



Direkte Bundessteuer Verrechnungssteuer

Bern, 9. Dezember 2010

Kreisschreiben Nr. 29

Kapitaleinlageprinzip

Inhaltsverzeichnis

1.	Gegenstand des Kreisschreibens	3
2.	Kapitaleinlagen	4
2.1.	<i>Grundsätze</i>	4
2.2.	<i>Spezialfälle</i>	4
2.2.1.	Vorteilszuwendungen unter Schwestergesellschaften	4
2.2.2.	Liberierung neuer Beteiligungsrechte durch Tochtergesellschaften	4
2.2.3.	Kapitaleinlagen aus Sanierungen	4
3.	Reserven	5
3.1.	<i>Reserven aus Kapitaleinlagen</i>	5
3.2.	<i>Übrige Reserven</i>	5
4.	Ausschüttungen / Rückzahlungen	5
4.1.	<i>Grundsätze</i>	5
4.2.	<i>Spezialfälle</i>	7
4.2.1.	Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen	7
4.2.2.	Direkte Teilliquidation	7
4.2.3.	Rückkauf eigener Beteiligungsrechte	7
4.2.4.	Indirekte Teilliquidation	7
4.2.5.	Transponierung	7
5.	Umstrukturierungen	9

5.1.	<i>Übertragung eines Betriebes oder Teilbetriebes einer Personenunternehmung auf eine juristische Person.....</i>	9
5.2.	<i>Zusammenschluss (Fusion)</i>	9
5.2.1.	Echte und unechte Fusion unabhängiger Gesellschaften	9
5.2.2.	Echte und unechte Fusion verbundener Gesellschaften	10
5.2.3.	Absorption einer Tochtergesellschaft („Up-Stream Merger“)	10
5.2.4.	Absorption der Muttergesellschaft („Reverse Merger“).....	10
5.2.5.	Quasifusion	11
5.3.	<i>Umwandlung.....</i>	11
5.3.1.	Umwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine andere Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft.....	11
5.3.2.	Umwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in einen Verein, in eine Stiftung oder eine übrige juristische Person	12
5.3.3.	Umwandlung eines Vereins, einer Stiftung oder einer übrigen juristischen Person in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft.....	12
5.3.4.	Umwandlung eines Instituts des öffentlichen Rechts in eine Kapitalgesellschaft oder in eine Genossenschaft	12
5.3.5.	Umwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine Personenunternehmung	13
5.4.	<i>Spaltung.....</i>	13
5.5.	<i>Ausgliederung</i>	14
5.6.	<i>Übertragung zwischen inländischen Konzerngesellschaften</i>	14
6.	<i>Zuzug einer juristischen Person aus dem Ausland.....</i>	15
7.	<i>Ausweis im Jahresabschluss und Meldung von Veränderungen</i>	15
7.1.	<i>Ausweis im Jahresabschluss.....</i>	15
7.2.	<i>Deklaration für die direkte Bundessteuer</i>	15
7.3.	<i>Meldung für die Verrechnungssteuer</i>	15
8.	<i>Inkrafttreten</i>	17
	Anhang: Beispiele zur Transponierung.....	18

1. Gegenstand des Kreisschreibens

Mit dem Bundesgesetz vom 23. März 2007 über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuere reformgesetz II) wurden in Artikel 20 Absatz 3 und Artikel 125 Absatz 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) und in Artikel 5 Absatz 1^{bis} des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG) die Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen von Inhabern der Beteiligungsrechte neu geregelt. Danach werden Kapitaleinlagen von Inhabern von Beteiligungsrechten dem Grund- oder Stammkapital gleichgestellt (Kapitaleinlageprinzip).

Im DBG und im VStG wurden folgende Bestimmungen aufgenommen:

DBG

Art. 20

³ 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

³ 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.

VStG

Art. 5

^{1bis} 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.

2. Kapitaleinlagen

2.1. Grundsätze

Als Kapitaleinlagen im Sinne von Artikel 20 Absatz 3 DBG und Artikel 5 Absatz 1^{bis} VStG gelten Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse, welche direkt von Inhabern der Beteiligungsrechte geleistet wurden und in der Handelsbilanz der empfangenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft verbucht und offen ausgewiesen sind (offene Kapitaleinlagen).

Für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die der Verrechnungssteuer gemäss Artikel 9 Absatz 1 VStG unterliegen, ist die steuerliche Beurteilung der Kapitaleinlagen durch die Verrechnungssteuer auch für die direkten Steuern massgeblich.

2.2. Spezialfälle

2.2.1. *Vorteilszuwendungen unter Schwestergesellschaften*

Bei einer Vorteilszuwendung unter Schwestergesellschaften erhalten die Beteiligten aus wirtschaftlicher Sicht einen geldwerten Vorteil von der leistenden Gesellschaft, den sie in die begünstigte Gesellschaft einlegen. Unter dem Kapitaleinlageprinzip qualifizieren Vorteilszuwendungen unter Schwestergesellschaften jedoch nicht als Einlagen in die Reserven aus Kapitaleinlagen, da sie nicht direkt durch die Inhaber der Beteiligungsrechte geleistet werden und die übertragenen Mehrwerte in der übernehmenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft nur als Aufwertung offen gelegt werden können.

2.2.2. *Liberierung neuer Beteiligungsrechte durch Tochtergesellschaften*

Bei der Liberierung von Beteiligungsrechten durch Tochtergesellschaften kann das bei späterer Drittplatzierung durch die Muttergesellschaft realisierte Aufgeld (Agio) den Reserven aus Kapitaleinlagen gutgeschrieben werden.

2.2.3. *Kapitaleinlagen aus Sanierungen*

Kapitaleinlagen, welche im Rahmen einer Sanierung geleistet werden (unechter Sanierungsertrag), sind mit bestehenden Verlusten zu verrechnen, um in den Genuss des Freibetrages gemäss Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe k des Bundesgesetzes vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben (StG) zu kommen. Für Kapitaleinlagen, welche diesen Freibetrag übersteigen, kann, falls die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind, der Erlass von der Emissionsabgabe gemäss Artikel 12 StG geltend gemacht werden. Soweit derartige Kapitaleinlagen nicht durch die Ausbuchung von handelsrechtlichen Verlustvorträgen vernichtet werden, gelten diese steuerrechtlich als Reserven aus Kapitaleinlagen gemäss Artikel 20 Absatz 3 DBG bzw. Artikel 5 Absatz 1^{bis} VStG.

3. Reserven

3.1. Reserven aus Kapitaleinlagen

Offene Kapitaleinlagen der Beteiligungsinhaber können steuerneutral den Reserven aus Kapitaleinlagen gutgeschrieben werden und sind dem einbezahlten Grund- oder Stammkapital gleichgestellt. Verluste, die den Reserven aus Kapitaleinlagen belastet wurden, vermindern die Reserven aus Kapitaleinlagen definitiv. Dies gilt auch für offene Kapitaleinlagen, die von den Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 und vor dem Inkrafttreten der Artikel 20 Absatz 3 DBG und 5 Absatz 1^{bis} VStG am 1. Januar 2011 geleistet wurden (vgl. Ziff. 7.1. hienach).

3.2. Übrige Reserven

Die laufenden und thesaurierten Gewinne, verdeckte Kapitaleinlagen sowie offene Kapitaleinlagen, welche nicht direkt von den Beteiligungsinhabern stammen, gelten steuerlich als übrige Reserven. Gleiches gilt für offene Kapitaleinlagen, die in der Handelsbilanz nicht gesondert ausgewiesen wurden. Eine Umqualifikation von übrigen Reserven in Reserven aus Kapitaleinlagen ist unzulässig und wird steuerlich nicht anerkannt.

4. Ausschüttungen / Rückzahlungen

4.1. Grundsätze

Die Aufteilung der Ausschüttungen der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in Rückzahlung aus Reserven aus Kapitaleinlagen und Ausschüttungen aus übrigen Reserven erfolgt im freien Ermessen der ausschüttenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft aufgrund der Verbuchung und Qualifikation der Reserven in der Handelsbilanz der ausschüttenden Gesellschaft (quellenmässige Betrachtungsweise).

Für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die der Verrechnungssteuer gemäss Artikel 9 Absatz 1 VStG unterliegen, ist die steuerliche Beurteilung der Ausschüttungen durch die Verrechnungssteuer auch für die direkten Steuern massgeblich.

Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften sind in dem Umfang steuerbar, als sie auf die Ausschüttung von übrigen Reserven entfallen. Für die Berechnung des steuerbaren Teils der Ausschüttung wird die gesamte Ausschüttung um den Anteil gekürzt, welcher gemäss Gewinnverwendungsbeschluss der Generalversammlung den Reserven aus Kapitaleinlagen belastet wird.

Der so ermittelte steuerbare Teil der Ausschüttung gilt für sämtliche ausschüttungsberechtigten Anteile.

Beispiel:

Gewinnvortrag	100	
Jahresgewinn	1'700	
Auflösung gesetzliche Reserven	300	(Reserven aus Kapitaleinlagen)
Auflösung freie Reserven	<u>100</u>	(übrige Reserven)
Total zur Verfügung der Generalversammlung	2'200	
Dividende	<u>2'000</u>	
Vortrag auf neue Rechnung	<u>200</u>	
Total Ausschüttung	2'000	100%
./. Anteil Reserven aus Kapitaleinlagen	<u>- 300</u>	<u>15%</u>
Anteil übrige Reserven	<u>1'700</u>	<u>85%</u>

Die Rückzahlungen von Reserven aus Kapitaleinlagen sind gemäss Artikel 5 Absatz 1^{bis} VStG und Artikel 3 Absatz 1 VStV in der Abrechnung gesondert auszuweisen und über einen nur diesem Zweck dienenden Coupon auszurichten.

Liegen keine detaillierten Angaben über die Aufteilung der Ausschüttung vor, wird sie steuerlich vorab als Ausschüttung von übrigen Reserven qualifiziert.

Rückzahlungen aus Reserven aus Kapitaleinlagen einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft unterliegen weder der Einkommenssteuer (Art. 20 Abs. 3 DBG) noch der Verrechnungssteuer (Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG).

Ausschüttungen aus übrigen Reserven einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft sind nach Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe c DBG oder 20 Absatz 1^{bis} DBG steuerbar und unterliegen nach Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe b VStG der Verrechnungssteuer.

Verdeckte Gewinnausschüttungen qualifizieren als Ausschüttungen aus übrigen Reserven und sind nach Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe c oder 20 Absatz 1^{bis} DBG steuerbar und unterliegen nach Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe b VStG der Verrechnungssteuer.

Die gesetzlichen Bestimmungen im DBG über Rückzahlungen von Reserven aus Kapitaleinlagen gelten für in- und ausländische Gesellschaften. Ohne gesonderten Ausweis der Reserven aus Kapitaleinlagen in der Handelsbilanz oder einem auf andere Art erbrachten Nachweis über das Vorliegen und die Rückzahlung von qualifizierenden Kapitaleinlagen durch die in der Schweiz ansässigen Beteiligungsinhaber unterliegen Ausschüttungen von ausländischen Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften der direkten Bundessteuer (Einkommenssteuer) nach Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe c oder 20 Absatz 1^{bis} DBG.

Stehen Ausschüttungen aus Kapitalgesellschaften und Genossenschaften nicht sämtlichen Ausschüttungsberechtigten gleichermassen zu, so darf die Rückzahlung von Reserven aus Kapitaleinlagen gemessen an der gesamten Ausschüttung für jeden Berechtigten höchstens dem proportionalen Anteil der Reserven aus Kapitaleinlagen an den gesamten Reserven der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft entsprechen.

4.2. Spezialfälle

4.2.1. Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen

Soweit Gratisaktien oder Gratisnennwerterhöhungen zu Lasten von übrigen Reserven liberiert werden, unterliegen sie der direkten Bundessteuer (Einkommenssteuer) nach Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe c oder 20 Absatz 1^{bis} DBG und der Verrechnungssteuer nach Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe b VStG. Soweit die Liberierung zu Lasten der Reserven aus Kapitaleinlagen erfolgt, unterliegen Gratisaktien oder Gratisnennwerterhöhungen weder der Einkommenssteuer (Art. 20 Abs. 3 DBG) noch der Verrechnungssteuer (Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG). Der steuerbare Anteil der Liberierung ist nach den in Ziffer 4.1. festgehaltenen Grundsätzen zu berechnen.

4.2.2. Direkte Teilliquidation

Der steuerbare Anteil des Liquidationserlöses ist nach den in Ziffer 4.1. festgehaltenen Grundsätzen zu berechnen.

4.2.3. Rückkauf eigener Beteiligungsrechte

Werden Beteiligungsrechte, deren Rückkauf bereits zu einer sofortigen oder aufgeschobenen Besteuerung als Teilliquidation geführt hat, wieder ausgegeben, so stellt der Teil des Ausgabepreises, der über dem Nennwert liegt, eine offene Kapitaleinlage dar. Das ausgewiesene Agio qualifiziert als Reserve aus Kapitaleinlagen (vgl. Kreisschreiben Nr. 5 der ESTV vom 19.8.1999 Ziffer 6).

Der nach Artikel 659a Absatz 2 OR notwendige Ausweis einer gesonderten Reserve für eigene Aktien kann zu Lasten der Reserve aus Kapitaleinlagen erfolgen. Eine solche Reserve für eigene Aktien ist in der Handelsbilanz unter einer gesonderten Position unter den Reserven aus Kapitaleinlagen auszuweisen. Zurückgekaufte eigene Beteiligungsrechte, die innerhalb der Fristen gemäss Artikel 4a VStG weiterveräussert werden, verändern den Bestand der Reserven aus Kapitaleinlagen nicht. Die auf die weiterveräusserten Aktien entfallende Reserve aus Kapitaleinlagen ist in der Handelsbilanz unter den Reserven aus Kapitaleinlagen nicht mehr gesondert auszuweisen. Werden eigene Beteiligungsrechte nicht innerhalb der Frist nach Artikel 4a VStG weiterveräussert, erfolgt die Besteuerung aufgrund des Ausweises der Reserven für diese eigene Aktien im Zeitpunkt des Erwerbs. Für Aktien, die vor dem 1. Januar 2011 zurückgekauft wurden, wird auf den Ausweis der gesonderten Reserve für eigene Aktien in der Handelsbilanz 2011 bzw. 2010/2011 abgestellt.

4.2.4. Indirekte Teilliquidation

Die Besteuerung des Vermögensertrags aus einer indirekten Teilliquidation nach Artikel 20a Absatz 1 Buchstabe a DBG richtet sich nach der Verbuchung der Ausschüttung in der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, deren Beteiligungsrechte verkauft worden sind. Der steuerbare Anteil ist nach den in Ziffer 4.1. festgehaltenen Grundsätzen zu berechnen.

4.2.5. Transponierung

In Artikel 20a Absatz 1 Buchstabe b DBG werden die Steuerfolgen der Übertragung einer Beteiligung von mindestens 5 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft aus dem Privat- ins Geschäftsvermögen einer Personenunternehmung oder juristischen Person, an welcher der Veräusserer oder Einbringer nach der Übertragung zu mindestens 50 Prozent am Kapital beteiligt ist, geregelt. Wirtschaftlich stellt diese Übertragung keine Veräusserung, sondern eine Vermögensumschichtung dar. Dieser

als Transponierung bezeichnete Tatbestand führt im Nominalwertprinzip dazu, dass der den Nennwert übersteigende Erlös als Ertrag aus beweglichem Vermögen qualifiziert.

Unter dem Kapitaleinlageprinzip ist der Nennwert-Begriff gemäss Artikel 20a Absatz 1 Buchstabe b DBG in Bezug auf die Festsetzung des steuerbaren Vermögensertrags nach Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe c DBG weiter zu fassen. Als Ertrag aus beweglichem Vermögen im Sinne von Artikel 20a Absatz 1 Buchstabe b DBG gilt der Erlös, welcher den (einbezahlten) Nennwert zuzüglich der anteiligen Reserven aus Kapitaleinlagen der Gesellschaft oder Genossenschaft, deren Beteiligungsrechte übertragen werden, übersteigt.

Wird die Beteiligung zu einem Wert übertragen, welcher den Nennwert zuzüglich der anteiligen Reserven aus Kapitaleinlagen übersteigt, und wird dieser Mehrwert dem Nominalkapital und/oder den Reserven der übernehmenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gutgeschrieben, ergeben sich je nach der Verbuchung unterschiedliche Steuerfolgen:

- Wird der Mehrwert dem Nominalkapital und/oder den Reserven aus Kapitaleinlagen gutgeschrieben, ist beim Einleger die Zunahme des Nominalkapitals und der Reserven aus Kapitaleinlagen als Ertrag aus beweglichem Vermögen nach Artikel 20a Absatz 1 Buchstabe b DBG in Verbindung mit Artikel 20 Absatz 3 DBG steuerbar (Kapitaleinlagen sind dem Grund- oder Stammkapital gleichgestellt). Betreffend die Berechnung des steuerbaren Ertrages siehe Beispiele im Anhang dieses Kreisschreibens.
- Wird der Mehrwert den übrigen Reserven gutgeschrieben, bleibt die latente Ausschüttungslast erhalten und die Übertragung ist steuerneutral.

Für sämtliche Beteiligungsübertragungen vor dem 1. Januar 1997 qualifiziert der Ausweis des gesamten über dem Nennwert liegenden Mehrwertes als übrige Reserve.

Für Beteiligungsübertragungen nach dem 31. Dezember 1996 bis zum 31. Dezember 2010 gelten die gleichen Grundsätze wie für Übertragungen nach dem 31. Dezember 2010. Somit qualifiziert der Ausweis des gesamten über dem Nennwert zuzüglich der Reserven aus Kapitaleinlagen im Zeitpunkt der Übertragung liegenden Mehrwertes als übrige Reserve.

Für Beteiligungsübertragungen nach dem 31. Dezember 2006, die nicht als Ertrag aus beweglichem Vermögen gemäss Artikel 20a Absatz 1 Buchstabe b DBG gelten, kann der gesamte über dem Nennwert liegende Mehrwert der Reserve aus Kapitaleinlagen gutgeschrieben werden. Für solche Beteiligungsübertragungen nach dem 31. Dezember 2006 bis zum 31. Dezember 2010 sind die Meldepflichten gemäss Ziffer 7 dieses Kreisschreibens zu beachten.

5. Umstrukturierungen

5.1. *Übertragung eines Betriebes oder Teilbetriebes einer Personenunternehmung auf eine juristische Person*

Der handelsrechtliche Aktivenüberschuss der übertragenen Vermögenswerte (Buchwert-übernahme) kann in der Handelsbilanz der übernehmenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft steuerneutral als Reserve aus Kapitaleinlage ausgewiesen werden, soweit er das Grund- oder Stammkapital übersteigt.

Werden infolge Sperrfristverletzung die übertragenen stillen Reserven nach Artikel 19 Absatz 2 DBG im Nachsteuerverfahren besteuert, kann in der Handelsbilanz der übernehmenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft keine Reserve aus Kapitaleinlagen ausgewiesen werden.

5.2. *Zusammenschluss (Fusion)*

5.2.1. *Echte und unechte Fusion unabhängiger Gesellschaften*

a) Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer)

Das Fusionsagio stellt nur in dem Umfang eine ausweisbare Reserve aus Kapitaleinlage dar, als es aus einbezahltem Grund- oder Stammkapital oder bestehenden Reserven aus Kapitaleinlagen der übernommenen Gesellschaft stammt.

Bei einer Fusion erzielen beteiligte Privatpersonen in dem Umfange Vermögensertrag, als ihnen höherer Nennwert, Ausgleichszahlungen oder andere geldwerte Vorteile zu Lasten der übrigen Reserven zufließen.

Nennwertgewinne und -verluste sowie Gewinne und Verluste von Reserven aus Kapitaleinlagen können miteinander und gegenseitig verrechnet werden.

b) Verrechnungssteuer

Reserven, die bei einer Umstrukturierung in die übrigen Reserven einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft übergehen, sind nach Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a VStG von der Verrechnungssteuer ausgenommen. Dabei wird vorausgesetzt, dass das übertragene Verrechnungssteuersubstrat erhalten bleibt.

Die bei einer Fusion den Inhabern der Beteiligungsrechte oder diesen nahestehenden Dritten zukommenden Ausgleichszahlungen, Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen und sonstigen Erträge unterliegen nach Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe b VStG der Verrechnungssteuer, sofern sie zu Lasten der übrigen Reserven einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft erfolgen.

Nennwertgewinne und -verluste sowie Gewinne und Verluste von Reserven aus Kapitaleinlagen können miteinander und gegenseitig verrechnet werden.

5.2.2. *Echte und unechte Fusion verbundener Gesellschaften*

Siehe Ausführungen unter Ziffer 5.2.1. hievon unter Beachtung folgender Besonderheiten:

a) Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer)

Übernimmt eine Gesellschaft mit echter Unterbilanz durch Absorption die Aktiven und Passiven einer von den gleichen Gesellschaftern (Privatpersonen) beherrschten Gesellschaft mit Reserven und Gewinnvortrag, so erlangen die Gesellschafter durch diese Sanierung nur dann einen geldwerten Vorteil nach Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe c oder 20 Absatz 1^{bis} DBG, wenn und soweit durch die Fusion übrige Reserven vernichtet werden.

Gleiches gilt für Vorteilszuwendungen an eine Schwestergesellschaft mit echter Unterbilanz.

b) Verrechnungssteuer

Übernimmt eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft mit echter Unterbilanz eine über Reserven verfügende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft oder umgekehrt, gilt die Dreieckstheorie.

5.2.3. *Absorption einer Tochtergesellschaft („Up-Stream Merger“)*

a) Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

Entsteht durch die Übernahme von Aktiven und Passiven der übertragenden Gesellschaft ein Buchgewinn, so ist dieser Gewinn Bestandteil des steuerbaren Reingewinns. In der aufnehmenden Gesellschaft ist dieser Gewinn aus Fusion den übrigen Reserven zuzurechnen (Art. 61 Abs. 5 DBG).

b) Verrechnungssteuer

Analog zur direkten Bundessteuer qualifiziert der ausgewiesene Buchgewinn als übrige Reserve.

5.2.4. *Absorption der Muttergesellschaft („Reverse Merger“)*

a) Direkte Bundessteuer

Bei einer Absorption der Muttergesellschaft erzielen beteiligte Privatpersonen in dem Umfang Beteiligungsertrag, als ihnen höherer Nennwert, höhere Reserven aus Kapitaleinlagen, Ausgleichszahlungen oder andere geldwerte Vorteile zufließen. Nennwertgewinne und der Zuwachs an Reserven aus Kapitaleinlagen können mit entsprechenden Verlusten bzw. Abnahmen verrechnet werden.

Ein allfälliges Fusionsagio stellt nur in dem Umfang eine ausweisbare Reserve aus Kapitaleinlage dar, soweit es dem einbezahlten Grund- oder Stammkapital und den bestehenden Reserven aus Kapitaleinlagen der übernommenen Muttergesellschaft entspricht und das bereits bestehende Aktienkapital und die Reserven aus Kapitaleinlagen der Tochtergesellschaft übersteigt.

b) Verrechnungssteuer

Bei einer Absorption der Muttergesellschaft den Inhabern der Beteiligungsrechte zukommende höhere Nennwerte, höhere Reserven aus Kapitaleinlagen, Ausgleichszahlungen oder andere geldwerte Vorteile unterliegen nach Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe b VStG der Verrechnungssteuer. Nennwertgewinne und der Zuwachs an Reserven aus Kapitaleinlagen können mit entsprechenden Verlusten/Abnahmen verrechnet werden.

Ein allfälliges Fusionsagio stellt nur in dem Umfang eine ausweisbare Reserve aus Kapitaleinlage dar, soweit es dem einbezahlten Grund- oder Stammkapital und den bestehenden Reserven aus Kapitaleinlagen der übernommenen Muttergesellschaft entspricht und das bereits bestehende Aktienkapital und die Reserven aus Kapitaleinlagen der Tochtergesellschaft übersteigt.

5.2.5. Quasifusion

a) Direkte Bundessteuer

Werden im Rahmen einer Quasifusion Beteiligungsrechte in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft eingebracht, qualifiziert die gesamte Sacheinlage als offene Kapitaleinlage. Der die Erhöhung des Grund- oder Stammkapitals übersteigende Teil dieser offenen Kapitaleinlage kann in der Handelsbilanz als Reserve aus Kapitaleinlage ausgewiesen werden. Dabei ist aber die Regelung der Transponierung in Artikel 20a Absatz 1 Buchstabe b DBG zu beachten (vgl. Ziff. 4.2.5. hievor).

b) Verrechnungssteuer

Mit Ausnahme der Transponierung ergeben sich die gleichen Steuerfolgen wie bei der direkten Bundessteuer. Erfolgt die Einbringung einer Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft durch einen Aktionär mit Sitz/Wohnsitz im Ausland ist der Vorgang unter dem Aspekt von Artikel 21 Absatz 2 VStG (Steuerumgehung) zu prüfen.

5.3. Umwandlung

5.3.1. Umwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine andere Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft

a) Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer)

Bei einer Umwandlung erzielen beteiligte Privatpersonen in dem Umfang Beteiligungsertrag, als ihnen höherer Nennwert, Ausgleichszahlungen oder andere geldwerte Vorteile zu Lasten der übrigen Reserven der umgewandelten Gesellschaft oder Genossenschaft zufließen.

b) Verrechnungssteuer

Die bei einer Umwandlung den Inhabern der Beteiligungsrechte oder diesen nahestehenden Dritten zukommenden Ausgleichszahlungen, Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen und sonstigen Erträge unterliegen nach Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe b VStG der Verrechnungssteuer, sofern sie zu Lasten der übrigen Reserven einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft erfolgen.

5.3.2. Umwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in einen Verein, in eine Stiftung oder eine übrige juristische Person

a) Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer)

Die Umwandlung kommt steuerlich einer Liquidation gleich. Der Liquidationsüberschuss (Verkehrswert des Aktivenüberschusses abzüglich des Nennwertes und der Reserven aus Kapitaleinlagen) unterliegt bei den bisher beteiligten natürlichen Personen der Einkommenssteuer.

b) Verrechnungssteuer

Die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in einen Verein, in eine Stiftung oder in eine übrige juristische Person kommt steuerlich einer Liquidation gleich. Auf dem Liquidationsüberschuss (Verkehrswert des Aktivenüberschusses abzüglich des Nennwertes und der Reserven aus Kapitaleinlagen) ist die Verrechnungssteuer geschuldet.

5.3.3. Umwandlung eines Vereins, einer Stiftung oder einer übrigen juristischen Person in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft

a) Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer)

Bei einer Umwandlung eines Vereins, einer Stiftung oder einer übrigen juristischen Person in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft erzielen Privatpersonen, die sich an der neuen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft beteiligen, in dem Umfange Beteiligungsertrag, als ihnen gratis Nennwert („Gratisaktien“, Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG) zufließt. Die ausgewiesenen offenen Reserven stellen übrige Reserven dar.

b) Verrechnungssteuer

Die bei einer Umwandlung eines Vereins, einer Stiftung oder einer übrigen juristischen Person in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ausgegebenen Beteiligungsrechte unterliegen nicht der Verrechnungssteuer, da sie zu Lasten des Aktivenüberschusses einer nicht verrechnungssteuerpflichtigen juristischen Person (Verein, Stiftung oder übrige juristische Person) begründet werden. Die ausgewiesenen offenen Reserven stellen übrige Reserven dar.

5.3.4. Umwandlung eines Instituts des öffentlichen Rechts in eine Kapitalgesellschaft oder in eine Genossenschaft

a) Direkte Bundessteuer

Bei einer direkten Umwandlung eines Instituts des öffentlichen Rechts in eine Kapitalgesellschaft oder in eine Genossenschaft durch Rechtskleidwechsel (Art. 99 – 101 des Bundesgesetzes vom 3. Oktober 2003 über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung; FusG) können keine Reserven aus Kapitaleinlagen gebildet werden.

Bei einer indirekten Umwandlung durch Sacheinlagegründung kann der ausgewiesene Aktivenüberschuss der Vermögenswerte in der Handelsbilanz der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft steuerneutral als Reserve aus Kapitaleinlage ausgewiesen werden, soweit er das Grund- oder Stammkapital übersteigt.

b) Verrechnungssteuer

Die bei einer Umwandlung eines Instituts des öffentlichen Rechts in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ausgegebenen Beteiligungsrechte sowie die gebildeten Reserven aus Kapitaleinlagen unterliegen nicht der Verrechnungssteuer, da sie zu Lasten des Aktivenüberschusses einer nicht verrechnungssteuerpflichtigen Körperschaft begründet werden.

5.3.5. Umwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine Personenunternehmung

a) Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer)

Bei der Umwandlung findet eine Liquidation der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft statt. Der Liquidationsüberschuss (Verkehrswert des Aktivenüberschusses abzüglich des Nennwertes und der Reserven aus Kapitaleinlagen) unterliegt bei den bisher beteiligten natürlichen Personen der Einkommenssteuer.

b) Verrechnungssteuer

Die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine Personenunternehmung kommt steuerlich einer Liquidation gleich. Auf dem Liquidationsüberschuss (Verkehrswert des Aktivenüberschusses abzüglich des Nennwertes und der Reserven aus Kapitaleinlagen) ist die Verrechnungssteuer geschuldet.

5.4. Spaltung

a) Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer)

Die bei einer Spaltung den Inhabern der gesellschaftlichen Beteiligungsrechte an der übernehmenden Gesellschaft zukommenden Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen unterliegen nach Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe c DBG der Einkommenssteuer, soweit sie nicht zu Lasten des Nennwertes der Beteiligungsrechte oder von Reserven aus Kapitaleinlagen der übertragenden Gesellschaft erfolgen.

Erfolgt die Spaltung nicht gewinnsteuerneutral, liegt eine Vorteilszuwendung unter Schwestergesellschaften (vgl. Ziff. 2.2.1. hievor) vor.

b) Verrechnungssteuer

Die bei einer Spaltung den Inhabern der Beteiligungsrechte an der übernehmenden Gesellschaft zukommenden Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen unterliegen nach Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe b VStG der Verrechnungssteuer, soweit sie nicht zu Lasten des Nennwertes der Beteiligungsrechte oder der Reserven aus Kapitaleinlagen der übertragenden Gesellschaft erfolgen.

Erfolgt eine Abspaltung auf eine sanierungsbedürftige Schwestergesellschaft gilt die Dreieckstheorie. Erfolgt die Spaltung nicht gewinnsteuerneutral, liegt eine Vorteilszuwendung unter Schwestergesellschaften vor (vgl. Ziff. 2.2.1. hievor).

5.5. Ausgliederung

- a) Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer)

Nicht betroffen.

- b) Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

Der übertragene und ausgewiesene Aktivenüberschuss der Vermögenswerte kann in der Handelsbilanz der übernehmenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft steuerneutral als Reserve aus Kapitaleinlage ausgewiesen und/oder für die Liberierung von Grund- oder Stammkapital verwendet werden.

Werden infolge Sperrfristverletzung die übertragenen stillen Reserven nach Artikel 61 Absatz 2 DBG im Nachsteuerverfahren besteuert, kann in der Handelsbilanz der übernehmenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft keine Reserve aus Kapitaleinlagen ausgewiesen werden.

- c) Verrechnungssteuer

Der übertragene und ausgewiesene Aktivenüberschuss der Vermögenswerte kann in der Handelsbilanz der übernehmenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft als Reserve aus Kapitaleinlage ausgewiesen und/oder für die Liberierung von Grund- oder Stammkapital verwendet werden.

5.6. Übertragung zwischen inländischen Konzerngesellschaften

- a) Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer)

Nicht betroffen.

- b) Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

Erfolgt die steuerneutrale Übertragung zu Lasten der offenen Reserven einer Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft, stellt der erhaltene Aktivenüberschuss einen Beteiligungsertrag dar. Falls der Aktivenüberschuss nicht über die Erfolgsrechnung, sondern direkt über die Reserven verbucht wird, qualifiziert der Zugang als übrige Reserve.

Erfolgt eine steuerneutrale Übertragung zu Lasten der Reserven der übertragenden Gesellschaft, verbucht die übernehmende Schwestergesellschaft den erhaltenen Aktivenüberschuss spiegelbildlich zu Gunsten ihrer Reserven. Dies gilt für übrige Reserven als auch für Reserven aus Kapitaleinlagen.

- c) Verrechnungssteuer

Erfolgt die steuerneutrale Übertragung zu Lasten der offenen Reserven einer Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft und wird der erhaltene Aktivenüberschuss nicht über die Erfolgsrechnung, sondern direkt über die Reserven verbucht, qualifiziert der Zugang als übrige Reserve.

Erfolgt eine steuerneutrale Übertragung zu Lasten der Reserven der übertragenden Gesellschaft, verbucht die übernehmende Schwestergesellschaft den erhaltenen Aktivenüberschuss spiegelbildlich zu Gunsten ihrer Reserven. Dies gilt für übrige Reserven als auch für Reserven aus Kapitaleinlagen.

6. Zuzug einer juristischen Person aus dem Ausland

Verlegt eine juristische Person ihren Sitz oder die tatsächliche Verwaltung vom Ausland in die Schweiz, ändert sich die Qualifikation der übrigen Reserven auch unter dem Kapitaleinlageprinzip nicht.

Werden dagegen im Rahmen einer grenzüberschreitenden Quasifusion (Immigrations-Quasifusion) Beteiligungsrechte an einer ausländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine inländische Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft eingebracht, qualifiziert die gesamte Sacheinlage als offene Kapitaleinlage. Der die Erhöhung des Grund- oder Stammkapitals übersteigende Teil dieser offenen Kapitaleinlage kann in der Handelsbilanz als Reserve aus Kapitaleinlage ausgewiesen werden. Dabei ist aber für die in der Schweiz ansässigen Inhaber der Beteiligungsrechte die Regelung der Transponierung in Artikel 20a Absatz 1 Buchstabe b DBG zu beachten (vgl. Ziff. 4.2.5. hievor).

7. Ausweis im Jahresabschluss und Meldung von Veränderungen

7.1. Ausweis im Jahresabschluss

Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse, die nach dem 31. Dezember 1996 geleistet worden sind, werden nach Artikel 5 Absatz 1^{bis} VStG nur dann wie die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital behandelt, wenn sie in der Handelsbilanz auf einem gesonderten Konto ausgewiesen werden und die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft jede Veränderung auf diesem Konto der ESTV meldet.

Offene Kapitaleinlagen, die von Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 und vor dem Inkrafttreten des Artikel 20 Absatz 3 DBG und Artikel 5 Absatz 1^{bis} VStG am 1. Januar 2011 geleistet wurden, können spätestens in der handelsrechtlichen Schlussbilanz des Geschäftsjahres ausgewiesen werden, das im Kalenderjahr 2011 endet. Verluste, die solchen Reserven aus Kapitaleinlagen belastet wurden, verminderten diese definitiv.

7.2. Deklaration für die direkte Bundessteuer

Kapitalgesellschaften und Genossenschaften haben nach Artikel 125 Absatz 3 DBG den Bestand der Reserven aus Aufgeldern und Zuschüssen im Sinne von Artikel 20 Absatz 3 DBG am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht in der Steuererklärung gesondert auszuweisen.

7.3. Meldung für die Verrechnungssteuer

a) Ordentliches Verfahren

Der Geschäftsbericht oder die unterzeichnete Abschrift der Jahresrechnung ist unter Berücksichtigung des unter Ziffer 7.1. erläuterten gesonderten Ausweises von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen der ESTV unaufgefordert innert 30 Tagen nach Genehmigung der Jahresrechnung einzureichen.

Gleiches gilt für das Formular 170, sofern im betreffenden Geschäftsjahr nur Einlagen in die Reserven aus Kapitaleinlagen erfolgten.

Erfolgen Rückzahlungen von Reserven aus Kapitaleinlagen, sind diese innert 30 Tagen nach

der Generalversammlung oder spätestens 30 Tage nach der Rückzahlung mittels Formular 170 unaufgefordert zu melden. Allenfalls erfolgte Einlagen in die Reserven aus Kapitaleinlagen des laufenden Geschäftsjahres sind mit dem gleichen Formular zu melden.

Erfahren die Reserven aus Kapitaleinlagen in einem Geschäftsjahr keine Veränderungen, entfällt die Einreichung des Formulars 170.

Das Formular 170 steht auf der Homepage der ESTV zum Download zur Verfügung (www.estv.admin.ch).

b) Äufnung von Kapitaleinlagen zwischen 1. Januar 1997 und 31. Dezember 2010

Reserven aus Kapitaleinlagen, welche durch Einlagen, Aufgelder oder Zuschüsse im Zeitraum von 1. Januar 1997 bis 31. Dezember 2010 geäuft wurden, sind der ESTV, Hauptabteilung DVS, frühestens ab 1. Januar 2011 bis spätestens 30 Tage nach Genehmigung der Jahresrechnung 2011 bzw. 2010/2011 zu melden.

Der detaillierte Ausweis des gesamten handelsrechtlich massgebenden Eigenkapitals hat unter Verwendung der auf der Homepage der ESTV zur Verfügung stehenden Excel-Datei „Kapitaleinlageprinzip“ zu erfolgen (www.estv.admin.ch). Die ausgefüllte Datei ist elektronisch innerhalb der genannten Frist als Anlage per E-Mail (im Format .xls) an kep@estv.admin.ch zu senden.

Zusätzlich ist ein vollständig ausgefülltes und unterzeichnetes Formular 170 zur Meldung des Bestands des gesonderten Kontos per 1. Januar 2011 zusammen mit den erforderlichen Beilagen für den Zeitraum von 1. Januar 1997 bis und mit Geschäftsjahr 2010 (siehe Excel-Datei, Belege) bei der Hauptabteilung DVS einzureichen.

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

c) Meldung von Rückzahlungen zwischen 1. Januar 2011 und ordentlicher Erstmeldung

Werden im Zeitraum zwischen 1. Januar 2011 und ordentlicher Erstmeldung mit dem Jahresabschluss 2011 bzw. 2010/2011 Rückzahlungen von Reserven aus Kapitaleinlagen getätigt, gilt folgendes Verfahren:

Im Fall einer Rückzahlung sind sämtliche Veränderungen der Reserven aus Kapitaleinlagen im Zeitraum von 1. Januar 2011 bis zur Rückzahlung innert 30 Tagen nach dem Generalversammlungsbeschluss, spätestens 30 Tage nach der Rückzahlung mittels Formular 170 zu melden.

Zusätzlich zum Formular 170 ist die Excel-Datei „Kapitaleinlageprinzip“ in elektronischer Form spätestens zu diesem Zeitpunkt als Anlage per E-Mail (im Format .xls) an kep@estv.admin.ch zu senden, falls sie bis dahin noch nicht eingereicht wurde.

d) Rückmeldung der ESTV

Die gemeldeten Reserven aus Kapitaleinlagen werden durch die ESTV überprüft. Die ESTV teilt anschliessend den zulässigen Bestand an Reserven aus Kapitaleinlagen der einreichenden Gesellschaft oder deren Vertretung mit.

8. Inkrafttreten

Dieses Kreisschreiben tritt zusammen mit Artikel 20 Absatz 3 DBG, Artikel 5 Absatz 1^{bis} VStG und den Änderungen des Artikels 125 Absatz 3 DBG am 1. Januar 2011 in Kraft.

Anhang: Beispiele zur Transponierung

1. Einbringung in eine vollständig beherrschte Gesellschaft

A ist zu 100% an der A AG sowie der H AG beteiligt. Er bringt die Beteiligung an der A AG zum Verkehrswert in die H AG ein. Die Agioeinlage von 1000 weist die H AG nach der Einlage als Reserven aus Kapitaleinlagen aus. Die Gesellschaften weisen vor der Übertragung folgende Werte auf:

	Nominalkapital	Reserven aus Kapitaleinlagen	übrige Reserven	Verkehrswert
A AG	100	200	500	1000
H AG	100	50	150	400

Zunahme Reserven aus Kapitaleinlagen H AG aus Einlage Beteiligung	1000
./. Nominalkapital und Reserven aus Kapitaleinlagen A vor Einbringung	<u>-300</u>
<u>steuerbarer Ertrag aus Transponierung</u>	<u>700</u>

A hat einen steuerbaren Ertrag aus Transponierung gemäss Artikel 20a Absatz 1 Buchstabe b DBG von **700** zu versteuern.

2. Einbringung in eine mehrheitlich beherrschte Gesellschaft

A ist zu 90% an der A AG beteiligt. Er bringt die Beteiligung an der A AG zum Verkehrswert von 900 in die H AG ein. Vor der Einbringung war A bereits zu 20% an der H AG beteiligt. Durch die Einlage wird das Aktienkapital der H AG auf 400 erhöht. Der Rest von 600 wird als Agioeinlage eingebucht, welche als Reserve aus Kapitaleinlagen ausgewiesen wird. Die Gesellschaften weisen vor der Übertragung folgende Werte auf:

	Nominalkapital	Reserven aus Kapitaleinlagen	übrige Reserven	Verkehrswert
A AG	100	200	500	1000
H AG	100	50	150	400

Zunahme Nominalkapital und Reserven aus Kapitaleinlagen H AG	900
./. Nominalkapital und Reserven aus Kapitaleinlagen A vor Einbringung	<u>-270</u>
<u>steuerbarer Ertrag aus Transponierung</u>	<u>630</u>

A hat einen steuerbaren Ertrag aus Transponierung gemäss Artikel 20a Absatz 1 Buchstabe b DBG von **630** zu versteuern.

3. Einbringung in eine nicht beherrschte Gesellschaft

A ist zu 30% an der A AG beteiligt. Er bringt die Beteiligung an der A AG zum Verkehrswert von 300 in die H AG ein. Durch die Einlage wird das Aktienkapital der H AG auf 175 erhöht. Der Rest von 225 wird als Agioeinlage eingebucht, welche als Reserve aus Kapitaleinlagen ausgewiesen wird. Die Gesellschaften weisen vor der Übertragung folgende Werte auf:

	Nominalkapital	Reserven aus Kapitaleinlagen	übrige Reserven	Verkehrs- wert
A AG	100	200	500	1000
H AG	100	50	150	400
Zunahme Nominalkapital und Reserven aus Kapitaleinlagen H AG				300
./. Nominalkapital und Reserven aus Kapitaleinlagen A vor Einbringung				<u>- 90</u>
<u>Ertrag aus Transponierung</u>				<u>210</u>

Bei A können die **210** nicht als steuerbarer Ertrag aus Transponierung gemäss Artikel 20a Absatz 1 Buchstabe b DBG besteuert werden, da er die H AG durch seine Beteiligung von 42,9% am Grundkapital nicht beherrscht.