

# NEWSLETTER



## Themen BDO Newsletter Juni 2010

- ▶ **Kurzarbeit**
- ▶ **Abgangsentschädigungen, insbesondere bei Entlassung aus betrieblichen Gründen aus Sicht der AHV**
- ▶ **Echte und unechte Sanierungsgewinne**
- ▶ **Verrechnungssteuer bei Ausschüttung von Dividenden im Inland**
- ▶ **MWST**
  - Storno von Rechnungen
  - Akonto-Rechnungen bei der MWST
  - Erhöhung der Mehrwertsteuersätze ab 1.1.2011 (Vorinformation)

### 1 Kurzarbeit

Durch die Kurzarbeitsentschädigung sollen vorübergehende unvermeidbare Beschäftigungseinbrüche in den Unternehmungen aufgefangen und die Arbeitsplätze erhalten werden. Der Bundesrat hat Anfang März 2010 beschlossen, die **Bezugsdauer der Kurzarbeitsentschädigung auf 24 Monate** anzuheben. Die entsprechende Verordnung des Bundesrates trat per 1. April 2010 in Kraft und die Erhöhung der Bezugsdauer gilt bis zum 31. Dezember 2011. Nicht ändern wird sich die bisherige Regelung, dass der Arbeitgeber weiterhin grundsätzlich nur **einen Karenztag** anstelle von zwei respektive drei Karenztagen übernehmen muss.

Die Administration der Kurzarbeit ist aufwendig und wirft schwierig zu beantwortende Fragen auf. Zu den praktischen Fragen haben die involvierten kantonalen Ämter diverse hilfreiche Informationen, Broschüren und Formulare im Internet aufgeschaltet. Ein sehr gutes Nachschlagewerk ist auch die Broschüre des Staatssekretariats für Wirtschaft SECO.

Link: "[Kurzarbeitsentschädigung](#)" [Information für Arbeitgeber und Arbeitgeberinnen](#)

Diese Publikationen befassen sich vor allem mit Fragen, welche im Verhältnis des Arbeitgebers mit den entsprechenden Amtsstellen zu beantworten sind. Die Sachfragen, welche der Arbeitgeber bei der Lohnverarbeitung lösen muss, bleiben teilweise offen.

### Sozialversicherungsbeiträge bei Kurzarbeit

Während der Zeit des Bezuges von Kurzarbeitsentschädigung sind die Arbeitgeber verpflichtet, die vollen gesetzlich und vertraglich vereinbarten Sozialversicherungsbeiträge, berechnet vom ungekürzten Lohn, zu tragen. Die Arbeitgeber sind daher auch berechtigt, die üblichen ungekürzten Sozialabzüge vorzunehmen.

16. Juni 2010

Sehr geehrte Damen und Herren

*Die Tücke steckt oft im Detail. Dies gilt für alle Lebensbereiche, besonders aber im Umgang mit unserem Staat und der ständig zunehmenden Regeldichte. Der Einzelne kann diese administrativen Herausforderungen nicht ändern. Wir können jedoch versuchen, das Maximum aus der Situation zu machen. Dabei wollen wir Sie unterstützen. Worum geht es in der vorliegenden Nummer unseres Newsletters?*

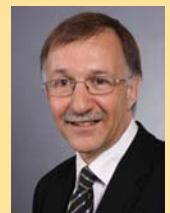
*Kann oder darf bei **Kurzarbeit** der Ferienlohn oder der 13. Monatslohn entsprechend dem tieferen Kurzarbeitslohn nach unten angepasst werden? Unter welchen Bedingungen ist die **AHV bei Entlassung aus betrieblichen Gründen** nicht geschuldet? Wie kann aus einem **Sanierungsgewinn** der optimale steuerliche Nutzen gezogen werden? Weiter beschäftigt uns immer wieder die **MWST**, welche für die Steuerpflichtigen, aber auch für uns Berater jede Menge Knacknüsse bereit hält.*

*Ich wünsche Ihnen viel Vergnügen bei der Lektüre unseres vierten BDO Newsletters.*

Freundliche Grüsse



Hanspeter Baumann  
Dipl. Treuhandexperte,  
Partner  
BDO AG



## KURZARBEIT

### **Ferienanspruch und Ferienlohn: Welche Auswirkungen hat die Kurzarbeit darauf?**

Wegen der Kurzarbeit darf der Arbeitgeber den Ferienanspruch des Arbeitnehmenden grundsätzlich nicht kürzen. Es bleibt beim vertraglich vereinbarten Anspruch (mindestens 4 Wochen gemäss Art. 329a Abs. 1 OR). Es stellt sich hingegen die Frage, ob der Arbeitgeber dem Arbeitnehmenden, welcher während einer Kurzarbeitsperiode Ferien bezieht, den vollen Lohn oder nur den reduzierten Kurzarbeitslohn zu bezahlen hat. Diese Frage ist umstritten.

Das SECO, aber auch die öffentliche Arbeitslosenkasse Baselland ist der Auffassung, dass der während der Dauer einer Kurzarbeitsperiode auszahlende Ferienlohn nicht gekürzt werden darf.

Diese Meinung wird in der Lehre nicht einhellig vertreten. Es wird argumentiert: Aufgrund der Tatsache, dass der Arbeitnehmer der Kurzarbeit zustimmen hat, hat er auch der damit einhergehenden Lohnreduktion zugestimmt. Die Lohnreduktion beziehe sich damit auch auf den während der Dauer der Kurzarbeit bezogenen Ferienlohn (etwa Manuela Keller-Rapolt, "Kurzarbeit und Massenentlassung" in: AJP/PJA 2/2010, Seiten 250 - 257). Entsprechend sieht es offenbar auch der Beobachter, "Ihre Rechte bei Kurzarbeit", in: Ausgabe 7/09: "Umstritten ist allerdings, wie hoch Ihr Lohn während der Ferien ist. ... Gemäss vorherrschender Meinung von Arbeitsrechtsexperten muss Ihr Arbeitgeber nur den gekürzten Lohn bezahlen."

Was tun in der Praxis?

Unternehmungen, welche den ungekürzten Ferienlohn während der Kurzarbeit bezahlen, sind auf der "sicheren Seite". Die Mehrheit der Unternehmungen bezahlt jedoch einen reduzierten Ferienlohn. Dabei steht die so erzielte Lohneinsparung nicht im Vordergrund, es sind vielmehr praktische Überlegungen. Die Ausrichtung des ungekürzten Ferienlohns ist deutlich aufwendiger und kann bei einer Vielzahl Mitarbeitender nicht praktikabel sein, da der Lohn ja bereits vor dem Monatsende überwiesen wird.

Streng genommen sind unseres Erachtens beide oben erwähnten "Praktikerlösungen" nicht ganz korrekt. Gemäss Art. 329a Abs. 3 OR sind "für ein unvollständiges Dienstjahr" die Ferien entsprechend der Dauer des Arbeitsverhältnisses im betreffenden Dienstjahr zu gewähren. Dem entsprechend ist davon auszugehen, dass der Ferienanspruch und mithin auch der damit zusammenhängende Ferienlohnanspruch pro rata entstehen. Die Variante "voller Ferienlohn" ist nicht sachgerecht, weil effektiv eine geringere Produktivität gegenübersteht. Die gekürzte Variante benachteiligt diejenigen,

die in der Zeit der Kurzarbeit Ferien beziehen. Nachteil der korrekten Variante ist, dass sie sehr schwierig zu handhaben ist, weil die Höhe der pro-rata-Anrechnung während des Jahres nicht definitiv festgelegt werden kann und erst Ende des Jahres fest steht, wie viel Kurzarbeit geleistet werden muss.

Die korrekte Abrechnungsmethode mit der exakten zeitlichen Zurechnung der Entstehung des Ferienanspruchs und des Bezugs dieser Ferientage ist demnach derart aufwendig, dass sie in der Praxis kaum umsetzbar ist. Somit erscheint die Auszahlung des gekürzten Ferienlohns während der Periode der Kurzarbeit sachgerecht.

### **Ausrichtung des 13. Monatslohnes während oder nach einer Periode der Kurzarbeit: Muss oder kann der 13. Monatslohn entsprechend der effektiv an den Mitarbeitenden ausgerichteten Entschädigung gekürzt werden?**

Es gibt Arbeitgeber, welche davon ausgehen, dass den Arbeitnehmenden – analog zur Regelung des Ferienlohnes – nur ein reduzierter 13. Monatslohn zusteht, wenn im entsprechenden Jahr kurzgearbeitet wird. Diese Arbeitgeber argumentieren damit, dass dem Arbeitnehmenden ja der anteilige 13. Monatslohn mit der "Entschädigung Kurzarbeit" monatlich ausbezahlt wurde und dass somit eine Kürzung des vom Arbeitgeber ausbezahlten 13. Monatslohnes sachrichtig sei. Unseres Erachtens ist diese Auffassung falsch und wir empfehlen, den 13. Monatslohn ungekürzt auszurichten<sup>1</sup>. Am besten lässt sich dies anhand eines Beispiels aufzeigen:

#### Lohnabrechnung Heinz Muster, Mai 2010

Monatslohn	6'000.00
Abzug Kurzarbeit 1)	-1'724.00
Entschädigung Kurzarbeit 2)	1'379.20
Bruttoloan	5'655.20

AHV-Beitrag von 5.05	6'000.00
	-303.00
ALV-Beitrag von 1.00	6'000.00
	-60.00
Pensionskasse	-651.00
Total der Abzüge	-1'014.00

Nettolohn	4'641.20
-----------	----------

<sup>1</sup> Es handelt sich hierbei um die persönliche Meinung der Verfasser. Der Entscheid über die Ausrichtung des vollen 13. Monatslohnes bzw. die Kürzung des 13. Monatslohnes verbleibt beim Unternehmer.

### **Bemerkungen**

- 1 Abzug Kurzarbeit: Die Berechnung richtet sich nach den gesetzlichen Vorschriften (siehe Broschüre des SECO).
- 2 Die Entschädigung Kurzarbeit beträgt 80 % des Abzugs für Kurzarbeit.

Aufgrund der Einrechnung des anteilmässigen 13. Monatslohnes in die Bemessungsbasis ist dieser grundsätzlich in der "Entschädigung Kurzarbeit" enthalten. Der anteilmässige 13. Monatslohn ist jedoch wiederum auch im "Abzug Kurzarbeit" enthalten. Es findet somit zumindest rechnerisch ein "Ausgleich" zwischen Gewährung und Kürzung des 13. Monatslohnes statt, wenn auch betragsmässig nicht ganz vollständig. Der Arbeitgeber ist unserer Meinung nach bei der Ausrichtung des 13. Monatslohnes nicht berechtigt, eine Kürzung vorzunehmen. Ansonsten er das Risiko eingeht, den vertragsmässig geschuldeten Lohn nicht vollständig zu entrichten.

Die "Entschädigung Kurzarbeit" enthält den anteiligen 13. Monatslohn, da andernfalls die Abrechnung mit dem Arbeitslosenamt deutlich aufwendiger wäre. Es sind demnach praktische Gründe, welche zu dieser Regelung geführt haben.

### **Wir empfehlen den Arbeitgebern, den ungekürzten 13. Monatslohn auszurichten.**

### **Mutterschaftsentschädigung: Wirkt sich die Lohnkürzung während der Kurzarbeit auf die Mutterschaftsentschädigung aus?**

Bei der Berechnung der Mutterschaftsentschädigung werden Zeiten mit unverschuldeterweise gekürztem Lohn nicht berücksichtigt. Es wird demnach 80 Prozent des gewöhnlichen Lohns ausbezahlt.

Dasselbe gilt auch für Krankheit: Bei Krankheit während der Phase der Kurzarbeit berechnet die Versicherung die Entschädigung auf der Basis des üblichen Salärs.

### **2 Abgangsentschädigungen, insbesondere bei Entlassung aus betrieblichen Gründen aus Sicht der AHV**

Unternehmen in der Krise müssen alles daran setzen, um möglichst bald wieder profitabel zu werden. Eine Gesamtanalyse zeigt, wo Verbesserungspotential besteht. Vielleicht besteht die Lösung darin, gewisse Produkte oder Leistungen nicht mehr anzubieten. Möglicherweise können Abteilungen zusammengelegt oder Leistungen ausgelagert werden (Outsourcing). Oft muss ein Betriebsteil geschlossen oder redimensioniert werden. Bei Restrukturierungen dieser Art sind Entlassungen oft nicht zu vermeiden.

## ABGANGSENTSCHÄDIGUNGEN

### Behandlung von Abgangsleistungen im Allgemeinen.

Das AHV-Recht unterscheidet bei den Zahlungen bei (vorzeitiger) Beendigung eines Arbeitsverhältnisses zwischen **Sozialleistungen bei ungenügender beruflicher Vorsorge** (nach [Art. 8bis AHVV](#)) und **Sozialleistungen bei Entlassungen aus betrieblichen Gründen** ([Art. 8ter AVV](#)).

Im ersten Fall privilegiert die AHV jene Abgangsentschädigungen, die an Personen ausgerichtet werden, die keine berufliche Vorsorge haben. Hier ist die Abgangsleistung gewissermassen Kompensation für eine fehlende BVG-Vorsorgeleistung. Beitragsfrei sind solche Zahlungen in der Höhe der halben minimalen einfachen Altersrente (zurzeit CHF 570) pro Dienstjahr ohne berufliche Vorsorge. Von dieser Bestimmung sollen Personen profitieren können, die wegen nicht Erreichens der Lohnlimite dem BVG nicht unterstellt sind (z.B. Hausdienstmitarbeiter, mitarbeitende Familienglieder in Gewerbe und Landwirtschaft). Das Privileg ist nicht fürstlich, wenn man bedenkt, dass der Arbeitgeber einem solchen Arbeitnehmenden nach 20jähriger Betriebszugehörigkeit bloss CHF 11'400 AHV-beitragsfrei zuwenden könnte. Die obligationenrechtliche Abgangsentschädigung, die in solchen Fällen geschuldet wäre und ebenfalls als Ersatz der beruflichen Vorsorge verstanden wird, beträgt 8 Monatslöhne ([Art. 339 c OR](#)).

Darüberhinausgehende Leistungen und überhaupt jegliche weiteren freiwilligen Leistungen des Arbeitgebers bei der Beendigung des Arbeitsverhältnisses, sofern sie nicht unter die eben genannten Kriterien fallen, sind in jedem Fall AHV-pflichtig, seien sie nun in Rentenform oder als Kapitalleistung zugesprochen. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass Rentenleistungen, namentlich auch Überbrückungsrenten, die vom Arbeitgeber bis zum Eintritt ins Rentenalter ausgerichtet werden, nicht etwa als weiterführende Lohnzahlungen jährlich verabgibt werden, sondern dass der kapitalisierte Betrag der gesamten Rente bei der erstmaligen Auszahlung vollumfänglich der AHV unterstellt wird.

### Abgangsleistungen bei Entlassungen aus betrieblichen Gründen

In gewissen Fällen bezahlt der Arbeitgeber Abgangsentschädigungen, um die sozialen und wirtschaftlichen Härten für die Arbeitnehmenden zu mildern.



Für den Arbeitgeber stellt sich die Frage, ob derartige Abgangsentschädigungen der AHV-Pflicht unterstehen. Eine Befreiung würde die Arbeitnehmenden aber auch den Arbeitgeber entlasten.

Werden Abgangsleistungen bei Entlassung aus betrieblichen Gründen im Rahmen eines Sozialplanes, gestützt auf einen Gesamtarbeitsvertrag oder freiwillig vom Arbeitgeber ausgerichtet, lässt das AHV-Recht nach Art. 8ter AHVV Zahlungen bis zur Höhe der doppelten maximalen einfachen AHV-Rente (Heute = CHF 54'720) beitragsfrei.

Diese Privilegierung erfolgt aber nur, wenn die besonderen Erfordernisse der „Entlassung aus betrieblichen Gründen“ erfüllt sind. Art. 8ter AHVV formuliert dies so:

#### Art. 8ter AHVV Sozialleistungen bei Entlassungen aus betrieblichen Gründen

- Leistungen des Arbeitgebers bei Entlassungen aus betrieblichen Gründen sind bis zur Höhe des doppelten Betrages der maximalen jährlichen Altersrente vom massgebenden Lohn ausgenommen.
- Als betriebliche Gründe gelten Betriebs-schliessungen, -zusammenlegungen und restrukturierungen.

Eine Betriebsrestrukturierung liegt vor:

- wenn die Voraussetzungen nach [Art. 53b Abs. 1 Bst. a oder b des BVG](#) für eine Teilliquidation der Vorsorgeeinrichtung erfüllt sind; oder
- im Falle einer durch Sozialplan geregelten kollektiven Entlassung.

Wenn sich der Arbeitnehmende selber für eine vorzeitige Pensionierung entscheidet und die individuelle Beteiligung des Arbeitgebers fallweise mit diesem ausgehandelt wird, liegt keine Entlassung im Sinne von Art. 8ter AHVV vor. Ebenso sind die Voraussetzungen nicht erfüllt, wenn in Sozialplänen bei einem freiwilligen Abgang Leistungen in Aussicht gestellt werden. Es kommt demnach auf die Beweggründe zum Weggang und auf die entsprechende Darstellung in der Vereinbarung zwischen dem Arbeitgeber und den Arbeitnehmenden an. Nur angeordnete Entlassungen können die Voraussetzungen von Art. 8ter AHVV erfüllen. Die maximale einfache Altersrente beläuft sich im Jahr 2010 auf CHF 2'280 pro Monat. Die doppelte maximale jährliche Altersrente beträgt demnach CHF 54'720.

#### Berechnungsbeispiel Abgangsentschädigung

(Annahme: Die Voraussetzungen nach Art. 8ter AHVV sind erfüllt)

Abgangsentschädigung	CHF 150'000
Minus doppelte maximale jährliche Altersrente	CHF - 54'720
Für die AHV massgebender Lohn	CHF 95'280

## SANIERUNGSGEWINNE

Im **Lohnausweis** sind Abgangsentschädigungen separat vom übrigen Einkommen unter Ziffer 4 „Kapitalleistungen“ am besten mit dem Stichwort „Abgangsentschädigung“ auszuweisen. Es ist stets der ganze Betrag aufzuführen und nicht nur der AHV-pflichtige Teil. Unter „Bemerkungen“ kann ein Zusatztext erfasst werden.

Die Qualifikation der AHV ist nicht direkt mit der steuerlichen Beurteilung gekoppelt. Je nach Sachlage wird die Abgangsentschädigung auch im Steuerrecht wie eine Vorsorgeleistung unabhängig vom übrigen Einkommen zu einem speziellen Satz besteuert ([vgl. Art. 17 Abs. 2 DBG i.V. mit Art. 38 DBG](#)). In zahlreichen Fällen, insbesondere wenn der Arbeitnehmende das 55. Altersjahr noch nicht erreicht hat oder wenn keine soziale Härte abzufedern ist, bleiben solche Zahlungen aber wie Lohn voll steuerbar.

Die in der Praxis vorkommenden Sachverhalte sind oft nicht klar und eindeutig einzuordnen, und der Teufel steckt, wie stets bei solchen Fragen, im Detail. Da es sich bei Abgangsentschädigungen in der Regel um hohe Geldsummen handelt, empfiehlt es sich, fachmännischen Rat beim Treuhänder oder Steuerberater einzuholen und Grenzfälle besonders sorgfältig abzuklären.

### 3 Echte und unechte Sanierungsgewinne

Unter „Sanierung“ wird allgemein die Wiederherstellung des finanziellen Gleichgewichts einer in Not geratenen Unternehmung verstanden. Sanierungsmassnahmen dienen dazu, Liquiditätsengpässe zu überbrücken, Verluste oder eine in der Bilanz ausgewiesene Unterbilanz oder Überschuldung zu beseitigen, sowie die nachhaltige Rentabilität des Unternehmens wiederherzustellen. Im engeren Sinne umfasst eine Sanierung die Bilanzbereinigung, insbesondere die Eliminierung einer Unterbilanz.

Es gibt unzählige Möglichkeiten eine Gesellschaft zu gesunden. **Eine Sanierung sollte immer im Rahmen eines Gesamtkonzeptes erfolgen.** Oft ist es nicht eine einzelne Handlung, welche zum Erfolg führt, sondern ein Massnahmenbündel. Wir konzentrieren uns an dieser Stelle auf zwei häufig vorkommende Massnahmen: Der **à-fonds-perdu-Zuschuss** und der **Forderungsverzicht**.

Nachfolgend werden die steuerlichen Auswirkungen dieser finanziellen Sanierungsmassnahmen bei privat gehaltenen Kapitalgesellschaften dargestellt. Wir konzentrieren uns auf die Regelungen bei der Direkten Bundessteuer. Die allenfalls abweichenden kantonalen Bestimmungen sind zusätzlich zu beachten. Insbesondere soll die steuerlich wesentliche Unterscheidung zwischen echten und unechten Sanierungsgewinnen aufgezeigt werden und die daraus folgenden Konsequenzen.

Eine Sanierung ist mit schmerzlichen Opfern verbunden. Aus diesem Grund gilt es umso mehr, den maximalen steuerlichen Nutzen aus einer Sanierung ziehen zu können.

#### Echte und unechte Sanierungsgewinne

**Echte Sanierungsgewinne** stellen **steuerbaren Ertrag** dar. **Unechte Sanierungsgewinne** qualifizieren als **erfolgsneutrale Kapitaleinlagen** und das heisst, dass die steuerlichen Verluste weiterhin verrechnet werden können. Bei der Qualifikation eines Sanierungsgewinnes spielt sowohl die Art der Sanierungsleistung, als auch die Stellung des Sanierenden eine Rolle.

#### Zuschüsse à fonds perdu

Vom Handling her ist diese Lösung – wie auch der Forderungsverzicht – rasch, formlos und kostengünstig. Sie hat weiter den Vorteil, dass sie ohne Publizität abgewickelt werden kann (stille Sanierung).

Zuschüsse von Aktionären zu Gunsten von zu sanierenden Gesellschaften qualifizieren als unechter Sanierungsgewinn. Im Gegensatz dazu stellen Zuschüsse von unabhängigen Dritten steuerwirksame, d.h. echte Sanierungsgewinne dar.

#### Forderungsverzichte

Ein Forderungsverzicht setzt voraus, dass der ganz oder teilweise verzichtende Gläubiger ein Interesse am Fortbestand der Gesellschaft hat. Dies ist primär bei den Aktionären der Fall, jedoch unter Umständen auch bei gewissen Gläubigern. Diese hoffen darauf, dass durch einen Teilverzicht wenigstens die Forderungsrestanz wieder werthaltig wird. Darüber hinaus können Gläubiger interessiert sein, das Unternehmen als Kunde zu erhalten.

Verzichten Gläubiger auf Forderungen, so erzielt die sanierte Gesellschaft grundsätzlich einen echten Sanierungsgewinn. Dies gilt für Forderungsverzichte von Dritten (Lieferanten, Bank) aber auch für Forderungsverzichte von Beteiligten (Aktionärsdarlehen). Bei der Direkten Bundessteuer gibt es jedoch eine Ausnahmebestimmung: Forderungsverzichte von Beteiligten führen dann zu einem unechten Sanierungsgewinn, wenn das Beteiligendarlehen entweder steuerlich als verdecktes Eigenkapital behandelt wurde oder wenn ein solches Darlehen von einem unabhängigen Dritten unter den gleichen Umständen nicht mehr zugestanden worden wäre. Dies ist der Fall, wenn das Aktionärsdarlehen erstmalig oder zusätzlich wegen dem schlechten Geschäftsgang gewährt wurde.

#### Ausweis in der Jahresrechnung

Es gibt verschiedene Möglichkeiten der Verbuchung. Wir zeigen eine einfache und verständliche Methode (Abb. 1):

(Abb. 1)

#### Buchungsbeispiele

Echter Sanierungsgewinn

À-fonds-perdu-Zuschuss Dritter

Forderungsverzicht Lieferant

Flüssige Mittel – ausserordentliche Gewinne

Kreditor - ausserordentliche Gewinne

CHF 120'000

CHF 210'000

Unechter Sanierungsgewinn

À-fonds-perdu-Zuschuss Aktionär

Forderungsverzicht Aktionär<sup>1</sup>

Flüssige Mittel – Kapitaleinlage Aktionär

Aktionärsdarlehen - Kapitaleinlage Aktionär

CHF 200'000

CHF 150'000

<sup>1</sup> Es handelt sich hier um einen Überbrückungskredit des Aktionärs

## VERRECHNUNGSSTEUER

Der **Forderungsverzicht** oder ein **à-fonds-perdu-Zuschuss** stellt für den Aktionär, welcher die Beteiligung im Privatvermögen hält, einen **steuerlich nicht abzugsfähigen Kapitalverlust** dar. In seiner Gesellschaft werden sie als Zuschuss in die Reserven angesehen (Agio/Kapitaleinlage).

Bisher mussten Leistungen der Gesellschaft, welche keine Rückzahlung des nominellen Gesellschaftskapitals darstellten, ausnahmslos als Einkommen oder Vermögensertrag versteuert werden (Nennwertprinzip). Die Rückzahlung eines Agios oder eines à-fonds-perdu-Zuschusses qualifizierte als steuerbarer Vermögensertrag.

Mit der **Unternehmenssteuerreform II (USTR II)**, wurde neu das **Kapitaleinlageprinzip** eingeführt. Mit dem **Wechsel vom Nennwertprinzip zum Kapitaleinlageprinzip** wird die **steuerfreie Rückzahlung der von Anteilseignern eingebrachten Kapitaleinlagen** (Einlagen, Aufgelder, Zuschüsse sowie der sanierungshalber vorgenommenen Forderungsverzichte der Beteiligten, sofern sie als unechte Sanierungsgewinne qualifizieren) ermöglicht. Der Dividendenbesteuerung unterliegen einzig noch die ausgeschütteten Gewinne und die Liquidationsüberschüsse. Wir werden das Kapitaleinlageprinzip in einer späteren Nummer genauer vorstellen.

Die Bestimmung tritt beim Bund am 1. Januar 2011 in Kraft, die Kantone haben eine zweijährige Übergangsfrist, weshalb bis zum 1. Januar 2013 noch Vorsicht geboten ist. Gemäss zwingender Bestimmung des Steuerharmonisierungsgesetzes sind die Kantone verpflichtet, spätestens ab 1. Januar 2013 die Rückzahlung von Zuschüssen beim Aktionär von der Einkommenssteuer zu befreien. **Der Zuschuss muss in der Handels- und Steuerbilanz der Gesellschaft gesondert ausgewiesen werden und darf nicht mit Verlustvorträgen verrechnet werden** (allerdings fällt die Emissionsabgabe von 1 % an, wenn die Verluste nicht ausgebucht werden). Wie die Bilanz nach einer Sanierung aussieht, zeigt die folgende Darstellung.

Darstellung des Eigenkapitals der Müller AG, nach Verbuchung eines à-fonds-perdu-Zuschusses von Herrn Müller

Aktienkapital	CHF 300'000
Vortrag Vorjahr	CHF – 260'784
Reserven a. Kapitaleinlagen	CHF + 370'000
Jahresverlust	CHF – 121'817
Bilanzverlust	CHF - 12'601

### Schlussfolgerungen

Die vorstehenden Erläuterungen sind bewusst einfach gehalten. Wir haben uns auf das Wesentliche konzentriert. Bei einer Sanierung stellen sich in der Praxis mannigfaltige betriebswirtschaftliche, rechtliche und steuerliche Fragen. Der Verwaltungsrat muss alle relevanten Fragestellungen in einer Krisensituation erkennen, um adäquate Massnahmen einleiten zu können. Dabei sollte er sich nicht einem hohen persönlichen Haftungsrisiko aussetzen.

### 4 Verrechnungssteuer bei Ausschüttung von Dividenden im Inland

Bis vor kurzem schütteten viele KMU keine Dividenden aus. Dies ändert sich nun aufgrund der unternehmerfreundlicheren Steuergesetzgebung. Dazu kommt, dass die Ausschüttung der nichtbetriebsnotwendigen Substanz einer Kapitalgesellschaft oft Sinn macht.

Die überwiegende Zahl der kleineren Kapitalgesellschaften in der Schweiz befindet sich im Besitz von natürlichen Personen. Diese mussten bis anhin in den meisten Kantonen Dividenden vollumfänglich als Einkommen versteuern. Die Ausschüttungen wurden deshalb – wirtschaftlich betrachtet – doppelt belastet. Zuerst wurden die Unternehmensgewinne von der **Gewinnsteuer** erfasst und anschliessend unterliegt dasselbe Steuersubstrat – bei den natürlichen Personen - der **Einkommenssteuer**. Aus diesem Grund wurden Gewinne in der Vergangenheit oft thesauriert, d.h. in den Unternehmungen zurückbehalten.

Am 24. Februar 2008 wurde die Unternehmenssteuerreform II (USTR II) auf Bundesebene an der Urne angenommen. Bei der Direkten Bundessteuer werden Dividendenerträge aus Beteiligungen von mehr als 10 % des Grundkapitals seit dem 1. Januar 2009 steuerlich entlastet. Der Bund vermindert die Berechnungsgrundlage bei Aktien im Privatvermögen um 40 % (Anteile im Geschäftsvermögen werden um 50 % entlastet). Die meisten Kantone entlasten Dividenden mit 40 bis 60 %. Deshalb schütten nun deutlich mehr Kapitalgesellschaften Dividenden aus als früher. Bis 2008 galt die uneingeschränkte Einreichungspflicht der Jahresrechnungen. Ab dem Geschäftsjahr 2009 müssen Gesellschaften, die keine Dividende ausrichten, neu ihre Jahresrechnung nur noch unaufgefordert einreichen, sofern die Bilanzsumme mehr als CHF 5 Mio. beträgt.

Weitere Informationen zur Einreichung der Jahresrechnungen bei der ESTV und der reduzierten Besteuerung von Dividenden finden Sie unter folgenden Links:

[Newsletter Steuern vom März 2010, „Reduzierte Dividendenbesteuerung“ von Branko Balaban, BDO AG](#)

[Information der ESTV zur Unternehmenssteuerreform II](#)

[Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung, Dividendenbesteuerung in den Kantonen ab 1.1.2011](#)

Bis 2009 versandte die Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) die entsprechenden Formulare für die Deklaration der Verrechnungssteuer an alle Kapitalgesellschaften. Im Jahr 2010 wurde dieser Versand eingestellt und die Gesellschaften müssen sich nun selbst um die Deklaration der Dividenden und die Entrichtung der Verrechnungssteuer kümmern. Nachfolgend fassen wir die wichtigsten Punkte im Zusammenhang mit der Einreichung der Jahresrechnungen und den Dividendenausschüttungen im Inland zusammen und stellen die Formulare der ESTV vor:

#### Auswahl der wichtigsten Formulare für inländische Kapitalgesellschaften

Form. 102  
Ausserordentliche Dividenden, Gratisaktien, Liquidationsüberschüsse, wiederkehrende geldwerte Leistungen und andere geldwerte Leistungen bei Kapitalgesellschaften

Form. 103  
Aktiengesellschaften: Verrechnungssteuer auf dem Ertrag inländischer Aktien (ordentliche Dividende)

Form. 106  
Gesuch um Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer für Bardividenden im Konzernverhältnis (Beteiligungen von mindestens 20 % am Grundkapital)

Form. 110  
Verrechnungssteuer auf dem Ertrag von Gesellschaftsanteilen inländischer GmbH (ordentliche Dividende)

Diese und weitere Formulare finden Sie unter folgendem Link (um die Formulare zu öffnen muss eine Software heruntergeladen werden, welche die ESTV allerdings zur Verfügung stellt):

[Link ESTV](#)

## MWST

**Dividenden im Konzernverhältnis**, welche von inländischen Muttergesellschaften vereinnahmt werden, **werden mit Form. 106 gemeldet**.

Diese Ausschüttungen können in der Folge ohne Verrechnungssteuerabzug an die Muttergesellschaft überwiesen werden.

Weiterführende Informationen (Links):

[Art. 26a VSTV](#)

[Merkblatt „Gesuch um Meldung statt Entrichtung der Verrechnungssteuer“ der ESTV](#)

Die Verrechnungssteuer von 35 % wird auf folgendes Postkonto überwiesen:

Kontoinhaber:  
Eidg. Steuerverwaltung, Verrechnungssteuer + Stempelabgaben, 3003 Bern

Postkonto: 30-4120-3

Bemerkungen:  
Dossier-Nummer, Formularnummer (z.B. Form. 103) und der Ablieferungspflichtige (sofern dieser nicht mit dem Einzahler identisch ist).



### 5 Storno von Debitoren-Rechnungen aus Sicht der MWST

In der Praxis müssen immer wieder Rechnungen storniert werden. Manchmal ist eine Umadressierung nötig, da sich die Empfänger nicht immer im Klaren sind, an welche Adresse die Rechnung zu stellen ist. Es kommt auch vor, dass ein Preisnachlass gewährt werden muss. Aus diesen Gründen müssen manche Rechnungen neu ausgestellt werden. Dies ist jedoch nicht ohne Risiko:

Es gilt der Grundsatz: **"Fakturierte Steuer ist geschuldete Steuer"**. Demnach ist die MWST, welche auf Rechnungen ausgewiesen wird, immer abzuliefern. Dies auch dann, wenn die MWST zu Unrecht in Rechnung gestellt wurde. Somit ist fälschlicherweise verrechnete Umsatzsteuer grundsätzlich abzuliefern.

Aufgrund dieser Praxis kann es tückisch sein, für den gleichen Steuerbetrag mehrere Rechnungen auszustellen und an den Kunden zu versenden. Im betrieblichen Alltag kommt es immer wieder vor, dass Rechnungen bloss dadurch storniert werden, indem die interne Buchhaltungskopie der ausgestellten Rechnung mittels Handnotiz mit "Storno" gekennzeichnet und dem Kunden eine neue Rechnung zugestellt wird. Vielleicht wurde telefonisch vereinbart, dass die unkorrekte Rechnung zu vernichten sei und der Kunde wirft sie in den Papierkorb. Allenfalls sendet der Kunde die aus seiner Sicht "falsche" Rechnung sogar zurück.

Diese alltägliche Routine birgt das latente MWST-Risiko, dass für den gleichen Steuerbetrag zwei Rechnungen im Umlauf sind ohne dass die eine nachweislich mittels eines anderen Dokuments ausser Verkehr gesetzt wurde. Wir empfehlen deshalb, die zu korrigierende Rechnung entweder:

- durch eine referenzierte **Gutschrift** zu entwerfen und eine (oder auch mehrere) neue Rechnungen auszustellen
- oder auf der **neuen Rechnung** den **Vermerk** anzubringen, dass die ursprüngliche Rechnung Nr. xx durch diese Rechnung **ersetzt und annulliert** wird.

Mit diesem Vorgehen wird Klarheit geschaffen und das Risiko der doppelten Ablieferung der Umsatzsteuer wird ohne grossen Aufwand beseitigt. Ob nicht nachweislich ausserkraftgesetzte falsche Rechnungen anlässlich einer MWST-Revision - effektiv zu Forderungen der ESTV führen, dürfte vom Ermessen des einzelnen MWST-Revisors abhängen. Um nicht auf dessen Nachsicht angewiesen zu sein, ist es sicher besser, klare Belege zu erstellen und damit Meinungsverschiedenheit mit der ESTV zu vermeiden.

### 6 Akonto-Rechnungen bei der MWST

Viele Akonto-Rechnungen werden in der Praxis falsch ausgestellt. Die Belegersteller sind sich dessen aber nicht bewusst. Richtig und falsch liegen denn auch nahe beieinander. Wie sehen richtig und falsch adressierte Akonto-Rechnungen aus?

**Akonto-Rechnungen sollten grundsätzlich wie folgt gestellt werden:**

Bezeichnung	Betrag in CHF
1. Akonto-Rechnung	
Akonto-Leistung	10'000
7,6 % MWST	760
<b>Totalbetrag</b>	<b>10'760</b>
2. Schlussrechnung	
Leistung	12'000
Abzüglich Akonto-Rechnung	-10'000
Zwischentotal	2'000
7,6 % MWST	152
<b>Restbetrag</b>	<b>2'152</b>

**Falsch ist folgende Abwicklung:**

Bezeichnung	Betrag in CHF
1. Akonto-Rechnung	
Akonto-Leistung	10'000
7,6 % MWST	760
<b>Totalbetrag</b>	<b>10'760</b>
2. Schlussrechnung	
Leistung	12'000
7,6 % MWST	912
<b>Totalbetrag</b>	<b>12'912</b>
Abzüglich Akonto-Rechnung	-10'760
<b>Restbetrag</b>	<b>2'152</b>

## MWST

Der Grund, warum die vorstehend dargestellte Rechnung falsch ist, liegt in der erwähnten Praxis der ESTV, wonach MWST, welche auf Rechnungen ausgewiesen wird, immer abzuliefern ist. Dies auch dann, wenn die MWST zu Unrecht in Rechnung gestellt wurde. Vorliegend wurde bei der falschen Rechnungsstellung eine MWST von insgesamt CHF 1'672 auf beiden Rechnungen zusammen ausgewiesen statt der tatsächlich geschuldeten und auch an die ESTV abgeführten Steuer von CHF 912. Falsch erstellte Akonto-Rechnungen sind im betrieblichen Alltag recht häufig anzutreffen. Der Grund liegt darin, dass der Rechnungssteller auf die **Zahlbeträge** fokussiert ist (welche bei beiden Abwicklungen identisch sind) und nicht auf die **ausgewiesene Umsatzsteuer**. Auch in diesem Fall besteht ein Risiko, anlässlich einer MWST-Revision, da die ESTV die tatsächlich auf den Rechnungen ausgewiesene Steuer einfordern könnte. Es empfiehlt sich deshalb, bei Akonto- und Schlussrechnungen einen Mehrfachausweis der gleichen Steuer zu vermeiden.

### 7 Erhöhung der Mehrwertsteuersätze ab 1.1.2011 (Vorinformation)

Wir haben mit unserem BDO Newsletter vom 3. Mai 2010 über die ersten Massnahmen informiert, welche in den nächsten Wochen zu treffen sind. Hier nochmals der Link zu unserem Artikel:

[Erhöhung der Mehrwertsteuersätze ab 1.1.2011 \(Vorinformation\)](#)

Mit unserem BDO Newsletter vom September 2010 werden wir detailliert auf die Satzerhöhung eingehen und aufzeigen, wie die Umstellung am einfachsten bewerkstelligt werden kann.

#### Hinweis

Diese Publikation soll Ihnen einen Überblick verschaffen und eine Orientierungshilfe sein. Sie enthält lediglich eine Auswahl der wesentlichen gesetzlichen Regelungen des Bundes. In jedem Fall sind abweichende kantonale Bestimmungen zu beachten. Diese Publikation ersetzt keinesfalls eine individuelle Abklärung und Beratung im Einzelfall.

#### Copyright

Abdruck auch auszugsweise nur unter voller Quellenangabe gestattet.

Bitte senden Sie uns ein Belegexemplar zu.

Ansprechperson: Heidi Fundinger  
Tel: 044 444 35 09  
E-Mail: [heidi.fundinger@bdo.ch](mailto:heidi.fundinger@bdo.ch)

### Haben Sie Fragen?

Für Fragen oder bei Unklarheiten kontaktieren Sie bitte Ihren **Kundenpartner** oder eine unserer **Niederlassungen in Ihrer Nähe**.

#### BDO AG

Aarau	Tel. 062 834 91 91	Lausanne	Tel. 021 310 23 23
Affoltern a. A.	Tel. 043 322 77 55	Liestal	Tel. 061 927 87 00
Altdorf	Tel. 041 874 70 70	Lugano	Tel: 091 913 32 00
Baden-Dättwil	Tel. 056 483 02 45	Luzern	Tel. 041 368 12 12
Basel	Tel. 061 317 37 77	Olten	Tel. 062 387 95 25
Bern	Tel. 031 327 17 17	Porrentruy	Tel. 032 465 93 00
Biel/Bienne	Tel. 032 346 22 22	Sarnen	Tel. 041 666 27 77
Burgdorf	Tel. 034 421 88 11	Sion	Tel. 027 324 70 70
Fribourg	Tel. 026 435 33 33	Solothurn	Tel. 032 624 62 46
Genève	Tel. 022 322 24 24	Stans	Tel. 041 618 05 50
Glarus	Tel. 055 645 29 30	St. Gallen	Tel. 071 228 62 00
Grenchen	Tel. 032 654 96 96	Sursee	Tel. 041 925 55 55
Herisau	Tel. 071 353 35 33	Wetzikon	Tel. 044 931 35 85
Kreuzlingen	Tel. 071 677 97 97	Wil	Tel. 071 913 86 10
Lachen	Tel. 055 451 52 30	Zug	Tel. 041 757 50 00
Laufen	Tel. 061 766 90 60	Zürich	Tel. 044 444 35 55