



Rückzahlung von verdeckten Kapitaleinlagen – Steuerliche Behandlung für die Einkommenssteuer

Gemäss gesetzlicher Regelung gelten Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse, welche direkt von den Inhabern der Beteiligungsrechte geleistet wurden und in der Handelsbilanz der empfangenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft verbucht und offen ausgewiesen sind, als Reserven aus Kapitaleinlagen/KER. Die Rückzahlung solcher Kapitaleinlagen an die Inhaber von Beteiligungsrechten wird der Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital gleichgestellt und unterliegt weder der Einkommens- noch der Verrechnungssteuer.

In einem verworrenen Fall erwarb eine AG eine Hotelliegenschaft. Der Grossteil des Erwerbpreises entfiel auf ein Erbbaurecht, welches die erbbauberechtigte natürliche Person als Alleinaktionärin, und spätere Beschwerdeführerin, der AG verkaufte. Weiter übernahm die AG im Rahmen der Transaktion Hypothekarschulden von der Alleinaktionärin. In den Büchern der AG

wurde die Liegenschaft unter dem Anschaffungswert verbucht. Vor der späteren Liquidation der AG resp. dem Verkauf der Liegenschaft an Dritte fand eine unentgeltliche Schuldübernahme der Hypothekarschuld der AG durch die Alleinaktionärin statt, welche auf Stufe der AG wiederum – handelsrechtswidrig – nicht verbucht wurde.

Das kantonale Steueramt rechnete in der Folge bei der Alleinaktionärin gewisse Liquidationsgewinne als steuerbares Einkommen auf. Dagegen wehrte sich die Beschwerdeführerin bis vor Bundesgericht; Urteil 9C_678/2021 vom 17. März 2023. Dieses gelangte zur Auffassung, dass die Schuldübernahme durch die Alleinaktionärin als verdeckte Kapitaleinlage zu qualifizieren sei. Im Unterschied zum Verrechnungssteuergesetz, welches den Ausweis von KER auf einem separaten Konto für die steuerfreie Rückzahlung im Gesetzestext verlangt, fehlt eine solche explizite Verbuchungsregel betreffend Einkommenssteuern nach dem Gesetz über die direkte Bundessteuer. Das Bundesgericht hält fest, dass es kein überzeugendes Argument für eine Abweichung vom Gesetzeswortlaut gibt, welches die Einkommenssteuerfreiheit einer solchen Ausschüttung aus den übrigen – nichtverbuchten, verdeckten – Reserven an die Bedingung einer separaten Verbuchung auf Stufe der leistenden Gesellschaft knüpfen würde. Im konkreten Fall anerkannte das Bundesgericht demnach den steuerfreien Vermögenszuwachs aus verdeckter Kapitaleinlage auf Stufe der natürlichen Person. Damit erkannte das Bundesgericht in diesem konkreten Fall, dass die Rückzahlung einer verdeckten Kapitaleinlage einkommensteuerlich nicht relevant sei.

Als Folge wird im konkreten Fall eine Verrechnungssteuer von 35% auf der Liquidationsdividende erhoben, wogegen für die Einkommenssteuer eine steuerbefreite Rückzahlung von Kapitaleinlagen erkannt wird. Wie die Deklaration von einkommenssteuerfreiem Einkommen, bei gleichzeitiger Geltendmachung der Anrechnung der Verrechnungssteuer in der persönlichen Steuererklärung der Anteilsinhaberin erfolgen soll, lässt das Gericht offen.



Sowohl bei der Bildung als auch bei der Rückzahlung von offenen und verdeckten Kapitaleinlagen sind aus steuerlicher Sicht vielfältige Aspekte zu beachten, um sicherzustellen, dass solche Kapitaleinlagen dem Grund- oder Stammkapital gleichgestellt werden und folglich steuerfrei zurückbezahlt werden können. Gerne unterstützt Sie Grant Thornton Schweiz/Liechtenstein als kompetenter Ansprechpartner bei Fragen rund um das Thema Kapitaleinlagen.



Dr. Stephan Baumann

Partner, Tax
Grant Thornton AG
T +41 43 960 71 71
E stephan.baumann@ch.gt.com



Philippe Ruggli

Manager, Tax
Grant Thornton AG
T +41 43 960 72 23
E philippe.ruggli@ch.gt.com

© 2023 Grant Thornton Schweiz/Liechtenstein

Alle Rechte vorbehalten. Grant Thornton Schweiz/Liechtenstein ist Eigentum der Grant Thornton International Ltd (nachfolgend als «Grant Thornton International» bezeichnet). «Grant Thornton» bezeichnet die Marke, unter der die jeweiligen Grant-Thornton-Unternehmen tätig sind. Grant Thornton International (GTIL) und die jeweiligen Mitgliedsunternehmen von GTIL sind unabhängige juristische Personen. Dienstleistungen werden von den jeweiligen Unternehmen exklusiv angeboten. Dies bedeutet, dass keines der jeweiligen Unternehmen für die Dienstleistungen oder Tätigkeiten eines anderen unabhängigen Unternehmens haftbar ist. Dieser Überblick dient ausschliesslich und exklusiv der Vermittlung von Basisinformationen. Er stellt keine Beratung oder Empfehlung dar und erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Für die Inhalte wird keinerlei Haftung übernommen.

