
Beginn der Steuerpflicht juristischer Personen bei Gründung

Gemäss Art. 77 Abs. 1 StG beginnt die Steuerpflicht juristischer Personen mit der Gründung, mit der Verlegung ihres Sitzes oder ihrer tatsächlichen Verwaltung in den Kanton oder mit dem Erwerb von im Kanton steuerbaren Werten. Die "Gründung" ist gleichbedeutend wie die zivilrechtliche Errichtung gemäss Art. 52 ZGB. Die juristischen Personen erlangen demnach ihre Rechtspersönlichkeit mit:

- | | |
|---|---|
| Eintragung im Handelsregister | <ul style="list-style-type: none">- Stiftung, Art. 81 Abs. 2 ZGB- AG, Art. 643 Abs. 1 OR- Kommandit-AG, Art. 764 Abs. 2 i.V.m. 643 Abs. 1 OR- GmbH Art. 783 Abs. 1 OR- Genossenschaft, Art. 838 Abs. 1 OR |
| Errichtung der Statuten | <ul style="list-style-type: none">- Vereine, Art. 60 Abs. 1 ZGB |
| Errichtung der öffentlichen Urkunde oder (bei letztwilliger Verfügung) mit dem Tod des Stifters | <ul style="list-style-type: none">- kirchliche Stiftung und Familienstiftung, Art. 52 Abs. 2 und Art. 81 Abs. 1 ZGB |

Der Handelsregistereintrag ist folglich eine unabdingbare Voraussetzung für die Errichtung bzw. Gründung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft. Massgeblich ist grundsätzlich der Tag der Einschreibung in das Tagebuch (Art. 932 Abs. 1 OR) und nicht die Publikation im Handelsamtsblatt. Besonderheiten gilt es zu beachten, wenn eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft nicht "neu" gegründet wird, sondern durch Umwandlung aus einer Personenunternehmung entsteht.

1. Neugründung

Wird eine Unternehmung in der Rechtsform der juristischen Person "neu" gegründet, gilt für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften immer der Tag des Handelsregistereintrags als Stichtag für den Beginn der Steuerpflicht. Dies gilt selbst dann, wenn sich der Handelsregistereintrag verzögert hat und bereits vor der Eintragung im Namen der Gesellschaft Geschäfte getätigt wurden, welche diese nach der Gründung übernommen hat (innert einer Frist von 3 Monaten; Art. 645 Abs. 2 OR). In solchen Fällen sind auch die vor der Gründung abgewickelten Geschäfte in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

2. Gründung durch Umwandlung

Bei der Umwandlung einer Personenunternehmung (Einzelfirma oder Personengesellschaft) in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft werden in der Regel die Aktiven und Passiven aufgrund einer auf einen bestimmten Stichtag abgeschlossenen Bilanz übernommen. Auf diesen Zeitpunkt müssen Bilanz und Erfolgsrechnung bereinigt werden. Das erfordert einige Zeit, weshalb es aus Gründen der Praktikabilität sinnvoll erscheint, den Beginn der Steuerpflicht rückwirkend zuzulassen. Ein rückwirkender Beginn der Steuerpflicht wird deshalb in der Praxis anerkannt, wenn:

- Der Stichtag der Übernahmebilanz dem regulären, alljährlichen Geschäftsabschlussstermin entspricht,

- zwischen dem vereinbarten Umwandlungsstichtag und dem Tag der zivilrechtlichen Gründung nicht mehr als 6 Monate liegen (GVP 1986 Nr. 21). Vgl. hierzu auch die Ausführungen im Kreisschreiben Nr. 5 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 1. Juni 2004 (www.estv.admin.ch/d/kreisschreiben).

Wird die Frist überschritten, beginnt die Steuerpflicht am Tag des Handelsregistereintrages, auf welchen die Personenunternehmung somit einen Zwischenabschluss im Sinne einer Übernahmebilanz zu erstellen hat. Ausnahmen können grundsätzlich nicht bewilligt werden, da die mit rein praktischen Überlegungen begründete Zeitspanne von 6 Monaten sehr grosszügig bemessen ist und sich die handelnden Personen allfällige Verzögerungen oder eine zu späte Inangriffnahme der Vorbereitungs- und Abschlussarbeiten selbst zuzuschreiben haben. Eine Überschreitung der Frist kann auch nicht damit entschuldigt werden, dass das Handelsregisteramt wegen starker Arbeitsbelastung den Eintrag nicht rechtzeitig vornehmen konnte. Gemäss Art. 19 Abs. 2 HRegV hat zwar das Handelsregisteramt die Eintragung unverzüglich vorzunehmen, sobald die Voraussetzungen erfüllt sind. Es obliegt aber trotzdem den verantwortlichen Personen, rechtzeitig sicherzustellen, dass die Anmeldung auch in Stosszeiten (vor allem Ende Juni und Ende Dezember) noch vor Ablauf der Karenzfrist zur Eintragung gelangt.

3. Beginn der Steuerpflicht bei Mantelhandel

Gewinnsteuerrechtlich wird der Mantelhandel einer wirtschaftlichen Neugründung gleichgestellt. Die Steuerpflicht der "neuen" Gesellschaft beginnt zum Zeitpunkt der Aktienveräusserung. Gleichzeitig wird die Steuerpflicht der "alten" Gesellschaft mit deren Liquidation beendet.

4. Beginn der Steuerpflicht bei Zuzug aus einem andern Kanton

Was den Beginn der Steuerpflicht bei Zuzug aus einem anderen Kanton betrifft, hat die Schweizerische Steuerkonferenz (SSK) ein ausführliches Kreisschreiben verfasst (KS Nr. 17 vom 27. November 2001; www.steuerkonferenz.ch/d/kreisschreiben).

5. Beginn der Steuerpflicht bei Zugang aus dem Ausland

Die Steuerpflicht beginnt im Kanton mit der Sitzverlegung bzw. dem Beginn der tatsächlichen Verwaltung oder mit dem Erwerb von im Kanton steuerbaren Werten.