STEUERINFORMATIONEN herausgegeben von der Schweiz. Steuerkonferenz SSK
Vereinigung der schweizerischen Steuerbehörden

INFORMATIONS FISCALES éditées par la Conférence suisse des impôts CSI
Union des autorités fiscales suisses

INFORMAZIONI FISCALI edite della Conferenza fiscale svizzera CFS
Associazione autorità fiscali svizzere

INFURMAZIUNS FISCALAS edidas da la Conferenza fiscala svizra CFS
Associaziun da las autoritads fiscalas svizras

D Einzelne Steuern

Besteuerung jur. Personen
Zusammenfassung
Juni 2012

KURZER ÜBERBLICK ÜBER
DIE BESTEUERUNG DER JURISTISCHEN PERSONEN

Autor:
Team Dokumentation
und Steuerinformation
Eidg. Steuerverwaltung

Auteur:
Team documentation
et information fiscale
Administration fédérale
des contributions

Autore:
Team documentazione
e informazione fiscale
Amministrazione federale
delle contribuzioni

Autur:
Team documentaziun
e informaziun fiscala
Administraziun federala
da taglia

Eigerstrasse 65
CH-3003 Bern
Tel. ++41 (0)31 322 70 68
Fax ++41 (0)31 324 92 50
e-mail: ist@estv.admin.ch
Internet: www.estv.admin.ch

ALLGEMEINES

Juristische Personen sind Gesellschaften, Körperschaften oder Anstalten, denen das Zivilrecht oder das öffentliche Recht eine eigene Rechtspersönlichkeit und damit die Fähigkeit verleiht, selbstständig Rechte auszuüben und Pflichten zu übernehmen (namentlich Kapitalgesellschaften, Genossenschaften, Vereine und Stiftungen).
Das Steuerrecht trägt dem Rechnung und behandelt die juristischen Personen als von ihren Mitgliedern oder Anteilsinhabern unabhängige Steuersubjekte.

Die juristischen Personen werden als Steuersubjekte betrachtet, weil sie rechtlich und wirtschaftlich selbstständig sind und damit ihre eigene finanzielle Leistungsfähigkeit steuerlich nicht unbeachtet bleiben darf. Dies umso weniger, als auch juristische Personen auf Leistungen des Staates angewiesen sind. Man denke an die öffentliche Sicherheit, die Justiz, das Transportwesen, an Kommunikationsmittel usw., die dem Staat grosse Kosten verursachen.

Während bei den natürlichen Personen das Einkommen und das Vermögen steuerlich erfasst werden, spricht man bei den juristischen Personen von **Gewinn** und **Kapital**.

STEUERPFLICHT

Wie bei den natürlichen Personen unterscheidet man auch bei den juristischen Personen zwei mögliche Arten der Steuerpflicht, die unbeschränkte und die beschränkte Steuerpflicht:

- **Unbeschränkt steuerpflichtig** sind juristische Personen, deren Sitz oder tatsächliche Verwaltung in der Schweiz bzw. im besteuernden Kanton liegt (persönliche Zugehörigkeit). Sie werden auf der Gesamtheit ihres Gewinns und Kapitals besteuert.
  Die unbeschränkte Steuerpflicht der juristischen Personen beginnt in der Regel mit ihrer zivilrechtlichen Entstehung (in der Schweiz oder im betroffenen Kanton) oder mit der Verlegung ihres Sitzes oder ihrer tatsächlichen Verwaltung aus dem Ausland in die Schweiz. Sie endet in der Regel mit ihrer Auflösung oder durch die Sitzverlegung ins Ausland.
  Bei einem Wechsel des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung von einem Kanton in einen anderen wird die juristische Person in dem Kanton veranlagt, in dem ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung am Ende der Steuerperiode liegt.
- **Beschränkt steuerpflichtig** sind juristische Personen, die ihren Sitz oder die tatsächliche Verwaltung im Ausland (oder ausserhalb des Kantons) haben, aber in der Schweiz bzw. im Kanton über Kapital oder bestimmte Einkommensquellen verfügen, für die sie steuerpflichtig werden (wirtschaftliche Zugehörigkeit).
  Die beschränkte Steuerpflicht der juristischen Personen mit Sitz im Ausland (oder in einem anderen Kanton) beginnt mit der Erfüllung eines steuerbaren Tatbestandes in der Schweiz (im Kanton), beispielsweise mit dem Erwerb von Grundstücken oder mit der Eröffnung einer Betriebsstätte. Sie endet am Tag, an dem diese Voraussetzungen nicht mehr erfüllt werden, d.h. im Zeitpunkt des Wegfalls der steuerbaren Tatbestände in der Schweiz (im Kanton).

Alle Steuergesetze sehen die Befreiung von juristischen Personen mit öffentlich-rechtlichem Charakter (Bund, Kantone, Gemeinden, Kirchgemeinden und ihre Anstalten) vor. Auch konzessionierte Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen, Einrichtungen der beruflichen und sozialen Vorsorge, gemeinnützige Institutionen, politische Parteien usw. sind ganz oder teilweise steuerbefreit.

STEUERHOHEIT

Juristische Personen werden in der Regel sowohl vom Bund (direkte Bundessteuer) als auch von den Kantonen und Gemeinden besteuert. In der Mehrheit der Kantone entrichten die juristischen Personen auch Kirchensteuern.

BESTEUERUNGSMETHODEN

Die Besteuerungsmethode ist nicht für alle Arten von juristischen Personen gleich. Man unterscheidet im Steuerrecht drei Hauptkategorien juristischer Personen:

- Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung),
- Genossenschaften und
- übrige Kategorien wie Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen (z.B. öffentlich-rechtliche und kirchliche Körperschaften sowie Anstalten).

Kapitalgesellschaften

Kapitalgesellschaften entrichten eine Gewinnsteuer und – nur in den Kantonen – eine Steuer auf dem Kapital.

Das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) sieht für die **Gewinnsteuer** einen proportionalen Steuersatz von 8,5 % vor.

Die Kantone kennen unterschiedliche Besteuerungsmethoden, die man in folgende Kategorien einteilen kann:

- **Proportionale Steuer** (in Prozenten des steuerbaren Gewinns): ZH, LU, UR, SZ, OW, NW, GL, FR, SH, AR, AI, SG, GR, TG, TI, VD, NE, GE und JU
- **Gemischtes System** (Zwei- oder Dreistufentarif nach Höhe der Ertragsintensität oder des Gewinns): BE, ZG, SO, BS, BL, AG und VS

Am 1. Januar 1998 wurde die **Kapitalsteuer** auf Bundesebene für alle juristischen Personen abgeschafft.

Der Kanton UR hat die Kapitalsteuer von ordentlich besteuerten Kapitalgesellschaften auf Kantonsebene ebenfalls abgeschafft. Die Gemeinden erheben jedoch weiterhin eine proportionale Kapitalsteuer.

Alle anderen Kantone erheben hingegen eine Kapitalsteuer. Deren Satz ist fast immer **proportional** und in Promillen des steuerbaren Kapitals ausgedrückt.

Eine kürzlich durchgeführte Revision des Steuerharmonisierungsgesetzes (StHG) gibt den Kantonen die Möglichkeit, die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer anzurechnen und somit auf die Erhebung der Kapitalsteuer unter der Bedingung zu verzichten, dass sie eine Gewinnsteuer erheben (mit anderen Worten müssen die Kantone, wenn sie es wollen, auf die Erhebung der Kapitalsteuer, bis zur Höhe des Betrages der Gewinnsteuer, verzichten können).

Bis heute haben die Kantone BE, SZ, GL, SO, BL, SG, AI, AG, TG, VD und GE dieses System eingeführt.

Genossenschaften

Genossenschaften entrichten eine Steuer auf dem nach Abzug der Rückvergütungen und Rabatte verbleibenden **Reingewinn** sowie – auf kantonaler Ebene – eine Steuer auf dem **Kapital**.

Der bei der direkten Bundessteuer zur Anwendung gelangende proportionale Satz für die **Gewinnsteuer** entspricht dem für die übrigen Kapitalgesellschaften.
Auch in allen Kantonen werden die Genossenschaften wie die Kapitalgesellschaften besteuert; nur in Bezug auf die Mindeststeuer kennen die Kantone SH und AG gewisse Besonderheiten.

Im Gegensatz zum Bund besteuern fast alle Kantone das **Kapital** der Genossenschaften, und zwar gemäss den für die Kapitalgesellschaften geltenden Regeln und Steuersätzen.

Rückvergütungen, Rabatte, Skonti und Umsatzbonifikationen sind bei der direkten Bundessteuer und in allen Kantonen vom Gewinn abziehbar.

Beteiligungsgesellschaften

Gesellschaften, die massgeblich am Kapital anderer Gesellschaften beteiligt sind, geniessen bei der **Gewinnsteuer** sowohl auf Bundesebene als auch in sämtlichen Kantonen **Steuererleichterungen**, um eine doppelte oder dreifache wirtschaftliche Besteuerung (Muttergesellschaft → Tochtergesellschaft → Aktionär) zu vermeiden. Diese ergäbe sich, wenn die an einer anderen Gesellschaft beteiligte Gesellschaft die von jener ausgeschütteten Gewinne auch versteuern müsste.

Bei der **Kapitalsteuer**, welche nur auf kantonaler Ebene erhoben wird, gewähren die meisten kantonalen Steuergesetze keine solche Ermässigung (ausser die Kantone LU, SH, AR, SG und AG).

Holdinggesellschaften

Gesellschaften, deren statutarischer Zweck ausschliesslich oder doch hauptsächlich in der dauernden Verwaltung von Beteiligungen an anderen Unternehmen besteht, geniessen ebenfalls **steuerliche Erleichterungen**.

Der Bund lässt den üblichen Beteiligungsabzug zu (dieser führt zu einer Reduktion von bis zu 100 % der Gewinnsteuer, wenn der Nettoertrag aus den Beteiligungen dem **Reingewinn** entspricht oder diesen übersteigt). Diese Massnahme sieht wiederum die Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppel- oder Dreifachbelastung vor.

In den Kantonen sind Holdinggesellschaften in der Regel von jeglicher Steuer auf dem **Gewinn** befreit (ausgenommen Erträge aus Grundeigentum sowie Grundstückgewinne), sofern die Beteiligungsquote bzw. die Beteiligungsertragsquote mindestens zwei Drittel der gesamten Aktiven oder Erträge ausmacht.

Zudem erheben die Kantone für diese Gesellschaften nur eine **reduzierte Kapitalsteuer**.

Grundeigentum sowie eventuelle Erträge und Grundstückgewinne werden jedoch in der Regel normal besteuert.

Verwaltungsgesellschaften

Gesellschaften, die im Kanton nur ihren Sitz haben, aber dort keine eigentliche Geschäftstätigkeit ausüben, sondern ihre Geschäfte fast ausschliesslich im Ausland abwickeln, werden als **Verwaltungsgesellschaften** (manchmal auch als Hilfs-, Domizil- oder gemischte Gesellschaften) bezeichnet.

Bei der direkten Bundessteuer geniessen diese Gesellschaften keine Vergünstigungen; sie unterliegen den für die übrigen Kapitalgesellschaften geltenden Bestimmungen.
Dagegen gewähren alle Kantone den Verwaltungsgesellschaften Vorzugsbehandlungen. **Beteiligungserträge sind steuerbefreit**. Die übrigen Einkünfte aus der Schweiz und dem Ausland werden hingegen zum ordentlichen Tarif besteuert. Einnahmen aus ausländischen Quellen werden anteilsmässig nach Bedeutung der Verwaltungs- bzw. Geschäftstätigkeit in der Schweiz besteuert.

Bei der **Kapitalsteuer** kommen in den meisten Kantonen Steuererleichterungen ähnlich derjenigen für Holdinggesellschaften zum Tragen. Einzig der Kanton GE kennt strengere Regelungen.
Grundeigentum sowie eventuelle Erträge und Grundstückgewinnsteuer werden jedoch in der Regel normal besteuert.

Übrige Kategorien

Vereine, Stiftungen und **übrige juristische Personen** (öffentlich-rechtliche und kirchliche Körperschaften und Anstalten sowie die Körperschaften des kantonalen Rechts und die kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz) entrichten in der Regel eine **Gewinnsteuer** und – nur auf kantonaler Ebene – eine **Steuer auf dem Kapital**, sofern sie nicht auf Grund ihres gemeinnützigen, sozialen oder kulturellen Zwecks oder wegen ihres bescheidenen Gewinns und/oder Kapitals von der Steuerpflicht befreit sind.

Gemäss Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) entrichten diese Vereinigungen die **Gewinnsteuer** nach den für juristische Personen geltenden Bestimmungen, aber mit einem niedrigeren proportionalen Steuersatz von 4,25 % und mit einer Freigrenze.
Fast alle Kantone gewähren diesen Kategorien von juristischen Personen einen Steuerfreibetrag. Alle Kantone gehen bei der Besteuerung nach den für die Kapitalgesellschaften geltenden Bestimmungen vor, oft aber kommt ein eigener Tarif zur Anwendung, manchmal derjenige für Kapitalgesellschaften und nur selten der Tarif für natürliche Personen.

Im Gegensatz zum Bund unterwerfen die Kantone das Vermögen dieser Körperschaften einer **Kapitalsteuer** nach den für natürliche Personen geltenden Bestimmungen. Oft kommt aber ein besonderer Tarif zur Anwendung.

Einige Kantone unterscheiden Körperschaften mit wirtschaftlichen von solchen mit ideellen Zwecken und wenden dabei steuerlich eine unterschiedliche Behandlung an.

ERLEICHTERUNGEN FÜR NEU GEGRÜNDETE UNTERNEHMEN

In den Kantonen kann in der Regel die Exekutive die Gründung neuer Unternehmen, die für den Kanton oder eine Region von wirtschaftlicher Bedeutung sind, fördern, indem er sie ganz oder teilweise **von der Steuer befreit** bzw. Erleichterungen vorsieht.
Diese Privilegierung ist **zeitlich befristet** (maximal 10 Jahre).

Das DBG an sich sieht zwar keine solche Möglichkeit vor. Das Staatssekretariat für Wirtschaft des Eidgenössischen Volkswirtschaftsdepartements (SECO) kann jedoch auch Erleichterungen für neu gegründete Unternehmen bei der direkten Bundessteuer gewähren. Diese entsprechen nach Art, Umfang und Dauer aber höchstens denjenigen, die der Kanton diesen Unternehmen gewährt.

MINIMALSTEUER

Um auch so genannte nicht gewinnstrebige Unternehmen, die eine wirtschaftliche Bedeutung haben, steuerlich zu erfassen, unterwirft fast die Hälfte der Kantone (LU, OW, NW, FR, BS, SH, AR, TG, TI, VD und VS) gewisse juristische Personen einer **Minimalsteuer** auf Umsätzen, Grundeigentum oder investiertem Kapital, welche anstelle der ordentlichen Steuer erhoben wird, sofern sie diese übersteigt. Die anderen Kantone und auch der Bund kennen diese Steuer nicht.

Die Kantone OW, NW, SO, SH, GR, AG und TG kennen für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (ausgenommen Holding- und Domizilgesellschaften, welche Sonderregeln unterstehen können) eine **Mindeststeuer**, soweit ihre Steuerleistung (Gewinn- und Kapitalsteuer) nicht die von den Steuergesetzen geforderte Mindesthöhe erreicht.

STEUEROBJEKT

Steuerobjekte bei der Besteuerung juristischer Personen sind der Gewinn und das Kapital.

Der **Reingewinn** einer Unternehmung besteht aus dem während eines Geschäftsjahres erzielten und um die geschäftsmässig begründeten Aufwendungen gekürzten Ertrag mit Einschluss der Kapital-, Liquidations- und Aufwertungsgewinne.

Der tatsächliche Gewinn eines Unternehmens ergibt sich aus dessen **Erfolgsrechnung**. Dieser kann jedoch nicht ohne weiteres mit dem steuerbaren Gewinn gleichgesetzt werden: So fallen für die Berechnung des steuerbaren Gewinns gemäss allen Steuergesetzen neben dem Saldo der Erfolgsrechnung auch die vor der Berechnung des erwähnten Saldos ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses in Betracht, die nicht zur Deckung geschäftsmässig begründeter Aufwendungen verwendet werden, sowie nicht geschäftsmässig begründete Abschreibungen, Rückstellungen und verdeckte Gewinnausschüttungen.

Die während der Berechnungsperiode **bezahlten direkten** und **indirekten Steuern** sind sowohl beim Bund als auch in den allen Kantonen zum **Abzug** zugelassen.

Beim Bund und in den Kantonen wird auch ein **Verlustvortrag** gewährt, d.h. vom Reingewinn der Steuerperiode können Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden.

Sowohl auf Bundes- als auch auf Kantonsebene sind **freiwillige Zuwendungen** an juristische Personen mit Sitz in der Schweiz, die auf Grund ihrer öffentlichen oder gemeinnützigen Tätigkeit von der Steuerpflicht befreit sind, in gewissem Umfang **abziehbar** (Bund und grosse Mehrheit der Kantone bis 20 % des steuerbaren Reingewinns, die anderen Kantone bis 10 % bzw. 3 %).

Einzig der Kanton BL gewährt den **vollen Abzug** der Zuwendungen für ausschliesslich gemeinnützige Zwecke.

Das steuerbare **Kapital** wird in den Kantonen umschrieben als der im Handelsregister eingetragene Teil des einbezahlten Grund- oder Stammkapitals sowie der für die Berechnung der Steuer vom Reingewinn massgebenden offenen und als Gewinn versteuerten stillen Reserven.

ZEITLICHE BEMESSUNG

Wie alle periodischen Steuern werden auch die Gewinn- und Kapitalsteuern in regelmässigen Abständen erhoben. Sie werden beim Bund und in allen Kantonen **jährlich** nach der **Postnumerando-Methode** (jährliche Veranlagung auf der Grundlage des tatsächlich erzielten Gewinns) berechnet und veranlagt.

Grundlage für die Berechnung der Gewinnsteuer ist dabei der während der Bemessungsperiode (Geschäftsjahr) erzielte Gewinn. Massgebend für die Berechnung des steuerbaren Kapitals ist dessen Höhe am letzten Tag des Steuerjahres (Geschäftsjahres).

STEUERBERECHNUNG

Bei der direkten Bundessteuer sind die Steuersätze für die Steuer vom Gewinn im DBG enthalten. Ihm kann die geschuldete Steuer direkt entnommen werden.

Anders verhält es sich in den meisten Kantonen. Mit Ausnahme der Kantone OW, NW, BS, BL, AR (nur für die Gewinnsteuer), AI, TI, VS und NE besteht das Steuermass aus zwei Teilen, nämlich dem gesetzlich festgelegten **Steuersatz** und dem periodisch festzusetzenden **Steuerfuss**.

Die mit dem Steuersatz multiplizierten Steuerfaktoren ergeben die **einfache Staatssteuer**. Erst durch die Multiplikation dieser Steuer mit dem Steuerfuss ergibt sich die effektive Kantons- bzw. Gemeindesteuer.

Dieser Steuerfuss wird in der Regel jährlich von der Legislative bestimmt. In der Mehrheit der Kantone wird er in Prozent, in anderen in Einheiten der einfachen Steuer ausgedrückt.

FISKALISCHE BEDEUTUNG

Die Besteuerung der juristischen Personen stellt eine wichtige Einnahmequelle für den Fiskus dar.

Im Jahre **2010** flossen folgende Erträge:

• **Bund**		
= Gewinnsteuer	8’006	Millionen Franken
= Kapitalsteuer	---	(1998 abgeschafft)
• **Kantone**		
= Gewinnsteuer	5’345	Millionen Franken
= Kapitalsteuer	946	Millionen Franken
• **Gemeinden** (Schätzung)		
= Gewinnsteuer	3’009	Millionen Franken
= Kapitalsteuer	531	Millionen Franken
Total	17’837	Millionen Franken

Gemessen an den Gesamtsteuereinnahmen 2010 von rund 122’307 Millionen Franken (Bund, Kantone und Gemeinden) ergibt dies einen Anteil von 14,6 %.

* * * * *