

Gratisaktien und das Kapitaleinlageprinzip

Im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II vom 23. März 2007 ist am 1. Januar 2011 das sog. Kapitaleinlageprinzip in Kraft getreten.¹ Das Kapitaleinlageprinzip tritt an Stelle des bis Ende 2010 geltenden Nennwertprinzips. Der Wechsel vom Nennwert- zum Kapitaleinlageprinzip zog eine Änderung mit Bezug auf die steuerliche Behandlung der Ausgabe von Gratisaktien nach sich, welche im Rahmen des vorliegenden Artikels aufgezeigt werden soll.

Stephanie Purtschert Hess, MLaw, Sozialversicherungs-Fachfrau mit eidg. Fachausweis und dipl. Sozialversicherungsexpertin aus Horgen (ZH)

I. Gratisaktien

1. Definition

Unter Gratisaktien sind aus Mitteln der Gesellschaft liberierte Aktien zu verstehen.² Die Ausgabe von Gratisaktien hat in aller Regel eine Erhöhung des Aktienkapitals zur Folge (vgl. Art. 652d Abs. 1 OR³). Diese kann entweder Folge der Ausgabe neuer Aktien oder der Erhöhung des Nennwerts der bisherigen Aktien sein. Anders verhält es sich beim Mantelhandel, bei welchem im Umfang der Beseitigung des nach einem Mantelhandel noch bestehenden Verlustvortrages aus den jährlichen Reingewinnen der Gesellschaft eine Gratisliberierung vorliegt. Hier kommt es zu keiner Erhöhung des Aktienkapitals. Die Ausgabe von Gratisaktien infolge einer Kapitalerhöhung erfordert einen Generalversammlungsbeschluss (vgl. Art. 650 Abs. 1 OR).⁴ Der Beschluss über die Ausgabe von Gratisaktien resp. die als Folge davon resultierende Kapitalerhöhung hat eine Statutenänderung und eine Anpassung des Handelsregistereintrages der Gesellschaft zur Folge (vgl. Art. Art. 698 Abs. 2 Ziff. 1 i.V.m. Art. 647 OR). Wird die Kapitalerhöhung nicht innert drei Monaten ins Handelsregister eingetragen, fällt der Beschluss der Generalversammlung dahin (Art. 650 Abs. 3 OR). Aktien, die vor der Eintra-

¹ Bundesgesetz über die Direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990, SR 642.11, Stand: 1. Januar 2014 (DBG), Fn 37; für die Kantone siehe Art. 7b i.V.m. Art. 72h des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990, SR 642.14, Stand: 1. Januar 2014 (StHG).

² EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, Merkblatt Verrechnungssteuer auf Gratisaktien, Gratispartizipations-scheinen und Gratisliberierungen vom 30. April 1999, Ziff. 1.

³ Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911, SR 220, Stand: 1. Januar 2014 (OR).

⁴ EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, Merkblatt Verrechnungssteuer auf Gratisaktien, Gratispartizipations-scheinen und Gratisliberierungen vom 30. April 1999, Ziff. 1.

gung der Kapitalerhöhung im Handelsregister ausgegeben werden, sind nichtig (Art. 652h Abs. 3 OR). Vom Zeitpunkt des Beschlusses über die Ausgabe von Gratisaktien bis zu deren Eintragung im Handelsregister bestehen jedoch sog. Zeichnungs- resp. Bezugsrechte, die bereits gehandelt werden können.⁵ Grundsätzlich hat jeder Aktionär ein Bezugsrecht im Umfang seiner bisherigen Beteiligung. Das Bezugsrecht kann durch den Beschluss der Generalversammlung über die Erhöhung des Aktienkapitals nur aus wichtigen Gründen aufgehoben werden (Art. 652b Abs. 1 + 2 OR).

2. Steuerrechtliche Behandlung

a) Einkommenssteuer|Gewinnsteuer

Geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art unterliegen als Vermögenserträge der Einkommenssteuer. Auch Gratisaktien qualifizieren als geldwerter Vorteil aus einer Beteiligung (vgl. Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG). Die Ausgabe von Gratisaktien unterliegt bei natürlichen Personen als Aktionäre grundsätzlich der Einkommensbesteuerung resp. bei juristischen Personen als Aktionäre der Gewinnbesteuerung (vgl. für letztere Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG). Dies vor dem Hintergrund, dass Gratisaktien aus versteuertem Gewinn oder aus versteuertem Gewinn gebildeter Reserven gebildet werden. Diese Mittel der Gesellschaft (Gewinn | aus versteuertem Gewinn gebildete Reserven) unterliegen bei ihrer Ausschüttung der Besteuerung (vgl. Art. 20 Abs. 1 lit. c und Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG).⁶ Dieser Umstand ändert sich nicht dadurch, dass die Mittel der Gesellschaft im Fall von Gratisaktien nicht ausgeschüttet, sondern durch Umwandlung direkt zur Bildung von zusätzlichem Aktienkapital verwendet werden. Ohne Umwandlung müssten die Aktionäre der Gesellschaft das neue Aktienkapital aus eigenen Mittel liberieren. Eine solche Liberierung erfolgt in aller Regel über die Einbringung von bereits als Einkommen|Gewinn realisiertem Vermögen|Kapital. Vor diesem Hintergrund ist es klar, dass die Ausgabe von Gratisaktien bei den Aktionären der Einkommens- resp. Gewinnbesteuerung unterliegt und analog der Ausschüttung einer Dividende allenfalls von einer Reduktion der wirtschaftlichen Doppelbelastung profitiert. Auf Bundesebene unterliegt die Ausgabe von Gratisaktien an natürliche Personen nur im Umfang von 60% der Einkommensbesteuerung, wenn sie (zusammen mit allenfalls bereits vorhandener Beteiligungsrechte) min-

⁵ EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, Merkblatt Verrechnungssteuer auf Gratisaktien, Gratispartizipations-scheine und Gratisliberierungen vom 30. April 1999, Ziff. 1.

⁶ Vgl. FELIX RICHNER|WALTER FREI|STEFAN KAUFMANN|HANS ULRICH MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, § 20 N 205.

destens 10% des Aktienkapitals der Gesellschaft darstellen (Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG; für Selbständigerwerbende dagegen nur im Umfang von 50% gemäss Art. 18b Abs. 1 DBG). Werden die Bezugsrechte für Gratisaktien bereits vor der Aktienaussgabe veräussert, gilt der daraus erzielte Erlös (Differenz zwischen Nennwert und Kaufpreis) nicht als steuerbarer Vermögensertrag, sondern als steuerfreier Kapitalgewinn, sofern es sich um Bezugsrechte im Privatvermögen handelt (Art. 20 Abs. 2 DBG). Im Fall einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft als Beteiligungsinhaberin kann die Ausgabe von Gratisaktien allenfalls die Anwendung des Beteiligungsabzugs nach sich ziehen (Art. 69 f. DBG).

b) *Verrechnungssteuer*

Gegenstand der Verrechnungssteuer sind die Vermögenserträge der von einem Inländer ausgegebenen Aktien (Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG⁷). Als Inländer gelten juristische Personen, die ihren statutarischen Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung (Leitung einschliesslich Geschäftstätigkeit) in der Schweiz haben (Art. 9 Abs. 1 VStG). Damit unterliegen die von einer Aktiengesellschaft mit Sitz in der Schweiz ausgegebenen Gratisaktien der Verrechnungssteuer zum Satz von derzeit 35% es sei denn, sie werden aus Reserven für Kapitaleinlagen gebildet (vgl. Art. 20 Abs. 1 VStV⁸ i.V.m. Art. 13 Abs. 1 lit. a und Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG sowie die Ausführungen unter II.2).

Die Steuerforderung entsteht im Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung fällig wird (Art. 12 Abs. 1 VStG). Dieser Zeitpunkt fällt bei geldwerten Leistungen im Zusammenhang mit Aktien z.B. Dividenden oder Gratisaktien in der Regel mit dem Zeitpunkt des Generalversammlungsbeschlusses zusammen. Die Verrechnungssteuerforderung im Fall der Ausgabe von Gratisaktien entsteht damit im Zeitpunkt des Generalversammlungsbeschlusses. Eine Ausnahme besteht für Gratisaktien infolge eines Mantelhandels: In diesem Fall entstehen die Verrechnungssteuerforderungen jeweils im Zeitpunkt, in dem der Verlustvortrag durch den jährlichen Reingewinn vermindert wird und zwar im Umfang, in welchem die Verminderung erfolgt. Die Steuer ist auf den Leistungsempfänger zu überwälzen (Art. 14 Abs. 1 VStG) und der Eidgenössischen Steuerverwaltung innert 30 Tagen zu entrichten (Art. 16 Abs. 1 lit. c i.V.m. Art. 12 Abs. 1 VStG). Im Fall von Gratisaktien kann die steuerbare Leistung nicht unmittelbar bei

⁷ Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (Verrechnungssteuergesetz, VStG) vom 13. Oktober 1965, SR 642.21, Stand: 1. Januar 2014 (VStG).

⁸ Verordnung über die Verrechnungssteuer (Verrechnungssteuerverordnung, VStV) vom 19. Dezember 1966, SR 642.211, Stand: 1. Januar 2014 (VStV).

der Auszahlung um den Steuerbetrag gekürzt werden, weil es infolge der Umwandlung von Gewinn oder aus versteuertem Gewinn gebildeter Reserven in Aktienkapital zu keiner Auszahlung kommt. Die Verrechnungssteuerforderung muss daher auf andere Weise erfüllt werden. Diesbezüglich bestehen zwei Möglichkeiten: Die Gesellschaft kann entweder die Verrechnungssteuer bei den Bezugsberechtigten einziehen und anschliessend der Eidgenössischen Steuerverwaltung abliefern oder den Nennwert der Gratisaktie als Nettoausschüttung behandeln. Im letzteren Fall entspricht die Gratisaktie somit 65% der Bruttoausschüttung. Für die Berechnung der Verrechnungssteuerschuld ist dieser Betrag auf 100% (Bruttoausschüttung) umzurechnen. Davon sind alsdann 35% der Eidgenössischen Steuerverwaltung abzuführen. Für die Zwecke der Einkommenssteuer hat der Bezugsberechtigte in beiden Fällen in der Steuererklärung den Betrag der Ausschüttung einschliesslich Verrechnungssteuer von 35% zu deklarieren und zwar unabhängig davon, ob die Ausschüttung als Bruttoausschüttung (100%) mit anschliessender Rechnungsstellung für die Verrechnungssteuer von 35% oder als Nettoausschüttung (65%) ohne anschliessende Rechnungsstellung für die Verrechnungssteuer behandelt wurde es sei denn, es komme das Meldeverfahren zur Anwendung, wo der Betrag der Ausschüttung ohne Verrechnungssteuer 100% entspricht und kein Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer besteht, weil keine Verrechnungssteuer abgeführt wurde (vgl. Art. 21 Abs. 1 VStG).^{9,10} Bei Aktionären, die dem ordentlichen Steuerklärungsverfahren unterliegen, stellt die ordnungsgemässe Deklaration der infolge Zuteilung der Gratisaktien erhaltenen geldwerten Leistung in der jährlichen Steuererklärung als Vermögensertrag sicher, dass die abgeführte Verrechnungssteuer von 35% zurückerstattet wird (vgl. 22 Abs. 1 i.V.m. Art. 21 Abs. 1 lit. a VStG). Der Verrechnungssteuer kommt in diesem Fall eine blosser Sicherungsfunktion zu. Diese entfällt bei Anwendung des Meldeverfahrens.

Der Gesellschaft kann auf schriftliches Gesuch hin gestattet werden, ihre Steuerpflicht durch Meldung statt Entrichtung der steuerbaren Leistung zu erfüllen (Art. 20 VStG i.V.m. Art. 24 Abs. 1 lit. b und Art. 25 Abs. 1 VStV). Das Meldeverfahren ist nur zulässig, wenn feststeht, dass die Personen, auf welche die Steuer zu überwälzen wäre (Leistungsempfänger) nach Gesetz oder Verordnung Anspruch auf Rückerstattung dieser Steuer hätten und wenn ihre Zahl zwanzig nicht übersteigt (Art. 24 Abs. 2 VStV). Hat sich die Gesellschaft dafür entschieden, hat sie der Eidgenössischen Steuerverwaltung das amtliche Formular 105 (Verrechnungssteuer-

⁹ Vgl. EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, Merkblatt Verrechnungssteuer auf Gratisaktien, Gratispartizipationsscheinen und Gratisliberierungen vom 30. April 1999, Ziff. 2.

¹⁰ Handelt es sich bei den Aktionären um juristische Personen erfolgt der Antrag auf Rückerstattung nicht über die Steuererklärung, sondern via separates Formular; vgl. dazu <http://www.estv.admin.ch/verrechnungssteuer/dienstleistungen/00253/00625/index.html?lang=de>.

er auf geldwerten Leistungen) einzureichen. Die Bewilligung des Meldeverfahrens entbindet die Gesellschaft nicht von der Pflicht, sich vor der Meldung zu vergewissern, ob der Leistungsempfänger auch bei Fälligkeit der Leistung im Inland Wohnsitz oder dauernden Aufenthalt hat (Art. 25 Abs. 3 VStV).¹¹ Betrifft der Entscheid noch nicht fällig gewordene Leistungen, so steht er unter dem Vorbehalt der Nachprüfung des Rückerstattungsanspruchs der Leistungsempfänger bei Fälligkeit (Art. 25 Abs. 2 VStV). Ist dieser nicht gegeben, ist das Meldeverfahren (Bewilligung fällt dahin) nicht anwendbar und es muss stattdessen die Verrechnungssteuer abgeführt werden (vgl. Art. 24 Abs. 2 VStV).

c) *Emissionsabgabe*

Die entgeltliche oder unentgeltliche Begründung und Erhöhung des Nennwertes von Beteiligungsrechten in Form von Aktien unterliegt der Emissionsabgabe (Art. 5 Abs. 1 lit. a StG¹²). Damit unterliegt die Ausgabe von Gratisaktien der Emissionsabgabe für den Fall, dass die Leistungen der Gesellschafter gesamthaft CHF 1 Million übersteigen (Art. 6 Abs. 1 lit. h StG). Gratisaktien als Ausfluss der Beseitigung des nach einem Mantelhandel noch bestehenden Verlustvortrages aus den jährlichen Reingewinnen der Gesellschaft sind bezüglich der emissionsabgaberechtlichen Behandlung der Begründung und Erhöhung des Nennwertes von Beteiligungsrechten gleichgestellt (vgl. Art. 5 Abs. 2 lit. b StG). Für den Mantelhandel ist jedoch keine explizite Ausnahme vorgesehen, womit der Freibetrag von CHF 1 Million beim Mantelhandel wohl nicht zur Anwendung kommt (vgl. Art. 5 Abs. 2 lit. b i.V.m. Art. 6 e contrario StG). Die Abgabeforderung entsteht bei Aktien im Zeitpunkt der Eintragung der Begründung oder der Erhöhung der Beteiligungsrechte im Handelsregister und beim Mantelhandel im Zeitpunkt des Handwechsels (Art. 7 Abs. 1 lit. a + e StG). Die Abgabe beträgt in beiden Fällen 1% und wird bei der Begründung und Erhöhung von Beteiligungsrechten vom Betrag berechnet, welcher der Gesellschaft als Gegenleistung für die Beteiligungsrechte zufließt, mindestens aber vom Nennwert (Art. 8 Abs. 1 lit. a StG). Beim Mandelhandel wird die Abgabe dagegen vom Reinvermögen berechnet, das sich im Zeitpunkt des Handwechsels in der Gesellschaft befindet, mindestens aber vom Nennwert aller bestehenden Beteiligungsrechte (Art. 8 Abs. 1 lit. c StG). Die Abgabe ist von der Gesellschaft an die Eidgenössische Steuerverwaltung abzuführen (Art. 10 Abs. 1 StG). Auf Beteiligungsrechten wird die Abgabe 30 Tage nach Ablauf des Quartals fällig, in dem die Abgabeforderung entstanden ist (Art. 11 lit.

¹¹ Vgl. EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, Merkblatt Verrechnungssteuer auf Gratisaktien, Gratispartizipationsscheinen und Gratisliberierungen vom 30. April 1999, Ziff. 3.

¹² Bundesgesetz über die Stempelabgaben (StG) vom 27. Juni 1973, SR 641.10, Stand: 1. März 2012 (StG).

b StG). In allen anderen Fällen tritt die Fälligkeit dagegen 30 Tage nach Entstehung der Abgabeforderung ein (Art. 11 lit. c StG).

II. Das Kapitaleinlageprinzip

1. Definition

Als Ausfluss der Unternehmenssteuerreform II ist am 1. Januar 2011 das sog. Kapitaleinlageprinzip in Kraft getreten.¹³ Dieses ersetzt das bis Ende 2010 gültige Nennwertprinzip. Nach dem Kapitaleinlageprinzip ist nicht nur die Rückzahlung von Nominalkapital, sondern auch die Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen, die von den Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 geleistet wurden, steuerfrei, wenn die Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse in der Handelsbilanz auf einem gesonderten Konto ausgewiesen werden (vgl. Art. 20 Abs. 3 DBG und Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG). Nur der gesonderte Ausweis stellt die Qualifikation als sog. Reserven aus Kapitaleinlagen für Steuerzwecke sicher. Dies ist von Bedeutung, da eine Umqualifikation von übrigen Reserven in Reserven aus Kapitaleinlagen unzulässig ist und steuerlich nicht anerkannt wird.¹⁴

Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sind überdies verpflichtet, ihr 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, den offenen und den aus versteuertem Gewinn gebildeten stillen Reserven sowie aus jenem Teil des Fremdkapitals, dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt (Art. 125 Abs. 3 DBG). Sie sind weiter verpflichtet, jede Veränderung auf dem gesonderten Konto für Reserven aus Kapitaleinlagen der Eidgenössischen Steuerverwaltung zu melden (vgl. Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG). Für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die für die Zwecke der Verrechnungssteuer als Inländer gelten, ist die steuerliche Beurteilung der Kapitaleinlagen durch die Verrechnungssteuer auch für die direkten Steuern massgebend (vgl. Art. 9 Abs. 1 VStG).¹⁵ Unter dem Kapitaleinlageprinzip ist demzufolge steuerbarer Ertrag jede geldwerte Leistung der Gesellschaft oder Genossenschaft an die Inhaber gesellschaftsrechtlicher Beteiligungsrechte oder an ihnen nahestehende Personen, die sich nicht als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am einbezahlten

¹³ DBG, Fn 36; für die Kantone siehe Art. 7b i.V.m. Art. 72h StHG.

¹⁴ EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, KS ESTV Nr. 29 vom 9. Dezember 2010, Kapitaleinlageprinzip, Ziff. 3.2 + 7.1.

¹⁵ EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, KS ESTV Nr. 29 vom 9. Dezember 2010, Kapitaleinlageprinzip, Ziff. 2.1.

Grund- oder Stammkapital darstellt. Zuzufolge Gesetzeswortlaut von Art. 20 Abs. 1 VStV sind solche geldwerten Leistungen Dividenden, Boni, Gratisaktien, Gratis-Partizipationsscheine, Liquidationsüberschüsse und dergleichen. Auf aus Reserven aus Kapitaleinlagen gebildete Gratisaktien findet Art. 20 Abs. 1 VStV jedoch keine Anwendung, da die für die Bildung der Gratisaktien verwendeten Reserven aus Kapitaleinlagen – unter Berücksichtigung der Emissionsabgabe – von den Beteiligungsinhabern eingebracht wurden und demzufolge keine geldwerte Leistung von der Gesellschaft an die Beteiligungsinhaber vorliegt, wenn diese in Gratisaktien und damit in steuerfrei rückzahlbares Grund- oder Stammkapital umgewandelt werden.

Die Schweiz kennt keine Prioritätsregel. Die Aufteilung der Ausschüttungen in steuerfreie Rückzahlungen aus Reserven aus Kapitaleinlagen und steuerbare Ausschüttungen aus übrigen Reserven steht im freien Ermessen der ausschüttenden Gesellschaft. Die ausschüttende Gesellschaft ist einzig an die Verbuchung und Qualifikation der Reserven in ihrer Handelsbilanz gebunden. Wird die Aufteilung nicht nachgewiesen, wird die Ausschüttung vorerst vollumfänglich als steuerbare Ausschüttung übriger Reserven behandelt.¹⁶

2. Steuerrechtliche Behandlung

a) Gewinn- und Kapitalsteuer

Durch Kapitaleinlagen von Mitgliedern von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften einschliesslich Aufgelder und Leistungen à fonds perdu entsteht der Gesellschaft kein steuerbarer Gewinn (Art. 60 lit. a DBG). Kapitaleinlagen sind demzufolge nicht erfolgswirksam. Bilanztechnisch erscheinen sie unter den Passiven als Teil des Eigenkapitals der Gesellschaft oder Genossenschaft. Damit sind sie Gegenstand der Kapitalsteuer, welcher das Eigenkapital der Gesellschaft unterliegt. Zum Eigenkapital zählen das Grund- oder Stammkapital, welchem Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse, die von Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 geleistet wurden, gleichgestellt sind (vgl. Art. 125 Abs. 3 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 DBG).

¹⁶ EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, KS ESTV Nr. 29 vom 9. Dezember 2010, Kapitaleinlageprinzip, Ziff. 4.1.

b) *Verrechnungssteuer*

Jegliche Veränderungen auf dem gesonderten Konto für Reserven aus Kapitaleinlagen sind der Eidgenössischen Steuerverwaltung für die Zwecke der Verrechnungssteuer jeweils mit dem Formular 170 zu melden (Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG). Die Rückzahlung von Reserven aus Kapitaleinlagen ist für die Zwecke der Verrechnungssteuer steuerfrei (Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG). Dies gilt sowohl für in- und ausländische Gesellschaften, sofern der Nachweis erbracht werden kann, dass tatsächlich Reserven aus Kapitaleinlagen zurückbezahlt wurden.¹⁷ Gleiches gilt für die Zwecke der Einkommens- resp. Gewinnsteuer aus Sicht der Beteiligungsinhaber mit Bezug auf die Rückzahlung von Kapitaleinlagen (vgl. Art. 20 Abs. 3 und Art. 60 lit. a e contrario DBG).

c) *Emissionsabgabe*

Gegenstand der Emissionsabgabe sind die entgeltliche oder unentgeltliche Begründung und Erhöhung des Nennwertes von Beteiligungsrechten (Art. 5 Abs. 1 lit. a StG). Der Begründung von Beteiligungsrechten gleichgestellt ist die Leistung von Zuschüssen, welche die Gesellschafter oder Genossenschafter ohne entsprechende Gegenleistung an die Gesellschaft oder Genossenschaft erbringen, ohne dass das im Handelsregister eingetragene Gesellschaftskapital oder der einbezahlte Betrag der Genossenschaftsanteile erhöht wird (Art. 5 Abs. 2 lit. a StG). Die auf einem gesonderten Konto zu verbuchenden Reserven aus Kapitaleinlagen werden nicht im Handelsregister eingetragen. Sie unterliegen aber als Zuschüsse der Emissionsabgabe. Diese beträgt 1% und wird bei Zuschüssen auf dem Betrag des Zuschusses berechnet (Art. 8 Abs. 1 lit. b StG). Bei Zuschüssen existiert im Unterschied zur Begründung und Erhöhung des Nennwertes von Beteiligungsrechten kein Freibetrag (vgl. Art. 6 Abs. 1 lit. b + h StG). Die Abgabepflicht obliegt der Gesellschaft oder Genossenschaft (Art. 10 Abs. 1 StG). Bei Zuschüssen entsteht die Abgabeforderung im Zeitpunkt des Zuschusses (Art. 7 Abs. 1 lit. e StG). Die Abgabe wird fällig 30 Tage nach Entstehung der Abgabeforderung und ist mittels amtlichem Formular unaufgefordert der Eidgenössischen Steuerverwaltung zu entrichten (Art. 11 lit. c StG i.V.m. Art. 10 Abs. 1 StV¹⁸).

¹⁷ EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, KS ESTV Nr. 29 vom 9. Dezember 2010, Kapitaleinlageprinzip, Ziff. 4.1.

¹⁸ Verordnung über die Stempelabgaben (StV) vom 3. Dezember 1973, SR 641.101, Stand: 1. März 2012 (StV).

d) *Mehrwertsteuer*

Einlagen in Unternehmen, insbesondere zinslose Darlehen, Sanierungsleistungen und Forderungsverzichte gelten mangels Leistung im Sinne der Mehrwertsteuer nicht als Entgelt für die Zwecke der Mehrwertsteuer (Art. 18 Abs. 2 lit. e MWSTG¹⁹). Zuschüsse an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften qualifizieren demzufolge als sog. Nicht-Entgelte für die Zwecke der Mehrwertsteuer (gleiches gilt mit Bezug auf die Ausgabe von Gratisaktien gestützt auf Art. 18 Abs. 2 lit. f MWSTG; vgl. zu den Gratisaktien die weiteren Ausführungen unter I.2). Nicht-Entgelte führen grundsätzlich zu keiner Kürzung des Vorsteuerabzugsrechts (vgl. Art. 33 MWSTG).

III. Gratisaktien und das Kapitaleinlageprinzip

1. Bildung von Gratisaktien aus Reserven für Kapitaleinlagen

Gratisaktien sind aus Mitteln der Gesellschaft liberierte Aktien. Als Mittel zur Liberierung können auch Reserven für Kapitaleinlagen verwendet werden.

2. Steuerrechtliche Behandlung

a) *Einkommenssteuer|Gewinnsteuer*

Gratisaktien unterliegen dem Grundsatz nach bei natürlichen wie auch bei juristischen Personen der Einkommens- resp. Gewinnbesteuerung. Für natürliche Personen geht dies aus Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG hervor, für juristische Personen dagegen aus Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG. Dies ist die allgemeine Regel, welche für aus Reserven für Kapitaleinlagen gebildete Gratisaktien keine Anwendung finden kann. Dies vor dem Hintergrund, dass aus Reserven für Kapitaleinlagen gebildete Gratisaktien aus Kapitaleinlagen der Gesellschafter und eben gerade nicht aus Gewinn der Gesellschaft gebildet werden. Gewinn unterliegt bei der Ausschüttung der Einkommens- resp. Gewinnbesteuerung. Daher findet auch die Verrechnungssteuer als Sicherungssteuer Anwendung (vgl. Art. 4 Abs. 1 VStG i.V.m. Art. 20 Abs. 1 VStV). Kapitaleinlagen der Gesellschafter sind dagegen dem Grund- oder Stammkapital gleichgestellt (vgl.

¹⁹ Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG) vom 12. Juni 2009, SR 641.20, Stand: 1. Januar 2014 (MWSTG).

Art. 20 Abs. 3 DBG und Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG). Dieses unterliegt bei der Einbringung dem Grundsatz nach der Emissionsabgabe und kann in der Folge verrechnungssteuerfrei zurückbezahlt werden. Werden Gratisaktien aus Reserven für Kapitaleinlagen statt aus Gewinn resp. aus versteuertem Gewinn gebildeter Reserven gebildet, unterliegen sie demzufolge keiner Einkommens- resp. Gewinnbesteuerung.

Im Normalfall, wo Gratisaktien nicht aus Kapitaleinlagen, sondern aus versteuertem Gewinn resp. aus versteuertem Gewinn gebildeten Reserven gebildet werden, kann es für die Besteuerung keinen Unterschied machen, ob die Aktien aus ausgeschüttetem Gewinn, der auf Stufe des Beteiligungsinhabers der Besteuerung im Einkommen resp. Gewinn unterliegt, gebildet werden oder ob sie direkt infolge einer Umwandlung aus versteuertem Gewinn resp. aus versteuertem Gewinn gebildeter Reserven, d.h. ohne vorgängige Ausschüttung, gebildet werden. Auch im letzteren Fall, d.h. im Fall sog. Gratisaktien, muss auf Stufe der Beteiligungsinhaber die Besteuerung im Einkommen resp. Gewinn greifen. Für aus Reserven für Kapitaleinlagen gebildete Gratisaktien trifft dies aus den bereits erwähnten Gründen nicht zu.

b) Emissionsabgabe und Verrechnungssteuer

Zuschüsse in die Reserven für Kapitaleinlagen unterliegen der Emissionsabgabe (vgl. hierzu die vorstehenden Ausführungen unter II.2). Damit sind sie bezüglich der emissionsabgaberechtlichen Behandlung dem Grund- oder Stammkapital gleichgestellt vorbehaltlich des beim Grund- oder Stammkapital Anwendung findenden Freibetrags. Damit im Einklang steht Art. 20 Abs. 3 DBG, zufolge welchem nicht nur die Einbringung, sondern auch die Rückzahlung analog dem Grund- oder Stammkapital behandelt wird. Demzufolge ist die Rückzahlung sowohl von Grund- oder Stammkapital als auch von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen steuerfrei (Art. 20 Abs. 3 DBG i.V.m. Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG). Gratisaktien als Teil des Aktienkapitals gehören zum Grund- oder Stammkapital und zwar unabhängig davon, ob sie aus Reserven für Kapitaleinlagen oder aus versteuertem Gewinn oder aus versteuertem Gewinn gebildeter Reserven gebildet wurden. Die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital ist steuerfrei. Demzufolge ist auch die Rückzahlung von Gratisaktien steuerfrei, während die zur Bildung der Gratisaktien verwendeten Kapitaleinlagen bei ihrer Einbringung in die Reserven für Kapitaleinlagen der Emissionsabgabe unterliegen. Die spätere Umwandlung der Reserven für Kapitaleinlagen in Gratisaktien und damit Grund- oder Stammkapital löst dem Grundsatz nach keine Emissionsabgabe mehr aus. Damit die Emissionsabgabe effektiv nicht erhoben

wird, hat die Gesellschaft oder Genossenschaft – zumindest bei Überschreitung des Freibetrags nach Art. 6 lit. b + h StG – den Nachweis zu erbringen, dass die Emissionsabgabe auf diesem Substrat bereits früher, d.h. im Zeitpunkt der Einbringung, geleistet wurde (vgl. Art. 6 Abs. 1 lit. d StG). Mit anderen Worten, was bei der Einbringung bereits der Emissionsabgabe unterlag, unterliegt bei der Rückzahlung nicht mehr der Verrechnungssteuer. Dies vor dem Hintergrund, dass die Verrechnungssteuer eine Sicherungssteuer mit dem Zweck ist, die ordnungsgemässe Deklaration und Besteuerung von Erträgen sicherzustellen. Wo keine Erträge zwecks Bildung von zusätzlichem Grund- oder Stammkapital verwendet werden, erübrigt sich eine Anwendung der Verrechnungssteuer zwecks Sicherung einer ordnungsgemässen Besteuerung solcher Erträge.