

W E G L E I T U N G

zur Steuererklärung für Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften / Kommanditaktiengesellschaften / Gesellschaften mit beschränkter Haftung), Genossenschaften und ausländische Personengesamtheiten

A. REINGEWINN

1. Resultat

Anzugeben ist der **Reingewinn bzw. Verlust** des im Kalenderjahr abgeschlossenen Geschäftsjahres gemäss Saldo der Erfolgsrechnung (ohne Einbezug des Vortrages aus dem Vorjahr).

Als Steuerperiode gilt das Geschäftsjahr. Besteuert wird das tatsächlich erzielte Ergebnis. Umfasst das Geschäftsjahr mehr oder weniger als 12 Monate, ist für die Berechnung des steuerbaren Reingewinnes daher keine Umrechnung vorzunehmen. Lediglich für die **Steuersatzberechnung** der Kantons- und Gemeindesteuer ist der ordentliche Gewinn auf ein Jahr umzurechnen.

Die der Steuererklärung zu Grunde liegende Jahresrechnung ist nach den Bestimmungen des Obligationenrechts zu erstellen (Art. 957ff OR). Dabei gilt insbesondere zu beachten, dass nach dem am 1. Juli 1992 in Kraft gesetzten revidierten Aktienrecht die Verrechnung von Aktiven und Passiven sowie von Aufwand und Ertrag unzulässig ist. Der Erfolgsrechnung sind daher grundsätzlich alle Erträge gutzuschreiben. Abweichungen vom Verrechnungsverbot sind in der Jahresrechnung (Anhang) darzulegen.

Nach neuem Rechnungslegungsrecht muss der nutzungs- und altersbedingte Wertverlust durch Abschreibungen, anderweitige Wertverluste müssen durch Wertberichtigungen berücksichtigt werden.

2. Abschreibungen und Aufwertungen

Für die **Abschreibungen** ist das Merkblatt A 1995 über Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe zu beachten, das im Bedarfsfall unentgeltlich bei der kantonalen Steuerverwaltung bezogen werden kann. Wertberichtigungen sowie Abschreibungen auf den Gestehungskosten von Beteiligungen von mindestens 10 Prozent werden dem steuerbaren Gewinn zugerechnet, soweit sie nicht mehr begründet sind.

Abschreibungen und Wertberichtigungen auf Beteiligungen von mindestens 10% des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft sind dem steuerbaren Gewinn zuzurechnen, wenn eine nachhaltige Erholung des Wertes der Beteiligungen eingetreten ist und die seinerzeitige Abschreibung oder Wertberichtigung geschäftsmässig nicht mehr begründet ist. Im Umfang der Aufrechnung ist auch eine Korrektur beim Eigenkapital vorzunehmen (Ziff. 80).

Abschreibungen auf Aktiven, die zum Ausgleich von Verlusten aufgewertet wurden, sind nur dann abziehbar, wenn die Aufwertungen handelsrechtlich zulässig

waren und die Verluste im Zeitpunkt der Abschreibung verrechenbar gewesen wären (vgl. Erläuterungen zu Ziffer 17). Abschreibungen auf aufgewerteten Aktiven entfallen zuerst auf den Aufwertungsbetrag (last in, first out). Da die Gewinnkorrektur im Hinblick auf eine unzulässige Verlustverrechnung erfolgt, führt sie nicht zu einer versteuerten stillen Reserve.

Buchgewinne aus der Höherbewertung von Grundstücken oder Beteiligungen

Buchgewinne sind als Erträge der Erfolgsrechnung gutzuschreiben. Das Aktienrecht sieht in Artikel 670 OR vor, dass zur Beseitigung einer Unterbilanz Grundstücke oder Beteiligungen bis zum Verkehrswert aufgewertet werden dürfen. Der Aufwertungsbetrag ist direkt dem Konto «Aufwertungsreserve» gutzuschreiben, ist jedoch Bestandteil des steuerbaren Reingewinnes.

3. Rückstellungen

Als geschäftsmässig nicht begründete Rückstellungen gelten z.B. solche für Eigenversicherung, für zukünftige Aufwendungen oder Investitionen. Rückstellungsbildungen zu Lasten der Erfolgsrechnung sind dagegen zulässig für künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge bis zu 10 Prozent des steuerbaren Reingewinnes, insgesamt jedoch höchstens bis zur Äufnung einer Rückstellung von 1 Million Franken, wenn konkrete Projekte vorliegen und die Absicht besteht, die Aufträge an Dritte zu vergeben.

Erträge aus dem **Wegfall der geschäftsmässigen Begründetheit von Rückstellungen** sind anzugeben, soweit sie nicht bereits im ausgewiesenen Reingewinn enthalten sind.

4. versteuerte stille Reserven

In Vorjahren als geschäftsmässig nicht begründet aufgerechnete Abschreibungen und Rückstellungen (Ziffern 2 und 3) führten zu versteuerten stillen Reserven. Sie können in der Berechnungsperiode im Umfang der geschäftsmässigen Begründetheit steuerlich nachgeholt werden.

In Vorjahren als geschäftsmässig nicht begründet aufgerechnete Abschreibungen und Rückstellungen (Ziffern 2 und 3) führten zu versteuerten stillen Reserven, die Bestandteil des steuerbaren Kapitals sind. Werden diese stillen Reserven in der Handelsbilanz erfolgswirksam aufgelöst, kann diese Auflösung bei der Ermittlung des steuerbaren Reingewinnes in Abzug gebracht werden.

5. Geldwerte Leistungen

Verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen sind Leistungen an die Gesellschafter, Genossenschaftler oder diesen nahestehende Personen ohne entsprechende Gegenleistung. Für die

Überprüfung von Leistung und Gegenleistung ist der Drittvergleich (Marktwert) massgebend.

Als verdeckte Gewinnausschüttungen kommen insbesondere folgende der Erfolgsrechnung belastete Aufwendungen in Betracht:

- nicht geschäftsmässig begründete Entschädigungen (z.B. Saläre, Mietzinse, Darlehenszinsen, Provisionen, Kommissionen, Lizenzentschädigungen, Spesenvergütungen, Pensionen, soweit sie das übersteigen, was unter gleichen Umständen einem unbeteiligten Dritten gewährt worden wäre);
- Aufwendungen für die private Verwendung der Gesellschafter oder Genossenschaftler, z.B. für private Auto- und Liegenschaftskosten, Wohnungsmiete, Versicherungen usw.;
- Verrechnungssteuer auf Gewinnausschüttungen und gleichgestellten Leistungen der Gesellschaft oder Genossenschaft.

Die auf verdecktem Eigenkapital (Ziffer 82) bezahlten oder gutgeschriebenen Zinsen sind Bestandteil des steuerbaren Reingewinnes.

Unterpreisliche Leistungen an die Gesellschafter, Genossenschaftler oder diesen nahestehende Personen

sind als verdeckte Gewinnausschüttungen Bestandteil des steuerbaren Reingewinnes (Gewinnvorwegnahmen). Für die Überprüfung von Leistung und Gegenleistung ist der Drittvergleich (Marktwert) massgebend.

Als Gewinnvorwegnahmen kommen insbesondere folgende **der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebene Erträge** in Betracht:

- Gewährung von zinslosen oder zu niedrig verzinslichen Darlehen;
- unentgeltliche oder zu billiger Erbringung von Dienstleistungen oder Überlassung von Vermögenswerten zu Eigentum bzw. Gebrauch.

In diesen Fällen gilt als Gewinnausschüttung das Entgelt, das für den gewährten Vorteil von einem unbeteiligten Dritten über das hinaus verlangt worden wäre, was der Gesellschafter oder Genossenschaftler oder die ihm nahestehende Person dafür vergüten musste.

6. geschäftsmässig nicht begründete Kosten / Erträge

Als Einlagen in die Reserven sind alle Beträge anzugeben, die zu Lasten der Erfolgsrechnung den offenen Reserven gutgeschrieben worden sind.

Freiwillige Geldleistungen an juristische Personen, die aufgrund öffentlicher oder gemeinnütziger Zweckverfolgung steuerbefreit sind, sind nur bis zum Ausmass von 20 Prozent des steuerbaren Reingewinnes abziehbar. Im gleichen Umfang abzugsfähig sind entsprechende freiwillige Leistungen an

Bund, Kantone, Gemeinden und deren Anstalten.

Offen ausgewiesene Kapitaleinlagen sowie beim Einleger als Gewinn versteuerte verdeckte Kapitaleinlagen (z.B. Aufwandübernahme durch die Muttergesellschaft) sind den Reserven gutzuschreiben und sind nicht Bestandteil des steuerbaren Reingewinnes.

7. Steuerneutrale Einlagen

Zuwendungen an Vorsorgeeinrichtungen zugunsten des eigenen Personals, sofern jede zweckwidrige Verwendung ausgeschlossen ist, sowie **freiwillige Geldleistungen** bis zu 20% des steuerbaren Reingewinnes an juristische Personen mit Sitz in der Schweiz, die im Hinblick auf öffentliche oder ausschliesslich gemeinnützige Zwecke **steuerbefreit** sind, sind abziehbar. Im gleichen Umfang abzugsfähig sind entsprechende freiwillige Leistungen an Bund, Kantone, Gemeinden und deren Anstalten.

8. – 11. Massnahmen aus der STAF

Die Anwendung einer Massnahme bezüglich der Steuer- und Finanzierungsreform der Altersvorsorge muss vorab mit der kantonalen Steuerverwaltung abgeklärt werden (zb. Patent Box, zus. Abzug für Forschung und Entwicklung).

Allgemeine Hinweise

Die Verlegung des Sitzes, der Verwaltung, eines Geschäftsbetriebes oder einer Betriebsstätte ins Ausland ist der Liquidation gleichgestellt. Die Überführung einzelner Aktiven in ausländische Betriebsstätten ist der Veräusserung gleichgestellt. Bei beiden Tatbeständen ist die Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem tieferen Gewinnsteuerwert Bestandteil des steuerbaren Reingewinnes.

Verbuchung der Eingänge aus Verrechnungssteuer und aus ausländischen Quellensteuern:

- **Verrechnungssteuer:** Die zu Lasten der Gesellschaft oder Genossenschaft abgezogene Verrechnungssteuer kann bei der Eidg. Steuerverwaltung, Abteilung Rückerstattung, 3003 Bern, zurückverlangt werden, wo auch das erforderliche Antragsformular 25 erhältlich ist. Voraussetzung des Rückerstattungsanspruchs ist, dass die verrechnungssteuerbelasteten Einkünfte und die rückforderbaren Verrechnungssteuerbeträge ordnungsgemäss als Ertrag verbucht werden; es genügt nicht, wenn sie nur in der Steuererklärung als Ertrag deklariert werden. Vergleiche die von der genannten Verwaltung herausgegebenen Merkblätter vom Mai 1970 über die Verbuchung der verrechnungssteuerbelasteten Einkünfte (Merkblatt S-02.104 für doppelte Buchhaltung und Merkblatt S-02.105 für einfache Buchhaltung).

- **Rückforderbare ausländische Quellensteuern:** Diese Beträge gehören zum Ertrag der ausländischen Kapitalanlagen und sind als Ertrag zu verbuchen. Aus praktischen Gründen wird es aber den Gesellschaften und Genossenschaften freigestellt, sie im Jahre des Abzuges oder erst im Jahre der Rückerstattung der Erfolgsrechnung gutzuschreiben.

- **Pauschale Steueranrechnung für ausländische Quellensteuern** auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren aus bestimmten Staaten (siehe Merkblatt DA-M und Formular DA-2, für Lizenzgebühren Formular DA-3, die beim kantonalen Verrechnungssteueramt erhältlich sind). Für die Beiträge der pauschalen Steueranrechnung gilt hinsichtlich der Verbuchung das gleiche wie für die rückforderbaren ausländischen Quellensteuern, d.h. sie sind spätestens im Jahre des Eingangs als Ertrag zu verbuchen.

17. Steuerlich verrechenbare Verluste

Vom Reingewinn der Berechnungsperiode kann die **Summe der Verluste** aus den sieben vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden, sofern diese Verluste nicht mit in diesen Jahren erzielten Gewinnen verrechnet werden konnten.

20. steuerbarer Gewinn in der Schweiz

Bei teilweiser Steuerpflicht in der Schweiz ist eine Ausscheidung des steuerlich massgebenden Reingewinnes vorzunehmen. Für Betriebsstätten hat diese Ausscheidung aufgrund von den der Steuererklärung beigelegten Betriebsstätteabschlüssen zu erfolgen.

40. Beteiligungsabzug

Für die Berechnung des Beteiligungsabzuges ist das Formular 19 auszufüllen, welches auf der Internetseite der ESTV verfügbar ist.

B. DIREKTE BUNDESTEUER

Bei der Direkten Bundessteuer ist einzig die Differenz anzugeben, welche sich aufgrund der unterschiedlichen kantonalen Bestimmungen ergeben (zb. STAF).

C. GEWINNVERWENDUNG

Massgebend für die Steuererklärung ist die genehmigte Gewinnverteilung anlässlich der Generalversammlung.

D. EIGENKAPITAL

Das der Gewinnsteuer dienende Eigenkapital am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht ist auszuweisen. Das buchmässige Eigenkapital, das verdeckte Eigenkapital, die Arbeitsbeschaffungsreserven sowie die als Gewinn versteuerten stillen Reserven sind zu deklarieren.

70. Kapital

Kapitalgesellschaften haben hier das an den Stichtagen im Handelsregister eingetragene **einbezahlte Aktien- oder Stammkapital** anzugeben.

Genossenschaften haben unter Ziffer 13 das **einbezahlte Anteilscheinkapital** einzusetzen.

71. Eigene Kapitalanteile

Gemäss neuem Rechnungslegungsrecht (Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 Bst. e OR) sind die eigenen Kapitalanteile neu als Minusposten im Eigenkapital auszuweisen.

72. – 74. Reserven

Die Angaben zu den offenen Reserven beziehen sich auf die entsprechenden

Bilanzpositionen in der Jahresrechnung nach Gewinnverwendung.

Kapitalgesellschaften und Genossenschaften haben nach Art. 125 Abs. 3 DGB den in der Handelsbilanz ausgewiesenen Bestand der Reserven aus Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen im Sinne von Art. 20 Abs. 3 DBG am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht in der Steuererklärung gesondert auszuweisen.

Bei Genossenschaften, die kein Anteilscheinkapital besitzen und in ihrer Jahresrechnung keine Reserven ausweisen, sondern den Überschuss der Aktiven über die Passiven als Reinvermögen bezeichnen, ist das buchmässige Reinvermögen einzusetzen, soweit es aus Einzahlungen der Genossenschafter oder aus versteuertem Gewinn herrührt.

80. Versteuerte stille Reserven

Die Bilanzposition, auf die sich die Aufrechnung bezieht, ist genau zu bezeichnen.

82. Verdecktes Eigenkapital

Fremdkapital, dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt, ist Bestandteil des steuerlich massgebenden Eigenkapitals. Für die Berechnung der höchstzulässigen Fremdfinanzierung sind die banküblichen Belehngsgrenzen heranzuziehen. Die auf verdecktem Eigenkapital angefallenen Zinsen stellen verdeckte Gewinnausschüttungen dar und sind unter Ziffer 2.1.7 zum ausgewiesenen Reingewinn hinzuzurechnen.

Für die Kantons- und Gemeindesteuern kommt Art. 96 StG zur Anwendung.

STRAFFOLGEN BEI WIDERHANDLUNGEN

Steuerpflichtige, die der Aufforderung zur Einreichung der Steuererklärung oder der dazu verlangten Beilagen vorsätzlich oder fahrlässig nicht nachkommen, können mit einer Busse bis zu Fr. 10'000.- belegt werden.

Steuerpflichtige, die vorsätzlich oder fahrlässig bewirken, dass eine **Veranlagung zu Unrecht unterbleibt oder dass eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig** ist, haben die hinterzogene Steuer samt Zins nachzutrichen. Sie werden ausserdem mit einer Busse bis zum Dreifachen der hinterzogenen Steuer bestraft. Bei **versuchter Steuerhinterziehung** beträgt die Busse zwei Drittel der Busse für vorsätzliche und vollendete Steuerhinterziehung.

Wer vorsätzlich zu einer Steuerhinterziehung **anstiftet, Hilfe leistet oder als Vertreter der Steuerpflichtigen eine Steuerhinterziehung bewirkt**, wird ohne Rücksicht auf die Strafbarkeit der Steuerpflichtigen mit einer Busse bis zu Fr. 50'000.- bestraft und **haftet überdies solidarisch für die hinterzogene Steuer**.

Wer zum Zwecke einer vollendeten oder versuchten Steuerhinterziehung gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden wie Geschäftsbücher, Bilanzen, Erfolgsrechnungen oder Bescheinigungen Dritter zur Täuschung gebraucht, wird überdies mit Gefängnis oder mit Busse bis zu Fr. 30'000.- bestraft.