzt werden,
- Aspekte der Sanierung mit Verbindung zum Kapitaleinlageprinzip sollten im Kreisschreiben zum Kapitaleinlageprinzip behandelt werden,
- Der Entwurf bietet materiell wenig Neues, bzw. er kodifiziert eine bestimmte Praxissicht, wodurch die notwendigen Freiräume bei der Durchführung von Sanierungen unnötig eingeschränkt werden,
- Bereiche, die Fragen aufwerfen, sollten vertieft behandelt werden, und zwar ohne Zeitdruck und losgelöst von der Praxisumsetzung der Unternehmenssteuerreform II.

Wir betrachten die damals geäusserten Vorbehalte als nach wie vor gültig. Sollte auf die Veröffentlichung eines Kreisschreibens zur Sanierung in der vorliegenden Form dennoch nicht verzichtet werden, bitten wir darum, die Veröffentlichung aufzuschieben und mit den interessierten Kreisen die aufgeworfenen Fragen vertieft zu behandeln; dies separat von der Erörterung des Kreisschreibens zum Kapitaleinlageprinzip. Von Seiten der Treuhand-Kammer liegen nach unserem Wissen seit einiger Zeit Anregungen und Vorschläge vor, die weder für diesen Entwurf, noch für frühere Entwürfe berücksichtigt wurden.

Wir danken Ihnen für die Berücksichtigung unserer Anliegen und Überlegungen. Gerne verweisen wir Sie auch auf die detaillierten Stellungnahmen verschiedener unserer Mitgliederorganisationen, die wir unterstützen: namentlich von Swiss Banking, SwissHoldings, Schweizerischer Versicherungsverband und Treuhand-Kammer. Wir bitten Sie, diese Stellungnahmen beim weiteren Vorgehen ebenfalls zu berücksichtigen.

Freundliche Grüsse  
economiesuisse



PD Dr. Christoph Schaltegger  
Mitglied der Geschäftsleitung

Dr. Frank Marty  
Stv. Bereichsleiter Finanz- und Steuerpolitik