



Kanton Zug



Zuger Treuhändervereinigung

Spartenrechnung und Beteiligungs- abzug

Patrick Meier, Bücherexperte Abteilung Juristische Personen
Vorabendveranstaltung mit der Steuerverwaltung,
Zuger Treuhändervereinigung vom 26. Oktober 2010

Ziele des Workshops

- Kurze Repetition der Grundlagen
- Häufigste Fehlerquellen aus der Veranlagungspraxis

Spartenrechnung: Grundlagen

§ 68 StG

b) Holdinggesellschaften

- 1 Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, deren statutarischer Zweck zur Hauptsache in der dauernden Verwaltung von Beteiligungen besteht und die in der Schweiz keine Geschäftstätigkeit ausüben, entrichten keine Gewinnsteuer, sofern die Beteiligungen oder die Erträge aus den Beteiligungen längerfristig mindestens zwei Drittel der gesamten Aktiven oder Erträge (ohne Erträge gemäss Abs. 2) ausmachen.
- 2 **Erträge aus zugerischem Grundeigentum solcher Gesellschaften und Genossenschaften werden zum ordentlichen Tarif besteuert.** Dabei können die Unterhaltskosten und die anteiligen Schuldzinsen in Abzug gebracht werden.

§ 69 StG

Verwaltungsgesellschaften (Domizil- und gemischte Gesellschaften)

- 1 Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und übrige juristische Personen, die in der Schweiz eine Verwaltungstätigkeit, aber keine Geschäftstätigkeit ausüben (Domizilgesellschaften), entrichten die Gewinnsteuer wie folgt:
 - a) **Erträge aus Beteiligungen gemäss § 67 Abs. 1 sowie Kapital- und Aufwertungsgewinne auf solchen Beteiligungen sind steuerfrei;**
 - b) **die übrigen Einkünfte aus der Schweiz inklusive Grundstückerträge und -gewinne werden zum ordentlichen Tarif besteuert;**
 - c) **die übrigen Einkünfte aus dem Ausland werden nach der Bedeutung der Verwaltungstätigkeit in der Schweiz zum ordentlichen Tarif besteuert;**
 - d) Verluste auf Beteiligungen gemäss Bst. a können nur mit Erträgen gemäss Bst. a verrechnet werden.
- 2 Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, deren Geschäftstätigkeit überwiegend auslandsbezogen ist und die in der Schweiz nur eine untergeordnete Geschäftstätigkeit ausüben (gemischte Gesellschaften), entrichten die Gewinnsteuer gemäss Abs. 1. **Die übrigen Einkünfte aus dem Ausland gemäss Abs. 1 Bst. c werden nach Massgabe des Umfanges der Geschäftstätigkeit in der Schweiz besteuert.**
- 3 Von der Ermässigung ausgeschlossen sind Einkünfte, für die eine Entlastung von ausländischen Quellensteuern beansprucht wird und für die der Staatsvertrag die ordentliche Besteuerung in der Schweiz voraussetzt.

Spartenrechnung: Grundlagen

Wozu dient die Spartenrechnung?

- Festlegung des steuerbaren Reingewinnes in Spezialfällen (kantonal privilegiert besteuerte Gesellschaften), u.a. durch
- Aufteilung der Erträge in voll besteuerte, teilweise besteuerte und nicht besteuerte Erträge (nach Sparten)

Spartenrechnung: Grundlagen

In welchen Fällen ist eine Spartenrechnung zu erstellen:

- Holdinggesellschaften (§ 68 StG) *mit*
 - zugerischem Grundeigentum *und/oder*
 - DBA-Erträgen, die gemäss spezifischem DBA ordentlich zu versteuern sind (B, I, F)
- Domizilgesellschaften (§ 69 Abs. 1 StG)
- Gemischte Gesellschaften (§ 69 Abs. 2 StG)

Spartenrechnung: Grundlagen

Bei Gesamtverlusten muss in der Regel keine Spartenrechnung erstellt werden. Ausnahmen können jedoch vorkommen, z.B.

- Holdinggesellschaften mit Gesamtverlust und zugerischem Grundeigentum
- Domizil- und gemischte Gesellschaften mit Gesamtverlust und Nettoverlust auf qualifizierten Beteiligungen

Angaben zur Jahresrechnung (für automatische Schuldzinsverteilung)	
Total Aktiven	
Buchwert resp. Gewinnsteuerwert Beteiligungen	
Grundeigentum im Kanton Zug	
Total Finanzierungsaufwand	

		Total Betrag in Franken	Schweiz Betrag in Franken	Ausland Betrag in Franken	Beteiligungen Betrag in Franken
Gesamter Reingewinn					
(Ziff. 7 abz. Ziff. 7.1 der Steuererklärung)					
1 Erträge aus Beteiligungen					
Bruttoertrag der Beteiligungen					
Kapital- und Aufwertungsgewinne					
Verwaltungsaufwand (5% der Erträge)	5.000 %				- -
Finanzierungsaufwand (im Verhältnis der Aktiven)					- -
Abschreibungen / Verluste auf Beteiligungen					- -
1.1 Nettoertrag bzw. -verlust (Umlage)		-			-
2 Erträge aus Grundeigentum im Kanton Zug:					
Bruttoertrag und Gewinne aus Grundeigentum					
Unterhalt / Abschreibungen			-		
Schuldzinsen (im Verhältnis der Aktiven)			-	-	
2.1 Erfolg Grundeigentum im Kanton Zug				-	
3 Uebrigere Einkünfte Schweiz:					
Zinsen und Dividenden					
Kapital- und Aufwertungsgewinne					
Erträge aus immateriellen Rechten (netto)					
Erträge aus Dienstleistungen					
Übrige Erträge					
Abschreibungen / Verluste			-		
DBA-Erträge aus F,B,I (netto)					
3.1 Total übrige Einkünfte Schweiz				-	
4 Total Erfolg Schweiz (Ziff. 2.1 und 3.1)				-	
Verwaltungskosten / Steuern (pauschal) von Ziffer 4	25.000 %			-	
4.1 Total Nettoerträge Schweiz (Umlage)				-	-
Operativer Gewinn					
davon Umsatzanteil Schweiz	%		-	-	
Operativer Gewinn Ausland					
davon in der Schweiz steuerbar	%		-	-	-
Steuerbarer Reingewinn Kanton Zug				-	-

Spartenrechnung: Fehlerquellen

- Spartenrechnung ist gar nicht oder nur rudimentär ausgefüllt, z.B.
 - Zinsertrag / Management Fee von Schweizer Konzerngesellschaft, Schweizer Sparte ist jedoch nicht ausgefüllt
 - Obwohl Schweizer Umsatz erzielt wird (z.B. Verkäufe an Schweizer Abnehmer), wird der Schweizer Umsatzanteil nicht ausgewiesen

Spartenrechnung: Fehlerquellen

- Spartenrechnung ist gar nicht oder nur rudimentär ausgefüllt, z.B.
 - Die Spartenrechnung ist nicht ausgefüllt. Es werden hingegen 10% - 25% des gesamten Reingewinnes als steuerbarer Reingewinn deklariert. 10% - 25% entsprechen jedoch lediglich der steuerbaren Quote auf Auslands-erträgen gemischter Gesellschaften

Spartenrechnung: Fehlerquellen

- Beteiligungssparte (Domizil- und gemischte Gesellschaften)
 - Die Gesellschaft hat qualifizierte Beteiligungen. Die Beteiligungssparte in der Spartenrechnung bleibt jedoch leer, wenn keine Dividenden oder Kapitalgewinne erzielt werden
 - anteiliger Finanzierungsaufwand bzw. Abschreibungen auf Beteiligungen müssen trotzdem in der Spartenrechnung ausgewiesen werden, da steuerlich unwirksam (reziprok zur Steuerfreiheit allfälliger Nettobeteiligungserträge; § 69 Abs. 1 Bst. d StG)

Spartenrechnung: Fehlerquellen

- Beteiligungssparte (Domizil- und gemischte Gesellschaften)
 - Nettoverluste aus Beteiligungen werden nicht dem Reingewinn hinzugerechnet (steuerliche Aufrechnung in der Spartenrechnung)
 - keine Verrechnung mit übrigen Gewinnen aus schweizerischen oder ausländischen Quellen (reziprok zur Steuerfreiheit allfälliger Nettobeteiligungserträge; § 69 Abs. 1 Bst. d StG)

Spartenrechnung: Fallbeispiel

Auszug aus der Erfolgsrechnung:

Verkaufserlös insgesamt	100,000	(100%)
davon Verkaufserlös Schweiz	5,000	(5%)
Bruttoertrag aus qualifizierten Beteiligungen	1,200	
Zinsertrag Schweiz	400	
Dividenden Schweiz (Streubesitz)	400	
Kapitalgewinne Aktien Schweiz (Streubesitz)	200	
Abschreibung qualifizierte Beteiligungen	1,000	
Verluste Wertschriften Schweiz (Streubesitz)	200	
Finanzierungsaufwand	7,400	
Reingewinn insgesamt	30,000	
Gesamtaktiven	200,000	(100%)
davon massgebliche Beteiligungen	20,000	(10%)
Vollzeitstellen Schweiz Konzern	4	Quote auf Auslandserträgen 10%
massgebliche Beteiligung von Schweizern	ja	Erhöhung Quote um 10%

Angaben zur Jahresrechnung (für automatische Schuldzinsverteilung)	
Total Aktiven	200'000
Buchwert resp. Gewinnsteuerwert Beteiligungen	20'000
Grundeigentum im Kanton Zug	
Total Finanzierungsaufwand	7'400

10%

10% von 7,400

Hinzurechnung Nettoverlust aus Beteiligungen 600 (steuerunwirksam)

z.B. Zinsen oder Dividenden (Streubesitz) aus schweizerischen Quellen

$\frac{5,000 \cdot 100\%}{100,000}$

Gemischte Gesellschaft: Bis 5 Vollzeitstellen Konzern in der Schweiz 10% + Erhöhung 10% infolge massgeblicher Beteiligung durch in der Schweiz ansässige Personen = 20%

	Total Betrag in Franken	Schweiz Betrag in Franken	Ausland Betrag in Franken	Beteiligungen Betrag in Franken
Gesamter Reingewinn (Ziff. 7 abz. Ziff. 7.1 der Steuererklärung)	30'000			
1 Erträge aus Beteiligungen				
Bruttoertrag der Beteiligungen				1'200
Kapital- und Aufwertungsgewinne				
Verwaltungsaufwand (5% der Erträge)	5.000 %			- 60
Finanzierungsaufwand (im Verhältnis der Aktiven)				- 740
Abschreibungen / Verluste auf Beteiligungen				- 1'000
1.1 Nettoertrag bzw. -verlust (Umlage)	600			-600
2 Erträge aus Grundeigentum im Kanton Zug:				
Bruttoertrag und Gewinne aus Grundeigentum				
Unterhalt / Abschreibungen		-		
Schuldzinsen (im Verhältnis der Aktiven)		-	-	
2.1 Erfolg Grundeigentum im Kanton Zug			-	
3 Uebrigere Einkünfte Schweiz:				
Zinsen und Dividenden		800		
Kapital- und Aufwertungsgewinne		200		
Erträge aus immateriellen Rechten (netto)				
Erträge aus Dienstleistungen				
Übrige Erträge				
Abschreibungen / Verluste		- 200		
DBA-Erträge aus F,B,I (netto)				
3.1 Total übrige Einkünfte Schweiz		800		
4 Total Erfolg Schweiz (Ziff. 2.1 und 3.1)		800		
Verwaltungskosten / Steuern (pauschal) von Ziffer 4	25.000 %	200		
4.1 Total Nettoerträge Schweiz (Umlage)		-600	600	
Operativer Gewinn		30'000		
davon Umsatzanteil Schweiz	5.000 %	-1'500	1'500	
Operativer Gewinn Ausland		-28'500		28'500
davon in der Schweiz steuerbar	20.000 %	-	5'700	-5'700
Steuerbarer Reingewinn Kanton Zug			7'800	

Beteiligungsabzug: Grundlagen

Art. 69 DBG Ermässigung

Ist eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft zu **mindestens 20 Prozent** am Grund- oder Stammkapital anderer Gesellschaften beteiligt oder macht ihre Beteiligung an solchem Kapital einen **Verkehrswert von mindestens 2 Millionen Franken** aus, so **ermässigt sich die Gewinnsteuer im Verhältnis des Nettoertrages aus diesen Beteiligungen zum gesamten Reingewinn**.

Art. 70 DBG Nettoertrag aus Beteiligungen

- 1 Der **Nettoertrag aus Beteiligungen** nach Artikel 69 entspricht dem **Ertrag dieser Beteiligungen abzüglich des darauf entfallenden Finanzierungsaufwandes und eines Beitrages von 5 Prozent zur Deckung des Verwaltungsaufwandes; der Nachweis des effektiven Verwaltungsaufwandes bleibt vorbehalten**. Als Finanzierungsaufwand gelten Schuldzinsen sowie weiterer Aufwand, der wirtschaftlich den Schuldzinsen gleichzustellen ist. Zum Ertrag aus Beteiligungen gehören auch die Kapitalgewinne auf diesen Beteiligungen sowie die Erlöse aus dazugehörigen Bezugsrechten. Artikel 207a bleibt vorbehalten.
- 2 Keine Beteiligungserträge sind:
 - a. ...
 - b. Erträge, die bei der leistenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen;
 - c. Aufwertungsgewinne auf Beteiligungen.
- 3 Der Ertrag aus einer Beteiligung wird bei der Berechnung der Ermässigung nur berücksichtigt, soweit auf der gleichen Beteiligung zu Lasten des steuerbaren Reingewinns (Art. 58 ff.) keine Abschreibung vorgenommen wird, die mit diesem Ertrag im Zusammenhang steht.
- 4 Kapitalgewinne werden bei der Berechnung der Ermässigung nur berücksichtigt:
 - a. soweit der Veräusserungserlös die Gestehungskosten übersteigt;
 - b. sofern die veräusserte Beteiligung mindestens 20 Prozent des Grund- oder Stammkapitals der anderen Gesellschaft ausmacht und als solche während mindestens eines Jahres im Besitze der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft war.
- 5 Transaktionen, die im Konzern eine ungerechtfertigte Steuerersparnis bewirken, führen zu einer Berichtigung des steuerbaren Reingewinns oder zu einer Kürzung der Ermässigung. Eine ungerechtfertigte Steuerersparnis liegt vor, wenn Kapitalgewinne und Kapitalverluste oder Abschreibungen auf Beteiligungen im Sinne der Artikel 62, 69 und 70 in kausalem Zusammenhang stehen.

Beteiligungsabzug: Grundlagen

- Kantons- und Gemeindesteuern
 - sinngemässe Bestimmungen zum Beteiligungsabzug in § 67 StG
 - in der Praxis in sehr vielen Fällen bereits Befreiung unter privilegiertem Steuerstatus (Holding-, Domizil- oder gemischte Gesellschaft)

Firma:
Pers.-Nr.

I. Zusammensetzung der Beteiligungen und Total der Finanzierungskosten

Zeile	Anzahl und Art der Titel Spalte A	Gesellschaft oder Genossenschaft		Beteiligung			Gewinnsteuerwert	
		Bezeichnung der Unternehmung B	Nominalbetrag des Grundkapitals C	Nominalbetrag der Beteiligung D	Bet. in % E	Verkehrswert der Beteiligung F	in Fr. G	in % der Aktiven H
1								
2								
3								
4								
5								
6	Gewinnsteuerwert der Gesamtaktiven am Ende der Steuerperiode			Bitte Gewinnsteuerwert erfassen --->				100%
7	Total der Finanzierungskosten in der Steuerperiode							100%

II. Nettoertrag der Beteiligungen

Zeile	Bruttoertrag ink. Kapitalgewinn Spalte I	Finanzierungskosten (Feld G/7 x Spalte H) J	Verwaltungsspesen (Spalte I x 5 %) K	Abschreibung im Zusammen- hang mit der Ausschüttung L	Nettoertrag (Spalte I ./ Spalten J, K und L)	
					Gewinn M	Verlust N
1						
2						
3						
4						
5						
6	Nettoertrag aus Beteiligungen					-

III. Prozentuale Ermässigung der Gewinnsteuer

Nettoertrag aus Beteiligungen (Feld M/6) Fr. _____ - (Ziffer 9 Steuererklärung)
 Gesamter steuerbarer Reingewinn (Ziff. 8 Steuererkl.) Fr. _____ (auf 3 Stellen genau)

Beteiligungsabzug: Fehlerquellen

- Geltendmachung Beteiligungsabzug für nicht qualifizierende Gesellschaftsformen (z.B. Personengesellschaften)
- Quantitäts- bzw. Zeiterfordernisse sind nicht erfüllt
 - $\geq 20\%$ oder VW \geq CHF 2 Mio. bei Dividenden
 - Verkauf $\geq 20\%$ und Mindesthaltdauer 1 Jahr bei Kapitalgewinnen

Beteiligungsabzug: Fehlerquellen

- Unkorrekte Behandlung von Abschreibungen auf Beteiligungen
 - Ausschüttungsabschreibungen (infolge Substanzdividenden) reduzieren den Nettobeteiligungsertrag (und somit den Beteiligungsabzug) wie auch die Gestehungskosten
 - Übrige Abschreibungen (z.B. infolge schlechten Geschäftsganges) reduzieren die Gestehungskosten nicht

Beteiligungsabzug: Fehlerquellen

- Finanzierungskosten bei Kapitalgewinnen
 - Nach der Veräusserung hat die Beteiligung am Ende der Steuerperiode keinen Gewinnsteuerwert mehr. Bei der Ermittlung des Nettobeteiligungsertrages werden dadurch fälschlicherweise keine Finanzierungskosten mehr verlegt
 - Finanzierungskosten sind auch auf Kapitalgewinne zu verlegen (im Verhältnis Gewinnsteuerwert vor Veräusserung / Gesamtaktiven)

Beteiligungsabzug: Fehlerquellen

- Gestehungskosten werden nicht oder nicht korrekt nachgeführt
 - Korrekte Gestehungskosten sind elementar für die Ermittlung des Beteiligungsabzuges auf Kapitalgewinnen
 - Nachträgliche Nachführungen über mehrere Jahre zurück - z.B. nach Umstrukturierungen - sind meistens sehr schwierig und zeitraubend

Beteiligungsabzug: Fehlerquellen

- Domizil- und gemischte Gesellschaften
 - Für die Kantons- und Gemeindesteuern sind Erträge aus qualifizierten Beteiligungen **steuerfrei**. Der Nettobeteiligungsertrag wird in der Spartenrechnung ermittelt und direkt freigestellt
 - Für die direkte Bundessteuer gilt keine Steuerfreiheit, sondern eine prozentuale Ermässigung der Gewinnsteuer, d.h. der Beteiligungsabzug muss berechnet werden

Beteiligungsabzug: Fallbeispiel

Auszug aus der Erfolgsrechnung:

Dividende A AG	1,000	
Dividende B AG	1,000	Substanzausschüttung
Erlös aus Veräusserung C AG	2,000	
Gestehungskosten C AG	1,000	Steuerlicher Kapitalgewinn 1,000
Abschreibung B AG	1,000	infolge Substanzausschüttung
Finanzierungsaufwand	2,500	
Reingewinn insgesamt	7,000	
Gewinnsteuerwert A AG (100%)	3,000	(10%)
Gewinnsteuerwert B AG (100%)	3,000	(10%)
Gewinnsteuerwert ex C AG (ex 100%)	3,000	(10%)
Gewinnsteuerwert Gesamtaktiven	30,000	(100%)

Das Fallbeispiel bezieht sich auf das aktuell (2010) geltende Recht.

2,000 - 1,000

$\frac{3,000 * 2,500}{30,000}$

infolge Substanzausschüttung

vor Veräusserung: 3,000

Firma:
Pers.-Nr.

I. Zusammensetzung der Beteiligungen und Total der Finanzierungskosten

Zeile	Anzahl und Art der Titel	Gesellschaft oder Genossenschaft			Beteiligung			Gewinnsteuerwert	
		Bezeichnung der Unternehmung	Nominalbetrag des Grundkapitals	Nominalbetrag der Beteiligung	Bet. in %	Verkehrswert der Beteiligung	in Fr.	in % der Aktiven	
Spalte A	B	C	D	E	F	G	H		
1	NA	A AG	3'000	3'000	100.00%	3'000	3'000	10.000%	
2	NA	B AG	3'000	3'000	100.00%	3'000	3'000	10.000%	
3	NA	C AG					-	0.000%	
4									
5									
6	Gewinnsteuerwert der Gesamtaktiven am Ende der Steuerperiode						30'000	100%	
7	Total der Finanzierungskosten in der Steuerperiode						2'500	100%	

II. Nettoertrag der Beteiligungen

Zeile	Bruttoertrag ink. Kapitalgewinn	Finanzierungskosten (Feld G/7 x Spalte H)	Verwaltungsspesen (Spalte I x 5 %)	Abschreibung im Zusammenhang mit der Ausschüttung	Nettoertrag (Spalte I ./ Spalten J, K und L)	
					Gewinn	Verlust
Spalte I	J	K	L	M	N	
1	1'000	250	50		700	-
2	1'000	250	50	1'000	-	-300
3	1'000	250	50		700	-
4						
5						
6	Nettoertrag aus Beteiligungen				1'400	-300

III. Prozentuale Ermässigung der Gewinnsteuer

Nettoertrag aus Beteiligungen (Feld M/6) Fr. 1'400 = 20.000% (Ziffer 9 Steuererklärung)

Gesamter steuerbarer Reingewinn (Ziff. 8 Steuererkl.) Fr. 7'000 (auf 3 Stellen genau)

Dokumentation

- Spartenrechnung
 - Zuger Steuerbuch, § 68 (Holdinggesellschaften)
 - Zuger Steuerbuch, § 69 (Domizil- und gemischte Gesellschaften)
 - zu finden unter: <http://www.zug.ch/tax>

Dokumentation

- Beteiligungsabzug
 - Kreisschreiben ESTV Nr. 9 vom 9. Juli 1998
 - Kreisschreiben ESTV Nr. 27 vom 17. Dezember 2009 (gültig ab 1. Januar 2011)
 - zu finden unter: <http://www.estv.admin.ch>

- Zuger Steuerbuch, § 67 (Gesellschaften mit Beteiligungen)
 - zu finden unter: <http://www.zug.ch/tax>