

AUSWEIS EIGENER KAPITALANTEILE AUS SICHT DES RECHNUNGSLEGUNGS- UND DES STEUERRECHTS

Expertsuisse und ESTV kommunizieren Lösung

Beim Ausweis eigener Kapitalanteile gilt es sowohl die rechnungslegungs- und aktienrechtlichen als auch die verrechnungssteuerlichen und einkommenssteuerlichen Bestimmungen zu befolgen. Das Kreisschreiben (KS) 29a vom 9. September 2015 der ESTV enthält Bestimmungen zum Ausweis eigener Kapitalanteile im Zusammenhang mit dem Kapitaleinlageprinzip, die im Lichte des neuen Rechnungsrechts zu würdigen sind.

Die Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) und Expertsuisse haben die nachfolgende Interpretation erarbeitet. Die ESTV wird den definitiven Wortlaut als Ergänzung zum KS 29a publizieren.

1. AUSGANGSLAGE

Gemäss KS 29a vom 9. September 2015 der ESTV bewirkt nur der Ausweis der eigenen Beteiligungsrechte als *Minusposten unter den gesetzlichen Kapitalreserven*, dass sich bei Vernichtung von eigenen Kapitalanteilen oder bei Fristablauf gemäss Art. 4a des *Verrechnungssteuergesetzes (VStG)* weder Einkommens- noch Verrechnungssteuerfolgen ergeben. Die Mindestgliederung des *Obligationenrechts (OR)* nach Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 lit. e OR verlangt demgegenüber einen Ausweis der eigenen Kapitalanteile als *Minusposten am Schluss des Eigenkapitals*. Gibt es eine Ausweismöglichkeit, die sowohl den steuerlichen als auch den handelsrechtlichen Ansprüchen gerecht wird?

2. KS 29A VOM 9. SEPTEMBER 2015 DER ESTV

«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). Das gesonderte Konto für Reserven aus Kapitaleinlagen gemäss Artikel 5 Absatz 1^{bis} VStG ist unter den gesetzlichen Kapitalreserven auszuweisen.

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 959a Absatz 2 Ziffer 3 Buchstabe e OR notwendige Ausweis der eigenen Kapitalanteile kann als Minusposten unter den gesetzlichen Kapitalreserven erfolgen, wobei nur der Ausweis unter den gesetzlichen Kapitalreserven bewirkt, dass bei einer Vernichtung der Anteile oder bei einem Fristenablauf gemäss Artikel 4a VStG sich weder Einkommens- noch Verrechnungssteuerfolgen ergeben. Zurückgekauft eigene Kapitalanteile, die innerhalb der Fristen gemäss Artikel 4a VStG weiterveräussert werden, verändern den Minusposten für eigene Kapitalanteile, nicht aber den Bestand der Reserven aus Kapitaleinlagen. Werden eigene Kapitalanteile nicht innerhalb der Frist nach Artikel 4a VStG weiterveräussert, erfolgt die Besteuerung aufgrund des Ausweises der eigenen Kapitalanteile als Minusposten im Zeitpunkt des Erwerbs unter den Gewinn- oder den Kapitalreserven.

Für eigene Kapitalanteile, die vor dem 1. Januar 2011 zurückgekauft wurden, wird auf den Ausweis der gesonderten Reserven für eigene Aktien in der Handelsbilanz 2011 bzw. 2010/2011 abgestellt.

Bestehende Reserven für eigene Aktien gemäss Artikel 659a Absatz 2 OR, welche zu Lasten der Reserven aus Kapitaleinlagen gebildet wurden, können im Zeitpunkt der Umstellung auf die neue



RENÉ BUCHMANN,
DIPL. WIRTSCHAFTSPRÜFER,
PRÄSIDENT FACHBEREICH
RECHNUNGSLEGUNG VON
EXPERTSUISSE,
EXECUTIVE DIRECTOR, EY,
BASEL



MARKUS R. NEUHAUS,
DR. IUR., DIPL. STEUER-
EXPERTE, PRÄSIDENT
FACHBEREICH STEUERN
VON EXPERTSUISSE,
VERWALTUNGSRATS-
PRÄSIDENT, PWC, ZÜRICH

Rechnungslegung gemäss Artikel 957 ff OR ohne Steuerfolgen auf das gesonderte Konto für Reserven aus Kapitaleinlagen unter den gesetzlichen Kapitalreserven gebucht werden.»

Die ESTV sowie die Fachgruppe Steuern und die Kommission für Rechnungslegung von Expertsuisse haben sich auf folgende beispielhafte Form des Ausweises eigener Kapitalanteile in der Bilanz geeinigt, sofern die nachstehenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

→ Es liegen steuerlich anerkannte Reserven aus Kapitaleinlagen gemäss Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG (Kapitaleinlagereserven) vor, welche verbucht sind und unter den gesetzlichen Kapitalreserven ausgewiesen werden; → im Zeitpunkt des Erwerbs der eigenen Kapitalanteile lagen auch tatsächlich Reserven aus Kapitaleinlagen vor, die betragsmässig mindestens dem Total der eigenen Kapitalanteile zur Verrechnung mit Kapitaleinlagereserven entsprechen.

3. AUSWEIS IN DER BILANZ

Nach Ansicht der ESTV sowie der Kommission für Rechnungslegung und der Fachgruppe Steuern von Expertsuisse beachtet der beispielhafte Ausweis (Abbildung) eines Erwerbs eigener Kapitalanteile zum Preise von 50 bei Kapitaleinlagereserven nach Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG von 40 die handelsrechtlichen Vorschriften und genügt auch den steuerrechtlichen Anforderungen.

Abbildung: **AUSWEIS EIGENER KAPITALANTEILE**
Beispiel

Aktienkapital		20
Gesetzliche Kapitalreserven		
– Reserven aus Kapitaleinlagen	40	
– Übrige Kapitalreserven	160	200
Gesetzliche Gewinnreserven		30
Freiwillige Gewinnreserven/ kumulierte Verluste		50
Eigene Kapitalanteile		
– Gegen Reserven aus Kapitaleinlagen	–40	
– Übrige	–10	–50
Total Eigenkapital		250

Erklärungen

→ Wie bis anhin werden Kapitaleinlagereserven gesondert auf einem Konto in der Handelsbilanz ausgewiesen, in der Gliederung des neuen Rechnungslegungsrechts unter der Position «Gesetzliche Kapitalreserven». Im Beispiel beträgt der Bestand an Kapitaleinlagereserven 40.

→ Eigene Kapitalanteile, deren steuerliche Behandlung nach Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG erfolgen soll, sind in der Handelsbilanz auf einem gesonderten Konto unter der Position «Eigene Kapitalanteile» auszuweisen. Im Beispiel wird der gesamte Betrag der Kapitaleinlagereserven (40) den eigenen Kapitalanteilen zugewiesen.

Mit diesem Ausweis ist einerseits die Verbindung zwischen Kapitaleinlagereserven nach Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG und eigenen Kapitalanteilen, deren steuerliche Behandlung nach Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG erfolgen soll, klar dargestellt und sind andererseits die Gliederungsbestimmungen des OR eingehalten. Zudem wird die Kenngrösse «Hälfte des Aktienkapitals und

«Der Ausweis von eigenen Kapitalanteilen, welche zur steuerlichen Verrechnung mit Kapitaleinlagereserven berechtigen, hat einen hohen qualitativen Stellenwert.»

der gesetzlichen Reserven», welche zur Bestimmung eines Kapitalverlusts nach Art. 725 Abs. 1 OR verwendet wird, nicht verändert.

Der Ausweis von eigenen Kapitalanteilen, welche zur steuerlichen Verrechnung mit Kapitaleinlagereserven berechtigen, hat einen hohen qualitativen Stellenwert. Ein solcher Ausweis ist nur zulässig, wenn nachgewiesen werden kann, dass die damit verbundenen steuerlichen Bedingungen, insbesondere auch das Vorhandensein von entsprechenden Kapitaleinlagereserven, bereits im Zeitpunkt des Erwerbs der eigenen Kapitalanteile (was insbesondere auch bei unterjähriger Bildung von Kapitaleinlagereserven relevant ist), uneingeschränkt erfüllt sind. Andernfalls liegt ein Gesetzesverstoss vor. ■