



Ausgewählte Fragen und Antworten zum Kapitaleinlageprinzip

Hinweis: Dieses Dokument stellt eine Arbeitshilfe dar und die hier gemachten Aussagen entsprechen der Meinung der Kommission für Wirtschaftsprüfung der Treuhand-Kammer zum Zeitpunkt der Publikation dieses Dokumentes. Die vorliegenden Antworten sind genereller Natur und nicht ohne weiteres auf die speziellen Umstände eines bestimmten Unternehmens anwendbar.

Zürich, 17. November 2011

Inhaltsverzeichnis

1. Wer (welches Organ) hat die Kompetenz, Umbuchungen von Reserven zu beschliessen?.....	3
2. Müssen Umgliederungen innerhalb einer Reservekategorie oder Umbenennungen von der Generalversammlung beschlossen werden?.....	3
3. Sind Reserven aus Kapitaleinlagen auf einem einzigen Konto auszuweisen oder können verschiedene Reservepositionen Reserven aus Kapitaleinlagen (separat ausgewiesen) enthalten?	4
4. Wie und wann sind Beschlüsse durch die Generalversammlung zur Umbuchung von Reserven zu fassen?	4
5. Müssen die Reserven aus Kapitaleinlagen effektiv auf einem gesonderten Konto verbucht und in der Saldobilanz gesondert ausgewiesen werden?.....	5
6. Wie sind Reserven aus Kapitaleinlagen in der Jahresrechnung konkret darzustellen?	5
7. Können Kapitaleinlagen, die mit früheren Verlusten verrechnet wurden, als Reserven aus Kapitaleinlagen ausgewiesen werden?	5
8. Können in der Vergangenheit gefasste Generalversammlungsbeschlüsse zur Verlustverrechnung mit Kapitaleinlagen rückgängig gemacht werden?	6
9. Wie ist bei einer Ausschüttung von Kapitaleinlagen vorzugehen?	6
10. Unterliegen die Reserven aus Kapitaleinlagen den Ausschüttungsbeschränkungen gemäss Art. 671 OR?.....	7
11. Wie ist vorzugehen, wenn der handelsrechtliche Ausweis der Reserven aus Kapitaleinlagen von der ESfV noch nicht genehmigt ist oder gemäss Beurteilung der Revisionsstelle nicht korrekt ist?.....	7
 Beilage 1 - Mögliche Darstellung der Reserven aus Kapitaleinlage in der Jahresrechnung 2011.....	 8
Beilage 2 - Möglicher Antrag über die Gewinnverwendung mit teilweiser Ausschüttung Kapitaleinlage.....	9

Kapitaleinlageprinzip – Fragen und Antworten

Die Kommission für Wirtschaftsprüfung der Treuhand-Kammer (KWP) nimmt zu einer Reihe von praktischen Fragen, die sich im Zusammenhang mit der Einführung des Kapitaleinlageprinzips per 1. Januar 2011 und dem Kreisschreiben Nr. 29 der Eidgenössischen Steuerverwaltung zum Kapitaleinlageprinzip vom 10. Dezember 2011 ergeben, Stellung.

Die untenstehenden Fragen und Antworten wurden nach Themen gegliedert.

1. Wer (welches Organ) hat die Kompetenz, Umbuchungen von Reserven zu beschliessen?

Die Kompetenz zur Bildung und zur Auflösung von Reserven liegt bei der Generalversammlung. Es ist deshalb naheliegend, dass auch Umbuchungen von den gesetzlichen Reserven zu den freien Reserven oder umgekehrt, sowie Umbuchungen von allfälligen anderen, zweckbestimmten Reservekonten, auf Antrag des Verwaltungsrates durch die Generalversammlung zu beschliessen sind. Grundsätzlich sind solche Umbuchungen im Rahmen der gesetzlichen oder statutarischen Quoren zulässig. Dies gilt auch für die erstmalige Umbuchung der Reserven aus Kapitaleinlagen.

2. Müssen Umgliederungen innerhalb einer Reservekategorie oder Umbenennungen von der Generalversammlung beschlossen werden?

Reine Umgliederungen sowie feinere Gliederungen innerhalb einer Reservekategorie (z.B. von einer allgemeinen Position „Gesetzliche Reserven“ auf eine Position „Gesetzliche Reserven aus einbehaltenen Gewinnen“ und „Gesetzliche Reserven aus Kapitaleinlagen“ oder die Umbenennung einer Position „Agio“ in „Gesetzliche Reserven aus Kapitaleinlagen“) müssen nicht von der Generalversammlung beschlossen werden. Der Verwaltungsrat ist für die Aufstellung der Jahresrechnung verantwortlich und trägt demzufolge die Verantwortung für die „Feingliederung“ einzelner Reservepositionen.

3. Sind Reserven aus Kapitaleinlagen auf einem einzigen Konto auszuweisen oder können verschiedene Reservepositionen Reserven aus Kapitaleinlagen (separat ausgewiesen) enthalten?

Das Kreisschreiben 29 sowie Art. 5, Abs. 1 bis VStG verlangt den Ausweis der Reserven aus Kapitaleinlagen auf „einem gesonderten Konto“. Im DBG selbst finden sich diesbezüglich keine konkreten Angaben. Ziffer 4.2.3. des Kreisschreibens 29 hält jedoch fest, dass der Ausweis einer gesonderten Reserve für eigene Aktien zu Lasten der Reserven aus Kapitaleinlagen erfolgen kann. Eine solche Reserve wäre dann „in der Handelsbilanz unter einer gesonderten Position unter den Reserven aus Kapitaleinlagen auszuweisen“. Art. 659a OR verlangt, dass die Gesellschaft für die eigenen Aktien einen dem Anschaffungswert entsprechenden Betrag gesondert als Reserve ausweist. Da das OR dem Steuergesetz vorgeht, ist eine Reserve für eigene Aktien, unterteilt in „Reserve für eigene Aktien aus Kapitaleinlagen“ und bspw. eine „Reserve für eigene Aktien - allgemein“ (oder andere sachgerechte Bezeichnung) auszuweisen. Ansonsten ist zu empfehlen, alle „Reserven aus Kapitaleinlagen“ auf einem einzigen Konto unter der allgemeinen Reserve auszuweisen, um allfälligen Diskussionen und Meinungsverschiedenheiten mit der EStV vorzubeugen. Ein Darstellungsvorschlag ist in Beilage 1 dargestellt.

4. Wie und wann sind Beschlüsse durch die Generalversammlung zur Umbuchung von Reserven zu fassen?

Die Umbuchung muss für eine ordentliche oder eine ausserordentliche Generalversammlung traktandiert sein. Die Beschlussfassung kann in einem separaten Traktandum oder im Rahmen des Traktandums zur Verwendung des Bilanzgewinnes erfolgen. Sofern keine Ausschüttung erfolgt, ist jedenfalls empfehlenswert, dies in einem separaten Traktandum zu behandeln. Die Einberufung einer ausserordentlichen Generalversammlung nur zum Zwecke der Genehmigung einer Umbuchung ist jedoch häufig kaum praktikabel (bspw. bei Publikumsgesellschaften oder bei privaten Aktiengesellschaften mit zahlreichen Aktionären). Auf der anderen Seite sollten die Reserven gemäss Ziffer 7.1 des Kreisschreibens 29 Reserven aus Kapitaleinlagen bereits in der Schlussbilanz des im Jahre 2011 endenden Geschäftsjahres ausgewiesen werden. Aus diesem Grund wird es als zulässig erachtet, dass die Umbuchung auf Beschluss des Verwaltungsrates vor der Generalversammlung bereits beim Aufstellen der Jahresrechnung erfolgt. Die Generalversammlung hat diese Umbuchung in einem separaten Traktandum (zeitlich noch vor der Genehmigung der Jahresrechnung)

zu genehmigen. Die Details der Vorgehensweise und der Offenlegung im Anhang der Jahresrechnung sowie im Bericht der Revisionsstelle sind im Einzelfall zu prüfen.

5. Müssen die Reserven aus Kapitaleinlagen effektiv auf einem gesonderten Konto verbucht und in der Saldobilanz gesondert ausgewiesen werden?

Aus Gründen der Transparenz und der steuerlichen Massgeblichkeit ist dies sehr zu empfehlen. So kann die separate Erfassung den Steuerbehörden jederzeit klar aufgezeigt werden.

6. Wie sind Reserven aus Kapitaleinlagen in der Jahresrechnung konkret darzustellen?

In Beilage 1 wird ein konkretes Darstellungsbeispiel gegeben. Eine Angabe von Vergleichszahlen ist im ersten Jahr nicht notwendig (keine rückwirkende Anwendung). Zwischentotale sind zu empfehlen, sofern nicht die Übersichtlichkeit im konkreten Fall darunter leidet. Ebenfalls empfehlenswert ist eine Darstellung des Nachweises und der Veränderungen der Reservepositionen im Anhang.

7. Können Kapitaleinlagen, die mit früheren Verlusten verrechnet wurden, als Reserven aus Kapitaleinlagen ausgewiesen werden?

Das DBG und das VStG enthalten keine Bestimmungen zu dieser Frage. Das Kreisschreiben 29 hält jedoch explizit unter Ziffer 2.2.3. fest, dass Kapitaleinlagen, die durch die Ausbuchung von handelsrechtlichen Verlustvorträgen „vernichtet“ wurden, steuerrechtlich nicht als „Reserven aus Kapitaleinlagen“ gelten und unter Ziffer 7.1. dass „Verluste, die solchen Reserven aus Kapitaleinlagen belastet wurden“ diese definitiv vermindern. Ob dies einer gerichtlichen Beurteilung standhalten würde ist offen. Es ist zu erwarten, dass die Frage der Verlustverrechnung einer gerichtlichen Beurteilung zugeführt werden wird. Gesellschaften, die eine Geltendmachung bereits verrechneter Kapitaleinlagen in Betracht ziehen, sollten das Vorgehen mit ihrem Steuerberater und ihrer Revisionsstelle besprechen. Aufgrund der sich entwickelnden Praxis dürfte es möglich sein, die Reserven aus Kapitaleinlagen in der Jahresrechnung auch brutto auszuweisen. Dazu werden in der handelsrechtlichen Bilanz die einmal verrechneten Verluste und die entsprechende Reserve aus Kapitaleinlage

brutto in einer Vorkolonne der Reserve aus Kapitaleinlage ausgewiesen oder mit Zwischentotalen dargestellt. Mit dem Steuerberater ist insbesondere die Notwendigkeit eines allfälligen Vorbehaltes in der ersten steuerlichen Deklaration zu thematisieren, um eine spätere Geltendmachung im Fall eines allfälligen positiven Gerichtsentscheides nicht zu verwirken.

8. Können in der Vergangenheit gefasste Generalversammlungsbeschlüsse zur Verlustverrechnung mit Kapitaleinlagen rückgängig gemacht werden?

Wie bereits in Frage 7 erläutert, ist die EStV der Ansicht, dass Verluste, die den Reserven aus Kapitaleinlagen belastet wurden, diese definitiv vermindern (KS 29, Zf. 7.1). Diese Auffassung ist umstritten, eine gerichtliche Beurteilung ist absehbar. Hat die Generalversammlung die Verlustverrechnung formal beschlossen, ist eine Rückgängigmachung aufgrund der hohen rechtlichen Hürden kaum realistisch. Zudem müssten sich auch Steuerbehörden hinsichtlich bereits veranlagter Steuerperioden damit einverstanden erklären.

9. Wie ist bei einer Ausschüttung von Kapitaleinlagen vorzugehen?

Das Gesetz erlaubt nur die Ausschüttung von Dividenden aus „dem Bilanzgewinn und aus hierfür gebildeten Reserven“ (Art. 675 Abs. 2 OR). Ausschüttungen aus Reserven aus Kapitaleinlagen im Rahmen der Quoten von Art. 671 OR sind gemäss HWP 2009 (Band 1, Teil IV, Kapitel 12.2.2.3), Rechtsliteratur und allgemein gängiger Praxis möglich (a. M. Böckli, Schweizer Aktienrecht, 4. Auflage § 12, Rz. 526). Es stellt sich deshalb die Frage, ob ein formaler vorgängiger Transfer auf freie Reserven notwendig sei. Wird im Antrag des Verwaltungsrats über die Verwendung des Bilanzgewinnes transparent die „Auflösung gesetzlicher Reserven“ (s. Beispiel in Beilage 2) ausgewiesen, wird ein formaler vorgängiger Transfer mehrheitlich nicht als zwingend erachtet, da dies im Ergebnis nichts ändert. Bereits in der Vergangenheit wurden oft Ausschüttungen direkt aus dem „freien“ Teil der gesetzlichen Reserven, ohne vorgängige Umbuchung, vorgenommen. Obwohl eine Rückzahlung von Kapitaleinlagen (Agio) im Gesetz nicht geregelt ist und sich das HWP 2009 nicht über diesen Spezialfall äussert, entspricht es gängiger Praxis und ist ausdrücklich zu empfehlen, dass die Revisionsstelle im Rahmen der Prüfung der Verwendung des Bilanzgewinnes sämtliche Ausschüttungsanträge des Verwaltungsrates prüft und beurteilt.

Übersteigen die aufgelösten Reserven aus Kapitaleinlagen den Ausschüttungsbetrag, wird der Saldo den freien Reserven zugerechnet werden müssen. Es empfiehlt sich deshalb, nur den Ausschüttungsbetrag aufzulösen, auch wenn dies bspw. bei Dividenden in Fremdwährung oder bei gestaffelt auszubezahlenden Dividenden zu gewissen Schwierigkeiten führen kann.

10. Unterliegen die Reserven aus Kapitaleinlagen den Ausschüttungsbeschränkungen gemäss Art. 671 OR?

Die Ausschüttungsbeschränkungen gemäss Art. 671 Abs. 2 und 3 OR gelten auch für das unter den gesetzlichen Reserven geführte Konto für Reserven aus Kapitaleinlagen. Demnach darf die allgemeine Reserve nur für Ausschüttungen verwendet werden, soweit sie die Hälfte des Aktienkapitals (resp. 20 % des Aktienkapitals bei Holdinggesellschaften) übersteigt.

11. Wie ist vorzugehen, wenn der handelsrechtliche Ausweis der Reserven aus Kapitaleinlagen von der EStV noch nicht genehmigt ist oder gemäss Beurteilung der Revisionsstelle nicht korrekt ist?

Zum Umgang der Revisionsstelle mit derartigen Problemstellungen wird auf die Schweizer Prüfungsstandards verwiesen. Der Prüfer hat nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden, ob eine wesentliche Unsicherheit, eine Meinungsverschiedenheit mit der Unternehmensleitung oder allenfalls eine Unüberprüfbarkeit vorliegt und ob ein entsprechender Zusatz in der Berichterstattung oder eine Einschränkung angemessen ist. Dies muss im Einzelfall aufgrund aller verfügbaren Fakten beurteilt werden. Eine noch ausstehende Bestätigung der EStV wird in klaren Verhältnissen kaum zu einer (zwingenden) Offenlegung im Anhang und einem Zusatz wegen wesentlicher Unsicherheit führen. In komplexen Verhältnissen mag die Beurteilung nach pflichtgemäßem Ermessen zu einem anderen Schluss führen.

Beilage 1

**Mögliche Darstellung der Reserven aus Kapitaleinlage in der
Jahresrechnung 2011**

Muster AG, Musterstadt

Bilanz per 31. Dezember	2011	2010
	CHF	CHF
Eigenkapital		
Aktienkapital	100'000.00	100'000.00
Allgemeine gesetzliche Reserve		
- Allgemeine Reserve	100'000.00	800'000.00
- Allgemeine Reserve aus Kapitaleinlage	700'000.00	<u>800'000.00</u>
Total allgemeine gesetzliche Reserve	800'000.00	800'000.00
Freie Reserven	500'000.00	500'000.00
Bilanzgewinn		
- Gewinnvortrag	350'000.00	250'000.00
- Jahresgewinn	100'000.00	100'000.00
Total Bilanzgewinn	450'000.00	350'000.00
	<u>1'850'000.00</u>	<u>1'750'000.00</u>

Bei Reserven aus Kapitaleinlagen in weiteren Positionen des Eigenkapitals empfiehlt es sich, in der Jahresrechnung 2011 eine entsprechende Aufteilung vorzunehmen (analog obigem Beispiel).

Eine Darstellung des Nachweises und der Veränderungen im Anhang ist, besonders bei komplexen Verhältnissen, empfehlenswert.

Beilage 2

**Möglicher Antrag über die Gewinnverwendung mit teilweiser
Ausschüttung Kapitaleinlage**

Muster AG, Musterstadt

	CHF
Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes	2011
<hr/>	
	CHF
Gewinnvortrag	350'000.00
Jahresgewinn	100'000.00
Auflösung Allgemeine Reserve aus Kapitaleinlage	300'000.00
	<hr/>
Total zur Verfügung der Generalversammlung	750'000.00
	<hr/> <hr/>
Der Verwaltungsrat beantragt der Generalversammlung folgende Gewinnverwendung:	
Ausrichtung einer Dividende von	700'000.00
Vortrag auf neue Rechnung	50'000.00
	<hr/>
	750'000.00
	<hr/> <hr/>
Total Ausschüttung	700'000.00
./. Anteil aus Reserve aus Kapitaleinlagen	-300'000.00
	<hr/>
Anteil übrige Reserven	400'000.00
	<hr/> <hr/>