

## Gewinn- und Kapitalsteuer

**Der nachfolgende Beitrag fasst auf kompakte Art und Weise die wichtigsten Eckpunkte der Gewinn- und Kapitalsteuer für juristische Personen zusammen.**

▶ *Roger M. Cadosch*

### 1. Gewinnsteuer

#### 1.1 Steuersubjekt

Unter juristischen Personen sind Gesellschaften und Körperschaften zu verstehen, denen das Zivilrecht eine eigene Rechtspersönlichkeit und damit die Fähigkeit verleiht, selbständig Rechte auszuüben und Pflichten zu übernehmen.

Im Steuerrecht werden zwei Gruppen juristischer Personen unterschieden:

- Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Kommanditaktiengesellschaften) und Genossenschaften;
- übrige juristische Personen (v. a. Vereine und Stiftungen).

Sowohl der Bund wie auch die Kantone und Gemeinden besteuern juristische Personen aufgrund der von ihnen erzielten Gewinne mit der Gewinnsteuer.

#### 1.2 Spezialfälle

##### Besteuerung von Beteiligungsgesellschaften

Gesellschaften, die massgeblich am Kapital anderer Gesellschaften beteiligt sind (z. B. Holdinggesellschaften), geniessen bei der Gewinnsteuer sowohl auf Bundesebene als auch in allen Kantonen Steuererleichterungen. Damit soll eine doppelte oder mehrfache wirtschaftliche Besteuerung vermieden werden. Eine solche würde sich ergeben, wenn das an einer anderen Gesellschaft beteiligte Unternehmen die von jener ausgeschütteten Gewinne nochmals zu versteuern hätte.

##### Neu gegründete Unternehmen

Die meisten Kantone kennen Steuererleichterungen für neu gegründete Unternehmen mit volkswirtschaftlicher Bedeutung. Der Zweck solcher Massnahmen besteht darin, den Zuzug von Unternehmen zu fördern, die für den Kanton von wirtschaftlicher Bedeutung sind. Eine Umstrukturierung der betrieblichen Tätigkeit kann einer Neugründung gleich gestellt werden. Die Massnahmen sind nach Steuerharmonisierungsgesetz auf maximal zehn Jahre befristet. Sie dürfen nicht zu einer ungerechtfertigten Konkurrenzierung bereits ansässiger Unternehmen führen. Obschon das Gesetz über die direkte Bundessteuer keine solchen Erleichterungen vorsieht, können sie durch das Staatssekretariat für Wirtschaft (SECO) auch für den Bund bewilligt werden. Voraussetzung ist allerdings, dass der betreffende Kanton die Erleichterung gewährt.

## 1.3 Art und Umfang sowie Beginn und Ende der Steuerpflicht

Wie bei den natürlichen Personen unterscheidet man bei den juristischen Personen die unbeschränkte und die beschränkte Steuerpflicht. **Unbeschränkt steuerpflichtig** sind juristische Personen, deren statutarischer Sitz oder tatsächliche Verwaltung in der Schweiz liegt. Solche Unternehmen werden aufgrund ihres gesamten Gewinns und Kapitals besteuert. Die unbeschränkte Steuerpflicht beginnt mit der zivilrechtlichen Entstehung (Eintrag im Handelsregister) oder mit dem Zuzug im besteuerten Gemeinwesen und endet mit der Auflösung (Liquidation) bzw. mit dem Wegzug. **Beschränkt steuerpflichtig** sind juristische Personen, die ihren Sitz im Ausland haben, aber im Inland über bestimmte Einkünfte oder Vermögenswerte (z. B. Betriebsstätten oder Grundbesitz) verfügen (wirtschaftliche Zugehörigkeit). Die beschränkte Steuerpflicht beginnt mit der Eröffnung einer Betriebsstätte bzw. mit dem Erwerb von Grundeigentum und endet mit dem Wegfall des steuerauslösenden Sachverhalts. Bei einem Wechsel des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung von einem Kanton in einen anderen erfolgt die Veranlagung für das ganze Jahr von dem Kanton, in dem der Sitz am Ende des Steuerjahres liegt. Die Besteuerung von Gewinn und Kapital durch die involvierten Kantone erfolgt schliesslich *pro rata temporis*.

## 1.4 Bemessung des Gewinns

### Übersicht

Die Gewinnsteuer juristischer Personen kann mit der Einkommenssteuer natürlicher Personen verglichen werden. Steuerobjekt ist der Reingewinn.

#### Schema der Gewinnbesteuerung:

	Summe aller Erträge
./.	Summe aller geschäftsmässig begründeten Aufwendungen
=	Unternehmenserfolg (Gewinn/Verlust)

### Steuerbarer Ertrag

Alle Arten von Erträgen sind Bestandteil des steuerbaren Unternehmenserfolges und zwar ungeachtet, ob es sich dabei um ordentlichen Ertrag aus der operativen Tätigkeit, Finanzertrag, Nebenerfolg (z. B. Mieterträge von Personalwohnungen) oder um ausserordentlichen Ertrag (z. B. ausserordentliche Währungs- oder Börsengewinne) handelt.

Eine Spezialregelung auf kantonaler Ebene gilt für die Patentbox: Der Reingewinn aus Patenten und vergleichbaren Rechten wird auf Antrag der Gesellschaft im Verhältnis des qualifizierenden Forschungs- und Entwicklungsaufwands zum gesamten Forschungs- und Entwicklungsaufwand pro Patent oder vergleichbarem Recht (Nexusquotient) mit einer Ermässigung von 90% in die Berechnung des steuerbaren Reingewinns einbezogen. Die Kantone können eine geringere Ermässigung vorsehen. Der Reingewinn aus Patenten und vergleichbaren Rechten, die in Produkten enthalten sind, ermittelt sich, indem der Reingewinn aus diesen Produkten jeweils um 6% der diesen Produkten zugewiesenen Kosten sowie um das Markenentgelt vermindert wird.

### Abzugsfähiger Aufwand

#### *Geschäftsmässige Begründetheit*

Alle mit dem Unternehmen zusammenhängenden Aufwendungen, die geschäftsmässig begründet sind, sind abzugsfähig; namentlich: Materialaufwand, Aufwand für Drittleistungen, Energieaufwand zur Leistungserstellung, direkte Einkaufsspesen, Personalaufwand, Sozialversicherungsaufwand, Arbeitsleistungen Dritter, Raumaufwand, Unterhalt, Reparaturen, Ersatz, Leasingaufwand, Fahrzeug- und Transportaufwand, Sachversicherungen, Abgaben, Gebühren, Bewilligungen, Energie- und Entsorgungsaufwand, Verwaltungs- und Informatikaufwand, Werbeaufwand, übriger Betriebsaufwand, Finanzaufwand sowie Abschreibungsaufwand.

Die Kantone können auf Antrag Forschungs- und Entwicklungsaufwand, welcher der Gesellschaft direkt oder durch Dritte im Inland indirekt entstanden ist, um höchstens 50% über den geschäftsmässig begründeten Forschungs- und Entwicklungsaufwand hinaus zum Abzug zulassen.

Die Kantone können ausserdem einen Abzug auf Eigenfinanzierung (Sicherheitseigenkapital) vorsehen, sofern verschiedene Bedingungen erfüllt sind.

### Abschreibungen

Geschäftsmässig begründete Abschreibungen von Aktiven sind zulässig, soweit sie buchmässig ausgewiesen werden.

Zwei Abschreibungsverfahren stehen zur Auswahl:

- das lineare Abschreibungsverfahren: Die Abschreibung wird gleichmässig auf die Anzahl Nutzungsjahre verteilt. Beispiel: 20% vom Kaufpreis;
- das degressive Abschreibungsverfahren: Die Abschreibung wird auf dem Buchwert (Restwert) berechnet. Beispiel: 40% vom jeweiligen Restwert.

Die ESTV publiziert periodisch die Abschreibungssätze auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe (Merkblatt A<sup>1</sup>). Es handelt sich dabei um Normalsätze, die vom Buchwert (Restwert) berechnet werden (degressives Abschreibungsverfahren). Wird vom Anschaffungswert abgeschrieben, so sind die Sätze um die Hälfte zu reduzieren. Es gibt Kantone, die grosszügigere Abschreibungsverfahren zulassen, sog. «Sofortabschreibungen», auch bekannt als «Einmalabschreibungen».

### Rückstellungen

Beim **Bund** sind Rückstellungen zulasten der Erfolgsrechnung zulässig für:

- im Geschäftsjahr bestehende Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist (Beispiele: Garantie- und Gewährleistungsverpflichtungen, Bürgschaftsrisiken, Prozessrisiken, Haftpflichtansprüche);
- Verlustrisiken, die mit Aktiven des Umlaufvermögens, insbesondere mit Waren und Debitorenforderungen, verbunden sind (Beispiele: Warenlager-Dritteln, Delkredere);
- andere unmittelbar drohende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen;
- künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge an Dritte bis zu 10% des steuerbaren Geschäftsertrages, insgesamt jedoch max. bis zu CHF 1 000 000.-.

Bisherige Rückstellungen werden dem steuerbaren Geschäftsertrag zugerechnet, soweit sie nicht mehr begründet sind. Die meisten **Kantone** kennen ähnliche Regelungen wie der Bund. Gewisse Kantone lassen zudem die Bildung von Rücklagen für mutmassliche Kosten wirtschaftlich erforderlicher Betriebsumstellungen und Umstrukturierungen zu.

### Zuwendungen an Vorsorgeeinrichtungen

Diese sind abzugsfähig, sofern sie angemessen sind und jede spätere zweckwidrige Verwendung ausgeschlossen bleibt.

### Steueraufwand

Im Gegensatz zu den natürlichen Personen können juristische Personen die bezahlten und die geschuldeten Gewinn- und Kapitalsteuern (Bund, Kanton und Gemeinde) der Gesellschaft als Geschäftsaufwand verbuchen.

<sup>1</sup> <http://www.estv.admin.ch/bundessteuer/dokumentation/00242/00382/index.html?lang=de>.

## Massgeblichkeitsprinzip

Nach dem Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz bilden die nach den zwingenden Vorschriften des Handelsrechts ordnungsgemäss erstellte Bilanz und Erfolgsrechnung Grundlage der steuerrechtlichen Gewinnermittlung. Dies vor allem deshalb, weil das Steuerrecht keine eigenen Rechnungslegungsvorschriften kennt. Eine Abweichung von der Handelsbilanz ist aus Sicht des Steuerrechts nur dann zulässig, wenn offensichtliche Verstösse gegen zwingendes Handelsrecht vorliegen, steuerrechtliche Bestimmungen missachtet werden oder bei groben Mängeln der Handelsbilanz gar die Beweiskraft abgesprochen werden muss.

## Korrekturen beim Saldo der Erfolgsrechnung

Der Saldo der Erfolgsrechnung muss nicht in jedem Fall dem steuerbaren Gewinn entsprechen. Abweichungen sind zum Beispiel möglich bei:

- geschäftsmässig nicht begründeten Aufwendungen (z. B. Privataufwand);
- geschäftsmässig nicht begründeten Abschreibungen (z. B. zu hohe Abschreibungen);
- geschäftsmässig nicht begründeten Rückstellungen (z. B. überhöhte Rückstellung für Garantieleistungen);
- Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Gegenständen des Anlagevermögens (z. B. Baukreditzinsen);
- Einlagen in die Reserven oder Einzahlungen auf das Eigenkapital;
- offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen (z. B. übersetzte Lohnbezüge);
- Zahlungen von Bestechungsgeldern an schweizerische oder fremde Amtsträger.

## Verdeckte Gewinnausschüttungen

Von einer verdeckten Gewinnausschüttung wird gesprochen, wenn an einen Anteilhaber oder an eine dem Unternehmen nahestehende Person Leistungen ohne entsprechenden Gegenwert ausgerichtet werden (z. B. übersetzte Lohnzahlungen, Naturalleistungen, Spesen, sonstige geldwerte Leistungen). Entscheidend ist, dass die entsprechende Leistung einem unbeteiligten Dritten gar nicht oder nicht in dieser Höhe erbracht worden wäre.

Beispiele von verdeckten Gewinnausschüttungen:

- der Hauptaktionär verkauft seiner Aktiengesellschaft Gegenstände zu Preisen, die über dem Verkehrswert liegen;
- die Aktiengesellschaft verkauft ihrem Hauptaktionär Gegenstände zu billig;
- der Hauptaktionär vereinnahmt direkt Umsätze mit Kunden, ohne dass diese als Ertrag in der Buchhaltung der Aktiengesellschaft erscheinen;
- die Aktiengesellschaft bezahlt für privaten Lebensaufwand des Hauptaktionärs.

## Zinsen auf verdecktem Eigenkapital

Hier handelt es sich um Finanzierungen von Kapitalgesellschaften, die allgemein anerkannte Finanzierungsregeln sprengen. Die Steuerbehörde untersucht das Finanzierungsverhältnis und wägt ab, ob vom Hauptaktionär oder anderen nahestehenden Personen gewährtem Darlehen an das Unternehmen tatsächlich der Charakter von Fremdkapital zukommt, oder ob es sich um unüblich hohe Fremdfinanzierung durch nahestehende Personen handelt. Dabei wird das steuerbare Eigenkapital um den Teil des Fremdkapitals erhöht, dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt. Damit verbunden ist auch die Umqualifizierung der Schuldzinsen, die auf jenen Teil des Fremdkapitals entfallen, dem wirtschaftlich die

Bedeutung von Eigenkapital zukommt. Diese «unechten Schuldzinsen» werden dem steuerbaren Gewinn der Gesellschaft zugerechnet.

## Verluste

Verluste können mit Gewinnen im selben Jahr verrechnet werden. Ausserdem können Verluste aus sieben früheren Geschäftsjahren mit Erträgen des laufenden Geschäftsjahres verrechnet werden. Verluste können nur vorgetragen, nicht jedoch rückgetragen werden.

## Erfolgsneutrale Vorgänge

Beim Bund und in den meisten Kantonen entsteht kein steuerbarer Gewinn bei:

- Kapitaleinlagen von Anteilseignern (einschliesslich Aufgeldern und Leistungen *à fonds perdu*);
- Verlegung des Sitzes oder der Verwaltung einer Gesellschaft innerhalb der Schweiz, soweit keine Veräusserungen oder buchmässigen Aufwertungen vorgenommen werden;
- Kapitalzuwachs aus Erbschaft, Vermächtnis oder Schenkung (Erbschafts- und Schenkungssteuern vorbehalten).

## Umstrukturierungen

Beim Bund und in den Kantonen werden stille Reserven einer juristischen Person bei Umstrukturierungen – insbesondere im Fall der Fusion, Spaltung oder Umwandlung – nicht besteuert, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden:

- bei Umwandlung in eine Personenunternehmung oder in eine andere juristische Person;
- bei Auf- oder Abspaltung einer juristischen Person, sofern ein oder mehrere Betriebe oder Teilbetriebe übertragen werden und soweit die nach der Spaltung bestehenden juristischen Personen einen Betrieb oder Teilbetrieb weiterführen;
- bei Austausch von Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten anlässlich von Umstrukturierungen oder fusionsähnlichen Zusammenschlüssen;
- bei der Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben sowie von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine inländische Tochtergesellschaft. Als Tochtergesellschaft gilt eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, bei der die übertragende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zu mindestens 20% am Grund- oder Stammkapital beteiligt ist.

## Ersatzbeschaffungen

Beim Ersatz von betriebsnotwendigem Anlagevermögen können die stillen Reserven auf ein Ersatzobjekt mit oder (seit dem 1. Januar 2011) ohne gleiche Funktion übertragen werden. Ausgeschlossen ist die Übertragung auf Vermögenswerte ausserhalb der Schweiz. Beim Ersatz von Liegenschaften durch bewegliche Gegenstände findet eine Besteuerung statt. Als betriebsnotwendig gilt nur Anlagevermögen, das dem Betrieb unmittelbar dient; ausgeschlossen sind insbesondere Vermögensobjekte, die dem Unternehmen nur als Vermögensanlage oder nur durch ihren Ertrag dienen.

## 1.5 Zeitliche Bemessung

Bei den juristischen Personen gilt gesamtschweizerisch die jährliche Gegenwartsbesteuerung. Die Steuern vom Reingewinn und vom Eigenkapital werden für jedes Steuerjahr festgesetzt und erhoben.

Als Steuerjahr gilt das Geschäftsjahr. Dabei spielt der gewählte Abschlusszeitpunkt keine Rolle. Die Steuerpflichtigen müssen jedes Jahr (ausgenommen im Gründungsjahr) einen Jahresabschluss erstellen. Umfasst ein Geschäftsjahr mehr oder weniger als 12 Monate, so bestimmt sich der Steuersatz für die Gewinnsteuer nach dem auf 12 Monate berechneten Reingewinn.

Der steuerbare Reingewinn bemisst sich nach dem Ergebnis des Steuerjahres oder anders ausgedrückt: Das Bemessungsjahr entspricht dem Steuerjahr. Die Veranlagung kann erst im Folgejahr, d. h. nach Vorliegen der für die Einschätzung benötigten Unterlagen, vorgenommen werden (Postnumerandosystem).

#### Schema der jährlichen Gegenwartsbemessung:

##### Steuerjahr, Bemessungsjahr

Steuerjahr und Bemessungsjahr fallen zusammen

##### Veranlagungsjahr

Die Veranlagung erfolgt im darauffolgenden Jahr

## 1.6 Steuermass

### Tarifgestaltung

Die Besteuerungsregeln beim Bund und in den Kantonen sind uneinheitlich.

Folgende Tarifsysteme werden angewendet:

- proportionale Steuer zu einem festen Satz in Prozenten des steuerbaren Gewinns (z. B. Bund);
- progressiver Tarif nach der Höhe des Gewinns;
- Besteuerung nach der Ertragsintensität, d. h. von der Rendite abhängige Besteuerung;
- gemischtes System, bei dem mehrere Sätze kombiniert werden nach der Ertragsintensität oder der Höhe des Gewinns.

Der Trend bei der Unternehmensbesteuerung läuft generell in Richtung proportionale Besteuerung. Die Kantone sind aber trotz Steuerharmonisierung weiterhin frei in der Anwendung von Steuertarifen und Steuersätzen (keine materielle Steuerharmonisierung). Der **Bund** erhebt für juristische Personen eine proportionale Gewinnsteuer. Diese beträgt für:

- Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung) und Genossenschaften 8,5% des steuerbaren Reingewinnes;
- übrige juristische Personen (Vereine und Stiftungen) 4,25% des steuerbaren Reingewinnes.

In den **Kantonen** ist das Steuermass abhängig von der Art der Besteuerung.

Gewinne von juristischen Personen mit ideellen Zwecken werden bei der **Bundessteuer** nicht besteuert, sofern sie höchstens CHF 20 000.– betragen und ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind. Die **Kantone** bestimmen die Höhe der Gewinnschwelle selbst.

## Beteiligungsermässigung

Gesellschaften mit Beteiligungen (z. B. Holdinggesellschaften oder Gesellschaften, welche sowohl eine aktive Tätigkeit wie auch daneben Beteiligungen an anderen Gesellschaften halten) werden steuerlich begünstigt. Dies ist nötig, damit eine mehrfache Besteuerung vermieden wird. Eine solche würde sich ergeben, wenn die an einer anderen Gesellschaft beteiligte juristische Person die von jener ausgeschütteten (und bereits versteuerten) Gewinne nochmals versteuern müsste.

Mit der Unternehmenssteuerreform II wurden die Voraussetzungen für die Beteiligungsermässigung (auch «Beteiligungsabzug» genannt) gelockert. Neu qualifizieren folgende Beteiligungen für die Ermässigung:

- eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ist zu mindestens 10% am Grund- oder Stammkapital einer anderen Gesellschaft beteiligt;
- eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ist zu mindestens 10% am Gewinn und an den Reserven einer anderen Gesellschaft beteiligt, oder
- der Verkehrswert der Beteiligungsrechte beträgt mindestens CHF 1 000 000.–.

Die Ermässigung der Gewinnsteuer erfolgt im Verhältnis des Nettoertrages (Dividendenausschüttungen) aus Beteiligungen zum gesamten Reingewinn der Gesellschaft.

Auch **Kapitalgewinne** aus der Veräusserung von Beteiligungen qualifizieren für die Beteiligungsermässigung, sofern

- der Veräusserungserlös die Gestehungskosten übersteigt;
- die Beteiligungsquote mindestens 10% am Grund- oder Stammkapital oder am Gewinn und den Reserven der verkauften Gesellschaft betrug;
- die verkauften Beteiligungsrechte während mindestens einem Jahr im Besitze der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft waren.

## 1.7 Exkurs: Besteuerung der Kapitalgewinne

### Einleitung

Kapitalgewinne werden auch «Zuwachs-» oder «Vermögensgewinne» genannt. Es sind Gewinne, die bei der Veräusserung von Vermögenswerten (z. B. Immobilien, mobilen Sachanlagen, Wertschriften usw.) erzielt werden. Reine Wertsteigerung von Vermögenswerten wird – mit Ausnahme von buchmässigen Aufwertungen von Geschäftsvermögen – steuerlich nicht erfasst.

Da Kapitalgewinne unregelmässig auftreten und auf verschiedenen Anlageobjekten erzielt werden können, lässt sich ihre steuerliche Erfassung nicht in ein festes Schema zwingen. Die steuerliche Behandlung der Kapitalgewinne ist denn auch im schweizerischen Steuerrecht sehr unterschiedlich geregelt.

Der **Gewinnsteuer auf Stufe Bund** unterliegen alle Kapitalgewinne, die aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen stammen. Dies ist unabhängig davon, ob es sich um bewegliche oder unbewegliche Vermögenswerte handelt.

Die **Kantone** besteuern die Kapitalgewinne juristischer Personen je nachdem:

- **bewegliches Vermögen:** mit der Gewinnsteuer
- **unbewegliches Vermögen:** mit der Gewinnsteuer oder der Grundstückgewinnsteuer (Sondersteuer) je nachdem, ob der Kanton das monistische oder dualistische System anwendet.

## Kapitalgewinne auf beweglichem Vermögen

Bund und Kantone besteuern die Kapitalgewinne mit der Gewinnsteuer. Zur Besteuerung von Kapitalgewinnen aus der Veräusserung von Beteiligungen vgl. das Kapitel **Beteiligungsermässigung**.

## Kapitalgewinne auf unbeweglichem Vermögen (Grundstückgewinne)

### Einleitung

Grundstückgewinne werden beim Verkauf von Grundeigentum erzielt. Dazu zählen nach Art. 655 ZGB<sup>2</sup> u. a. Liegenschaften, Grundstücke, Miteigentumsanteile an Liegenschaften und Grundstücken sowie im Grundbuch aufgenommene selbständige und dauernde Rechte. Die Besteuerung erfolgt somit im Zeitpunkt des Verkaufes.

### Veräusserungsfälle (Steuerobjekt)

#### Übersicht

Die Steuerpflicht wird durch jede Veräusserung eines Grundstückes begründet. Als Veräusserung gelten auch:

- Rechtsgeschäfte, die in Bezug auf die Verfügungsgewalt über ein Grundstück wirtschaftlich wie eine Veräusserung wirken;
- die Belastung eines Grundstückes mit Dienstbarkeiten oder Eigentumsbeschränkungen;
- die Übertragung von Beteiligungsrechten an Immobiliengesellschaften;
- Planungsmehrwerte, sofern sie nach kantonalem Recht der Grundstückgewinnsteuer unterstellt sind.

#### Veräusserung von Beteiligungen an Immobiliengesellschaften

Bei Immobiliengesellschaften handelt es sich meistens um Aktiengesellschaften, deren Zweck ausschliesslich oder überwiegend in der Nutzung von Immobilien besteht (Gebrauch, Vermietung, Verpachtung, Veräusserung). Wird die Mehrheit der Anteile an solchen Gesellschaften verkauft, so handelt es sich wirtschaftlich gesehen um eine Handänderung. Solche Transaktionen lösen in der Regel auch die Grundstückgewinnsteuer und die Handänderungssteuer aus.

### Steuerbefreiung und Steueraufschub

Nicht jede Veräusserung von Grundstücken löst ohne Weiteres die Besteuerung aus. Alle Kantone kennen Ausnahmegestimmungen, deren Anwendung von der besonderen Art des Rechtsgeschäftes und den daran beteiligten Parteien abhängt. Die nachfolgende Aufzählung führt nur die häufigsten Steuerbefreiungsfälle und Steueraufschub-Tatbestände auf:

- Handänderungen infolge Tauschs ohne Aufgeld;
- Landumlegungen zwecks Güterzusammenlegung, Quartierplanung, Grenzbereinigung oder Enteignung;
- Steueraufschub bei Übertragung von Grundeigentum zum Buchwert im Zusammenhang mit Umstrukturierung von Unternehmen usw.

### Abgabeschuldner (Steuersubjekt)

Steuerpflichtig ist immer der Verkäufer ungeachtet einer anderslautenden Vereinbarung zwischen den Parteien. Übernimmt der Käufer die Steuerlast, so wird der Betrag für die Steuerberechnung dem Verkaufserlös zugeschlagen. Als Verkäufer gilt grundsätzlich diejenige Person, die als zivilrechtlicher Eigentümer im Grundbuch eingetragen ist.

<sup>2</sup> <http://www.admin.ch/ch/d/sr/210/a655.html>.



### Übersicht

Die Berechnung des steuerbaren Grundstückgewinnes geschieht beim monistischen System (d. h. der Grundstückgewinn wird mit Spezialsteuer erfasst) in der Regel nach folgender Formel:

#### Schema der Grundstückgewinnbesteuerung (monistisches System):

	Erlös der verkauften Liegenschaft
./.	Erwerbspreis und Erwerbskosten
./.	nachweisbare wertvermehrnde Aufwendungen
./.	Verkaufskosten
=	Grundstückgewinn (Rohgewinn)
./.	Besitzesdauerabzug (kantonal verschieden)
=	Steuerbarer Grundstückgewinn

Bei Geschäftsliegenschaften besteht in einigen Kantonen eine Sonderregelung für die früher zum Abzug zugelassenen Abschreibungen, die beim Verkauf «wiedereingebracht» werden. Sie unterliegen nicht der Grundstückgewinnsteuer, sondern der Gewinnsteuer. Der Grund liegt darin, dass die Abschreibungen seinerzeit zu einer Verminderung des steuerbaren Reingewinnes geführt haben.

Beim **dualistischen System** wird der Grundstückgewinn mit der Gewinnsteuer (bei juristischen Personen) erfasst.

#### Schema der Grundstückgewinnbesteuerung (dualistisches System):

	Erlös der verkauften Liegenschaft
./.	Buchwert
=	Steuerbarer Grundstückgewinn

Bei Geschäftsliegenschaften ist die Gewinnberechnung einfach, wenn eine ordnungsgemäss geführte Buchhaltung vorliegt. Der Gewinn ergibt sich in den meisten Fällen aus der Differenz des aktuellen Bilanzwertes (Buchwert) zum Verkaufserlös.

### Erlös

Massgebend ist grundsätzlich der verkündete oder tatsächlich bezahlte Kaufpreis. Zum Erlös gehören neben dem Kaufpreis alle weiteren Leistungen, welche der Veräusserer aus dem Verkauf des Objektes erzielt (z. B. Zusicherung eines Wohnrechtes, reduzierter d. h. nicht marktkonformer Mietzins, Naturalleistungen, Rentenzahlung usw.).

### Erwerbspreis und Erwerbskosten

Massgebend ist der verkündete oder tatsächlich bezahlte Kaufpreis. Bei unentgeltlichem Erwerb durch Abtretung, Schenkung oder Erbgang hat der Steuerpflichtige das Recht, die Anlagekosten des Rechtsvorgängers als Erwerbspreis in Anrechnung zu bringen, sofern diese höher sind als der Steuerwert. Zu den abzugsfähigen Erwerbskosten gehören Verschreibungs- und Handänderungsabgaben sowie Provisionen.

### Wertvermehrnde Aufwendungen

Darunter sind Ausgaben zu verstehen, die mit der Verbesserung, Wertvermehrung oder Veräusserung der Liegenschaft verbunden sind. Dazu gehören insbesondere Neubauten, Anbauten, Aufwendungen zur Hebung der Wohnqualität, Erschliessungskosten, Umgebungsarbeiten und Bodenverbesserungen.

Davon abzugrenzen sind die werterhaltenden Aufwendungen, die der Werterhaltung der Liegenschaft dienen. Dazu gehören vor allem Reparaturen, Revisionen und der Ersatz ausgedienter Anlagen. Diese Aufwendungen werden steuerlich auch als Liegenschaftsunterhalt bezeichnet und werden vom steuerbaren Gewinn des betreffenden Jahres abgezogen. Damit gehören sie nicht in die Berechnung des Grundstückgewinnes.

### Spekulationszuschlag und Besitzesdauerabzug

Gemäss Steuerharmonisierungsgesetz haben die Kantone dafür zu sorgen, dass kurzfristig realisierte Grundstücksgewinne stärker besteuert werden. Die Kantone kommen diesem Begehren des Gesetzgebers mit Zuschlägen nach, die bei einer kurzen Besitzesdauer von weniger als fünf Jahren erhoben werden. Auf der anderen Seite wird es als stossend empfunden, Gewinne versteuern zu müssen, die auf die Geldentwertung zurückzuführen sind. In der Regel werden Ermässigungen durch prozentuale Reduktion des Grundstücksgewinns oder der ordentlicherweise geschuldeten Grundstückgewinnsteuer gewährt. Die Regelungen der Kantone sind unterschiedlich.

Für die Berechnung des Besitzesdauerabzugs wird grundsätzlich auf die Eintragung im Grundbuch abgestellt.

### Verrechnung von Verlusten

Werden Grundstücksgewinne als ordentlicher Gewinn besteuert, so ist die Verrechnung von Verlusten im Allgemeinen zulässig. Erfolgt die Erfassung dagegen als Sondersteuer, so ist die Verlustverrechnung stark eingeschränkt. Dies aus der Sicht, dass es sich bei der Grundstückgewinnsteuer um eine eigentliche Objektsteuer handelt, bei der die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Verkäufers nicht berücksichtigt werden muss. Immerhin gewähren einige Kantone die Möglichkeit, erlittene Geschäftsverluste mit erzielten Grundstücksgewinnen während einer beschränkten Periode zu verrechnen. Im konkreten Fall ist die geltende Regelung des betreffenden Liegenschaftskantons rechtzeitig abzuklären.

### **Tarif**

Der Tarif der kantonalen Grundstückgewinnsteuer (monistisches System) ist in der Regel progressiv gestaltet.

## 2. Kapitalsteuer juristischer Personen

### 2.1 Einleitung

Der Bund verzichtet seit dem 1. Januar 1998 auf die Kapitalbesteuerung von juristischen Personen. Nicht jedoch die Kantone: Das Steuerharmonisierungsgesetz verpflichtet die Kantone, von den juristischen Personen eine Kapitalsteuer zu erheben.

Aus Gründen des Steuerwettbewerbs haben verschiedene Kantone die Steuersätze für die Kapitalsteuer im Rahmen von Steuergesetzrevisionen auf ein Minimum herabgesetzt und/oder rechnen die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer an.

### 2.2 Bemessung des steuerbaren Kapitals

Zum steuerbaren Kapital zählen:

- einbezahltes Grund- oder Stammkapital;
- offene Reserven (gesetzliche Reserve, Spezialreserven, statutarische Reserven);
- aus versteuertem Gewinn gebildete stille Reserven: Dabei handelt es sich um Reserven, die aus der Handelsbilanz nicht hervorgehen. Sie stammen aus Abschreibungen und Rückstellungen, die geschäftsmässig nicht begründet und deshalb steuerlich aufgerechnet, d. h. dem steuerbaren Gewinn zugeschlagen worden sind.
- Verdecktes Eigenkapital: Darunter ist jener Teil des Fremdkapitals einer Gesellschaft zu verstehen, dem wirtschaftlich betrachtet die Bedeutung von Eigenkapital zukommt. Es muss sich dabei aber um eine offensichtliche Unterkapitalisierung handeln. In der Praxis entsteht die Unterkapitalisierung oft dadurch, dass der Hauptaktionär der Gesellschaft Darlehen gewährt, die rechtlich Fremdkapital darstellen. Grundsätzlich ist die Gesellschaft zwar frei, wie sie sich finanzieren will. Ist jedoch die Finanzierung durch die Anteilsinhaber ungewöhnlich hoch, so kann die Steuerbehörde eine Aufrechnung des übersetzten Teils des Gesellschafterdarlehens beim steuerbaren Eigenkapital vornehmen. In solchen Fällen können auch die Zinsen auf dem verdeckten Eigenkapital nicht abgezogen werden. Für den Entscheid, ob Fremdkapital wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt, ist der Drittvergleich massgebend. Eine Verschuldung gegenüber der Gesellschaft nahestehenden Personen ist grundsätzlich in dem Ausmass zulässig, als sie in der Praxis auch gegenüber Banken möglich wäre.

### 2.3 Zeitliche Bemessung

Bei den juristischen Personen gilt seit dem 1. Januar 2001 in allen Kantonen die jährliche **Gegenwartsbesteuerung**. Bei diesem Verfahren entspricht das Steuerjahr dem Geschäftsjahr. Dabei wird bei der Bemessung grundsätzlich auf das Kapital am Ende des Geschäftsjahres abgestellt. Die Veranlagung und definitive Abrechnung der Steuer kann erst im darauffolgenden Jahr – nach Vorlage der für die Veranlagung relevanten Unterlagen – vorgenommen werden (Postnumerando-Veranlagung).

### 2.4 Steuermass

Wie bereits festgehalten, verzichtet der Bund seit dem 1. Januar 1998 auf die Erhebung einer Kapitalsteuer von juristischen Personen.

Die meisten Kantone erheben die Kapitalsteuer zu proportionalen Sätzen. Die Gesamtbelastung liegt in der Regel unter 5‰ mit sinkender Tendenz. Die Kantone können die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer anrechnen.

Ausserdem können die Kantone für Eigenkapital, das auf Beteiligungsrechte, auf Patente und vergleichbare Rechte sowie auf Darlehen an Konzerngesellschaften entfällt, eine Steuerermässigung vorsehen.

**Dieser Beitrag wurde verfasst von:**

**Roger M. Cadosch**



Roger M. Cadosch,  
Dr. iur., Fürsprecher, LL.M., EMBA FH,  
arbeitet als Rechtsanwalt in Bern.

[www.cr-law.ch](http://www.cr-law.ch)