

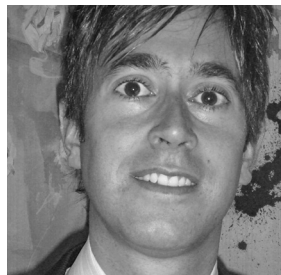
Das Kapitaleinlageprinzip (1. Teil)

Plädoyer für eine konsequente Umsetzung im Schweizer Steuerrecht

Dr. Peter Brülisauer/Lic. iur. Christoph Suter



*Peter Brülisauer, Dr. iur.,
dipl. Steuerexperte, Partner,
Head Financial Services Tax,
Ernst & Young, Zürich
peter.brueelisauer@ch.ey.com*



*Christoph Suter, lic. iur.,
dipl. Steuerexperte, Senior
Manager, Financial Services
Tax, Ernst & Young, Genf
christoph.suter@ch.ey.com*

Inhalt

In dieser Ausgabe:

1	Einleitung	111
2	Allgemeine Grundlagen	112
2.1	Nennwertprinzip und Kapitaleinlageprinzip	112
2.2	Kapitaleinlagen und Kapitalentnahmen	112
2.2.1	Kapitaleinlagen	112
2.2.1.1	Begriff	112
2.2.1.2	Offene und verdeckte Kapitaleinlagen	113
2.2.2	Kapitalentnahmen	114
2.2.2.1	Begriff	114
2.2.2.2	Offene und verdeckte Kapitalentnahmen	114
2.2.3	Verhältnis zwischen Kapitaleinlagen und Kapitalentnahmen	116
2.3	Gewinnreserven und Kapitalreserven	117
3	Rechtliche Grundlagen	117
3.1	Handelsrecht	117
3.1.1	Geltendes Recht	117
3.1.2	Entwurf zur Änderung des Aktien- und Rechnungslegungsrechts	118
3.2	Steuerrecht	119
4	Grundsatzüberlegungen zum Kapitaleinlage- prinzip	119
4.1	Begriffssystem und steuerliche Systematik	120
4.1.1	Kongruenz von Kapitaleinlage- und Kapitalentnahmebegriff	120
4.1.2	Direkte Anteilinhaber und diesen nahestehende Personen als Inhaber der Beteiligungsrechte	121
4.1.2.1	Dreieckstheorie als notwendige Folge des Kapitaleinlageprinzips	121
4.1.2.2	Recht zur Nutzung	123

4.1.3	Ergebnis	124
4.2	Verbuchungs- und Meldepflicht	124
4.2.1	Verbuchungspflicht	124
4.2.1.1	Auslegung	124
4.2.1.2	Tragweite	126
4.2.2	Meldepflicht	128
	Literatur	129
	Berichte, Sammelwerke und Handbücher	130
	Rechtsquellen	130
	Materialien	131
	Praxisanweisungen	131

In der nächsten Ausgabe:

4.3	Verdeckte Kapitaleinlagen
4.3.1	Mittelbare Erhöhung des Gewinnausweises
4.3.1.1	Handelsrechtliche Aufdeckung
4.3.1.2	Steuerrechtliche Aufdeckung
4.3.1.2.1	Frage der Zulässigkeit
4.3.1.2.2	Folgen für das Kapitaleinlageprinzip
4.3.2	Unmittelbare Erhöhung des Gewinnausweises
4.4	Weitere praxisrelevante Themenbereiche
4.4.1	Ausschüttungsreihenfolge bei Gewinn- und Kapitalreserven
4.4.2	Rückzahlung von Kapitalreserven durch eine ausländische Gesellschaft
4.4.3	Verrechnung von Verlusten mit Gewinn- und Kapitalreserven
4.4.4	Besteuerungszeitpunkt bei Umwandlung von Gewinnreserven in Grund- oder Stammkapital

5	Anwendungsfälle
5.1	Sanierungsleistungen
5.1.1	Sanierung durch Anteilsinhaber
5.1.2	Sanierung durch Schwestergesellschaft
5.1.3	Sanierung durch Grossmuttergesellschaft
5.2	Vermögensübertragung
5.2.1	Ausgliederung auf Tochtergesellschaft
5.2.2	Abspaltung auf Schwestergesellschaft
5.3	Übertragung von Beteiligungen
5.3.1	Transponierung
5.3.2	Mantelhandel
5.4	Verlegung in die Schweiz
5.4.1	Sitzverlegung
5.4.2	Quasifusion mit Schweizer Gesellschaft
6	Fazit

1 Einleitung

Mit Wirkung per 1.1.2011 wurde im Schweizer Steuerrecht das in der Literatur¹ (teilweise) heftig kritisierte Nennwertprinzip durch das Kapitaleinlageprinzip abgelöst und damit eine langjährige Forderung der Lehre² (endlich) in die Praxis umgesetzt. Die Schwäche des Nennwertprinzips lag im Wesentlichen darin, dass Einlagen der Anteilsinhaber in die Gesellschaft oder Genossenschaft (zur Entlastung des Texts im Folgenden jeweils nur: «die Gesellschaft») bei dieser zwar als Kapitaleinlagen anerkannt und folglich von der Gewinnsteuer befreit wurden. Gleichzeitig wurden diese Kapitaleinlagen aber bei Rückzahlung an die Anteilsinhaber als Gewinnausschüttungen behandelt und mit der Verrechnungssteuer belegt. Bei den Anteilsinhabern, die ihre Beteiligung im Privatvermögen hielten, unterlagen diese Rückzahlungen ausserdem als Vermögensertrag der Einkommenssteuer.

Auch der Bundesrat, welcher die Vorlage zur Unternehmenssteuerreform II zuhanden des Parlaments ausgearbeitet hatte, sah im Nennwertprinzip eine Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips und hielt fest, dass die Besteuerung von Kapitalrückzahlungen sowohl mit Blick auf Anteilsinhaber, welche selbst Kapitaleinlagen geleis-

tet hätten, als auch für Folge-Anteilsinhaber stossend sei.³ Daneben wurden standortpolitische Argumente als Begründung für die Einführung des Kapitaleinlageprinzips ins Feld geführt: einerseits die Beseitigung der aus Sicht der Investoren bestehenden steuerlichen Schlechterstellung von Kapitaleinlagen gegenüber Fremdkapital, welches in jedem Fall (verrechnungs-)steuerfrei zurückbezahlt werden könne, und andererseits die Befreiung der Kapitaleinlagen von steuerlichen Fesseln und der damit einhergehenden steuerlichen Besserstellung der in- gegenüber ausländischen Investoren. Dies entspricht den mit der Unternehmenssteuerreform II insgesamt verfolgten Zielen, d. h. der Erhöhung der Attraktivität des Unternehmensstandortes Schweiz.⁴

Das Nennwertprinzip war weder im DBG⁵ noch im VStG ausdrücklich verankert.⁶ Es hatte seinen Ursprung vielmehr in den Vorläufern dieser beiden Gesetze, dem Coupongesetz und dem Wehrsteuerbeschluss, welche explizit festhielten, dass nur die Rückzahlung von Grund- und Stammkapital von der Steuer befreit sei.⁷ Trotzdem haben die Verwaltungs- und die Gerichtspraxis – sowohl für die Verrechnungssteuer als auch für die Einkommenssteuer (im Bund und in den meisten Kantonen) – konsequent das Nennwertprinzip angewendet; für seine Abdankung war deshalb die ausdrückliche gesetzliche Verankerung des Kapitaleinlageprinzips erforderlich,⁸ was im Lichte der Steuergerechtigkeit als grossen Fortschritt zu werten ist. Ob jedoch die mit dem Kapitaleinlageprinzip gesteckten Ziele letztlich erreicht werden, hängt im Wesentlichen von der Bereitschaft der Behörden und Gerichte ab, das Kapitaleinlageprinzip in der Praxis konsequent umzusetzen. Mit dem vorliegenden Beitrag werden die Autoren nach Darstellung der allgemeinen und rechtlichen Grundlagen zunächst die neuen Gesetzesbestimmungen einer eingehenden Würdigung unterziehen. Alsdann sollen die im Rahmen der Auslegung gewonnenen Erkenntnisse anhand von ausgewählten Fallbeispielen auf ihre Praxistauglichkeit überprüft werden.

1 UNTERSANDER, Kapitalrückzahlungsprinzip im schweizerischen Steuerrecht, 62 ff.; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. II, § 39 N 99 f.; CAGIANUT, Das Objekt der Einkommenssteuer, 50; REICH, Art. 20 DBG N 37 ff.; BRÜLISAUER, Art. 4 VStG N 345.

2 S. z. B. SCHÄRRER, Von Kapitaleinlagen und Gewinnausschüttungen und deren steuerlichen Behandlung bei der Aktiengesellschaft und beim Aktionär, 299; BÖCKLI, Die Transponierungstheorie. Überlegungen zur neueren Bundesgerichtspraxis bei Sachwerteinbringungen und zur «wirtschaftlichen» Betrachtungsweise, 40; REICH, Vermögensertragsbegriff und Nennwertprinzip, 281.

3 Botschaft UStR II, 4800.

4 Botschaft UStR II, 4735.

5 Der besseren Lesbarkeit halber werden nachfolgend die einschlägigen Gesetzesbestimmungen des StHG nicht explizit erwähnt. Wo nicht ausdrücklich etwas anderes erwähnt wird, bezieht sich die Darstellung der Steuerfolgen unter dem DBG sinngemäss auch auf das StHG.

6 Im Bereich der Verrechnungssteuer war das Nennwertprinzip lediglich auf Verordnungsstufe, in Art. 20 Abs. 1 VStV, festgehalten; zudem war das Nennwertprinzip im Zug der Unternehmenssteuerreform I für den Spezialfall des Rückkaufs eigener Aktien in Art. 4a VStG verankert worden. Für die Einkommenssteuer wurde das Nennwertprinzip aus Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG abgeleitet.

7 WEISS, Die Quellenbesteuerung des Kapitalertrags nach schweizerischem Recht (Couponsteuer und Quellenwehrsteuer), 84; KÄNZIG, Art. 21 WStB N 109 und 121.

8 BBI 2007, 2321 ff.; AS 2008, 2893 ff.

2 Allgemeine Grundlagen

2.1 Nennwertprinzip und Kapitaleinlageprinzip

Das Nennwertprinzip (auch Nominalwertprinzip genannt) besagt, dass eine auf dem Beteiligungsverhältnis beruhende Leistung einer Kapitalgesellschaft an ihre Anteilshaber eine Kapital-Rückzahlung darstellt, wenn sie eine Verminderung des Nennwerts des Grund- oder Stammkapitals bewirkt. Bei strikter Anwendung des Nennwertprinzips wird das steuerfrei rückzahlbare Kapital nach rein handelsrechtlichen Kriterien bestimmt, indem nur nominelles Kapital (Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital, entgeltlich ausgegebenes Partizipationsscheinkapital) im Zug von Liquidationen und Teilliquidationen steuerfrei zurückbezahlt werden kann.⁹ Alle übrigen auf dem Beteiligungsverhältnis beruhenden Leistungen gelten als Ertrag der Beteiligung. Als solcher unterliegt er auf Ebene der Gesellschaft der Verrechnungssteuer sowie auf Ebene der natürlichen Personen, welche die Beteiligungsrechte im Privatvermögen halten, der Einkommenssteuer. Die Problematik des Nennwertprinzips liegt darin, dass Einlagen der Anteilshaber in die Gesellschaft, die ausserhalb einer Nennwertbegründung oder -erhöhung erfolgen, bei dieser zwar (ebenfalls) als steuerfreie Kapitaleinlage anerkannt und folglich von der Gewinnsteuer befreit sind, aber im Zeitpunkt der späteren Rückzahlung – obwohl von der Gesellschaft nicht als Gewinn erwirtschaftet – mit der Verrechnungssteuer und bei den Anteilshabern, welche die Anteile im Privatvermögen halten, mit der Einkommenssteuer erfasst werden.

Das Kapitaleinlageprinzip (früher auch Kapitalrückzahlungsprinzip genannt) dehnt im Ergebnis die Steuerfreiheit aus und besagt in seinem Kern, dass sämtliche Mittel (also nicht nur formelles Grund- oder Stammkapital), welche von den Anteilshabern – in ihrer Funktion als Beteiligte der Gesellschaft – als Kapitaleinlage in die Gesellschaft eingebracht werden, als Kapitalrückzahlung zurückgegeben werden können. Solche Kapitalrückzahlungen gelten nicht als Ertrag der Beteiligung und sind bei Anteilshabern, die die Beteiligung im Privatvermögen halten, steuerfrei. Bei strikter Anwendung des Kapitaleinlageprinzips kann mittels einer sachbezogenen wirtschaftlichen Betrachtung sichergestellt werden, dass nur jener Ertrag steuerlich belastet wird, welcher von der Gesellschaft im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit selbst erwirtschaftet wurde.

Aufgrund der Unzulänglichkeiten des Nennwertprinzips haben einzelne Kantone das Kapitaleinlageprinzip für Einkommenssteuerzwecke schon vor dem 1.1.2011 angewendet.¹⁰ Daneben bestanden Mischformen wie das modifizierte Nennwertprinzip (in der Literatur auch modifiziertes Kapitaleinlageprinzip genannt),¹¹ welches sich grundsätzlich am Nennwertprinzip orientierte, allerdings bei der Ausgabe von Gratisaktien von einer sofortigen Besteuerung von Einkommen bei den Anteilshabern absah; vielmehr wurde die Einkommenssteuer erst in jenem Zeitpunkt erhoben, in welchem das aus Reserven liberierte Nominalkapital an die Anteilshaber zurückbezahlt wurde.¹²

2.2 Kapitaleinlagen und Kapitalentnahmen

2.2.1 Kapitaleinlagen

2.2.1.1 Begriff

Kapitaleinlagen im steuerrechtlichen Sinn stellen sämtliche Leistungen der Anteilshaber (sowie den Anteilshabern nahestehender Personen)¹³ dar, welche sie ihrer Gesellschaft in ihrer Funktion als Beteiligte der Gesellschaft zwecks Gewinnerzielung zur Verfügung stellen; m. a .W. sind Kapitaleinlagen sämtliche von aussen zugeführten Mittel, welche ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis haben und bei der Gesellschaft zu einer Erhöhung des Eigenkapitals bzw. zu einer «Bereicherung» führen.¹⁴ Die Abgrenzung der Kapitaleinlagen von den selbst erwirtschafteten Erträgen einer Gesellschaft ist im Gewinnsteuerrecht wegen der Steuerfreiheit von Kapitaleinlagen von zentraler Bedeutung. Unter dem Kapitaleinlageprinzip gewinnt diese Unterscheidung noch an Bedeutung, weil einzig Kapitaleinlagen der Anteilshaber, nicht aber die unternehmensintern erwirtschafteten Erträge in den Genuss der einkommens- und verrechnungssteuerfreien Rückzahlung gelangen.¹⁵ Die Beurteilung, ob eine steuerfreie Kapitaleinlage vorliege, wird im Steuerrecht idR unabhängig von der zivil- oder handelsrechtlichen Sichtweise nach rein wirtschaftlichen Gesichtspunkten vorgenommen; die steuerrechtlichen Korrektornormen erlauben es nötigenfalls, von der handelsrechtlichen Verbuchung abzuweichen.¹⁶

9 REICH, Art. 20 DBG N 33; UNTERSANDER, Kapitalrückzahlungsprinzip im schweizerischen Steuerrecht, 41 und 59 f.

10 Für eine Übersicht über die kantonalen Regelungen s. UNTERSANDER, Kapitalrückzahlungsprinzip im schweizerischen Steuerrecht, 98 f.

11 S. mwH zur Terminologie REICH, Art. 20 DBG N 38.

12 So z. B. § 20 Abs. 1 lit. c StG ZH; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 20 StG ZH N 204.

13 S. mwH hinten, Abschn. 4.1.2.

14 BRÜLISAUER/HELBING, Art. 60 DBG N 7 ff.

15 Botschaft UStR II, 4802.

16 OBERSON, *Insolvenze, désendettement et redressement*, 192.

Die Begriffsbestimmung macht deutlich, dass einerseits die Qualifikation einer Leistung als Kapitaleinlage – in Anlehnung an die herrschende Literaturmeinung¹⁷ – nicht einzig und allein aufgrund der Art bzw. Form der Leistung, d. h. nach objektiven Kriterien,¹⁸ sondern (im Sinn einer wirtschaftlichen Gesamtbetrachtung) auch aufgrund der Eigenschaft der Leistenden als Anteilsinhaber, d. h. nach subjektiven Kriterien, vorzunehmen ist. Dabei ist es unerheblich, ob die Gesellschaft von mehreren Anteilsinhabern beherrscht wird; jener Teil der Leistung, welchen die Anteilsinhaber über ihren Anteil am Grund- oder Stammkapital hinaus erbringen, ist als indirekte Kapitaleinlage durch die begünstigten Anteilsinhaber zu qualifizieren.¹⁹ Andererseits darf – im Lichte der autonomen, steuerrechtlichen Qualifikation – nicht allein massgebend sein, dass die Kapitaleinlage handelsrechtlich erfolgsneutral verbucht wird; entscheidend ist vielmehr, ob eine Leistung *causa societatis* erfolgt, also im Verhältnis zwischen Anteilsinhabern und Gesellschaft begründet ist.

Aufgrund des Wortlauts von Art. 60 lit. a DBG können Kapitaleinlagen nur von «Mitgliedern» der Gesellschaft geleistet werden, womit solche von nahestehenden Personen auf den ersten Blick ausser Betracht zu fallen scheinen. Allerdings fliessen die Leistungen, welche faktisch von den Anteilsinhabern nahestehenden Personen stammen, der empfangenden Gesellschaft wirtschaftlich auf dem Umweg über die direkten Anteilsinhaber zu, weil sie einerseits im besonderen Verhältnis zwischen nahestehenden Personen und Anteilsinhabern und andererseits – wie die direkten Kapitaleinlagen – *causa societatis* erfolgen. In der Praxis²⁰ wird denn auch im Bund und in den meisten Kantonen im Bereich der Einkommens- und Gewinnsteuer die reine²¹ oder die modifizierte²² Drei-

eckstheorie angewendet. Dies bedeutet bspw., dass sich Zuschüsse von Schwester- oder Grossmuttergesellschaften (welche unbestrittenermassen nahestehende Personen sind) dann als steuerfreie Kapitaleinlagen (seitens der Mitglieder oder Anteilsinhaber) qualifizieren, wenn sie bei der leistenden Gesellschaft nicht geschäftsmässig begründet sind.

2.2.1.2 Offene und verdeckte Kapitaleinlagen

Offene Kapitaleinlagen²³ sind Einlagen der Anteilsinhaber, welche – sowohl bei den leistenden Anteilsinhabern als auch bei der empfangenden Gesellschaft – als Kapitaleinlagen gekennzeichnet und zu ihrem tatsächlichen Wert verbucht werden. Beispiele offener Kapitaleinlagen sind gemäss Art. 60 lit. a DBG die Liberierung von Grund- oder Stammkapital, die Einzahlung von Aufgeldern (Agios), die Leistung von *à-fonds-perdu*-Zuschüssen sowie – nach der hier vertretenen Auffassung – auch Forderungsverzichte von Anteilsinhabern, sofern sie aufgrund des Beteiligungsverhältnisses und nicht aufgrund der Geschäftspartnereigenschaft geleistet werden.

Verdeckte Kapitaleinlagen²⁴ sind tatsächliche Einlagen der Anteilsinhaber, welche – sowohl bei den leistenden Anteilsinhabern als auch bei der empfangenden Gesellschaft – überhaupt nicht oder nicht als Einlagen verbucht werden. Im Unterschied zu den offenen Kapitaleinlagen ist bei verdeckten Kapitaleinlagen die beteiligungsrechtliche Komponente (ggf.) hinter einer austauschrechtlichen Vertragsgestaltung versteckt, welche dem Drittvergleich nicht standhält. Buchmässig können – in Anlehnung an die Terminologie bei den verdeckten Gewinnausschüttungen²⁵ – die folgenden beiden Grundkonstellationen unterschieden werden:

- Verdeckte Kapitaleinlagen durch Gewinnverzicht liegen einerseits dann vor, wenn aktivierungsfähige Wirtschaftsgüter von den Anteilsinhabern anstatt zum höheren Verkehrs- zum tieferen Buchwert auf

17 BRÜLISAUER/HELBING, Art. 60 DBG N 7 f.; CAGIANUT/HÖHN, 445; LOCHER, Art. 60 DBG N 4; BRÜLISAUER/KUHN, Art. 24 DBG N 137 und 161.

18 So jedoch das Bundesgericht (BGE 115 Ib 269) und das KS Forderungsverzicht mit Bezug auf Sanierungsleistungen.

19 BRÜLISAUER/HELBING, Art. 60 DBG N 16; LOCHER, Art. 60 DBG N 6.

20 BRÜLISAUER/KUHN, Art. 24 StHG N 90 und N 153; LOCHER, Art. 60 DBG N 5.

21 Bei der reinen (im Rahmen der Gewinnsteuer entwickelten) Dreieckstheorie werden die Steuerfolgen an jeden gedanklichen Schritt der Begünstigung geknüpft, indem der Weg von der leistenden Gesellschaft über den Anteilsinhaber zur («direkt» begünstigten) nahestehenden Person (inkl. allfälliger Zwischenschritte) verfolgt wird und alle involvierten Parteien entsprechend steuerlich behandelt werden (BRÜLISAUER/KUHN, Art. 24 StHG N 87).

22 Bei der modifizierten (ebenfalls im Rahmen der Gewinnsteuer entwickelten) Dreieckstheorie wird zwar der Weg gedanklich über den Anteilsinhaber vollzogen, doch können die Steuerfolgen beim Anteilsinhaber resp. bei der nicht «direkt» begünstigten Person im Einzelnen unterschiedlich beurteilt werden: Handelt es sich beim Anteilsinhaber um eine natürliche Person, welche die Beteiligung im Privatvermögen hält, ist

die Leistung als Vermögensertrag zu erfassen. Sofern die nahestehende Person eine natürliche Person ist, wird überdies die Schenkungssteuer auf der Begünstigung des Nahestehenden durch den Anteilsinhaber erhoben. Handelt es sich bei der nahestehenden Person um eine Schwestergesellschaft, so ist die Vorteilszuwendung als steuerneutrale Kapitaleinlage zu qualifizieren. Auf der Ebene des Anteilsinhabers, welcher die Beteiligung im Geschäftsvermögen hält, liegt solange kein steuerbarer Ertrag – sondern bloss eine wertmässige Umschichtung – vor, als nicht als Folge der Transaktion auf der Beteiligung an der leistenden Gesellschaft eine Abschreibung vorgenommen werden muss (KUHN/BRÜLISAUER, Art. 24 StHG N 88).

23 BRÜLISAUER/HELBING, Art. 60 DBG N 11.

24 BRÜLISAUER/HELBING, Art. 60 DBG N 12; LOCHER, Art. 60 DBG N 33.

25 S. hinten, Abschn. 2.2.2.2.

die Gesellschaft übertragen werden. Diese Übertragung stiller Reserven von den Anteilshabern auf die Gesellschaft wirkt sich bei letzterer nur mittelbar – durch verminderte zukünftige Abschreibungen oder einen höheren Kapitalgewinn im Veräusserungs- oder Aufwertungsfall – gewinnerhöhend aus. Verdeckte Kapitaleinlagen durch Gewinnverzicht liegen andererseits auch dann vor, wenn (nicht aktivierungsfähige) Dienstleistungen durch die Anteilshaber zu den blossen Selbstkosten zugunsten der Gesellschaft erbracht werden, z. B., wenn der Gesellschaft von den Anteilshabern Management-Leistungen erbracht werden oder ein Darlehen gewährt wird und bei diesen Leistungen auf einen Gewinn verzichtet wird.²⁶ Die unterpreisliche Erbringung von Dienstleistungen führt bei der empfangenden Gesellschaft unmittelbar zu einem höheren (handelsrechtlichen) Gewinnausweis, weil ein zu tiefer Aufwand ausgewiesen wird.

- Verdeckte Kapitaleinlagen durch Übernahme von Aufwendungen liegen dann vor, wenn durch die Anteilshaber zugunsten der Gesellschaft Dienstleistungen erbracht und dieser überhaupt nicht – also nicht einmal zu den Selbstkosten – in Rechnung gestellt werden. Im Umfang des Verzichts auf die Gewinnkomponente liegt eine verdeckte Kapitaleinlage durch Gewinnverzicht vor; im Umfang des Verzichts auf die Weiterverrechnung der Selbstkosten übernehmen die Anteilshaber Aufwendungen, welcher der empfangenden Tochtergesellschaft zuzurechnen wären. Auch hier führt die verdeckte Kapitaleinlage bei der empfangenden Tochtergesellschaft unmittelbar zu einem höheren (handelsrechtlichen) Gewinnausweis, weil ein zu tiefer Aufwand ausgewiesen wird.

Im Zusammenhang mit Leistungen in umgekehrter Richtung – also von der Gesellschaft an die Anteilshaber – können ebenfalls verdeckte Kapitaleinlagen vorliegen, nämlich dann, wenn bspw. (nicht aktivierungsfähige) Dienstleistungen überpreislich in Rechnung gestellt oder aktivierungsfähige Wirtschaftsgüter überpreislich übertragen werden. Diese Fälle verdeckter Kapitaleinlagen führen unmittelbar zu einem höheren (handelsrechtlichen) Gewinnausweis auf Stufe der Gesellschaft, weil ein übersetzter Ertrag ausgewiesen wird. Aus Sicht der Anteilshaber stellen sie verdeckte Kapitaleinlagen durch Ausweis von (zu hohen) Aufwendungen dar, entweder unmittelbar über die Erfolgsrechnung (bei Dienstleistungen) oder mittelbar über ein Bestandeskonto (bei aktivierungsfähigen Wirtschaftsgütern), worauf anschliessend eine Abschreibung notwendig wird.

2.2.2 Kapitalentnahmen

2.2.2.1 Begriff

Kapitalentnahmen stellen alle Leistungen der Gesellschaft an die Anteilshaber (bzw. diesen nahestehende Personen) dar, welche ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis haben und zu einer Verminderung des Eigenkapitals, d. h. zu einer Entreichung der Gesellschaft führen.²⁷ Kapitalentnahmen sind immer erfolgsneutral und können offen – d. h. unter Einhaltung – oder verdeckt – d. h. unter Missachtung der spezifischen materiellen und formellen handelsrechtlichen Rückzahlungsvorschriften – vorgenommen werden. Weil verdeckte Kapitalentnahmen handelsrechtswidrig sind, kann aufgrund von Art. 678 Abs. 2 OR ein Rückerstattungsanspruch der Gesellschaft gegenüber den Leistungsempfängern (insb. Anteilshabern und diesen nahestehenden Personen) begründet werden. Dieser ist in der Praxis jedoch häufig mangels Durchsetzungswillens der Gesellschaft von geringer Relevanz. Aus diesem Grund wird ein Rückerstattungsanspruch bei der Gesellschaft idR nicht bilanziert, und die Leistungen gelten bei den Empfängern steuerlich dann als zugeflossen, wenn die Anteilshaber den klaren Willen geäussert haben, die Gesellschaft zu entreichern.²⁸

2.2.2.2 Offene und verdeckte Kapitalentnahmen

Als offene Kapitalentnahmen gelten die offene Kapitalrückzahlung und die offene Gewinnausschüttung. Eine offene Kapitalrückzahlung liegt dann vor, wenn entweder das Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft herabgesetzt und die dadurch freigesetzten Mittel an die Inhaber der Beteiligungsrechte ausbezahlt werden,²⁹ oder – im Lichte des Kapitaleinlageprinzips – wenn eingelegte Mittel der Anteilshaber, welche nicht Nominalkapital darstellen (nachfolgend: «Kapitalreserven»), an die Anteilshaber zurückbezahlt werden. Eine offene Gewinnausschüttung liegt dann vor, wenn durch das Unternehmen selbst erwirtschaftete Gewinne (nachfolgend: «Gewinnreserven») an die Anteilshaber ausgeschüttet werden; diese werden idR zu Lasten des Gewinnverteilungskontos der genehmigten Jahresrechnung, ausnahmsweise zulasten statutarischer oder freier Reserven, verbucht.

Eine verdeckte Kapitalentnahme ist einerseits jede verdeckte Gewinnausschüttung, d. h. jede Gewinn(reserven)-Verwendung einer Gesellschaft zugunsten ihrer Anteilshaber oder diesen nahestehender Personen, welche in

26 BRÜLISAUER/POLTERA, Art. 58 DBG N 224.

27 KÄNZIG, Art. 48 BdBSt N 68; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, Bd. II, § 48 N 64; LOCHER, Art. 58 DBG N 53.

28 REICH, Art. 20 DBG N 48.

29 LOCHER, Art. 58 DBG N 54.

der Geschäftsbuchhaltung nicht als solche ausgewiesen, sondern durch Buchungen, welche diese Leistung überhaupt nicht oder in einem unrichtigen Licht erscheinen lassen, verschleiert ist.³⁰ Im Kern müssen für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung – sowohl durch Übernahme von Aufwendungen als auch durch Gewinnverzicht³¹ – folgende 2 Voraussetzungen erfüllt sein:³²

- Es muss ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung vorliegen, was dann der Fall ist, wenn das Rechtsgeschäft dem Drittvergleich nicht standhält und dadurch eine (definitive) Entreicherung der leistenden Gesellschaft eintritt. Das Missverhältnis muss offensichtlich sein; eine geringfügige Differenz genügt für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht, weil sich die Marktpreise immer innerhalb einer Bandbreite bewegen, in welcher es der Gesellschaft auch im Rahmen von Rechtsgeschäften mit nahestehenden Personen zustehen muss, das Entgelt nach freiem Ermessen zu bestimmen.
- Es ist in Lehre und Praxis unbestritten, dass die Leistung nicht nur an die Anteilhaber, sondern – in Anwendung der Dreieckstheorie – auch an eine diesen nahestehende Person erbracht werden kann. Auch bei Leistungen an einen nicht beteiligten Empfänger fungieren die Anteilhaber als Bindeglied, d. h., die Gesellschafterstellung der Anteilhaber stellt bei allen verdeckten Gewinnausschüttungen notwendiges Begriffselement dar. Unter nahestehenden Personen werden Personen verstanden, welche (ohne selbst Anteilhaber zu sein) «mit den Inhabern der Beteiligungsrechte durch verwandtschaftliche bzw. freundschaftliche Beziehungen oder durch gemeinsame wirtschaftliche Interessen verbunden sind».³³ Unter Leistungen an nahestehende Personen können insb. Leistungen an verbundene Gesellschaften, wie bspw. an eine Schwester- oder an eine Grossmuttergesellschaft, subsumiert werden.

Gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. b Lemma 5 und lit. c DBG können verdeckte Gewinnausschüttungen auf Stufe der leistenden Gesellschaft gewinnsteuerlich aufgerechnet werden. Verdeckte Gewinnausschüttungen unterliegen zu-

dem aufgrund von Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG iVm Art. 20 Abs. 1 VStV der Verrechnungssteuer. Art. 20 Abs. 1 VStV spricht in diesem Zusammenhang von «geldwerten Leistungen», welche sowohl an die Anteilhaber als auch an diesen nahestehende Personen erbracht werden können. Schliesslich können gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG verdeckte Gewinnausschüttungen, welche unter die «geldwerten Vorteile aus Beteiligungen» subsumiert werden, auf Ebene der Anteilhaber mit der Einkommenssteuer erfasst werden.

Es stellt sich die Frage, ob verdeckte Kapitalentnahmen – im Lichte des Kapitaleinlageprinzips – andererseits auch als verdeckte Kapitalrückzahlungen ausgestaltet sein können. Dies ist theoretisch dann denkbar, wenn steuerfrei eingebrachte Vermögenswerte (bzw. deren stille Reserven) wieder zurückgeführt werden, was anhand des folgenden Beispiels erläutert werden kann: Ein Vermögenswert mit stillen Reserven wird (im Rahmen einer Umstrukturierung) von der Mutter- auf die Tochtergesellschaft übertragen. Die Beteiligung an der Tochtergesellschaft wird nach 3 Jahren an eine Drittperson veräussert. Aufgrund der Sperrfristverletzung werden die stillen Reserven auf Ebene der (verkauften) Tochtergesellschaft steuerfrei aufgedeckt. Falls die Tochtergesellschaft den eingebrachten Vermögenswert später zum Buchwert an den Anteilhaber veräussert, liegt im Umfang der steuerfrei aufgedeckten stillen Reserven eine verdeckte Kapitalrückzahlung vor, welche nicht der Verrechnungssteuer und auf Ebene der Privatperson nicht der Einkommenssteuer unterliegt. M. a. W.: Falls die eingebrachten stillen Reserven später auf Ebene der Tochtergesellschaft nicht steuerfrei aufgedeckt werden können, können diese auch nicht als steuerfreie Kapitalrückzahlung zurückgeführt werden. Vor diesem Hintergrund gilt, dass es sich bei allen Formen verdeckter Kapitalentnahmen (durch Übernahme von Aufwendungen oder durch Gewinnverzicht) nach geltendem Recht idR nicht um verdeckte Kapitalrückzahlungen, sondern um verdeckte Gewinnausschüttungen handelt, da sich diese gedanklich nur über den Gewinn-Realisierungsstatbestand erklären lassen.

Auf Ebene der Anteilhaber, welche die Beteiligungsrechte im Privatvermögen halten, gilt aus einkommenssteuerlicher Sicht, dass die Frage eines geldwerten Vorteils aus Beteiligung nach einer rein objektbezogenen Betrachtungsweise³⁴ streng aus Sicht der leistenden Ge-

30 S. mwH BRÜLISAUER/POLTERA, Art. 58 DBG N 58 ff.

31 S. BRÜLISAUER/POLTERA, Art. 58 DBG N 155 ff., und LOCHER, Art. 58 DBG N 108 ff. mwH, zu den verschiedenen Erscheinungsformen der verdeckten Gewinnausschüttung in der Praxis.

32 LOCHER, Art. 58 DBG N 96 ff.; BRÜLISAUER/POLTERA, Art. 58 DBG N 91 ff. mwH für die Gewinnsteuer; LISSI, Steuerfolgen von Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften im internationalen Konzernverhältnis, 31 ff. mwH zur Literatur und Gerichtspraxis für die Verrechnungssteuer.

33 LOCHER, Art. 58 DBG N 128.

34 REICH, Art. 20 DBG N 30 und N 50; aufgrund der objektbezogenen Betrachtungsweise «bilden sämtliche von der Gesellschaft erwirtschafteten Mittel im Zeitpunkt ihrer Ausschüttung Entgelt für die Nutzungsüberlassung des von der Aktionärschaft zur Verfügung gestellten Kapitals. Als steuerbarer Liquidationsüberschuss erscheint demnach die Differenz zwischen dem Liquidationsbetreffnis und dem von der Gesell-

sellschaft, d. h. der Quelle des Ertrags, und nicht aus dem Blickwinkel der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Anteilshaber (subjektbezogene Betrachtungsweise)³⁵, zu beurteilen ist. Dies setzt (grundsätzlich) eine Entreichung der leistenden Gesellschaft – d. h. einen Mittelabfluss oder den Verzicht auf einen Mittelzufluss – voraus.³⁶ Aufgrund dieser objektbezogenen Betrachtungsweise wird der Vermögensertragsbegriff formalisiert, indem streng aus der Gesellschaftsperspektive heraus operiert und nicht darauf abgestellt wird, ob die Leistung bei den Anteilshabern tatsächlich einen Vermögenszugang bewirkt habe. Diese objektbezogene Betrachtungsweise hat sich im Bund und in den meisten Kantonen für die Einkommenssteuer etabliert.³⁷ Befinden sich die Beteiligungsrechte im Geschäftsvermögen der Anteilshaber, ergeben sich die Einkommenssteuerfolgen aufgrund der buchhalterischen Behandlung.

Auch auf Ebene der leistenden Gesellschaft wird – im Sinn einer objektmässigen Betrachtung – für die verrechnungs- und gewinnsteuerliche Beurteilung der Kapitalentnahme darauf abgestellt, ob eine Entreichung auf Stufe der Gesellschaft eintrete. Dies bedeutet letztlich, dass die Begriffe der geldwerten Leistung (Verrechnungssteuer), des geldwerten Vorteils aus Beteiligung (Einkommenssteuer) und der verdeckten Gewinnausschüttung (Gewinnsteuer) inhaltlich weitgehend deckungsgleich sind. Allerdings ist einschränkend zu erwähnen, dass bei Anwendung des reinen Nennwertprinzips der verrechnungs- und der einkommenssteuerliche Begriff insofern weitergehen, als auch ohne Vermögensabgang auf Stufe der leistenden Gesellschaft eine geldwerte Leistung bzw. ein geldwerter Vorteil vorliegt, nämlich dann, wenn Gratisaktien ausgegeben werden. Diese Abweichung, welche in erster Linie die zeitliche Komponente der Besteuerung beschlägt, wird mit einer konsequenten Umsetzung des Kapitaleinlageprinzips – wie noch zu zeigen ist³⁸ – hinfällig werden.

schaft zurückbezahlt Kapital. Seiner rigorosen Auswirkungen wegen, die durch die Veräusserung der Aktien auf den Käufer übertragen werden können, wird die objektbezogene Betrachtungsweise sarkastisch mit den Etiketten «Schwarz-Peter-Prinzip» und «Den-Letzten-beissen-die-Hunde-Prinzip» versehen» (N 30).

35 Bei der subjektbezogenen Betrachtungsweise bildet nur jener Zufluss aus der Beteiligung steuerbaren Vermögensertrag, welcher gewissermassen der Rendite der für die Anschaffung der Beteiligung entstandenen Anschaffungskosten entspricht. Steuerbar ist nur die Differenz zwischen dem Liquidationserlös und den Anschaffungskosten (s. mwH REICH, Art. 20 DBG N 29).

36 BAUER-BALMELLI, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, 74.

37 REICH, Art. 20 DBG N 31.

38 S. hinten, Abschn. 4.4.4.

2.2.3 Verhältnis zwischen Kapitaleinlagen und Kapitalentnahmen

Die Ausführungen zu den Begriffen der Kapitaleinlage und der Kapitalentnahme zeigen auf, dass diese Begriffe mit Bezug auf die Beurteilung des Steuerobjekts spiegelbildlich zu betrachten sind. Beiden Leistungen ist gemeinsam, dass sie wegen des Beteiligungsverhältnisses geleistet werden, d. h. causa societatis erfolgen: Während bei der Kapitaleinlage die Anteilshaber der empfangenden Gesellschaft unentgeltlich einen wertmässigen Vorteil verschaffen und diese dadurch bereichern wollen, wollen sie bei der Kapitalentnahme die leistende Gesellschaft im Umfang der Leistung entreichern. Sowohl die Bereicherung als auch die Entreichung der Gesellschaft sind objektbezogen, d. h. ausschliesslich aus Sicht der Gesellschaft (und nicht aus Sicht der Anteilshaber) zu würdigen. Dies hat zur Folge, dass jede Leistung, welche sich im Zeitpunkt der Einbringung auf Ebene der empfangenden Gesellschaft als steuerfreie Kapitaleinlage darstellt, im Zeitpunkt der Entnahme als (steuerfreie)³⁹ Kapitalrückzahlung zu qualifizieren ist, und zwar unabhängig davon, ob sich auf Ebene der Anteilshaber die Beteiligungsverhältnisse geändert haben.

Zusammenfassend lässt sich somit festhalten, dass im Rahmen der Bestimmung des Steuerobjekts für die Gewinn-, Verrechnungs- und Einkommenssteuer bei Kapitaleinlagen und Kapitalentnahmen dieselben Grundprinzipien zur Anwendung gelangen. Nur mit einer einheitlichen – aufeinander abgestimmten – Interpretation können die im Schweizer Steuerrecht gesetzlich verankerte (teilweise gemilderte) wirtschaftliche Doppelbelastung sachgerecht umgesetzt und damit ungewollte Mehrfachbelastungen, aber auch Nichtbesteuerungen vermieden werden. Vor diesem Hintergrund ist den steuerrechtlichen Korrekturvorschriften unter Berücksichtigung der bei den direkten Steuern gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise sowohl im Zweiparteienverhältnis, d. h. im Verhältnis zwischen Gesellschaft und Anteilshabern, als auch im Dreiecksverhältnis, d. h. im Verhältnis zwischen Gesellschaft und nahestehenden Personen, hervorragende Bedeutung zuzumessen. Dies kann im Dreiecksfall durch die konsequente Anwendung der Dreieckstheorie erreicht werden, weil sich geldwerte Leistungen an bzw. durch nahestehende Personen gedanklich (und wirtschaftlich) nur durch deren Beziehung zu den Anteilshabern der leistenden Gesellschaft erklären lassen.

39 S. hinten, Abschn. 4.1.2, zur Begründung.

2.3 Gewinnreserven und Kapitalreserven

Als handelsrechtliche Kapitalreserven werden nachfolgend alle Reserven einer Gesellschaft bezeichnet, welche aus Einlagen der Anteilsinhaber gebildet wurden und handelsrechtlich bzw. buchhalterisch entsprechend ausgewiesen sind. Gewinnreserven umfassen demgegenüber die thesaurierten Gewinne der Gesellschaft, d. h. sämtliche Mittel, welche von der Gesellschaft selbst erwirtschaftet wurden und handelsrechtlich bzw. buchhalterisch entsprechend ausgewiesen sind.

Von steuerlichen Kapitalreserven wird dann gesprochen, wenn den Reserven aus steuerlicher Sicht die Eigen-

schaft von Kapitalreserven zukommt, ohne dass sie zwingend handelsrechtlich als Kapitalreserven verbucht worden wären. Sinngemäss Gleiches gilt für steuerliche Gewinnreserven.

3 Rechtliche Grundlagen

3.1 Handelsrecht

3.1.1 Geltendes Recht

Im geltenden Handelsrecht finden sich die folgenden Eigenkapitalpositionen:⁴⁰

Übersicht 1: Handelsrechtliche Eigenkapitalpositionen gemäss geltendem Recht

Eigenkapitalposition	Bildung/Zuweisung	Auflösung/Verwendung
1. Aktienkapital		
	Gründung Kapitalerhöhung – Bar – Sacheinlage – Verrechnung mit bestehenden Verbindlichkeiten – Umwandlung von frei verwendbarem Eigenkapital	Formelle Kapitalherabsetzung
2. Gesetzliche Reserven		
Allgemeine Reserve	Zuweisung von 5 % des Jahresgewinns, bis max. 20 % des Aktienkapitals Zuweisung von 10 % der Gewinnausschüttungen, soweit diese 5 % des Aktienkapitals übersteigen Aufgelder und Kapitaleinlagen (Agios) Kaduzierungsgewinn ⁴¹	50 % des Aktienkapitals übersteigender Betrag (20 % bei Holdinggesellschaften): Ausschüttung mittels Beschluss der Generalversammlung ⁴² Darunter liegender Betrag: – Deckung von Verlusten – Weiterführung des Unternehmens bei schlechtem Geschäftsgang – Massnahmen zur Verminderung der Arbeitslosigkeit
Reserve für eigene Aktien	Zuweisung aus frei verwendbaren Reserven in Höhe des Kaufpreises der eigenen Aktien	Auflösung bei Veräusserung oder Vernichtung der eigenen Aktien
Aufwertungsreserve	Zuweisung des Ertrags aus Aufwertung von Liegenschaften oder Beteiligungen nach Art. 670 OR	Veräusserung oder Wiederabschreibung der Liegenschaften oder Beteiligungen ⁴³
3. Statutarische Reserven		
Spezialreserven	Zuweisung höherer Beträge des jährlichen Gewinns gemäss Statuten Bildung weiterer Reserven gemäss Statuten	Verwendung gemäss Statuten
Freie Reserven	Zuweisung aus dem Bilanzgewinn	Freie Verwendung ⁴⁴
4. Bilanzgewinn		
	Nicht verwendete Unternehmensgewinne	Freie Verwendung
5. Laufender Gewinn		

40 Die hier gemachten Ausführungen beschränken sich auf die Aktiengesellschaft sowie (über den Verweis in Art. 801 OR) die Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

41 Betrag, welcher der Gesellschaft aus Einzahlungen auf ausgefallenen Aktien unter Beachtung von Art. 681 OR verbleibt.

42 HWP 2009, Bd. 1, 319; a. M. BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, 1516, der eine Ausschüttung der Agio-Reserven als gänzlich unzulässig erachtet.

43 Die Aufwertungsreserve kann auch in Aktienkapital umgewandelt werden (Art. 671b OR).

44 Art. 675 Abs. 2 OR sowie HWP 2009, Bd. 1, 322. Zur Thematik der Zwischendividenden s. HWP 2009, Bd. 1, 324; FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ/NOBEL, Schweizerisches Aktienrecht, 492; BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, 1520.

Das geltende Handelsrecht sieht keine klare und eindeutige Unterscheidung der Reserven nach ihrer Herkunft vor, d. h. danach, ob sie aus Einlagen der Anteilhaber oder aus selbst erwirtschafteten Gewinnen gebildet wurden. Während die statutarischen und die freien Reserven ausschliesslich aus Gewinnen der Gesellschaft gebildet werden,⁴⁵ setzt sich die Allgemeine Reserve sowohl aus Einlagen der Beteiligten als auch aus einbehaltenen Gewinnen zusammen und stellt somit eine Mischform dar. Die Unterscheidung zwischen den unter dem Kapitaleinlageprinzip steuerfrei rückzahlbaren und den übrigen, nicht steuerfrei rückzahlbaren Reserven ergibt sich daher unter geltendem Handelsrecht nicht eindeutig aus der Handelsbilanz, sondern es muss zusätzlich innerhalb der Allgemeinen Reserve differenziert werden.

3.1.2 Entwurf zur Änderung des Aktien- und Rechnungslegungsrechts

Der Revisionsentwurf zum Aktien- und Rechnungslegungsrecht⁴⁶ schlägt eine bilanzmässige Unterscheidung der Reserven nach ihrer Herkunft vor: Neu soll zwischen Kapital- und Gewinnreserven unterschieden werden. Daneben wird im Bereich des formellen Aktienkapitals als weitere wesentliche Änderung die Möglichkeit vorgesehen, ein Kapitalband zu schaffen, innerhalb welchem der Verwaltungsrat das Nominalkapital erhöhen oder herabsetzen kann. Im Einzelnen sieht der Revisionsentwurf die folgenden Eigenkapitalkategorien vor:

Übersicht 2: Handelsrechtliche Eigenkapitalpositionen gemäss Revisionsentwurf

Eigenkapitalposition	Bildung/Zuweisung	Auflösung/Verwendung
1. Aktienkapital		
	Gründung Kapitalband (Art. 653s E-OR) – Kapitalerhöhung – Bar – Sacheinlage – Verrechnung mit bestehenden Verbindlichkeiten – Umwandlung von frei verwendbarem Eigenkapital	Formelle Kapitalherabsetzung Herabsetzung durch Verwaltungsrat im Rahmen des Kapitalbandes
2. Gesetzliche Kapitalreserve (Art. 671 Abs. 1 E-OR)		
	Zuweisung von: – Aufgeldern (Agiros) sowie weiteren Einlagen und Zuschüsse der Anteilhaber – Kaduzierungsgewinnen – Kapitalherabsetzungsbuchgewinnen	Erlaubte Verwendung: – Deckung von Verlusten – Massnahmen zur Weiterführung des Unternehmens bei schlechtem Geschäftsgang – Massnahmen zur Bekämpfung der Arbeitslosigkeit und der Milderung ihrer Folgen
3. Gesetzliche Gewinnreserve (Art. 672 E-OR)		
	Zuweisung von 5 % des Jahresgewinns bis Erreichung von 50 % des Aktienkapitals (Holdinggesellschaften: 20 %)	Verwendung wie bei gesetzlicher Kapitalreserve
4. Freiwillige Gewinnreserve (Art. 673 E-OR)		
	Zuweisungen gemäss Statuten Zuweisungen gemäss Beschluss der Generalversammlung (Interessen der Minderheitsaktionäre sind stets zu berücksichtigen)	Freie Verwendung
5. Bilanzgewinn		
	Nicht verwendete Unternehmensgewinne	Freie Verwendung
6. Laufender Gewinn		
	Gewinn des laufenden Geschäftsjahres	Interimsdividende zulässig (Art. 675a E-OR)

45 Umbuchungen zwischen den verschiedenen Reserven bleiben vorbehalten.

46 BBI 2008, 1751.

Heftige Kritik am Gesetzesentwurf hat vor allem die vorgeschlagene Einschränkung der Verwendbarkeit der gesetzlichen Kapitalreserven hervorgerufen. Gemäss Art. 671 E-OR sollen diese überhaupt nicht mehr mittels Dividende an die Aktionäre zurückbezahlt werden können.⁴⁷ Falls diese Bestimmung in der vom Bundesrat vorgeschlagenen Fassung angenommen würde, stellte dies eine Verschärfung gegenüber der geltenden Praxis dar, welche eine Rückzahlung der Allgemeinen Reserve insoweit erlaubt, als diese die Hälfte des Aktienkapitals übersteigt.⁴⁸ Eine derart weitgehende Ausschüttungssperre würde das Kapitaleinlageprinzip in weiten Teilen ad absurdum führen.⁴⁹ Die Kommission für Rechtsfragen des Ständerats hat aus diesem Grund einen Mehrheitsantrag für einen neuen Abs. 4 von Art. 671 E-OR gestellt, welcher die heutige Praxis fortschreiben und die Rückzahlung der Kapitalreserven zulassen will, soweit diese die Hälfte des Aktienkapitals übersteigen. Der Ständerat hat als Erstrat diesen Mehrheitsantrag gutgeheissen.⁵⁰ Es bleibt abzuwarten, ob der Nationalrat dieser Ansicht folgen und einer Lockerung der vom Bundesrat vorgeschlagenen Regelung zustimmen wird.

3.2 Steuerrecht

Mit Datum vom 1.1.2011 traten die folgenden neuen oder erweiterten Gesetzesbestimmungen in Kraft, welche das Kapitaleinlageprinzip im Einkommens- und Verrechnungssteuerrecht normieren:

Art. 20 Abs. 3 DBG 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 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 Sinne von Artikel 20 Absatz 3, den offenen und den aus versteuertem Gewinn gebildeten stillen Reserven sowie aus jenem Teil des Fremdkapitals, dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt.

47 Eine solche Rückzahlung dürfte aber im Verfahren der förmlichen Kapitalherabsetzung möglich sein (über den Umweg der Umwandlung in formelles Aktienkapital und der anschliessenden Herabsetzung desselben); s. auch ALTORFER/ALTORFER, Das Kapitaleinlageprinzip. Ein Systemwechsel mit weitreichenden Folgen, 275.

48 Allerdings sind einige Autoren (allen voran BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, 1516) der Ansicht, dass dies bereits unter dem geltenden Recht für Agio-Reserven nicht gelte und dass diese einer vollständigen Ausschüttungssperre unterlägen.

49 Gl. M. ALTORFER/ALTORFER, Das Kapitaleinlageprinzip. Ein Systemwechsel mit weitreichenden Folgen, 275; RECHSTEINER/SIGRIST, Das Kapitaleinlageprinzip der UStR II. Unklarheiten in der Praxis klären und vorbeugend handeln, 785.

50 AB S 2009 – 10.6.09 Nr. 08.011, 647 f.

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.

Der Gesetzgeber hat es unterlassen, verschiedene auf dem Nennwertprinzip basierende Gesetzesbestimmungen an die aufgrund der Einführung des Kapitaleinlageprinzips geänderten Rahmenbedingungen anzupassen. Um zu verhindern, dass diese (unveränderten) Bestimmungen unter dem Kapitaleinlageprinzip zu einer ungewollten Überbesteuerung führen oder ungerechtfertigte Besteuerungslücken schaffen, muss deren Anwendungsbereich durch die rechtsanwendenden Behörden auf dem Auslegungsweg mit dem Gedankengut des Kapitaleinlageprinzips harmonisiert werden. Um sachgerechte Ergebnisse zu erzielen, kann eine Anpassung und Erweiterung geltender Bestimmungen auf dem Weg der Auslegung, hier der teleologischen, am Normsinn orientierten Erweiterung des (zu engen) Wortlauts, erforderlich sein. Mit Blick auf das Legalitätsprinzip ist eine solche Erweiterung allerdings zurückhaltend vorzunehmen.

4 Grundsatzüberlegungen zum Kapitaleinlageprinzip

Nachfolgend sollen Grundsatzüberlegungen zum Kapitaleinlageprinzip im Lichte der geltenden und der vorgeschlagenen neuen handelsrechtlichen Gesetzesbestimmungen angestellt werden, wobei insb. die folgenden Themenbereiche einer eingehenden Würdigung unterzogen werden müssen:

- In einem 1. Schritt wird aus steuersystematischer Sicht geprüft, ob mit der Einführung des Kapitaleinlageprinzips die Begriffe «Kapitaleinlage» und «Kapitalentnahme» bzw. «Kapitalrückzahlung» für die Zwecke dieses Prinzips speziell definiert und damit für das Einkommens- und Verrechnungssteuerrecht eigenständige – vom Gewinnsteuerrecht losgelöste – Begriffe geschaffen worden seien. In diesem Zusammenhang ist insb. zu klären, ob nur die Inhaber der Beteiligungsrechte (wie von der ESTV vertreten)⁵¹ oder ob auch diesen nahestehende Personen Kapitaleinlagen, welche zur steuerfreien Kapitalrückzahlung berechtigen, leisten können. Aufgrund der bei der Bestimmung des Steuerobjekts im Bereich der direkten Steuern sachgemässen wirt-

51 KS Einlageprinzip Ziff. 2.1.

schaftlichen Betrachtungsweise sollen diese Fragen zunächst losgelöst von der Konzeption des neuen Rechts beantwortet werden.

- In einem 2. Schritt erfolgt die Auseinandersetzung mit den Bestimmungen zur Verbuchung der Kapitaleinlagen und der diesbezüglichen Meldepflicht gegenüber der ESTV. Dabei wird untersucht, ob die im steuersystematischen Teil gewonnenen Ergebnisse – wegen der bloss im Verrechnungssteuerrecht verankerten handelsrechtlichen Ausweispflicht der Kapitaleinlagen und diesbezüglichen Meldung an die ESTV – einzuschränken sind. M. a. W. ist zu prüfen, ob diese Ausweis- und Meldepflicht – aufgrund ihrer Einordnung unter dem Titel des Steuerobjekts der Verrechnungssteuer – konstitutive Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Rückzahlung von Kapitaleinlagen bilde (wie von der ESTV vertreten)⁵² oder ob diesen Vorschriften lediglich verfahrensrechtliche Bedeutung zuzumessen sei. In diesem 2. Schritt wird auch die umstrittene Frage behandelt, ob nur als handelsrechtliche Kapitalreserven verbuchte offene Kapitaleinlagen (wie dies die ESTV aus dem Wortlaut von Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG ableitet)⁵³ oder ob auch als handelsrechtliche Gewinnreserven verbuchte offene Kapitaleinlagen in den Genuss der steuerfreien Rückzahlung gelangen können.
- In einem 3. Schritt muss die Wechselwirkung von Handels- und Steuerrecht im Zusammenhang mit verdeckten Kapitaleinlagen sowohl aus (gesetzes-) systematischer als auch aus praktischer Sicht beleuchtet werden. In diesem Schritt wird auch die kontrovers diskutierte Frage untersucht, ob verdeckte Kapitaleinlagen, welche in späteren Steuerperioden als handelsrechtliche Gewinnreserven aufgedeckt werden, in den Genuss der steuerfreien Kapitalrückzahlung gelangen können. Dabei soll auch auf die umstrittene Frage eingegangen werden, ob verdeckte Kapitaleinlagen zeitlich vorgelagert – d. h. vor der handelsrechtlichen Aufdeckung – bloss steuerrechtlich aufgedeckt werden dürfen, wobei bereits an dieser Stelle darauf hinzuweisen ist, dass sich die Problematik des Kapitaleinlageprinzips im Lichte von Art. 678 OR prinzipiell erst dann stellt, wenn die stillen Reserven in einer späteren Steuerperiode – spätestens im Zeitpunkt der Liquidation – handelsrechtlich oder zumindest steuersystematisch aufgedeckt werden.
- In einem 4. Schritt müssen weitere praxisrelevante Auslegungsfragen – wie (i) die Ausschüttungsreihenfolge bei Gewinn- und Kapitalreserven, (ii) die

Rückzahlung von Kapitalreserven durch ausländische Gesellschaften, (iii) die Verlustverrechnung mit Gewinn- und Kapitalreserven und (iv) der Zeitpunkt der Besteuerung bei der Umwandlung von handelsrechtlichen Gewinnreserven in handelsrechtliche Kapitalreserven (sofern möglich) oder in Grund- oder Stammkapital – behandelt werden.

Mit der Beantwortung dieser Grundsatzfragen soll das Spannungsverhältnis zwischen Handels- und Steuerrecht im Rahmen von Kapitaleinlagen gelöst und ein gangbarer Weg gefunden werden, damit das Kapitaleinlageprinzip in der Praxis sachgerecht – und in Übereinstimmung mit den verfassungsmässigen und steuersystematischen Grundsätzen – umgesetzt werden kann.

4.1 Begriffssystem und steuerliche Systematik

4.1.1 Kongruenz von Kapitaleinlage- und Kapitalentnahmebegriff

Der mit Art. 60 lit. a DBG («Kapitaleinlagen von Mitgliedern von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, einschliesslich Aufgelder und Leistungen à fonds perdu») nahezu identische Wortlaut der neuen Bestimmungen («Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen, die von den Inhabern der Beteiligungsrechte ... geleistet worden sind») lässt vermuten, dass mit der Einführung des Kapitaleinlageprinzips bei der Verrechnungs- und bei der Einkommenssteuer kein autonomer Kapitaleinlage- und Kapitalentnahmebegriff geschaffen werden sollte. So zeigt auch der Blick in die Botschaft, dass der Bundesrat von der Deckungsgleichheit der Begriffe ausgegangen ist, indem er auf die einschlägigen Bestimmungen des Gewinnsteuerrechts verwiesen hat.⁵⁴

Im Grundlagenteil wurde dargelegt, dass der Kapitaleinlage- und der Kapitalentnahmebegriff für alle drei Steuerarten im Sinn der objektbezogenen Betrachtungsweise⁵⁵ auszulegen ist.⁵⁶ Gewinn-, Einkommens- und Verrechnungssteuer knüpfen an den gleichen wirtschaftlichen Vorgang – die Kapitaleinlage, welche auf Stufe der empfangenden Gesellschaft zu einer Bereicherung, und die Kapitalentnahme, welche auf Stufe der leistenden Gesellschaft zu einer Entreicherung führt – an. Die Frage nach den Steuerfolgen stellt sich hingegen zu einem unterschiedlichen Zeitpunkt: Während sie bei der Gewinnsteuer bereits im Moment der Einlage relevant ist, stellt sie sich bei der Verrechnungs- und Einkommenssteuer erst im Moment der Rückzahlung. Steht aber

52 KS Einlageprinzip Ziff. 2.1.

53 KS Einlageprinzip Ziff. 2.1.

54 Botschaft UStR II, 4802.

55 S. vorne, Abschn. 2.2.2.2 Fn 34.

56 S. vorne, Abschn. 2.2.3 mwH, zum Verhältnis zwischen Kapitaleinlage und Kapitalentnahme.

einmal fest, dass eine Leistung an die Gesellschaft eine Kapitaleinlage im gewinnsteuerrechtlichen Sinn darstellt, behält sie diese Qualifikation und muss bei ihrer Rückzahlung für die Verrechnungs- und die Einkommenssteuer als Kapitalentnahme behandelt werden.

Dasselbe Resultat ergibt sich aus dem Sinn und Zweck der Verrechnungssteuer, welche im Zusammenhang mit der schweizerischen Einkommens- (und Vermögens-) Steuer eine reine Sicherungsfunktion hat.⁵⁷ Sie will namentlich sicherstellen, dass Vermögensertrag in der Steuererklärung ordnungsgemäss deklariert wird. Diese Sicherungsfunktion griffe ins Leere, wenn eine Rückzahlung von Reserven an die Anteilsinhaber bei diesen von der Einkommenssteuer befreit wäre; in einem solchen Fall gäbe es für die Verrechnungssteuer nichts zu sichern.

Schliesslich steht diese Deckungsgleichheit der Begriffe in voller Übereinstimmung mit der im Schweizer Steuerrecht verankerten (teilweise gemilderten) wirtschaftlichen Doppelbelastung, welche im Lichte des Leistungsfähigkeitsprinzips nur verlangt, dass die selbst erwirtschafteten Gewinne der Gesellschaft, und nur diese, auf Ebene der Gesellschaft einer Besteuerung und (bei deren Ausschüttung) auf Ebene der Anteilsinhaber einer (u. U. bloss teilweisen oder ermässigten) Besteuerung unterliegen sollen. Die durch die Anteilsinhaber zugeführten Mittel sind konsequenterweise weder bei der Gesellschaft noch (bei deren Rückzahlung) bei den Anteilsinhabern zu besteuern, weil in diesem Fall aus wirtschaftlicher Sicht weder die Gesellschaft einen Gewinn noch der Anteilsinhaber ein Einkommen erzielt hat. Somit ergibt sich als Zwischenergebnis für das Verhältnis zwischen Gesellschaft und direkten Anteilsinhabern, dass der Kapitaleinlage- und der Kapitalrückzahlungsbegriff im Gewinn-, Einkommens- und Verrechnungssteuerrecht in wirtschaftlicher bzw. steuersystematischer Hinsicht kongruent sein müssen.

4.1.2 Direkte Anteilsinhaber und diesen nahestehende Personen als Inhaber der Beteiligungsrechte

4.1.2.1 Dreieckstheorie als notwendige Folge des Kapitaleinlageprinzips

Aufgrund der oben dargestellten Kongruenz des Kapitaleinlage- mit dem Kapitalrückzahlungsbegriff im Gewinn-, Einkommens- und Verrechnungssteuerrecht liegt (im Lichte der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise) die Vermutung nahe, dass nicht nur direkte Anteilsinhaber, sondern – im Dreiecksverhältnis – auch die-

sen nahestehende Personen Kapitaleinlagen im Sinn des Kapitaleinlageprinzips leisten können. Allerdings sprechen Art. 20 Abs. 3 DBG und Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG von den «Inhabern der Beteiligungsrechte», während in Art. 60 lit. a DBG von den «Mitgliedern» der Kapitalgesellschaft gesprochen wird. Es stellt sich die Frage, ob aufgrund dieser redaktionellen Differenz (und im Lichte des im VStG verlangten, gesonderten formellen Ausweises der Kapitaleinlage in der Handelsbilanz) der Schluss gezogen werden müsse, dass mit der Einführung des Kapitaleinlageprinzips eine formelle, streng am Zivilrecht orientierte Anknüpfung erfolgen solle und deshalb steuerfrei rückzahlbare Kapitaleinlagen nur von den direkten Anteilsinhabern geleistet werden könnten.

Zunächst ist festzuhalten, dass sich der Bundesrat in der Botschaft noch dahingehend geäussert hatte, dass «nur unmittelbar durch die Inhaber der Beteiligungsrechte geleistete Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse im Sinne von Art. 60 lit. a DBG und Art. 24 Absatz 2 lit. a StHG der Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital gleichkommen.»⁵⁸ Diese Einschränkung, wonach nahestehende Personen keine Kapitaleinlagen im Sinn des Kapitaleinlageprinzips leisten können, stützt sich auf die ursprüngliche bundesrätliche Fassung von Art. 20 Abs. 3 E-DBG, welcher noch von «unmittelbar durch die Inhaber der Beteiligungsrechte geleisteten Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen» sprach.⁵⁹ Das Wort «unmittelbar» wurde in den eidg. Räten auf Antrag der vorberatenden Kommission des Ständerats jedoch ersatzlos gestrichen.⁶⁰ Damit wurde auch der in der Botschaft angeführte Verweis auf die unmittelbaren Anteilsinhaber gegenstandslos.

Weiter ist darauf hinzuweisen, dass die Frage, ob nur die unmittelbaren Anteilsinhaber oder auch nahestehende Personen eine Kapitaleinlage leisten könnten, im Einkommens- und Gewinnsteuerrecht aufgrund der dort vorherrschenden Dreieckstheorie weitgehend gegenstandslos ist. Leistungen von nahestehenden Personen, die nicht dem Drittvergleich entsprechen, werden den Anteilsinhabern zugerechnet und gelten aus steuerlicher Sicht als von den unmittelbaren Anteilsinhabern erbracht. Dem Einkommens- und Gewinnsteuerrecht ist – im Lichte der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise – das Abstellen auf einen zivilrechtlichen Beteiligtenbegriff fremd. Diese Überlegungen zur Einkommens- und Gewinnsteuer gelten sinngemäss für die Verrechnungssteuer, welche zwar als objektbezogen ausgestaltete Quellensteuer (im Inland) primär einen Sicherungszweck hat, aber faktisch die ordentliche Einkommens-

57 BAUER-BALMELLI, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, 212 f.

58 Botschaft UStR II, 4802.

59 BBI 2005, 4875.

60 AB S 2006 – 13.6.2006 Nr. 05.058, 439.

steuer ersetzt, wenn die Rückerstattungsvoraussetzungen nicht erfüllt sind. Zudem ist sie eine Ertrags- oder spezielle Einkommenssteuer, weil sie auf die Erfassung von Erträgen ausgerichtet ist und die erfassten Erträge regelmässig Bestandteil des Steuerobjekts der Einkommenssteuer (bzw. der Gewinnsteuer) sind.⁶¹ Somit ist die Verrechnungssteuer nach Massgabe des Kriteriums der Identität von Steuerobjekt und Bemessungsgrundlage den direkten Steuern zuzuordnen,⁶² welche unbestrittenmassen einer wirtschaftlichen Betrachtung bedürfen.

Dieser Auslegung könnte der Umstand entgegenstehen, dass bei der Verrechnungssteuer auf geldwerten Leistungen an nahestehende Personen (bis anhin) idR die Direktbegünstigungstheorie⁶³ zur Anwendung gelangte. Zur Illustration soll der (geschäftsmässig nicht begründete) Schwesterzuschuss (ausserhalb einer Sanierung) herangezogen werden: Die geldwerte Leistung führt nach der Dreieckstheorie bei der leistenden Gesellschaft zu einer steuerlichen Aufrechnung, welche sowohl der Gewinn- als auch der Verrechnungssteuer unterliegt. Bei den Anteilshabern, welche die Beteiligungsrechte im Privatvermögen halten, wird der entsprechende geldwerte Vorteil als Vermögensertrag mit der Einkommenssteuer erfasst. Bei der empfangenden Gesellschaft liegt – aufgrund der Tatsache, dass die Leistung causa societatis erfolgte – eine gewinnsteuerfreie Kapitaleinlage vor. Falls bei der Verrechnungssteuer die Direktbegünstigungstheorie zur Anwendung käme, könnte (e contrario) argumentiert werden, dass keine zur steuerfreien Rückzahlung berechnete Kapitaleinlage vorliege, weil die seinerzeitige steuerfreie Einlage aufgrund einer formellen Betrachtungsweise als nicht durch die direkten Anteilshaber, sondern durch die Schwestergesellschaft erbracht gelte. Dies hätte zur Konsequenz, dass die für die sachgerechte Umsetzung des Kapitaleinlageprinzips notwendige Kongruenz von Einkommens-, Gewinn- und Verrechnungssteuer nicht mehr gegeben wäre. Nachfolgend wird gezeigt, dass auch bei der Verrechnungssteuer – spätestens seit der Einführung des Kapitaleinlageprinzips – aus folgenden Gründen generell die Dreieckstheorie anzuwenden ist:

- In der Praxis wird die Dreieckstheorie bei der Verrechnungssteuer bereits angewendet, einerseits bei Sanierungsleistungen an nahestehende Personen und andererseits bei Leistungen von personenbezogenen resp. Familien-Gesellschaften an nahestehende natürliche Personen oder Gesellschaften, wenn die Leistungen offensichtlich als durch die Anteilshaber beabsichtigte Schenkungen qualifiziert werden können. Die Anwendung der Dreieckstheorie wird insb. damit gerechtfertigt, dass die Gesellschaft von den Anteilshabern im eigenen Interesse (als Schenkungsinstrument) benutzt werde. Ferner gelangt die Dreieckstheorie bei Emigrationsfusionen zur Anwendung, mit der Begründung, dass diese Transaktionen der Sitzverlegung ins Ausland gleichgestellt werden müssten.
- Gemäss Art. 14 VStG sollen die Leistungsempfänger durch die Überwälzung der Verrechnungssteuer, welche den Kern ihrer Sicherungsfunktion bildet, veranlasst werden, die steuerbelasteten Erträge ordnungsgemäss zu deklarieren.⁶⁴ Daraus lässt sich ableiten, dass der Begriff des Leistungsempfängers möglichst in Anlehnung an die subjektive Zuordnung der geldwerten Vorteile aus Beteiligungen im Bereich der Gewinn- und Einkommenssteuer bestimmt werden muss. Weil im Bereich der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer richtigerweise die reine oder die modifizierte Dreieckstheorie zur Anwendung gelangt, müssen bei geldwerten Leistungen an nahestehende Personen – in teleologischer Sicht – die Anteilshaber als Leistungsempfänger iSv Art. 14 VStG qualifiziert werden.⁶⁵
- Aufgrund von Art. 678 Abs. 1 und 2 OR können nur⁶⁶ die formellen Anteilshaber handelsrechtskonform Dividenden bzw. Mittel beziehen und die Gesellschaft entreichern, weil der durch die Beteiligungsrechte verkörperte Anteil an Gewinn und Vermögen nur den Anteilshabern zusteht. Vor diesem Hintergrund können geldwerte Leistungen an nahestehende Personen sowohl rechtlich als auch wirtschaftlich nur als Gewinnausschüttungen an die Anteilshaber verstanden werden. Dieser Ansicht kann auch Art. 20 Abs. 1 VStV, welcher die nahestehenden Personen als Leistungsempfänger erwähnt, nicht entgegenstehen, weil sich diese Norm auf das Steuerobjekt und nicht auf die Frage der Steuerüberwälzung und der Rückerstattung bezieht. Auch in systematischer

61 BAUER-BALMELLI, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, 193 und 208.

62 BAUER-BALMELLI, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, 193.

63 Die Direktbegünstigungstheorie stellt auf den formellen Leistungsfluss ab und berücksichtigt das Beteiligungsverhältnis als Voraussetzung zur Vornahme einer geldwerten Leistung an eine dem Anteilshaber nahestehende Person nicht, indem die Steuerfolgen an die (formell) direkte Begünstigung der nahestehenden Person angeknüpft und allfällig dazwischenstehende weitere Personen – wie z. B. der Anteilshaber – steuerlich nicht berücksichtigt werden (BRÜLISAUER/KUHN, Art. 24 StHG N 86).

64 LISSI, Steuerfolgen von Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften im internationalen Konzernverhältnis, 205.

65 Gl. M. LISSI, Steuerfolgen von Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften im internationalen Konzernverhältnis, 201 ff., insb. 205.

66 S. vorne, Abschn. 2.2.2.1, 2.2.2.2 und 3.1.

Sicht können deshalb bei geldwerten Leistungen an nahestehende Personen die Anteilsinhaber als Empfänger gemäss Art. 14 VStG qualifiziert werden.⁶⁷

- Im Lichte einer verfassungskonformen Auslegung, konkret: des in Art. 8 Abs. 1 BV verankerten Rechtsgleichheitsgebots, wonach Gleiches gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich zu behandeln ist, zeigt sich, dass es keinen Grund gibt, bei offenen Gewinnausschüttungen an die Anteilsinhaber mit anschliessender Weiterleitung an nahestehende Personen – de facto – die Dreieckstheorie und bei verdeckten Gewinnausschüttungen an dieselben nahestehenden Personen die Direktbegünstigungstheorie anzuwenden.⁶⁸
- Wie offene sind auch verdeckte Gewinnausschüttungen unter den Begriff der Dividende gemäss Art. 10 Abs. 3 OECD-MA zu subsumieren, dies deshalb, weil sie ihre Ursache im Beteiligungsverhältnis haben.⁶⁹ Dies impliziert, dass abkommensrechtlich die Anteilsinhaber und – mangels Anteilsinhabereigenschaft – nicht die nahestehenden Personen als Leistungsempfänger zu qualifizieren sind. Auch Art. 15 Abs. 1 ZBstA lässt keinen anderen Schluss zu, denn die Quellensteuerbefreiung setzt voraus, dass eine Dividende von der Tochter- an die Muttergesellschaft gezahlt wird. Somit ist es im Sinne einer völkerrechtskonformen Auslegung des unilateralen Rechts angebracht, unter den Leistungsempfängern die Zahlungsempfänger gemäss Art. 10 Abs. 1 OECD-MA und Art. 15 Abs. 1 ZBstA zu verstehen, was für die Anwendung der Dreieckstheorie spricht.⁷⁰

Weil die Rückerstattung nur dem (tatsächlich) Nutzungsberechtigten gewährt wird, soll nachfolgend dargelegt werden, dass auch in Dreiecksfällen den Anteilsinhabern das Recht zur Nutzung zuzuweisen sei.

4.1.2.2 Recht zur Nutzung

Nach der Praxis des Bundesgerichts⁷¹ steht das Recht zur Nutzung grundsätzlich demjenigen zu, welcher die Freiheit hat, über die verrechnungssteuerbelasteten Einkünfte

zu verfügen: Das Recht zur Nutzung hat insb. jener, welcher die Einkünfte behalten kann und diese nicht aufgrund vertraglicher Verpflichtungen oder aufgrund der Gesamtheit der konkreten Umstände an Dritte weiterleiten muss. Es ist nicht erforderlich, dass der Nutzungsberechtigte einen umfassenden Anspruch auf jeden möglichen Nutzen hat, den der Vermögenswert abwirft. Diese in der Literatur⁷² auf weitgehende Zustimmung stossende Praxis wurde im Lichte des DBA-rechtlichen Begriffs der beneficial ownership zur Verhinderung von Abkommensmissbrauch wie folgt konkretisiert: Das Recht zur Nutzung soll dann vorliegen, wenn die zivilrechtlichen Anspruchsberechtigten – d. h. bei (offenen und verdeckten) geldwerten Leistungen: die Anteilsinhaber – entweder über die Hingabe des Kapitals oder Wirtschaftsguts zur Nutzung oder über die Verwendung der Nutzungen, ggf. über beides, entscheiden können.⁷³ M. a. W. soll nicht entscheidend sein, dass der Nutzungsberechtigte einen direkten Nutzen aus der Leistung zieht, sondern allein, dass er die Destinatäre der Leistungen bestimmen kann, also die Kontrolle über die Leistungsgewährung hat. Diese – auch hier vertretene – Auffassung steht in voller Übereinstimmung mit der zur Aberkennung der Nutzungsberechtigung bei Vertretern oder sonstigen Beauftragten (im Rahmen von Treuhandverhältnissen) entwickelten Praxis, wonach ein Handeln für Rechnung Dritter dann vorliegt, wenn (i) der Vertreter fremdbestimmt ist, also der nahestehende Dritte bestimmen kann, ob und wann die Leistung an ihn zu übertragen oder sonstwie zu verwenden ist, und (ii) die Leistung, sofern sie nicht sofort weitergegeben wird, im Interesse des Dritten bzw. nicht im eigenen Interesse verwendet wird.⁷⁴

Gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. a iVm Art. 14 VStG muss der Empfänger der geldwerten Leistung für den Rückerstattungsanspruch jedoch das Recht zur Nutzung besitzen. Es wurde oben dargelegt, dass bei verdeckten Gewinnausschüttungen aus steuersystematischer Sicht – d. h. aufgrund der sachgerechte(re)n Dreieckstheorie – die Anteilsinhaber, und nicht die unmittelbaren Leistungsempfänger, als Empfänger der geldwerten Leistung zu betrachten sind. Die Begriffe «Leistungsempfänger» und «Recht zur Nutzung» sind in gegenseitiger Konformität auszulegen, denn nur bei gleichzeitiger Erfüllung beider Voraussetzungen bei derselben Person wird erreicht,

67 Gl. M. LISSI, Steuerfolgen von Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften im internationalen Konzernverhältnis, 203 ff.

68 Gl. M. LISSI, Steuerfolgen von Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften im internationalen Konzernverhältnis, 206 f.

69 S. mwH LISSI, Steuerfolgen von Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften im internationalen Konzernverhältnis, 100 ff. und 214 ff.

70 Gl. M. LISSI, Steuerfolgen von Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften im internationalen Konzernverhältnis, 205 f.

71 BGer (25.1.1985) = ASA 54 (1985/86), 395; BGer (26.7.1985) = Praxis II/2, Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG Nrn. 34 und 35; BGer 2A.573/2003 (25.10.2004).

72 BAUER-BALMELLI, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer, 118; LISSI, Steuerfolgen von Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften im internationalen Konzernverhältnis, 165 f.

73 Vgl. DANON, Switzerland's direct and international taxation of private express trusts, 340; OBERSON, La notion de bénéficiaire effectif en droit fiscal international, 226.

74 S. mwH LISSI, Steuerfolgen von Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften im internationalen Konzernverhältnis, 185 ff.

dass die Verrechnungssteuer zurückerstattet wird und damit eine Sicherungsfunktion erfüllen kann. Zudem verlangt das verrechnungssteuerrechtliche Recht zur Nutzung im Lichte von Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG («Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes») nur, dass der Nutzungsberechtigte selbst über die Beteiligungsrechte – und den daraus resultierenden Ertrag – verfügen kann. In Dreiecksfällen bestimmt der Anteilsinhaber, dass die nahestehende Person begünstigt werden soll; der Anteilsinhaber hat also die notwendige Verfügungsmacht und ist daher sowohl als Empfänger als auch als Nutzungsberechtigter der geldwerten Leistung zu qualifizieren. Ferner soll durch die Verrechnungssteuer die Steuerehrlichkeit, d. h. die Erfüllung der Deklarationspflichten (insb. von Steuerinländern) gefördert werden. Damit diese Zielsetzung erreicht wird, müssen die Voraussetzungen der Rückerstattung der Verrechnungssteuer mit den Voraussetzungen der objektiven Einkommens- und Gewinnsteuerpflicht gekoppelt werden. M. a. W muss die Auslegung des Begriffs «Recht zur Nutzung» in Anlehnung an die steuerliche Zurechnung bei der Einkommens- und Gewinnsteuer erfolgen, was nur durch Anwendung der Dreieckstheorie erreicht wird.

4.1.3 Ergebnis

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass auch bei der Verrechnungssteuer die Dreieckstheorie anzuwenden ist. Durch das konsequente Abstellen auf die (reine oder modifizierte) Dreieckstheorie bei der Gewinn-, Einkommens- und Verrechnungssteuer im Zeitpunkt der Kapitaleinlage und im Zeitpunkt der Kapitalentnahme kann im Bereich der direkten Steuern vollständige Kongruenz mit Bezug auf den Kapitaleinlage- und den Kapitalrückzahlungsbegriff erreicht werden. Damit ist das System kohärent und in sich geschlossen, was auch bedeutet, dass nicht nur Anteilsinhaber, sondern auch den Anteilsinhabern nahestehende Personen Kapitaleinlagen, welche zur steuerfreien Rückzahlung berechtigten, leisten können.

4.2 Verbuchungs- und Meldepflicht

4.2.1 Verbuchungspflicht

4.2.1.1 Auslegung

Sowohl im DBG als auch im VStG (nicht aber im StHG) wurden Bestimmungen hinsichtlich des Ausweises der Kapitaleinlagen geschaffen. Während in Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG, welcher unter dem Titel des Steuerobjekts eingeordnet ist, verlangt wird, dass «die Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse von der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in der Handelsbilanz auf einem gesonderten Konto ausgewiesen werden», enthält Art. 20 Abs. 3 DBG

im Rahmen der Bestimmung des Steuerobjekts der Einkommenssteuer keine solche Ausweispflicht. Das DBG erwähnt den Ausweis der Kapitaleinlagen lediglich in Art. 125 Abs. 3 DBG, d. h. unter den Verfahrenspflichten der juristischen Personen im Rahmen der Aufzählung der einzelnen Elemente des steuerbaren Eigenkapitals, welche der Steuererklärung beigelegt werden müssen. Aufgrund dieser Formulierungs-Differenz im Bereich des Steuerobjekts der Verrechnungs- und der Einkommenssteuer ist die Frage berechtigt, ob der Gesetzgeber unterschiedliche materielle Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Rückzahlung von Kapitaleinlagen schaffen wollte.

Zunächst ist vorzuschicken, dass auch der scheinbar klare Wortlaut von Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG einer Auslegung nicht entgegensteht. Die Auslegung einer Rechtsnorm ist nämlich nicht nur dann notwendig, wenn deren Wortlaut nicht klar ist, sondern auch dann, wenn Zweifel bestehen, ob ein scheinbar klarer Wortlaut den wahren Sinn der Norm wiedergebe.⁷⁵ Die Auslegungsbedürftigkeit einer Norm besteht insbesondere dort, wo die Tragweite einer Gesetzesbestimmung bezüglich möglicher Anwendungsfälle nicht oder nur unvollkommen vorausgesehen wurde. Wie die im Schlussteil dieses Beitrags diskutierten Fallbeispiele zeigen, kann ein sachgerechtes und ausgewogenes, dem Kerngehalt des Kapitaleinlageprinzips erst gerecht werdendes Ergebnis oft nicht aus dem Wortlaut der neuen Gesetzesbestimmungen herausgelesen, sondern nur über den Auslegungsweg erreicht werden. Darüber hinaus offenbart auch die teilweise unvollständige Überarbeitung der Steuergesetze anlässlich der Einführung des Kapitaleinlageprinzips, dass der Gesetzgeber möglicherweise nicht alle Sachverhalte vorausgesehen hatte, welche als Folge der Einführung des Kapitaleinlageprinzips eine geänderte steuerliche Beurteilung erfahren. Inhalt und Tragweite der zum Kapitaleinlageprinzip geschaffenen Normen lassen sich folglich nur im Rahmen einer Auslegung feststellen.

Die folgenden Gründe führen uns zu der Auffassung, dass der handelsrechtlichen Verbuchungspflicht im Rahmen der Bestimmung des Steuerobjekts bzw. für die Beurteilung der Steuerfreiheit der Rückzahlung von Kapitaleinlagen keine konstitutive Bedeutung zugemessen werden kann:

- *Steuersystematik*: Im steuersystematischen Teil⁷⁶ wurde dargelegt, dass im Gewinn-, Einkommens- und Verrechnungssteuerrecht mit Bezug auf den Kapitaleinlage- und den Kapitalrückzahlungsbegriff eine vollständige Kongruenz bestehen muss, damit

75 HÄFELIN/MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 41.

76 S. vorne, Abschn. 4.1.

steuersystematisch sachgerechte Ergebnisse erzielt werden. Dies bedeutet, dass alle Leistungen, welche sich als steuerfreie Kapitaleinlage iSv Art. 60 lit. a DBG qualifizieren, später im Sinn der objektbezogenen Betrachtungsweise wieder steuerfrei entnommen werden dürfen.⁷⁷ Denn nur wenn das Steuerobjekt bei allen 3 Steuerarten nach denselben wirtschaftlichen Kriterien ermittelt wird, kann das Kapitaleinlageprinzip in seinem Kerngehalt umgesetzt werden. Im Sinn einer Normzweck-orientierten Auslegung ist es daher nicht angebracht, bei der Verrechnungssteuer andere Voraussetzungen für die Steuerfreiheit als im Einkommenssteuerrecht zu schaffen.

- *Wille des Gesetzgebers*: Im Lichte einer historisch-subjektiven Auslegung zeigt sich, dass der Gesetzgeber – zumindest im DBG, was bei vertikaler Steuerharmonisierung auch für das StHG relevant ist – in der handelsrechtlichen Ausweispflicht eine blosser Formalität gesehen zu haben scheint. Anders lässt sich die Verschiebung des (ursprünglich in Art. 20 Abs. 3 E-DBG enthaltenen) Hinweises auf einen handelsbilanziellen Ausweis der Kapitaleinlagen in den heutigen Art. 125 Abs. 3 DBG nicht erklären. Zu keinem Zeitpunkt schien sich der Gesetzgeber bewusst gewesen zu sein, hiermit eine Änderung der Voraussetzungen für eine steuerfreie Rückzahlung im Einkommenssteuerrecht vorgenommen zu haben. Der Gesetzgeber bezeichnete diese Verschiebung vielmehr als eine «formelle Bereinigung».⁷⁸
- *Gesetzessystematik*: Die Verschiebung des handelsbilanziellen Ausweises in die Verfahrenspflichten des DBG erhärtet in einer gesetzessystematischen Optik den Schluss, dass diesem im Einkommenssteuerrecht – und damit zufolge der oben erwähnten Kongruenz der Begriffe⁷⁹ auch im Verrechnungssteuerrecht – bloss deklaratorische Bedeutung zukommen sollte. Während sich Art. 20 Abs. 3 DBG nämlich im Kapitel «Steuerbare Einkünfte»⁸⁰ befindet und somit das Steuerobjekt umschreibt, ist Art. 125 Abs. 3 DBG im Kapitel «Verfahrenspflichten» unter dem Abschnitt «Pflichten des Steuerpflichtigen» eingeordnet.⁸¹ Art. 125 Abs. 3 DBG richtet sich einzig und allein an die steuerpflichtige Gesellschaft, nicht aber an die natürlichen Personen als Empfänger einer Rückzahlung solcher Einlagen, Aufgelder oder Zuschüsse. Es ist kaum denkbar, dass sich eine für die natürlichen Personen steuerpflichtig-begründende Norm in den für Kapitalgesellschaften

geltenden Verfahrensvorschriften finden lasse; den Anforderungen des in Art. 127 Abs. 1 BV verankerten Legalitätsprinzips im Steuerrecht würde dies jedenfalls nicht gerecht. Die gleiche Schlussfolgerung ergibt sich im Übrigen auch daraus, dass in das StHG keine dem Art. 125 Abs. 3 DBG entsprechende Norm aufgenommen wurde, obwohl der Wortlaut von Art. 7b StHG mit demjenigen von Art. 20 Abs. 3 DBG identisch ist.⁸²

- *Wortlaut*: Auch eine grammatikalische Auslegung erhärtet den Schluss, dass der Nachweis der Kapitaleinlagen grundsätzlich in anderer Form als über einen gesonderten handelsbilanziellen Ausweis zugelassen werden muss. Sowohl Art. 20 Abs. 3 DBG als auch Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG lassen die steuerfreie Rückzahlung von in der Vergangenheit – d. h. nach dem 31.12.1996⁸³ – geleisteten Kapitaleinlagen zu. Weil die Gesellschaften in der Vergangenheit idR keinen Ausweis auf einem gesonderten Konto in der Handelsbilanz vorgenommen haben,⁸⁴ muss zwangsläufig eine alternative Beweisführung zulässig sein. Ein Grund, weshalb eine solche nur für die in der Vergangenheit liegenden Kapitaleinlagen, nicht aber auch in Zukunft zugelassen werden sollte, ist nicht ersichtlich. Es ist nicht einzusehen, weshalb der identische buchmässige Vorgang eine andere Steuerfolge erfahren soll, je nachdem, ob er vor oder nach dem 1.1.2011 verwirklicht wurde. Ferner lässt auch die gesetzlich ausdrücklich verankerte Meldepflicht⁸⁵ gegenüber der ESTV vermuten, dass andere Beweismittel für die Begründung der Steuerfreiheit der Kapitalrückzahlung zugelassen werden (müssen). Gerade im Rahmen der grammatikalischen Auslegung wird deutlich, dass der «klare» Wortlaut von Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG doch mit erheblichen Unzulänglichkeiten behaftet ist, welche nur durch eine teleologische Auslegung gelöst werden können.

77 S. vorne, Abschn. 2.2.3, 4.1.1 und 4.1.2.

78 SR Hans Lauri, AB S 2006 – 13.06.2006 Nr. 05.058, 440.

79 S. vorne, Abschn. 4.1.

80 Art. 16 - 23 DBG.

81 Art. 124 - 126 DBG.

82 Im Ständerat wurde hierzu Folgendes ausgeführt: «Die Kommission hat nach Diskussion mit der Steuerverwaltung entschieden, dass es Sache der Kantone sein soll, hier ihr eigenes *formelles Recht* entsprechend präzisieren zu können» (Hervorhebung durch die Verf.); AB S 2006 – 13.06.2006 Nr. 05.058, 440.

83 Der Stichtag des 31.12.1996 hat keinen tieferen Grund als denjenigen, dass den Gesellschaften die Möglichkeit eingeräumt werden sollte, die in den letzten 10 Jahren vor Inkrafttreten der Unternehmenssteuerreform II (per 1.1.2007) geleisteten Kapitaleinlagen einer steuerfreien Rückzahlung zugänglich zu machen. Grundsätzlich wäre es denkbar gewesen, die steuerfreie Rückzahlung auf sämtliche früheren Kapitaleinlagen auszudehnen, was aber mit Blick auf die mehr als 10 Jahre zurückliegenden Kapitaleinlagen möglicherweise mit erheblichen Nachweisproblemen verbunden gewesen wäre.

84 Zumeist werden die Kapitalreserven entweder in der Allgemeinen Reserve oder aber als Unterkategorie derselben als Agio ausgewiesen.

85 S. hinten, Abschn. 4.2.2.

- *Verfassungskonformität*: Auch ein Blick auf die Kapitalrückzahlungen einer ausländischen Gesellschaft an Schweizer Anteilsinhaber offenbart, dass die handelsrechtliche Verbuchung kein zwingend erforderliches Kriterium für die Steuerfreiheit einer Rückzahlung sein kann. Ausländische Gesellschaften, welche in der Schweiz keine steuerlichen Anknüpfungspunkte haben, unterstehen weder dem schweizerischen Handelsrecht noch den steuerrechtlichen Verfahrensvorschriften des DBG und VStG. Es besteht für sie in der Folge auch keine Pflicht, Kapitaleinlagen nach den vom Schweizer Steuerrecht vorgeschriebenen Regeln auszuweisen. Will man Rückzahlungen von Einlagen durch ausländische Gesellschaften nicht gänzlich von der Einkommenssteuerfreiheit ausschliessen, muss deshalb auch von schweizerischen Gesellschaften der Nachweis, dass es sich um die Rückzahlung von Kapitaleinlagen handelt, in anderer Form erbracht werden können, ansonsten die Gefahr einer einkommenssteuerlichen Schlechterstellung von Anteilsinhabern schweizerischer Gesellschaften gegenüber solchen ausländischer Gesellschaften besteht. Dies würde dem in Art. 8 Abs. 1 BV verankerten Rechtsgleichheitsgebot widersprechen: Unterschiedliche Voraussetzungen für Steuerbefreiungen sind nur dann zulässig, wenn ein ausreichender sachlicher Grund für eine Ungleichbehandlung vorliegt, was mit Bezug auf die Bestimmung des Steuerobjekts bei der Einkommenssteuer nicht der Fall ist. Die Charakterisierung eines Zuflusses als steuerbaren Vermögensertrag oder steuerfreie Kapitalrückzahlung muss im Sinn der objektbezogenen Betrachtungsweise erfolgen. Dabei wird an die im Schweizer Einkommens-, Gewinn- und Verrechnungssteuerrecht kongruenten Begriffe der Kapitaleinlage und Kapitalentnahme⁸⁶ angeknüpft – und nicht an formelle Verbuchungsvorschriften eines wie auch immer gearteten in- oder ausländischen Gesellschaftsrechts, zumal die Verbuchung idR sowohl im Fall der inländischen wie auch der ausländischen Gesellschaft ohnehin ausserhalb der Einflussphäre der Anteilsinhaber liegt. Im Sinn einer verfassungskonformen Auslegung muss daher im Fall einer Kapitalrückzahlung durch eine inländische Gesellschaft der Weg der freien Beweisführung für den Nachweis der Kapitaleinlage offen stehen, auch wenn die Kapitaleinlage buchmässig nicht in die Kapitalreserven Eingang gefunden hat. – Schliesslich ist darauf hinzuweisen, dass auch der in Art. 127 Abs. 2 BV verankerte Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

verbietet (wie dies bereits der Bundesrat in der Botschaft⁸⁷ zur Unternehmenssteuerreform II feststellt hat), etwas als Einkommen zu besteuern, was aus wirtschaftlicher Sicht weder von der Gesellschaft noch von den Anteilsinhabern als Gewinn bzw. Einkommen erzielt wurde.

Somit ergibt die Auslegung, dass dem handelsrechtlichen Verbuchungsausweis der Kapitaleinlagen im Rahmen der Bestimmung des Steuerobjekts keine eigenständige Bedeutung zukommen kann. Der Ausweis der Kapitaleinlagen auf einem gesonderten Konto in der Handelsbilanz kann deshalb keine materielle Voraussetzung für die Steuerfreiheit der Rückzahlung darstellen; vielmehr muss der Nachweis des Vorhandenseins von steuerfrei rückzahlbaren Kapitaleinlagen auch auf anderem Weg erbracht werden können.⁸⁸ Es ist hierbei Sache der Gesellschaft (für die Verrechnungssteuer) und der Anteilsinhaber (für die Einkommenssteuer), diesen Nachweis in Übereinstimmung mit den steuergesetzlichen Verfahrensregeln zu erbringen. Allerdings werden in der Praxis sowohl die Anteilsinhaber als auch die Steuerbehörden im Rahmen der Einkommenssteuerveranlagung aus praktischen Gründen auf die Unterlagen der steuerpflichtigen Gesellschaft – allenfalls auch auf Beschlüsse über Kapitalentnahmen – zurückgreifen müssen. Im Lichte dieses Auslegungsergebnisses muss nachfolgend die Frage beantwortet werden, welche Tragweite dem in Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG verankerten handelsrechtlichen Verbuchungsausweis zukommen solle.

4.2.1.2 Tragweite

Wirft man einen Blick auf die Entstehungsgeschichte der neuen gesetzlichen Bestimmungen, zeigt sich, dass der Gesetzgeber nur den Grundfall der Kapitaleinlage über pari – d. h. die Gründung oder die Kapitalerhöhung mittels Ausgabe von Anteilsrechten über pari – im Visier hatte. In der Botschaft wird diesbezüglich festgehalten, dass der über die Liberierung von Grund- oder Stammkapital hinaus einbezahlte Betrag zwingend als handelsrechtliche Kapitalreserve (und keinesfalls über die Erfolgsrechnung) verbucht werden müsse. Ferner findet sich folgender Passus in der Botschaft: Die Problematik der Steuerbarkeit der Rückzahlung von Agio «ist in den angelsächsischen Ländern und in den meisten europäischen Ländern kein Thema mehr; denn die Vorschriften zur Rechnungslegung verlangen im Bereich des Eigen-

⁸⁷ S. vorne, Abschn. 1, insb. Fn 3.

⁸⁸ In diesem Sinn auch ALTORFER/ALTORFER, Das Kapitaleinlageprinzip. Ein Systemwechsel mit weitreichenden Folgen, 275, welche einen Ausweis auf einem separaten Konto in der Saldobilanz in Verbindung mit einem Ausweis im Anhang zur Jahresrechnung verlangen.

⁸⁶ S. vorne, Abschn. 2.2.3 und 4.1.

kapitals u. a. den separaten Ausweis von zusätzlichen Einzahlungen der Gesellschafter (Agiös), die den Nominalbetrag des Grundkapitals übersteigen. So unterscheidet z. B. auch Luxemburg zwischen Reserven, die durch Einlagen von Aktionären geschaffen wurden, und solchen, die durch Gewinne der Gesellschaft geüfnet wurden. Bei Ausschüttungen unterliegen nur die durch Gewinne der Gesellschaft geüfneten Reserven der Kapitalertragssteuer (Verrechnungssteuer). Die Expertenkommission «Rechnungslegungsrecht» hatte übrigens in ihrem Bericht vom 29. Juni 1998 eine dahingehende Buchführungsnorm vorgesehen. Wäre diese Massnahme schon im Handelsrecht verankert, käme man wahrscheinlich kraft des Massgeblichkeitsprinzips kaum darum herum, das einbezahlte Agio dem Nennwertkapital gleichzustellen. Das Steuerrecht soll sich daher innovativ zeigen und einen solchen getrennten Ausweis in der Handelsbilanz (mit den daraus resultierenden Vorteilen) zulassen.»⁸⁹ Weil Kapitaleinlagen in diesem Grundfall stets als Kapitalreserven verbucht werden müssen, erscheint das Abstellen des Verrechnungssteuergesetzes auf den formellen handelsrechtlichen Ausweis als folgerichtig.

Allerdings zeigt sich in der Praxis, dass Leistungen (z. B. im Rahmen von Sanierungen) handelsrechtlich oftmals als Ertrag (und damit als handelsrechtliche Gewinnreserve) anstatt als Einlage (und damit als handelsrechtliche Kapitalreserve) verbucht werden. Diese handelsrechtlich erfolgswirksam verbuchten offenen Kapitaleinlagen müssen im Lichte von Art. 60 lit. a DBG gewinnsteuerlich nach unten korrigiert werden, was zur Folge hat, dass die handelsrechtliche Gewinnreserve als steuerliche Kapitalreserve zu qualifizieren ist. Aber auch bei Leistungen, welche sich zwar handelsrechtlich als Kapitaleinlage qualifizieren und daher erfolgsneutral (als handelsrechtliche Kapitalreserve) verbucht werden, jedoch aus steuerrechtlicher Sicht Ertrag darstellen (z. B. echte Sanierungsgewinne bei Forderungsverzichten),⁹⁰ muss der steuerliche Gewinn aufgrund von Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG (der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebene Erträge) nach oben korrigiert werden, mit der Folge, dass die handelsrechtliche Kapitalreserve in eine steuerliche Gewinnreserve umqualifiziert werden muss. Schliesslich muss die handelsrechtliche Erfolgsrechnung steuerlich auch dann korrigiert werden, wenn echter Aufwand – z. B. Kapitalbeschaffungskosten – erfolgsneutral mit offenen Kapitaleinlagen (z. B. mit einem Agio, gestützt auf Art. 671 Abs. 2 Ziff. 1 OR) verrechnet werden und da-

durch der handelsrechtliche Ertrag zu hoch ausgewiesen wird.⁹¹ Der im Umfang der Verrechnung zu hoch ausgewiesene Ertrag, welcher sich handelsrechtlich als Gewinnreserve qualifiziert, stellt eine steuerliche Kapitalreserve dar.

Diese Beispiele offener Kapitaleinlagen, welche in der Botschaft nicht diskutiert werden, machen deutlich, dass das formelle Abstellen auf die handelsrechtliche Verbuchung zu völlig falschen Lösungen führen kann. In der Praxis müssen demnach – je nach Sachverhalt – handelsrechtliche Gewinnreserven in steuerliche Kapitalreserven und handelsrechtliche Kapitalreserven in steuerliche Gewinnreserven umqualifiziert werden, damit das Kapitaleinlageprinzip sachgerecht umgesetzt werden kann. Die handelsrechtliche Verbuchungsvorschrift wird aber auch jenen Fällen nicht gerecht, in denen die Steuerbehörden eine verdeckte Kapitaleinlage⁹² – z. B. eine unterpreisliche Buchwertübertragung eines Vermögenswerts⁹³ – im Rahmen einer Steuerrevision nachträglich steuerrechtlich offenlegen. Würde die Steuerfreiheit der Rückzahlung des später über die handelsrechtliche Erfolgsrechnung verbuchten Aufwertungs- oder Kapitalgewinns im Zeitpunkt der buchmässigen bzw. echten Realisierung – mangels Zulässigkeit der Verbuchung des Aufwertungs- oder Kapitalgewinns als handelsrechtliche Kapitalreserve – nicht anerkannt, könnte das wirtschaftliche Kapitaleinlageprinzip nicht verwirklicht werden. Aufgrund dieser Ausführungen kann auch nicht eingewendet werden, dass der Gesetzgeber mit der handelsrechtlichen Verbuchungsvorschrift eine Art umgekehrte Massgeblichkeit eingeführt habe, da die Verbuchungsvorschrift in all jenen Fällen, in denen das Handelsrecht eine erfolgsneutrale Verbuchung nicht zulässt, kein brauchbares Kriterium darstellt, um die steuerfreien Kapitaleinlagen gegenüber den steuerbaren Gewinnen abzugrenzen.

Vor diesem Hintergrund hat die Verbuchungsvorschrift nach der hier vertretenen Auffassung folgende Tragweite: Weil eine Rückzahlung nur dann steuerfrei erfolgen kann, wenn sich die zugrundeliegende erbrachte Leistung gemäss Art. 60 lit. a DBG als steuerfreie Kapitaleinlage – und damit als steuerliche Kapitalreserve – qualifiziert, muss der Wortlaut von Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG teleologisch insofern erweitert werden, als für die Beurteilung der Steuerfreiheit der Bezug zu Art. 60 lit. a DBG hergestellt werden muss. Nur mit Blick auf das Gewinnsteuerrecht kann dem Kapitaleinlageprinzip, welches als allgemein gültiger steuerrechtlicher Grundsatz zu qualifizieren ist, gebührend Rechnung getragen werden; das steu-

89 Botschaft UStR II, 4800 f.

90 S. mwH zum Begriff des echten bzw. unechten Sanierungsgewinns ATHANAS/SUTER, Steuerliche Aspekte von Sanierungen, 194; BRÜLISAUER/KUHN, Art. 24 DBG N 160 ff.

91 BRÜLISAUER/HELBING, Art. 60 DBG N 38; LOCHER, Art. 58 DBG N 43.

92 S. hinten, Abschn. 4.3.

93 S. hinten, Abschn. 4.3.1.

errechtliche Kapitaleinlageprinzip kann in der Praxis nicht allein mit formellen handelsrechtlichen Verbuchungsvorschriften umgesetzt werden. Bei allgemeingültigen steuerrechtlichen Grundsätzen kommt man nicht darum herum, den gesetzlichen Wortlaut zwecks Ermittlung des Normsinns teleologisch zu ergänzen, damit der wirtschaftliche Kerngehalt einer Gesetzesnorm in der Praxis sachgerecht umgesetzt werden kann. Aufgrund dieser notwendigen wirtschaftlichen Betrachtungsweise, welche bei der Verrechnungs-, Gewinn- und Einkommenssteuer gleichermaßen Anwendung findet, geht auch der Einwand ins Leere, wonach der Gesetzgeber in Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG einen ausdrücklichen Verweis auf Art. 60 lit. a DBG hätte anbringen müssen, um zu einem solchen Ergebnis zu gelangen.

4.2.2 Meldepflicht

Auch die Meldepflicht gegenüber der ESTV mit Bezug auf jede Veränderung der Kapitalreserven kann nicht als objektives Tatbestandsmerkmal der Steuerbefreiung, sondern lediglich als Verfahrensvorschrift verstanden werden. Dies liegt darin begründet, dass die steuerpflichtige Gesellschaft aufgrund der Ausgestaltung der Verrechnungssteuer als Selbstveranlagungssteuer jede Verwendung von Reserven deklarieren muss. Eine solche Deklaration ermöglicht erst den Vollzug des Verrechnungssteuergesetzes und damit die Erhebung der Verrechnungssteuer. Bereits unter dem bisherigen Recht musste eine Gesellschaft sämtliche Reserveverwendungen und die darauf geschuldete Verrechnungssteuer gemäss Art. 21 Abs. 1 und 2 VStV der ESTV melden. Weil sich am Grundsatz der Selbstveranlagung nichts geändert hat, ist eine Deklaration der Verwendung von Gewinn- und Kapitalreserven durch die verrechnungssteuerpflichtige Gesellschaft auch unter dem Kapitaleinlageprinzip notwendig. Eine solche Deklaration muss spätestens im Zeitpunkt einer Reserveverwendung, d. h. der Rückzahlung von Kapitaleinlagen, der Ausschüttung von Gewinnen oder jeder anderen Verwendung von Reserven⁹⁴ vorgenommen werden. Zusammen mit der Begleichung einer etwaigen Steuerschuld erfüllt die steuerpflichtige Gesellschaft damit im Fall eines verrechnungssteuerpflichtigen Vorgangs die Abrechnungspflicht für die Verrechnungssteuer. Aber auch für den Fall, dass lediglich Kapitalreserven zurückbezahlt werden und somit ein verrechnungssteuerfreier Vorgang stattfindet, hat diese Deklaration ihre Bedeutung: Die ESTV erhält so die Möglichkeit, die deklarierte Steuerfreiheit einer Reserveverwendung ggf. anzufechten.

Welche Aufgabe eine Meldung «auf Vorrat», d. h. eine Meldung an die ESTV über den Bestand und jede Veränderung auf dem Kapitalreservekonto auch ausserhalb einer Reserveverwendung erfüllen soll, ist jedoch *prima vista* weniger klar. Fest steht zunächst, dass die Meldepflicht der Deklaration der Verrechnungssteuer durch die Gesellschaft nicht vorgreifen kann: Sowohl aufgrund des Gesetzes als auch von der Sache her kann die Veranlagung der Verrechnungssteuer (sei es durch die steuerpflichtige Gesellschaft selbst, sei es mittels Verfügung durch die ESTV) erst nach der Verwirklichung eines der Steuer unterliegenden Sachverhaltes, mithin der Ausschüttung von steuerlichen Gewinnreserven, vorgenommen werden. Weder kann eine Meldung, die sich später als falsch herausstellt oder die gänzlich unterlassen wurde, der steuerpflichtigen Gesellschaft den Rechtsweg abschneiden, noch befreit sie die Gesellschaft im umgekehrten Fall von der Verrechnungssteuerpflicht bei einer Ausschüttung von Gewinnreserven. Der Meldung an die ESTV kommt deshalb keine konstitutive Wirkung in Bezug auf die Verrechnungssteuerschuld zu.

Nichtsdestotrotz können periodische Meldungen aller Veränderungen – sowohl der Gewinn- als auch der Kapitalreserven – durchaus einen Sinn ergeben, stellt doch die handelsrechtliche Verbuchung der Reserven nicht in jedem Fall eine zuverlässige Grundlage für die Feststellung der steuerrechtlichen Kapitaleinlagen, welche zur steuerfreien Rückzahlung berechtigen, dar. So müssen Kapitaleinlagen, wie in den vorstehenden Abschnitten aufgezeigt wurde, im Steuerrecht in vielen Fällen abweichend vom Handelsrecht beurteilt werden, was zur Folge haben kann, dass handelsrechtlich ausgewiesene Kapitalreserven als steuerliche Gewinnreserven oder handelsrechtlich ausgewiesene Gewinnreserven als steuerliche Kapitalreserven zu qualifizieren sind. Eine Meldung könnte in diesem Fall die Wirkung einer Beweislastumkehr entfalten: Meldet die steuerpflichtige Gesellschaft der ESTV steuerliche Gewinn- und steuerliche Kapitalreserven und bestätigt die ESTV diese Meldung, kann die Gesellschaft bei einer späteren Rückzahlung ohne weitere Nachweise davon ausgehen, dass auf der Rückzahlung der gemeldeten Kapitalreserven keine Verrechnungs- und Einkommenssteuer geschuldet ist und nur auf der Rückzahlung gemeldeter Gewinnreserven Verrechnungs- und Einkommenssteuer anfällt. Vor diesem Hintergrund ist die gesetzlich verankerte Meldepflicht, welche systematisch ebenfalls dem Bereich der steuerrechtlichen Verfahrenspflichten der Gesellschaft zuzuordnen ist, teleologisch zu erweitern, indem sie nicht nur die Veränderung der steuerlichen Kapitalreserven betrifft, sondern auf die Veränderung der steuerlichen Gewinnreserven ausgeweitet wird.

94 Zu denken ist hierbei in erster Linie an die Liberierung von Gratisanteilen, die Vornahme von Gratisnennwerterhöhungen oder den Rückkauf von eigenen Anteilsrechten durch die Gesellschaft.

Literatur

- AGNER PETER/JUNG BEAT/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995
- ALTORFER JÜRIG/ALTORFER JÜRIG B., Das Kapitaleinlageprinzip. Ein Systemwechsel mit weitreichenden Folgen, ST 2009, 270 (1. Teil), 309 (2. Teil)
- ATHANAS PETER/SUTER CHRISTOPH, Steuerliche Aspekte von Sanierungen, in: Roberto Vito (Hrsg.), Sanierung der AG. Ausgewählte Rechtsfragen für die Unternehmenspraxis, 2. A., Zürich u. a. 2003
- BAUER-BALMELLI MAJA, Der Sicherungszweck der Verrechnungssteuer. Unter besonderer Berücksichtigung der Erträge aus Beteiligungsrechten, Diss., Zürich 2001
- BAUER-BALMELLI MAJA/REICH MARKUS, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), Basel u. a. 2005
- BÖCKLI PETER, Die Transponierungstheorie. Überlegungen zur neueren Bundesgerichtspraxis bei Sachwertbringungen und zur «wirtschaftlichen» Betrachtungsweise, ASA 47 (1978/79), 31
– Schweizer Aktienrecht, 4. A., Zürich u. a. 2009
- BRAUCHLI ROHRER BARBARA/ATHANASSOGLU XENIA, Kapitaleinlageprinzip – Es besteht Handlungsbedarf. Ausgewählte Fragestellungen zum Entwurf des Kreisschreibens, ST 2010, 688 (1. Teil)
- BRÜLISAUER PETER, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. II/2, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), Basel u. a. 2005
- BRÜLISAUER PETER/HELBING ANDREAS, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. A., Basel u. a. 2008
- BRÜLISAUER PETER/KUHN STEPHAN, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 1 - 82, 2. A., Basel u. a. 2008
- BRÜLISAUER PETER/POLTERA FLURIN, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. A., Basel u. a. 2008
- CAGIANUT FRANCIS, Das Objekt der Einkommenssteuer, in: Ernst Höhn/Peter Athanas (Hrsg.), Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern - Direkte Bundessteuer und Steuerharmonisierung, Bern 1993
- DANON ROBERT J., Switzerland's direct and international taxation of private express trusts. With particular references to US, Canadian and New Zealand trust taxation, Zürich u. a. 2004
- DANON ROBERT J./SALOMÉ HUGUES, De la double imposition internationale, ASA 73 (2004/05), 333
- DELL'ANNA FABIO/STAUB ANDRI, Steuerliche Besonderheiten in Sanierungsfällen. Unter Berücksichtigung der aktuellen Praxis bei den direkten Steuern, Verrechnungssteuern und Emissionsabgaben, ST 2004, 541 (1. Teil)
- DENNER REINER/PRATTER KIRSTEN, Kapitaleinlageprinzip im internationalen Umfeld. Optimierungsmöglichkeiten bei Umstrukturierungen zur Stärkung des Investitionsstandortes Schweiz, ST 2008, 789
- DUSS MARCO/ALTORFER JÜRIG, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. A., Basel u. a. 2008
- FORSTMOSER PETER/MEIER-HAYOZ ARTHUR/NOBEL PETER, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996
- GIGER ERNST, Die Behandlung verdeckter Nutzungseinlagen in eine Aktiengesellschaft bei den direkten Steuern – ein Diskussionsbeitrag, ASA 76 (2007/08), 265
- GLAUSER PIERRE-MARIE, Apports et impôt sur le bénéfice. Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, Diss., Zürich u. a. 2005
- GURTNER RENÉ, Verdeckte Kapitaleinlage als Objekt der Gewinnsteuer, StR 2002, 547
- HÄFELIN ULRICH/MÜLLER GEORG, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. A., Zürich u. a. 2006
- HAUSMANN RAINER/BERNEGGER CORINNE, Konzernsteuerplanung im Lichte des Kapitaleinlageprinzips, StR 2010, 366
- HAUSMANN RAINER/TADDEI PASCAL, Das Kapitaleinlageprinzip. Ausweis im Jahresabschluss und Deklaration von Kapitaleinlagen, StR 2011, 86
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, Bd. II, 9. A., Bern u. a. 2002
- KÄNZIG ERNST, Die direkte Bundessteuer (Wehrsteuer), II. Teil (Art. 48 - 64 BdBSt), 2. A., Basel 1992
– Wehrsteuer (Direkte Bundessteuer), I. Teil (Art. 1 - 44 WStB), 2. A., Basel 1982
- LISSI ALBERTO, Steuerfolgen von Gewinnausschüttungen schweizerischer Kapitalgesellschaften im

- internationalen Konzernverhältnis, Diss., Zürich u. a. 2007
- LOCHER PETER, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2 Bde., I. Teil (Art. 1 - 48 DBG), Therwil/Basel 2001; II. Teil (Art. 49 - 101 DBG), Therwil/Basel 2004
- MORANDI SANDRA, Die Begrenzung der Steuerlast durch verfassungsrechtliche Bindungen des schweizerischen Gesetzgebers, Diss., St.Gallen 1997
- OBERSON XAVIER, in: Foëx Bénédicte/Thévenoz Luc (Hrsg.), *Insolence, désendettement et redressement*. FS Dallèves, Basel u. a. 2000
- La notion de bénéficiaire effectif en droit fiscal international, in: Liliane Subilia-Rouge/Pascal Mollard/Anne Tissot Benedetto (Hrsg.), *Festschrift SRK – Zum 10. Geburtstag der Eidgenössischen Steuerrekurskommission*, Lausanne 2004, 213
- PFUND W. ROBERT, Die Eidgenössische Verrechnungssteuer, 1. Teil (Art. 1 - 20 VStG), Basel 1971
- RECHSTEINER CHRISTOPH/SIGRIST JONAS, Das Kapitaleinlageprinzip der UStR II. Unklarheiten in der Praxis klären und vorbeugend handeln, ST 2008, 783
- REICH MARKUS, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. A., Basel u. a. 2008
- Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, ASA 54 (1985/86), 609
 - Vermögensertragsbegriff und Nennwertprinzip, in: Francis Cagianut/Klaus A. Vallender (Hrsg.), *Steuerrecht. Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts*. FS Ernst Höhn, Bern 1995, 255
- REICH MARKUS/DUSS MARCO, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel u. a. 1996
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006
- RÖTHLISBERGER RENÉ/PFLÜGER-NIGGLI SARAH, Steueraspekte gemäss Entwurf zum Aktien- und Rechnungslegungsrecht, ST 2008, 475
- SCHALCHER FELIX, Die Sanierung von Kapitalgesellschaften im Schweizer Steuerrecht, Diss., Bern u. a. 2008
- SCHÄRRER ERWIN, Die Besteuerung der stillen Reserven bei Umwandlungen, Zusammenschlüssen und Teilung von Unternehmungen, StR 1968, 475
- Von Kapitaleinlagen und Gewinnausschüttungen und deren steuerlichen Behandlung bei der Aktiengesellschaft und beim Aktionär, ASA 43 (1974/75), 273
- SCHMID MARTIN, Vermögensübertragungen im schweizerischen Konzern und ihre gewinnsteuerlichen Folgen, Diss., Bamberg 2005
- SIMONEK MADELEINE, Massgeblichkeitsprinzip und Privatisierung, FStR 2002, 3
- TSCHANNEN PIERRE, Staatsrecht der Schweizerischen Eidgenossenschaft, 2. A., Bern 2007
- UNTERSANDER OLIVER, Kapitalrückzahlungsprinzip im schweizerischen Steuerrecht, Diss., Zürich u. a. 2003
- WEIDMANN MARKUS, Immigration von Kapitalgesellschaften in die Schweiz. Folgen des Zuzugs bei der Gewinnsteuer, Verrechnungssteuer und den Stempelabgaben, FStR 2010, 3
- WEISS HANS, Die Quellenbesteuerung des Kapitalertrags nach schweizerischem Recht (Couponsteuer und Quellenwehrsteuer), Diss., Zürich 1944
- WÜRTH WENDOLIN K., Kapitaleinlagen, sonstige Kapitalzuführungen und steuerbare Erträge bei Kapitalgesellschaften. Eine Abgrenzung nach schweizerischem Steuerrecht unter Berücksichtigung der Kapitalrückerstattung, Diss., Schaffhausen 1973

Berichte, Sammelwerke und Handbücher

HWP 2009, Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Bd. 1: Buchführung und Rechnungslegung, Zürich 2009

OECD-MA, OECD-Musterabkommen, in: OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital (updated as of 7-17-2008), Condensed Version, Paris 2008, 17 (www.oecd.org/dataoecd/14/32/41147804.pdf)

Praxis II, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, 2 Bde., Therwil-Basel (Loseblatt)

Rb, Rechtsbuch der schweizerischen Bundessteuern, Therwil-Basel (Loseblatt)

Rechtsquellen

BV, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (vom 18.4.1999), SR 101

DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11

OR, BG betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (vom 30.3.1911), SR 220

StG ZH, SteuerG (vom 8.6.1997), LS 631.1

StHG, BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (vom 14.12.1990), SR 642.14

VStG, BG über die Verrechnungssteuer (vom 13.10.1965), SR 642.21

VStV, VV zum BG über die Verrechnungssteuer (vom 19.12.1966), SR 642.211

ZBstA, Zinsbesteuerungsabkommen, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind (vom 26.10.2004), SR 0.649.126.81 sowie ABl L 385 vom 29.12.2004, 30

Materialien

Botschaft OR, 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 21.12.2007), BBl 2008, 1589

Botschaft UStR II, Botschaft zum BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II) (vom 22.6.2005), BBl 2005, 4733

E-DBG, in: Entwurf für ein BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreform II) (vom 22.6.2005), BBl 2005, 4875, 4876

E-OR, in: Entwurf für die Änderung des Obligationenrechts (Aktienrecht und Rechnungslegungsrecht sowie Anpassungen im Recht der Kollektiv- und der Kommanditgesellschaft, im GmbH-Recht, Genossenschafts-, Handelsregister- sowie Firmenrecht) (vom 21.12.2007), BBl 2008, 1589, 1751

E-VStG, in: Entwurf für ein BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreform II) (vom 22.6.2005), BBl 2005, 4875, 4883

Praxisanweisungen

KS Beteiligungserträge, KS Nr. 27 (1-027-D-2009-d) der ESTV – Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (vom 17.12.2009)

KS Forderungsverzicht – KS Nr. 14 der ESTV – Forderungsverzicht durch Aktionäre im Zusammenhang mit Sanierungen von Aktiengesellschaften (vom 1.7.1981), Rb II A c 138 (aufgehoben durch KS Sanierung)

KS Kapitaleinlageprinzip, KS Nr. 29 (1-029-DV-2010-d) der ESTV – Kapitaleinlageprinzip (vom 9.12.2010)

KS Sanierung, KS Nr. 32 (1-032-DVS-2010-d) der ESTV – Sanierung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (vom 23.12.2010)

KS Umstrukturierungen, KS Nr. 5 (1-005-DVS-2004) der ESTV – Umstrukturierungen (vom 1.6.2004)

KS Verdecktes Eigenkapital, KS Nr. 6 (W97-006D) der ESTV – Verdecktes Eigenkapital (Art. 65 und 75 DBG) bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (vom 6.6.1997)