



STEUERINFORMATIONEN

INFORMATIONS FISCALES

INFORMAZIONI FISCALI

INFURMAZIUNS FISCALAS

herausgegeben von der Schweiz. Steuerkonferenz SSK
Vereinigung der schweizerischen Steuerbehörden

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

edite della Conferenza svizzera delle imposte CSI
Associazione autorità fiscali svizzere

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

D Einzelne Steuern

Besteuerung der
juristischen Personen
April 2014

Die Besteuerung der juristischen Personen

(Stand der Gesetzgebung: 1. Januar 2014)

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

© Abteilung Grundlagen / ESTV
Bern, 2014

INHALTSVERZEICHNIS

1	VORBEMERKUNGEN	1
1.1	Genereller Überblick über die Folgen des Föderalismus auf das Steuerwesen.....	1
1.2	Steuerharmonisierung.....	1
2	EINLEITUNG	3
3	STEUERPFLICHT	4
3.1	Umfang der Steuerpflicht	4
3.1.1	Unbeschränkte Steuerpflicht	4
3.1.2	Beschränkte Steuerpflicht.....	5
3.1.2.1	Auf internationaler und/oder interkantonaler Ebene.....	5
3.1.2.2	Auf rein internationaler Ebene.....	5
3.2	Beginn, Ende und Änderung der Steuerpflicht	6
3.2.1	Beginn.....	6
3.2.2	Ende.....	7
3.2.3	Änderung der Steuerpflicht bei Wechsel des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung von einem Kanton in einen anderen.....	7
3.3	Befreiung von der Steuerpflicht	8
3.3.1	Befreiung.....	8
3.3.1.1	Öffentliche Anstalten und gemeinnützige Institutionen.....	9
3.3.1.2	Konzessionierte Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen.....	10
3.3.1.3	Politische Parteien.....	10
3.3.2	Steuererleichterungen für neu gegründete Unternehmen	10
3.3.2.1	Steuern auf dem Gewinn und dem Kapital	11
3.3.2.2	Minimalsteuern	12
4	BESTEuerungSMETHODEN FÜR DIE EINZELNEN JURISTISCHEN PERSONEN	13
4.1	Allgemeines	13
4.2	Unternehmenssteuerreform II	15
4.3	Kapitalgesellschaften	15
4.3.1	Gewinnsteuer	17
4.3.2	Kapitalsteuer	17
4.4	Genossenschaften	18
4.4.1	Gewinnsteuer	18
4.4.2	Kapitalsteuer	19
4.4.3	Steuerliche Behandlung von Rückvergütungen und Rabatten	19
4.5	Beteiligungsgesellschaften	19
4.5.1	Gewinnsteuer	19

4.5.2	Kapitalsteuer	21
4.6	Holdingsgesellschaften.....	22
4.6.1	Gewinnsteuer	22
4.6.2	Kapitalsteuer	23
4.6.2.1	Berechnung des steuerbaren Kapitals.....	23
4.6.2.2	Steuertarife	24
4.6.3	Besteuerung des Grundeigentums	25
4.7	Verwaltungsgesellschaften	25
4.7.1	Gewinnsteuer	26
4.7.2	Kapitalsteuer	27
4.7.2.1	Berechnung des steuerbaren Kapitals.....	27
4.7.2.2	Steuertarife	27
4.7.3	Besteuerung des Grundeigentums	28
4.8	Vereine	29
4.8.1	Gewinnsteuer	31
4.8.2	Kapitalsteuer	31
4.9	Stiftungen	32
4.9.1	Gewinnsteuer	34
4.9.2	Kapitalsteuer	34
4.10	Übrige juristische Personen	35
4.10.1	Gewinnsteuer	37
4.10.2	Kapitalsteuer	37
4.11	Minimalsteuer	38
5	STEUEROBJEKTE	40
5.1	Steuerbarer Reingewinn	40
5.1.1	Massgebende Elemente für die Berechnung des steuerbaren Gewinns.....	41
5.1.1.1	Saldo der Erfolgsrechnung	42
5.1.1.1.1	Kapitalgewinne	42
5.1.1.1.2	Wertvermehrungen	43
5.1.1.1.3	Liquidationsgewinne.....	43
5.1.1.2	Geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen.....	44
5.1.1.3	Geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen.....	44
5.1.2	Aufwand	45
5.1.2.1	Geschäftsmässig begründeter Aufwand	45
5.1.2.1.1	Abschreibungen	45
5.1.2.1.2	Rückstellungen.....	47
5.1.2.2	Steuern	48
5.1.2.3	Geschäftsverlust.....	49
5.1.2.4	Zuwendungen an gemeinnützige Institutionen für ausschliesslich gemeinnützige Zwecke.....	49
5.1.2.5	Schuldzinsen.....	50

5.2	Steuerbares Kapital	51
5.2.1	Begriff des steuerbaren Kapitals	51
5.2.2	Verdecktes Eigenkapital	52
5.3	Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer.....	52
6	ZEITLICHE BEMESSUNG.....	54
6.1	Gewinnsteuer.....	54
6.2	Kapitalsteuer	55
7	STEUERBERECHNUNG.....	56
7.1	Steuertarife	56
7.1.1	Auf Bundesebene	56
7.1.2	Auf kantonaler und kommunaler Ebene	56
7.1.2.1	Kantonssteuern	57
7.1.2.2	Gemeindesteuern.....	58
7.1.2.3	Kirchensteuern	59
7.1.3	Im Steuerjahr 2014 anwendbare Vielfache der einfachen Ansätze (Steuerfuss)	59
7.2	Verfahren bei Änderung des Steuertarifs	61
7.3	Zuständigkeiten bei Bestimmung des Vielfachen der Kantone und der Gemeinden.	62
7.3.1	Kantone	62
7.3.2	Gemeinden.....	62
7.4	Maximale Steuerbelastung	63
8	STEUERBELASTUNG.....	64

Abkürzungen

AG	=	Aktiengesellschaft
ASA	=	Archiv für schweizerisches Abgaberecht
AHV	=	Alters- und Hinterlassenenversicherung
ALV	=	Arbeitslosenversicherung
BBI	=	Bundesblatt
BGE	=	Bundesgerichtsentscheid
BGer	=	Bundesgericht
BV	=	Bundesverfassung
BVG	=	Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge
DBG	=	Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer
dBSt	=	Direkte Bundessteuer
EFD	=	Eidgenössisches Finanzdepartement
EO	=	Erwerbsersatzordnung
GmbH	=	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GSG	=	Bundesgesetz über die von der Schweiz als Gaststaat gewährten Vorrechte, Immunitäten und Erleichterungen sowie finanziellen Beiträge (Gaststaatgesetz)
IV	=	Invalidenversicherung
KAG	=	Bundesgesetz über die kollektiven Kapitalanlagen (Kollektivanlagengesetz)
KMU	=	Kleine und mittlere Unternehmen
KVG	=	Bundesgesetz über die Krankenversicherung
OR	=	Schweizerisches Obligationenrecht
StHG	=	Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden
ZGB	=	Schweizerisches Zivilgesetzbuch

Kantone

AG	=	Aargau	NW	=	Nidwalden
AI	=	Appenzell Innerrhoden	OW	=	Obwalden
AR	=	Appenzell Ausserrhoden	SG	=	St. Gallen
BE	=	Bern	SH	=	Schaffhausen
BL	=	Basel-Landschaft	SO	=	Solothurn
BS	=	Basel-Stadt	SZ	=	Schwyz
FR	=	Freiburg	TG	=	Thurgau
GE	=	Genf	TI	=	Tessin
GL	=	Glarus	UR	=	Uri
GR	=	Graubünden	VD	=	Waadt
JU	=	Jura	VS	=	Wallis
LU	=	Luzern	ZG	=	Zug
NE	=	Neuenburg	ZH	=	Zürich

1 VORBEMERKUNGEN

1.1 Genereller Überblick über die Folgen des Föderalismus auf das Steuerwesen

Die Schweiz ist als Bundesstaat organisiert. Dieser **Föderalismus** kommt insbesondere im Steuerwesen sehr stark zum Ausdruck.

So werden in unserem Land die direkten Steuern nicht nur vom **Zentralstaat**, dem **Bund**, sondern auch von den **26 Gliedstaaten**, den **Kantonen**, erhoben.

Jeder dieser «Staaten» (Bund und Kantone) besitzt die Steuerhoheit (d.h. das Recht, Steuern zu erheben und über den daraus fliessenden Ertrag frei zu verfügen). Dies bedeutet, dass in der Schweiz sowohl der Bund als auch die Kantone ihre eigene Steuergesetzgebung haben.

So bestehen nicht weniger als **27 verschiedene Steuergesetzgebungen** (eine eidgenössische und 26 kantonale) über die Einkommens- und Vermögenssteuern natürlicher Personen sowie die Gewinn- und Kapitalsteuern der juristischen Personen.

Dadurch kommen natürlich auch sehr verschiedenartige Steuertarife und -sätze zur Anwendung, was im Ergebnis zu einer unterschiedlichen Steuerbelastung je nach (Wohn-)Sitzkanton führt.

Als ob das schweizerische Steuersystem dadurch nicht schon genug komplex wäre, erheben auch noch die ungefähr **2'350 Gemeinden** ihre **eigenen Steuern** auf Grund einer delegierten oder abgeleiteten Steuerhoheit. Den Gemeindesteuern unterliegen in der Regel die gleichen Objekte wie den Kantonssteuern, so insbesondere Einkommen und Vermögen, Gewinn und Kapital, Erbschaften und Schenkungen usw. Meistens erheben die Gemeinden ihre Steuern auch auf der gleichen gesetzlichen Grundlage wie der Kanton, jedoch zu anderen Steuersätzen. So kennen die Gemeinden zwar manchmal eigene Tarife, meistens berechnen sie jedoch ein Vielfaches der geschuldeten kantonalen Steuer.

Im Übrigen sind die Gemeindesteuern nicht selten ebenso hoch oder sogar höher als die kantonalen Steuern.

1.2 Steuerharmonisierung

Der vorher beschriebene Föderalismus erklärt, weshalb sich die kantonalen Steuergesetze früher so unterschiedlich präsentierten. Bei den direkten Steuern war es deshalb nicht ungewöhnlich, wenn die Bestimmung des Steuerobjektes (z.B. des Gewinns), die Bemessungsgrundlagen oder die zeitliche Bemessung unterschiedlich ausfielen.

Volk und Stände haben im Juni 1977 beschlossen, die Freiheit der Kantone bei der Ausgestaltung ihrer Steuergesetze ein wenig einzuschränken und zwar durch Annahme eines Verfassungsartikels betreffend Harmonisierung der direkten Steuern vom Einkommen und Vermögen bzw. vom Gewinn und Kapital (Art. 129 BV).

In Ausführung dieses Verfassungsauftrags verabschiedete das Parlament am 14. Dezember 1990 das **Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden** (StHG).

Dabei handelt es sich um ein **Rahmengesetz**. Es richtet sich an die kantonalen und kommunalen Gesetzgeber und schreibt diesen vor, nach welchen Grundsätzen sie die Steuerordnung bezüglich **Steuerpflicht, Gegenstand und zeitlicher Bemessung, Verfahrensrecht und Steuerstrafrecht** auszugestalten haben (Art. 129 Abs. 2 Satz 1 BV). Dadurch konnte das Gesetz verhältnismässig kurz gehalten werden.

Entsprechend dem Verfassungsauftrag präzisiert das StHG, dass die Bestimmung von **Steuertari-
fen, Steuersätzen und Steuerfreibeträgen Sache der Kantone** bleibt (Art. 129 Abs. 2 Satz 2 BV
sowie Art. 1 Abs. 3 StHG).

Hingegen fehlen im Gesetz Vorschriften über die Behördenorganisation. Diese bleibt den Kantonen vorbehalten, da jeder einzelne in seinem staats- und verwaltungsrechtlichen Aufbau seine Besonderheiten kennt.

Das StHG trat am 1. Januar 1993 in Kraft. Die Kantone hatten eine Frist von acht Jahren, um ihre Gesetzgebung an das Rahmengesetz anzupassen. Nach Ablauf dieser Frist findet nun das Bundesrecht direkt Anwendung, sollte ihm das kantonale Steuerrecht widersprechen (Art. 72 Abs. 1 und 2 StHG). Seit seinem Inkrafttreten unterlag das StHG bereits wieder zahlreichen Revisionen.

2 EINLEITUNG

Das schweizerische Recht versteht unter dem Begriff «juristische Personen» Körperschaften oder Anstalten, denen das Zivilrecht oder das öffentliche Recht eine eigene Rechtspersönlichkeit verleiht und damit die Fähigkeit, selbständig Rechte auszuüben und Pflichten zu übernehmen (vgl. Art. 52ff. ZGB). Das Steuerrecht trägt dem Rechnung und behandelt die juristischen Personen als von ihren Mitgliedern und Verwaltungsorganen unabhängige Steuersubjekte.

Die juristischen Personen werden aber nicht nur aus diesen Gründen als Steuersubjekte betrachtet, denn sie sind nicht nur rechtlich, sondern auch wirtschaftlich selbständig, und ihre eigene finanzielle Leistungsfähigkeit darf steuerlich nicht unbeachtet bleiben. Dies umso weniger, als auch juristische Personen – insbesondere Handels- und Industrieunternehmen – auf Leistungen des Staates angewiesen sind. Man denke an Infrastruktur, Gerichte, Transporte, Kommunikationsmittel, Stromversorgung, Reinigung usw., die dem Staat oft beträchtliche Kosten verursachen (Probleme durch grosse Industriezentren wie Lärm, Verschmutzung usw.).

Während bei den natürlichen Personen Einkommen und Vermögen steuerlich erfasst werden, spricht man bei den juristischen Personen in der Regel nicht von Einkommen und Vermögen, sondern von Gewinn, Kapital und Reserven. Es handelt sich hier also um verschiedene Begriffe mit verschiedenen Inhalten, was einige Besonderheiten mit sich bringt (vgl. Ziffer 5).

Auch bezüglich der Steuerbelastung drängen sich andere Überlegungen auf. Die Belastung hängt bei den juristischen Personen nicht ohne weiteres nur von der Höhe des betragsmässig ausgewiesenen Gewinnes ab, sondern kann sich gerade bei gewinnstrebigen Unternehmen auch am Verhältnis zwischen Gewinn und Kapital orientieren (vgl. die Ziffern 4 und 8).

All diese Fragen werden von den schweizerischen Steuergesetzen nicht immer auf die gleiche Weise beantwortet. Dieser Artikel gibt eine Übersicht über die von Bund und Kantonen gefundenen Lösungen.

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

Erträge aus Gewinn- und Kapitalsteuern der juristischen Personen 2011 (in Millionen Franken)

	Bund (dBSt)	Kantone	Gemeinden
Gewinnsteuer	8'588	5'791	3'226
Kapitals	(1998 abgeschafft)	958	534

Die Gesamteinnahmen aus den Gewinn- und Kapitalsteuern betragen 2011 somit 19'097 Millionen Franken. Gemessen an den Gesamtsteuereinnahmen 2011 von rund 125'675 Millionen Franken (Bund, Kantone und Gemeinden) ergibt dies einen Anteil von 15,2 %.

3 STEUERPFLICHT

3.1 Umfang der Steuerpflicht

Wie bei den natürlichen Personen unterscheidet man auch bei den juristischen Personen die unbeschränkte von der beschränkten Steuerpflicht:

- **Unbeschränkt steuerpflichtig** sind juristische Personen, deren Sitz oder tatsächliche Verwaltung in der Schweiz und im besteuern den Kanton liegt. Sie werden auf der Gesamtheit ihrer Einkünfte (Gewinne) und ihres Vermögens (Kapital) besteuert. Man spricht hier auch von einer «**persönlichen**» Zugehörigkeit (vgl. Ziffer 3.1.1).
- **Beschränkt steuerpflichtig** sind juristische Personen, die ihren Sitz (bzw. ihre tatsächliche Verwaltung) im Ausland oder ausserhalb des besteuern den Kantons haben, aber im Inland oder Kanton über bestimmte Vermögen (Kapitalien) oder Einkommensquellen verfügen, für die – und nur für die – sie steuerpflichtig werden. Man spricht in diesem Falle von einer «**wirtschaftlichen**» Zugehörigkeit (vgl. Ziffer 3.1.2).

Wenn im Folgenden näher auf die Steuerpflicht eingegangen wird, so ist zu berücksichtigen, dass wegen staatsvertraglicher Vereinbarungen oder des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots abweichende Regelungen möglich sind.

Bemerkung:

Im Gegensatz zum Bund erheben die Kantone und ihre Gemeinden in der Regel zusätzlich zur Gewinnsteuer auch eine Kapitalsteuer von den juristischen Personen.

3.1.1 Unbeschränkte Steuerpflicht

Nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) und dem Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) sind diejenigen juristischen Personen, die **in der Schweiz (bzw. im Kanton, welcher die Steuer erhebt) ihren Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung haben**, aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig (Art. 50 DBG und Art. 20 StHG).

Die Steuerpflicht erstreckt sich allerdings nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Ausland (Art. 52 Abs. 1 DBG).

Die kantonalen Steuergesetze lauten betreffend Kantons- und Gemeindesteuern (abgesehen davon, dass sie sich auf das Kantonsgebiet beschränken, und unter Vorbehalt des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots) im Wesentlichen gleich. Die Umschreibung des Steuerorts, in der Regel der statutarische Sitz oder der Ort der Verwaltung, kann von Kanton zu Kanton variieren.

Für Körperschaften und Anstalten des privaten Rechts ergibt sich der Sitz aus den Statuten, für öffentlich-rechtliche und kirchliche Körperschaften und Anstalten aus den gesetzlichen Bestimmungen, auf Grund derer sie die Rechtspersönlichkeit erlangt haben.

3.1.2 Beschränkte Steuerpflicht

Die juristischen Personen mit **Sitz** oder **tatsächlicher Verwaltung im Ausland** (oder ausserhalb des Kantons) sind sowohl auf Bundes- als auch auf Kantonsebene (Art. 51 Abs. 1 DBG und Art. 21 StHG) aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt steuerpflichtig.

Es empfiehlt sich, zwischen internationalen und interkantonalen Beziehungen zu unterscheiden:

3.1.2.1 Auf internationaler und/oder interkantonomer Ebene

Die juristischen Personen mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung im Ausland oder ausserhalb des Kantons (d.h. in einem anderen Kanton) sind steuerpflichtig, wenn sie

- Teilhaber an Geschäftsbetrieben in der Schweiz (im Kanton) sind
- in der Schweiz (im Kanton) Betriebsstätten unterhalten (Art. 4 Abs. 2 und Art. 51 Abs. 2 DBG)
- an Grundstücken in der Schweiz (im Kanton) Eigentum, dingliche oder diesen wirtschaftlich gleichkommende persönliche Nutzungsrechte haben.

3.1.2.2 Auf rein internationaler Ebene

Die juristischen Personen mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung im Ausland sind steuerpflichtig, wenn sie

- Gläubiger oder Nutzniesser von Forderungen sind, die durch Grund- oder Faustpfand auf Grundstücken in der Schweiz (im Kanton) gesichert sind
- in der Schweiz (im Kanton) gelegene Liegenschaften vermitteln oder damit handeln.

Bemerkung:

Wenn hier von «Kanton» gesprochen wird, handelt es sich um den Kanton, wo sich die Quelle des Einkommens sowie der Standort des Geschäftsbetriebes oder des Grundstückes befinden und welcher folglich für die Veranlagung (inklusive bei der dBSt) verantwortlich ist.

Beschränkt steuerpflichtig sind also diese juristischen Personen, weil die Steuer nur erhoben wird

- auf Einkünften und Gewinnen, deren Quelle in der Schweiz liegt
- auf Erträgen von in der Schweiz gelegenen Gütern und Kapital
- auf in der Schweiz gelegenen Gütern und Kapital (nur auf Kantons- und Gemeindeebene, da die dBSt nicht auf dem Kapital der juristischen Personen erhoben wird).

Diese beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich also nicht auf die im Ausland gelegenen Unternehmen, Betriebsstätten und Grundstücke.

Abgesehen davon, dass die Kantone nicht nur den Gewinn, sondern auch das Kapital der juristischen Personen besteuern, lauten die kantonalen Bestimmungen für ihre entsprechenden Gebiete ähnlich. Demnach ist eine juristische Person, die ihren Sitz ausserhalb des fraglichen Kantons hat, nur auf Grund ihrer wirtschaftlichen Beziehungen und somit beschränkt steuerpflichtig. In ihrem Sitzkanton ist sie allerdings unbeschränkt steuerpflichtig.

Für Kantone mit progressivem Tarif wird aber die Steuer zu dem für den Gesamtgewinn und/oder das Gesamtkapital gültigen Steuersatz berechnet (jedoch mindestens zu dem Steuersatz, der dem in der Schweiz erzielten Gewinn und dem in der Schweiz gelegenen Kapital entspricht). Wäre dem nicht so, würde diejenige juristische Person, die beispielsweise Einkünfte aus in verschiedenen Ländern gelegenen Grundstücken bezieht, bei progressivem Steuertarif besser fahren als die Besitzerin von Grundstücken, die alle in der Schweiz liegen.

Vorbehalten bleiben wiederum abweichende staatsvertragliche Regelungen sowie das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot.

3.2 Beginn, Ende und Änderung der Steuerpflicht

3.2.1 Beginn

Die **unbeschränkte Steuerpflicht** für juristische Personen (*vgl. Ziffer 3.1.1*) beginnt in der Regel sowohl nach der dBS (Art. 54 Abs. 1 DBG) als auch nach kantonalem Recht (Art. 20 Abs. 1 StHG)

- am **Gründungstag** der Gesellschaft in der Schweiz oder im Kanton. Die zivilrechtlichen Entstehungsgründe sind die folgenden:
 - Für Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Kommandit-Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung), Genossenschaften sowie gewöhnliche Stiftungen beginnt die Steuerpflicht mit dem Tag der **Eintragung in das Handelsregister**.
 - Für Vereine beginnt die Steuerpflicht mit der **Errichtung der Statuten** und für kirchliche und Familienstiftungen mit der **Errichtung der öffentlichen Urkunde** oder beim Tode des Stifters.
 - Bei den öffentlich-rechtlichen und kirchlichen Körperschaften des kantonalen Rechts (Art. 59 ZGB) sind die für ihre Gründung vorgesehenen Bestimmungen massgebend.
- mit der **Verlegung ihres Sitzes** oder ihrer tatsächlichen Verwaltung aus dem Ausland **in die Schweiz** bzw. in den Kanton (*im Falle eines Kantonswechsels vgl. Ziffer 3.2.3*).

Die **beschränkte Steuerpflicht** für juristische Personen, die ihren Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Ausland (in einem anderen Kanton) haben, beginnt mit der Erfüllung eines steuerbaren Tatbestandes in der Schweiz (im Kanton), beispielsweise mit dem Erwerb von Grundstücken oder mit der Eröffnung einer Betriebsstätte (*vgl. Ziffer 3.1.2*).

3.2.2 Ende

Die **unbeschränkte Steuerpflicht** für juristische Personen endet in der Regel sowohl bei der dBSt (Art. 54 Abs. 2 DBG) als auch nach kantonalem Recht

- mit der Auflösung (Streichung im Handelsregister, Beendigung der Liquidation) oder
- mit der Sitzverlegung ins Ausland.

Die **beschränkte Steuerpflicht** erlischt am Tag, an dem ihre Voraussetzungen nicht mehr erfüllt werden, d.h. im Zeitpunkt des Wegfalls der steuerbaren Tatbestände in der Schweiz, zum Beispiel mit dem Verkauf der Vermögenswerte, aufgrund derer die Steuerpflicht bestanden hat oder durch die Schliessung der Betriebsstätte in der Schweiz.

3.2.3 Änderung der Steuerpflicht bei Wechsel des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung von einem Kanton in einen anderen

Bei **unbeschränkter Steuerpflicht** bestimmt das StHG, dass bei einem Wechsel des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung von einem Kanton in einen anderen die juristische Person in beiden Kantonen für die gesamte Steuerperiode steuerpflichtig bleibt, jedoch in dem Kanton veranlagt wird, in dem der Sitz oder die tatsächliche Verwaltung am Ende der Steuerperiode liegt (Art. 22 Abs. 1 StHG).

Bei **beschränkter Steuerpflicht** auf Grund wirtschaftlicher Zugehörigkeit in einem andern Kanton als demjenigen des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung bleibt die Steuerpflicht für die gesamte Steuerperiode bestehen, auch wenn sie während dieser begründet, verändert oder aufgehoben wird (Art. 22 Abs. 2 StHG).

Der Gewinn und das Kapital werden zwischen den beteiligten Kantonen in sinngemässer Anwendung der Grundsätze des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung ausgediebt (Art. 22 Abs. 3 StHG).

Bei der dBSt bestimmt das DBG, dass die kantonalen Behörden die Steuer von den juristischen Personen erheben, die am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht ihren Sitz oder den Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung im Kanton haben (Art. 105 Abs. 3 DBG).

Bemerkung:

Bei den juristischen Personen entspricht die Steuerperiode ihrem Geschäftsjahr. In jedem Kalenderjahr, ausgenommen im Gründungsjahr, muss ein Geschäftsabschluss mit Bilanz und Erfolgsrechnung erstellt werden (Art. 31 Abs. 2 StHG).

3.3 Befreiung von der Steuerpflicht

3.3.1 Befreiung

Von der Steuerpflicht auf Bundesebene befreit sind (Art. 56 DBG):

- der Bund und seine Anstalten
- die Kantone und ihre Anstalten
- die Gemeinden, die Kirchgemeinden und die anderen Gebietskörperschaften der Kantone sowie ihre Anstalten
- vom Bund konzessionierte Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen¹, die für diese Tätigkeit Abgeltungen erhalten oder aufgrund ihrer Konzession einen ganzjährigen Betrieb von nationaler Bedeutung aufrecht erhalten müssen; die Steuerbefreiung erstreckt sich auch auf Gewinne aus der konzessionierten Tätigkeit, die frei verfügbar sind. Von der Steuerbefreiung ausgenommen sind jedoch Nebenbetriebe und Liegenschaften, die keine notwendige Beziehung zur konzessionierten Tätigkeit haben
- Einrichtungen der beruflichen Vorsorge von Unternehmen mit Wohnsitz, Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz und von ihnen nahe stehenden Unternehmen, sofern die Mittel der Einrichtung dauernd und ausschliesslich der Personalvorsorge dienen
- inländische Sozialversicherungs- und Ausgleichskassen, insbesondere Arbeitslosen-, Krankenversicherungs-, Alters-, Invaliden- und Hinterlassenenversicherungskassen, mit Ausnahme der konzessionierten Versicherungsgesellschaften
- juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, für den Gewinn, der ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet ist. Unternehmerische Zwecke sind grundsätzlich nicht gemeinnützig. Der Erwerb und die Verwaltung von wesentlichen Kapitalbeteiligungen an Unternehmen gelten als gemeinnützig, wenn das Interesse an der Unternehmenserhaltung dem gemeinnützigen Zweck untergeordnet ist und keine geschäftsleitenden Tätigkeiten ausgeübt werden
- juristische Personen, die gesamtschweizerisch Kultuszwecke verfolgen, für den Gewinn, der ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet ist
- die ausländischen Staaten für ihre inländischen, ausschliesslich dem unmittelbaren Gebrauch der diplomatischen und konsularischen Vertretungen bestimmten Liegenschaften sowie die von der Steuerpflicht befreiten institutionellen Begünstigten nach Art. 2 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die von der Schweiz als Gaststaat gewährten Vorrechte, Immunitäten und Erleichterungen sowie finanziellen Beiträge (GSG) für die Liegenschaften, die Eigentum der institutionellen Begünstigten sind und die von deren Dienststellen benützt werden

¹ Vgl. Kreisschreiben Nr. 35 der Eidgenössischen Steuerverwaltung ESTV «Besteuerung konzessionierter Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen», S. 4f.

² Seit Inkrafttreten des KVG am 1. Januar 1996 sind die Krankenkassen jedoch für Einkünfte und Vermögenswerte aus dem Bereich des Zusatzversicherungsgeschäftes steuerpflichtig.

- die institutionellen Begünstigten (Art. 2 Abs. 1 GSG) mit Sitz oder Tätigkeit in der Schweiz, d.h. eine Reihe von in der Schweiz niedergelassenen internationalen Organisationen, wie z.B. die zwischenstaatlichen Organisationen (UNO, WHO, WTO usw.), die internationalen Institutionen, die quasizwischenstaatlichen Organisationen, diplomatischen Missionen, konsularischen Posten, ständigen Missionen oder anderen Vertretungen bei zwischenstaatlichen Organisationen, internationalen Konferenzen, internationalen Gerichtshöfen usw.
- die kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz, sofern deren Anleger ausschliesslich steuerbefreite Einrichtungen der beruflichen Vorsorge oder steuerbefreite inländische Sozialversicherungs- und Ausgleichskassen im Sinne des DBG sind.

Abgeleitet aus Art. 23 StHG präsentiert sich die Liste der Ausnahmen von der Steuerpflicht auf kantonaler Ebene in ähnlicher Weise. Alle kantonalen Steuergesetze verweisen zudem auf das Kapital juristischer Personen, sonst bestehen aber von Kanton zu Kanton gewisse Abweichungen.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der Bund sowie die unter seiner Verwaltung stehenden Fonds und Anstalten von den direkten Steuern der Kantone auf Grund von Art. 62d des Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetzes (RVOG) befreit sind.

Bemerkung:

Alle Kantone (ausser BE, NW und VD) besitzen ein Verzeichnis der juristischen Personen mit Sitz in der Schweiz, die bei der dBSt im Hinblick auf öffentliche oder ausschliesslich gemeinnützige Zwecke von der Steuerpflicht befreit sind. Oft ist dieses Verzeichnis auf der Internetseite der jeweiligen kantonalen Steuerverwaltung aufgeschaltet.

Die Situation der Ausnahmen für einige Kategorien von juristischen Personen wird in den nachfolgenden Kapiteln beschrieben.

3.3.1.1 Öffentliche Anstalten und gemeinnützige Institutionen

Wie bereits erwähnt, sind die Stiftungen und Vereine sowie auch gewisse Körperschaften des kantonalen Rechts usw., welche öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, **im Prinzip** von den Steuern auf dem Gewinn und Kapital, welche ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken dienen, **befreit**.³

Stiftungen, Vereine und andere öffentliche oder kirchliche Körperschaften, welche z.B. soziale, humanitäre, kulturelle oder Kultuszwecke verfolgen, sind sowohl auf Bundes- als auch auf Kantons-ebene meist steuerbefreit.⁴

Einige Kantone sehen jedoch gewisse Einschränkungen vor:

- Den endgültigen Entscheid über die Befreiung fällt eine kantonale Behörde: BE, GL, SO, AR, TI und NE (kantonale Steuerverwaltung); im Weiteren TG und GE (kantonales Finanzdepartement) sowie BL (Taxations- und Erlasskommission).

³ Kanton JU: Auch Vereine und übrige juristische Personen mit sportlichem oder kulturellem Zweck können durch Regierungsratsbeschluss befreit werden.

⁴ Vgl. dazu das Kreisschreiben Nr. 12 der ESTV vom 8. Juli 1994 «Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke oder Kultuszwecke verfolgen».

- Die Befreiung tritt nur ein, wenn die betreffende Institution diese Zwecke im Interesse des Kantons oder im allgemein schweizerischen Interesse erfüllt: GR und TG.
- Alle Liegenschaften von steuerbefreiten juristischen Personen unterstehen einer Liegenschaftsteuer. Liegenschaften, welche direkt einem öffentlichen, gemeinnützigen oder Kultuszweck dienen, unterliegen der Liegenschaftsteuer jedoch nicht: TI und GE.

Bemerkung:

Für Grundstückgewinne dieser normalerweise von den kantonalen Steuern befreiten juristischen Personen (je nach Kanton gemeinnützige Institutionen, Vorsorgestiftungen, Sozialversicherungskassen, juristische Personen mit Kultuszwecken usw.) vgl. den Artikel «Die Besteuerung der Grundstückgewinne» in den Steuerinformationen, Band II, Register D, Nr. 14, Kapitel 4.

3.3.1.2 Konzessionierte Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen

Auf Kantonebene gelten dieselben Vorschriften wie bei der dBSt (siehe Ziffer 3.3.1). Das StHG sieht eine Befreiung von der Steuerpflicht für konzessionierte Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen vor, die für diese Tätigkeit Abgeltungen erhalten oder aufgrund ihrer Konzession einen ganzjährigen Betrieb von nationaler Bedeutung aufrechterhalten müssen. Die Steuerbefreiung erstreckt sich auch auf Gewinne aus der konzessionierten Tätigkeit, die frei verfügbar sind. Von der Steuerbefreiung ausgenommen sind jedoch Nebenbetriebe und Liegenschaften, die keine notwendige Beziehung zur konzessionierten Tätigkeit haben (Art. 23 Abs. 1 Bst. j StHG).

3.3.1.3 Politische Parteien

Obwohl weder im DBG noch im StHG ausdrücklich erwähnt, sind in den Kantonen BE, ZG, SH und AG die **politischen Parteien ausdrücklich** von der Steuerpflicht **befreit**. Desgleichen in den Kantonen ZH, LU und NW, allerdings nur für die im Kantonsrat bzw. Grossen Rat vertretenen politischen Parteien.

Gemäss Praxis werden jedoch auch in den übrigen Kantonen die politischen Parteien mehrheitlich nicht besteuert.

3.3.2 Steuererleichterungen für neu gegründete Unternehmen

Auf kantonalen Ebene bestimmt das StHG, dass die Kantone auf dem Weg der Gesetzgebung für Unternehmen, die neu eröffnet werden und dem wirtschaftlichen Interesse des Kantons dienen, für das Gründungsjahr und die neun folgenden Jahre Steuererleichterungen vorsehen können (Art. 23 Abs. 3 StHG). Eine wesentliche Änderung der Betriebstätigkeit kann dabei einer Neugründung gleichgestellt werden.

Gemäss allen kantonalen Steuergesetzen kann die Exekutive (in manchen Kantonen der Vorsteher des Finanzdepartements) neu gegründete Unternehmen, die für den Kanton oder eine Region von wirtschaftlicher Bedeutung sind, fördern, indem für diese Erleichterungen vorgesehen werden (z.B. erhöhte Amortisationsquoten und Provisionen).

Bemerkung:

Sowohl das Konkordat zwischen den Kantonen der schweizerischen Eidgenossenschaft über den Ausschluss von Steuerabkommen (Art. 1 Abs. 3 Bst. b) wie auch das StHG (Art. 23 Abs. 3 StHG) sehen vor, dass diese Steuererleichterungen während **höchstens zehn Jahren** gewährt werden dürfen.

Das DBG hingegen sieht an sich keine Möglichkeit von Steuererleichterungen für neu gegründete Unternehmen vor. Allerdings ist bei der dBSSt eine Förderung solcher Unternehmen nicht ausgeschlossen. Gewährt werden diese Erleichterungen durch das Staatssekretariat für Wirtschaft (SECO) des Eidgenössischen Volkswirtschaftsdepartements.

Gemäss Bundesgesetz über Regionalpolitik kann der Bund ebenfalls Steuererleichterungen an Unternehmen in den betroffenen Anwendungszonen gewähren – um die Wettbewerbsfähigkeit einzelner Regionen zu stärken und deren Wertschöpfung zu erhöhen und so zur Schaffung und Erhaltung von Arbeitsplätzen in den Regionen beizutragen.

Bemerkung:

Dieses Gesetz folgt in gewisser Weise dem Bundesbeschluss vom 6. Oktober 1995 zugunsten wirtschaftlicher Erneuerungsgebiete, welcher seinerseits auf den früheren Bundesbeschluss vom 6. Oktober 1978 über Finanzierungsbeihilfen zu Gunsten wirtschaftlich bedrohter Regionen («Lex Bonny») gefolgt war. Schon dieser sah vor, dass der Bund Projekte der privaten Wirtschaft zur Schaffung und Erhaltung von Arbeitsplätzen in wirtschaftlich bedrohten Regionen durch Finanzierungsbeihilfen und damit verknüpften Steuererleichterungen fördern konnte.

Die verschiedenen Kriterien und Bedingungen der Gewährung sind in der Verordnung über Regionalpolitik (VRP) klar definiert. Ein Unternehmen kommt zum Beispiel nur in den Genuss einer **Erleichterung nach DBG, sofern der Kanton**, in welchem das Projekt realisiert wird, **diese ebenfalls gewährt**.

Darüber hinaus können die Steuererleichterungen des Bundes bezüglich der gewährten Bedingungen wie Höhe und Dauer nicht weiter gehen als diejenige des Kantons.

3.3.2.1 Steuern auf dem Gewinn und dem Kapital

Die bereits genannten Erleichterungen betreffen vor allem die Steuern auf Gewinn und Kapital. Sie sind immer zeitlich begrenzt und können je nach Kanton unterschiedlich sein:

- **Totale oder teilweise Steuerbefreiung** während höchstens zehn Jahren (Gründungsjahr und die neun folgenden Jahre), wobei die Steuererleichterung nicht nur neu eröffneten, sondern auch bereits ansässigen Unternehmen gewährt werden kann, deren betriebliche Tätigkeit wesentlich geändert wird oder die neue Produktionszweige aufnehmen: BE, LU, GL, FR, SO, BS, SH, GR, AG, TG, TI, VD, VS, NE und JU sowie GE (unter gewissen Bedingungen)
- **Teilweise Befreiung oder nur Steuererleichterungen** während höchstens 10 Jahren: ZH, UR, SZ, OW, NW, ZG, BL, AR, AI und SG.

Gewisse Kantone kennen allerdings einige besondere Einschränkungen betreffend Gleichbehandlung und Wettbewerbsneutralität:

- Kantone ZH, AR und GR: Steuererleichterungen werden unter folgenden Vorbehalten gewährt: Mit Blick auf die Rechtsgleichheit und die Wettbewerbsneutralität dürfen keine bestehenden Unternehmen, die einer ordentlichen Besteuerung unterstehen, konkurrenziert werden. Die Gewährung kann mit Auflagen versehen werden, bei deren Nichteinhaltung die nicht bezogenen Steuern rückwirkend nachgefordert werden können.
- Kantone SO und SH: Die Steuererleichterung ist im Rahmen einer Leistungsvereinbarung zu gewähren. Werden die Verpflichtungen der Leistungsvereinbarung nicht eingehalten, entfällt die Steuerbefreiung rückwirkend und die Steuern werden nachgefordert.
- Kantone AG, VS und GE: Unternehmen, die im Kanton bereits bestehende Unternehmen konkurrenzieren (Banken und bankenähnliche Institutionen, Vermögensverwaltungsgesellschaften, Detailhandelsfirmen, Hotels, Restaurants usw.), kommen nicht in den Genuss von Steuererleichterungen.
- Kantone AG und GE: Das unter vorgehendem Punkt Gesagte gilt auch für Unternehmungen, die aus einer Fusion oder einer Spaltung hervorgegangen sind und lediglich eine bereits vorher von einer oder mehreren Unternehmungen ausgeübte betriebliche Aktivität weiterführen, sowie für Unternehmen, die bloss die Rechtsform geändert haben.
- Kanton GE: Bei Ende der Tätigkeit, Sitzverlegung oder Verlegung des überwiegenden Teils der Aktivitäten während der Steuererleichterungsperiode oder in den folgenden fünf Jahren wird die Steuererleichterung rückwirkend gestrichen (Missbrauchsklausel).
- Kanton JU: Die Steuererleichterung darf die Konkurrenz zwischen im Kanton ansässigen Unternehmen, welche im selben Sektor tätig sind, nicht verfälschen. Die Steuererleichterung kann rückwirkend aufgehoben werden, wenn das Unternehmen die Voraussetzungen dafür nicht mehr erfüllt.

3.3.2.2 Minimalsteuern

Der Bund sowie die Kantone ZH, BE, UR, SZ, GL, ZG, BL, AI, SG, GR, NE, GE und JU kennen für juristische Personen keine Minimalsteuern (*vgl. Ziffer 4.11*).

Von den Kantonen mit einer solchen Steuer (LU, OW, NW, FR, SO, BS, SH, AR, AG, TG, TI, VD und VS) sehen einige ausdrücklich vor, dass alle neuen juristischen Personen während einer bestimmten Periode ganz **von der Minimalsteuer zu befreien** sind, sofern sie nicht aus Umwandlung hervorgegangen sind:

- im Gründungsjahr und während der drei folgenden Jahre: SH
- im Gründungsjahr und während der zwei folgenden Jahre: FR und TI
- während der ersten beiden Geschäftsjahre (ausgenommen sind aus Umwandlung, Fusion, Teilung oder Spaltung entstandene Gesellschaften): AR
- während der ersten beiden Jahre ihres Bestehens: VD.

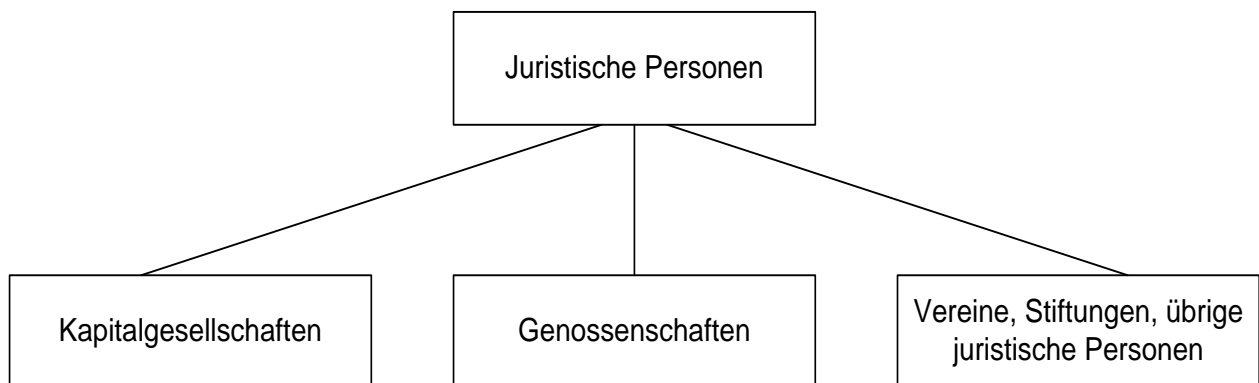
Für all diejenigen Kantone, die eine Minimalsteuer kennen, kann unter Umständen die unter *Ziffer 3.3.2.1* aufgeführte allgemeine Befreiung auch bei der Minimalsteuer Anwendung finden.

Dies ist z.B. in LU, FR, SO, SH, TI, VD und VS der Fall, wo eine allgemeine, für eine bestimmte Dauer gewährte Befreiung auch für die Minimalsteuer gilt.

4 BESTEUERUNGSMETHODEN FÜR DIE EINZELNEN JURISTISCHEN PERSONEN

4.1 Allgemeines

Die Besteuerungsprobleme stellen sich nicht für alle Arten von juristischen Personen gleich. Auch lassen sich die Steuerfaktoren nicht für alle juristischen Personen nach derselben Methode erfassen. Man vergegenwärtige sich nur schon die Hauptarten juristischer Personen:



- Die **Kapitalgesellschaften**: Aktiengesellschaften (Art. 620 ff. OR), Kommanditaktiengesellschaften (Art. 764 ff. OR) und Gesellschaften mit beschränkter Haftung (Art. 772 ff. OR)
- die **Genossenschaften** (Art. 828 ff. OR; die Genossenschaften des kantonalen Rechts werden in der Regel zu den übrigen juristischen Personen gezählt)
- die **übrigen Kategorien**: Vereine (Art. 60 ZGB), Stiftungen (Art. 80 ZGB), übrige juristische Personen (z.B. öffentlich-rechtliche und kirchliche Körperschaften sowie Anstalten des Bundes und der Kantone; Art. 59 ZGB).

Für diese juristischen Personen können Gewinn und Kapital eine sehr unterschiedliche Rolle spielen: In ihrer **Zweckbestimmung** unterscheidet man grob gesehen zwischen juristischen Personen, deren Zweck die Erzielung von Gewinnen ist, und anderen, die wie Selbsthilfeorganisationen Gewinne grundsätzlich ausschliessen.

Von der **Finanzierungsart** her betrachtet, findet man bei den gewinnstrebigen Körperschaften und Anstalten solche, die ohne eigenes Vermögen ihren Zweck nicht erfüllen könnten, weiter solche, die vor allem mit fremdem Geld arbeiten, und schliesslich andere, die überhaupt nicht auf eine Fremdfinanzierung angewiesen sind.

Darum ist fraglich, ob die absolute Höhe von Kapital und Gewinn alleiniges Kriterium für die Steuerkraft aller Arten von juristischen Personen – insbesondere von Handels- und Industrieunternehmen – sein kann und ob sich, wie bei den natürlichen Personen, eine progressive Besteuerung rechtfertigt.

In diesem Zusammenhang ist auch die Frage der wirtschaftlichen Doppelbelastung der juristischen Personen und der Anteilsinhaber zu sehen. Das Problem zeigt sich namentlich bei den Kapitalgesellschaften als von ihren Gesellschaftern unabhängige Steuersubjekte:

- Der ausgeschüttete Gewinn wird – soweit er verteilt wird – einmal bei den Kapitalgesellschaften und sodann beim Gesellschafter als Vermögensertrag besteuert.
- In einem gewissen Grade trifft dies auch für das Kapital zu, welches im Allgemeinen ein erstes Mal bei der Gesellschaft (z.B. eine AG) besteuert wird und ein zweites Mal auf den Anteilen (in diesem Fall Aktien) in Form der Vermögenssteuer bei den Gesellschaftern (den Aktionären), auch wenn das Gesellschaftskapital anders bewertet wird als die Anteile.

Da aber Gesellschaft einerseits und Gesellschafter andererseits voneinander unabhängige Steuersubjekte sind, liegt keine Doppelbesteuerung im rechtlichen Sinne vor. Vielmehr handelt es sich hier um die mehrfache Besteuerung ein und desselben Steuersubstrates, was für sich allein nicht im Widerspruch zum verfassungsrechtlichen Doppelbesteuerungsverbot steht. Hier wird daher von «**wirtschaftlicher Doppelbesteuerung**» gesprochen.

Die Lösungen, die sich mehr oder weniger – je nach Standpunkt des Urteilenden – bewährt haben, sind vielfältig und dementsprechend in den bestehenden Gesetzen verschiedenartig geregelt.

In der geltenden Ordnung werden diese Fragen allgemein wie folgt beantwortet: Die **Kapitalgesellschaften** unterliegen besonderen Regelungen, während die übrigen juristischen Personen (zumindest in den Kantonen) manchmal ähnlich wie die natürlichen Personen behandelt werden.⁵

Die **Genossenschaften** mit Erwerbzweck werden wie die Kapitalgesellschaften besteuert. Gelegentlich unterliegen Genossenschaften des kantonalen Rechts besonderen Bestimmungen.

Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass sowohl beim Bund wie auch in den Kantonen die auf Grund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtigen ausländischen juristischen Personen sowie die ausländischen Personengesamtheiten und Handelsgesellschaften ohne juristische Persönlichkeit in der Regel den schweizerischen juristischen Personen gleichgestellt werden, mit denen sie ihrer rechtlichen Natur und tatsächlichen Gestalt nach die meiste Ähnlichkeit haben (Art. 49 Abs. 3 DBG; Art. 20 Abs. 2 StHG).

Bemerkung:

Seit dem 1. Januar 2007 werden die Investmentgesellschaften mit festem Kapital (SICAF) gemäss Art. 110 KAG wie Kapitalgesellschaften besteuert. Die kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz werden nach Artikel 58 KAG den «übrigen juristischen Personen» gleichgestellt (Art. 49 Abs. 2 DBG; Art. 20 Abs. 1 StHG).

⁵ Die dBSSt besteuert Vereine, Stiftungen und die übrigen juristischen Personen nach den für juristische Personen geltenden Regeln, aber mit einem reduzierten Tarif (Art. 71 DBG).

4.2 Unternehmenssteuerreform II

Das Gesetz zur Unternehmenssteuerreform II wurde in der Volksabstimmung vom 24. Februar 2008 knapp angenommen.

Die neuen Bestimmungen sind am 1. Januar 2009 in Kraft getreten. Die Kantone hatten eine Frist von 2 Jahren, um ihre eigene Gesetzgebung anzupassen. Verschiedene Massnahmen betreffend die dBS sind daher erst seit anfangs 2011 anwendbar, insbesondere:

- Werden Gegenstände des betriebsnotwendigen Anlagevermögens ersetzt, können die stillen Reserven auf die als Ersatz erworbenen Anlagegüter übertragen werden (Art. 64 Abs. 1 und Abs. 1^{bis} DBG).
- Die Abänderung der Grenzwerte für die Gewährung der Ermässigung auf Beteiligungen (Art. 69 und 70 Abs. 4 Bst. b DBG).
- Die Einführung des Kapitaleinlageprinzips, welches erlaubt, die Rückzahlung der nach dem 31. Dezember 1996 von den Inhabern der Beteiligungsrechte geleisteten Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse gleich zu behandeln wie die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital (Art. 20 Abs. 3 DBG).

Bemerkung:

Wir verwenden im Folgenden die Begriffe «Gewinn» oder «Reingewinn» an Stelle von «Reinertrag», obwohl letzterer in den schweizerischen Steuergesetzen manchmal noch verwendet wird. Dieser Ausdruck entspricht besser der betriebswirtschaftlichen und buchhalterischen Ausdrucksweise und wird auch im StHG und im DBG verwendet. Von materieller Bedeutung ist diese Änderung jedoch nicht.

4.3 Kapitalgesellschaften

Die Kapitalgesellschaften (AG, GmbH und Kommanditaktiengesellschaft) entrichten Steuern auf dem Gewinn und – nur in den Kantonen – auf dem Kapital. Dieses umfasst in der Regel das einbezahlte Kapital, die offenen und die bei ihrer Bildung als Reingewinn versteuerten stillen Reserven (vgl. Ziffer 5).

Das Problem der **wirtschaftlichen Doppelbelastung** ist insbesondere für die Besteuerung der Kapitalgesellschaften von Bedeutung. Da die wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern sehr verschieden sein können, ist es allerdings kaum möglich, eine für alle Fälle befriedigende Lösung zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung zu finden.

In der Schweiz wird dem Problem der wirtschaftlichen Doppelbelastung einerseits durch die Abzugsfähigkeit der in der Steuerperiode (Geschäftsjahr) bezahlten Steuern und andererseits durch die Anwendung bescheidener Steuersätze für juristische Personen Rechnung getragen. Diese sind in der Tat deutlich niedriger als in den umliegenden Ländern, deren Steuersystem wenigstens teilweise die Doppelbelastung mildert.

Im Ausland begegnet man vornehmlich folgenden Systemen zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung:

- Das «Anrechnungssystem» (den Aktionären gewährte Steuergutschrift im Betrag eines Bruchteils der von der Gesellschaft ausgeschütteten Dividende) wird namentlich in Grossbritannien angewendet.
- System des «privilegierten Steuersatzes»: Dividenden unterliegen nicht dem ordentlichen, individuellen Einkommenssteuersatz, sondern einem privilegierten, oft einheitlichen Steuersatz. Dieses System wird zum Beispiel zur Zeit in den USA angewendet.
- System des «Halbeinkünfteverfahrens»: In Deutschland (bei Betriebsvermögen) unterliegen nur 50 % der erhaltenen Dividenden der Steuer. Mit anderen Worten wird den Aktionären eine Ermässigung von 50 % auf dem verteilten Gewinn gewährt.
- Das System der «Abgeltungssteuer zu reduziertem Satz»: In Deutschland (bei Privatvermögen) und Österreich.
- In Frankreich sind die von einem französischen Unternehmen erhaltenen Dividenden (Mindestbeteiligung 5 %) steuerbefreit, ausser für einen Anteil von 5 % der Kosten und Aufwendungen, welcher zum steuerbaren Einkommen hinzugerechnet wird.
- In Italien sind die von einem unternehmenssteuerpflichtigen italienischen Unternehmen erhaltenen Dividenden im Umfang von 95 % von der Steuer befreit.

Die grosse Mehrheit der Kantone besteuert die Dividenden nur teilweise.

Auf Bundesebene sieht die **Unternehmenssteuerreform II** unter anderem eine Milderung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung mittels einer Teilbesteuerung der Dividenden vor.

Während die Nachbarländer für die Besteuerung der Gesellschaftsgewinne in der Regel einen festen Steuersatz ohne Rücksicht auf die Höhe des Gewinns und des Kapitals anwenden, kennt in der Schweiz die Mehrheit der Kantone einen **festen Steuersatz** (proportionale Steuer) während die anderen Kantone mehr oder weniger **progressive Steuertarife** verwenden.

Die Besonderheit bei den progressiven Steuertarifen liegt darin, dass die Progression nicht immer von der **Höhe des Gewinns** abhängt, sondern sich manchmal in irgendeiner Form an der **Rendite** bzw. **Ertragsintensität** orientiert.

Die Ertragsintensität ist das Verhältnis zwischen dem Reingewinn und dem steuerbaren Kapital zu Beginn der Steuerperiode. Dies heisst, dass für einen gleich grossen Gewinn ein höherer Steuersatz gilt, wenn das Kapital klein ist und umgekehrt, und dass bei gleichem Kapital ein höherer Steuersatz zur Anwendung gelangt, wenn der Gewinn grösser wird und umgekehrt.

Beispiele:

$$\frac{\text{Reingewinn 1 Million Franken}}{\text{Kapital 5 Millionen Franken}} = 20 \% \text{ (Ertragsintensität)}$$

$$\frac{\text{Reingewinn 1 Million Franken}}{\text{Kapital 20 Millionen Franken}} = 5 \% \text{ (Ertragsintensität)}$$

4.3.1 Gewinnsteuer

Das DBG sieht für die Gewinnsteuer einen proportionalen Steuersatz vor. Dieser beträgt 8,5 % vom Reingewinn (Art. 68 DBG). Die kantonalen Gesetze sehen ebenfalls eine Gewinnsteuer vor, meist mit einem proportionalen Steuersatz, einige Kantone jedoch mit einem gemischten System oder einem progressiven Tarif mit einem Höchst- und einem Mindestsatz.

Die verschiedenen Systeme zur Bestimmung der Gewinnsteuer sind die folgenden:

- **Proportionaler Steuersatz** in Prozenten des steuerbaren Gewinns:
 - mit einem einzigen festen Satz: ZH, LU, UR, SZ, OW, NW, GL, SH, AR, AI, SG, GR, TG, TI, VD, GE und JU.
 - mit einem Vorzugstarif für Gewinne unter einem gewissen Betrag:
 - mit einem progressiven Tarif von zwei Stufen für Gewinne unter 50'000 Franken (Grenze, ab welcher der Steuersatz proportional wird): FR
 - mit einem progressiven Tarif von zwei Stufen für Gewinne unter 40'000 Franken (Grenze, ab welcher der Steuersatz proportional wird): NE.
- **Gemischte Systeme** (Zwei- oder Dreistufentarif):⁶
 - Nach Höhe des Gewinns:
 - Zweistufentarif, wobei der tiefere Steuersatz angewandt wird auf den steuerbaren Gewinn bis:
 - 100'000 Franken: ZG, SO und VS; sowie BL, wo die Gemeinden jedoch eine proportionale Steuer erheben
 - 150'000 Franken: AG (ab 1. Januar 2016: 250'000 Franken)
 - Dreistufentarif: BE.
 - Nach der Ertragsintensität: Grundsteuer plus progressiver Zuschlag nach Ertragsintensität: BS.

In den Kantonen OW, NW, BS, AR, AI, SG, GR und AG erheben die Gemeinden bei juristischen Personen keine Gemeindesteuer, sondern beteiligen sich am Ertrag der Kantonssteuer (OW, NW, BS und AI) oder der Kanton erhebt für die Gemeinden einen Zuschlag (SG, GR und AG). Betreffend Kanton AR variiert die Situation je nach Rechtskleid der juristischen Person (*vgl. Ziffer 7.1.2.2.*).

4.3.2 Kapitalsteuer

Die dBSt auf dem Kapital aller juristischen Personen wurde im Rahmen der am 1. Januar 1998 in Kraft getretenen Unternehmenssteuerreform I abgeschafft.

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

Hingegen besteuern alle anderen Kantone das Kapital von Kapitalgesellschaften. Der Steuersatz ist fast immer proportional (ausgedrückt in Promillen des steuerbaren Kapitals).

⁶ Die Verbindung von zwei oder mehreren proportionalen Sätzen ergibt letztlich einen leicht progressiven Tarif.

Nur drei Kantone weisen Abweichungen auf:⁷

- GR: proportionaler Zweistufentarif nach Höhe des Eigenkapitals mit Vorzugssteuersatz für das steuerbare Kapital bis 5,768 Millionen Franken
- VS: proportionaler Zweistufentarif nach Höhe des Eigenkapitals mit Vorzugssteuersatz für das steuerbare Kapital bis 500'000 Franken
- GE: proportionale Steuer mit einem Normalsatz und einem höheren Satz, wenn die Gesellschaft keinen steuerbaren Gewinn ausweist.

Was die Verminderung bzw. Abschaffung der Kapitalsteuer betrifft *vgl. Ziffer 5.3.*

Bemerkung:

Sowohl bei der Gewinnsteuer als auch bei der Kapitalsteuer handelt es sich bei den im Gesetz angegebenen Sätzen meist um Grund- oder Basisstarife, also ohne die Berechnung von allfälligen kantonalen und/oder kommunalen jährlichen Vielfachen, welche in der Mehrheit der Kantone angewendet wird (vgl. Ziffer 7.1.2).

4.4 Genossenschaften

Hier werden grundsätzlich nur die Genossenschaften des eidgenössischen Obligationenrechts (Art. 828 ff. OR) behandelt. Von den Genossenschaften des kantonalen Rechts ist in *Ziffer 4.10* die Rede.

Der steuerbare Reingewinn der Genossenschaften wie auch das steuerbare Kapital berechnen sich in der Regel in gleicher Weise wie jene der Kapitalgesellschaften (*vgl. Ziffern 4.3 und 4.4*).

Im Allgemeinen werden die Genossenschaften sowohl beim Bund als auch in den Kantonen nach den Regeln und Tarifen der Kapitalgesellschaften besteuert (Art. 68 DBG sowie Art. 27 Abs. 1 und Art. 30 StHG).

4.4.1 Gewinnsteuer

Bei der dBSt entrichten die Genossenschaften die Gewinnsteuer nach dem gleichen Steuersatz wie die Kapitalgesellschaften, d.h. mit einem **proportionalen Satz von 8,5 %** (Art. 68 DBG).

Auch in allen Kantonen werden die Genossenschaften im Allgemeinen nach den für die Kapitalgesellschaften geltenden Bestimmungen und Tarifen besteuert (*vgl. Ziffer 4.3.1*).

In den Kantonen SH und AG ist die Mindeststeuer jedoch niedriger als jene für Kapitalgesellschaften.

⁷ Kantone GR und VS: Die Verbindung von diesen zwei proportionalen Sätzen ergibt letztlich einen leicht progressiven Tarif.

4.4.2 Kapitalsteuer

Bei der dBSt haben die Genossenschaften seit dem 1. Januar 1998 gleich wie die Kapitalgesellschaften keine Kapitalsteuer mehr zu entrichten.

Hingegen besteuern fast alle Kantone (in UR nur die Gemeinden) das Kapital der Genossenschaften nach den für die Kapitalgesellschaften geltenden Bestimmungen (*siehe Ziffer 4.3.2*).

4.4.3 Steuerliche Behandlung von Rückvergütungen und Rabatten

Bei der dBSt und in allen Kantonen werden Rabatte, Skonti, Umsatzbonifikationen und Rückvergütungen auf dem Entgelt für Lieferungen und Leistungen sowie zur Verteilung an die Versicherten bestimmte Überschüsse von Versicherungsgesellschaften als geschäftsmässig begründeter Aufwand betrachtet und sind somit vom Gewinn abzugsberechtigt (Art. 59 Bst. d DBG und Art. 25 Abs. 1 Bst. d StHG).

4.5 Beteiligungsgesellschaften

Unter Beteiligungsgesellschaften versteht man Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genossenschaften, die massgeblich am Kapital anderer Gesellschaften beteiligt sind.

Sowohl auf Bundesebene als auch in sämtlichen Kantonen geniessen solche Gesellschaften – zumindest bei der Gewinnsteuer – **Erleichterungen**, die manchmal jedoch an bestimmte Bedingungen geknüpft sind.

Um eine mehrfache Besteuerung zu vermeiden, die sich ergeben würde, wenn die an einer anderen Gesellschaft beteiligte Gesellschaft die von jener ausgeschütteten Gewinne auch versteuern müsste, gelten für die Beteiligungsgesellschaften zwar dieselben Regeln wie für die Kapitalgesellschaften, aber mit **reduzierter Gewinnsteuer** und manchmal sogar mit **reduzierter Kapitalsteuer**.

4.5.1 Gewinnsteuer

Beteiligungsgesellschaften kommen sowohl auf Bundesebene als auch in den Kantonen in den Genuss einer Gewinnsteuerermässigung im Verhältnis des Nettoertrages aus den Beteiligungsrechten zum gesamten Reingewinn. So können Gesellschaften, die Dividenden erhalten, eine Ermässigung ihrer Gewinnsteuer in Form eines **Beteiligungsabzugs** verlangen.

Im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II wurden die Grenzwerte für die Gewährung des Beteiligungsabzuges herabgesetzt. Die neuen Artikel 69 DBG und 28 Abs. 1 StHG sehen vor, dass für eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, welche

- mindestens mit 10 % des Aktien- oder Stammkapitals einer anderen Gesellschaft beteiligt ist, oder
- zu mindestens 10 % am Gewinn und an den Reserven einer anderen Gesellschaft beteiligt ist, oder
- Beteiligungsrechte im Verkehrswert von mindestens einer Million Franken hält,

die **Steuer auf dem Reingewinn** im Verhältnis des Nettoertrages aus den Beteiligungsrechten zum gesamten Reingewinn **reduziert** wird.

Diese Massnahme hat die Verhinderung einer Dreifachbesteuerung von Muttergesellschaft → Tochtergesellschaft → Aktionär zum Ziel.

Beispiel:

Eine AG schliesst ihre Buchhaltung mit einem Reingewinn von 1'300'000 Franken ab. Der Bruttoertrag aus Dividenden und anderen Beteiligungen der Tochtergesellschaft beträgt 400'000 Franken. Der Nettoertrag aus Beteiligungen berechnet sich wie folgt:

Bruttoertrag aus Beteiligungen:	400'000
5 % Verwaltungsspesen:	400'000 x 5 % = 20'000
Finanzierungskosten:	80'000
Nettoertrag aus Beteiligungen:	300'000

Die Steuer, die normalerweise auf dem Gewinn von 1'300'000 Franken zu bezahlen wäre, reduziert sich durch den Beteiligungsabzug um:

$$\frac{\text{Nettoertrag} \times 100}{\text{Reingewinn}} = \frac{300'000 \times 100}{1'300'000} = 23,08 \%$$

Berechnung der dBSt

dBSt auf dem Reingewinn:	1'300'000 x 8.5 % = 110'500
Verminderung aufgrund des Beteiligungsabzugs:	110'500 x 23.08 % = 25'503
dBSt nach Beteiligungsabzug:	84'997

Für weiterführende Informationen betreffend den Beteiligungsabzug siehe das Kreisschreiben Nr. 27 der ESTV vom 17. Dezember 2009 «Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften», verfügbar auf www.estv.admin.ch (Dokumentation > Direkte Bundessteuer > Publikationen > Kreisschreiben).

Art. 28 Abs. 1 StHG ist am 1. Januar 2009 in Kraft getreten. Jedoch wurde den Kantonen eine Frist von 2 Jahren zur Angleichung ihrer Steuergesetzgebung eingeräumt (Art. 72h StHG). Deshalb wurde diese Änderung ab dem 1. Januar 2011 wirksam. Seit diesem Zeitpunkt ist Art. 28 Abs. 1 StHG direkt anwendbar, falls das kantonale Steuerrecht davon abweichen sollte.

Art. 69 DBG ist am 1. Januar 2011 in Kraft getreten.

Bei der dBSt gelten auch Kapitalgewinne als Beteiligungserträge sowie die Erlöse aus dazugehörigen Bezugsrechten. Damit wird der oben erwähnte Beteiligungsabzug auch gewährt für Kapitalgewinne, die bei der Veräusserung von massgeblichen Beteiligungen erzielt werden (Art. 70 Abs. 1 in fine DBG).

Diese Kapitalgewinne werden bei der Berechnung der Ermässigung allerdings nur berücksichtigt, wenn folgende drei Bedingungen kumulativ erfüllt sind (Art. 70 Abs. 4 DBG):

- Der Veräusserungserlös übersteigt die Gestehungskosten und

- die veräusserte Beteiligung macht mindestens 10 % des Grund- oder Stammkapitals der anderen Gesellschaft aus oder begründet einen Anspruch auf mindestens 10 % des Gewinns und der Reserven einer anderen Gesellschaft und
- die veräusserte Beteiligung war während mindestens eines Jahres im Besitz der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft.

Die bei der Veräusserung von Beteiligungen realisierten Verluste können vom steuerbaren Gewinn abgezogen werden.

Alle kantonalen Steuergesetze enthalten analoge Bestimmungen zu jenen des DBG betreffend Beteiligungsabzug. Gemäss StHG können die Kantone diese Ermässigung auf Kapitalgewinne, die bei der Veräusserung von massgeblichen Beteiligungen erzielt werden, sowie auf Erlöse aus dazugehörigen Bezugsrechten ausdehnen (Art. 28 Abs. 1 und 1^{bis} StHG).

Die kantonalen Gesetze gehen sogar weiter als das DBG. Macht die Gesamtheit der Beteiligungen einer Beteiligungsgesellschaft oder die Erträge daraus mindestens zwei Drittel der gesamten Aktiven oder Erträge aus, gelten diese Unternehmen als « Holdinggesellschaften » und kommen auf kantonaler Ebene bei den Gewinn- und Kapitalsteuern in den Genuss besonderer Erleichterungen. So sieht das StHG unter anderem vor, dass die Holdinggesellschaften auf dem Reingewinn keine Steuer entrichten, sofern die gesetzlichen Bedingungen erfüllt sind (Art. 28 Abs. 2 StHG; *vgl. Ziffer 4.6*).

Einkünfte und Erträge, für die auf Grund eines – zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen abgeschlossenen – internationalen Doppelbesteuerungsabkommens eine Entlastung von ausländischen Quellensteuern beansprucht wird, sind von den beschriebenen Ermässigungen der Gewinnsteuer ausgenommen, sofern der Staatsvertrag die ordentliche Besteuerung in der Schweiz voraussetzt (Art. 28 Abs. 5 StHG).

4.5.2 Kapitalsteuer

Wie bei den anderen Kapitalgesellschaften erhebt der Bund auch bei den Beteiligungsgesellschaften keine Kapitalsteuer mehr.

Fast alle kantonalen Gesetze (in UR nur die Gemeinden) sehen hingegen eine Kapitalsteuer im gleichen Sinne wie für andere Kapitalgesellschaften und Genossenschaften vor.

Einige gewähren in gewissen Fällen jedoch eine Ermässigung:

- Ermässigte Kapitalsteuer auf der Quote, die dem Verhältnis der Beteiligungsaktiven zu den gesamten Bruttoaktiven entspricht. Für die Gewährung dieser Ermässigung braucht es jedoch eine Mindestbeteiligung von 20 % oder 2 Millionen Franken: AG im Weiteren SH, AR und SG, wobei die Mindestbeteiligung 10 % oder 1 Million Franken betragen muss.
- Bei Beteiligungsgesellschaften ermässigt sich das steuerbare Eigenkapital um die Hälfte des Verhältnisses der Beteiligungen zu den gesamten Aktiven: LU.

4.6 Holdinggesellschaften

Generell umfasst der Begriff «Holdinggesellschaften» die Aktiengesellschaften, die Kommanditaktiengesellschaften, die Gesellschaften mit beschränkter Haftung und die Genossenschaften, deren statutarischer Zweck ausschliesslich oder doch hauptsächlich in der **dauernden Verwaltung von Beteiligungen** an anderen Unternehmen (Gesellschaften) besteht und die in der **Schweiz keine Geschäftstätigkeit** ausüben.

Für die Gewährung des (steuerrechtlichen) Holdingstatus ist allerdings die blossе statutarische Festlegung des Holdingzwecks nicht ausreichend. Die effektive Tätigkeit der Gesellschaft muss ebenfalls diesem Zweck entsprechen.

Aus diesem Grund verlangt das StHG (Art. 28 Abs. 2 StHG) alternativ, dass

- entweder sich die **Aktiven zu zwei Dritteln aus Beteiligungen** zusammensetzen oder
- die **Gesellschaftserträge zu zwei Dritteln aus Beteiligungserträgen** bestehen.

Um auch hier eine mehrfache Besteuerung (doppelte oder dreifache wirtschaftliche Besteuerung) zu vermeiden, geniessen so qualifizierte Gesellschaften hauptsächlich in den Kantonen steuerliche Erleichterungen. In der Regel sind sie **von jeglicher Steuer auf dem Gewinn befreit** (auch die Kapitalgewinne auf Beteiligungen und die übrigen Aktiven bleiben steuerfrei) und bezahlen – in den Kantonen – oft nur eine **ermässigte Steuer auf dem Kapital**.

4.6.1 Gewinnsteuer

Das DBG kennt auf Bundesebene den Ausdruck «Holdinggesellschaft» nicht. Die in Art. 69 DBG vorgesehene Steuerreduktion für massgebliche Beteiligungen wird aber analog auch auf diese Art von Unternehmen angewandt. So zahlen Gesellschaften, welche ausschliesslich die dauernde Verwaltung von Beteiligungen an anderen Unternehmen zum Zweck haben, **keine Gewinnsteuer, wenn der Nettoertrag aus den Beteiligungen dem Reingewinn entspricht oder diesen übersteigt**.

In diesen Fällen beträgt die Steuerentlastung 100 %. Diese Massnahme hat die Verhinderung einer Dreifachbesteuerung (Muttergesellschaft → Tochtergesellschaft → Aktionär) zum Ziel.

Wie die Beteiligungsgesellschaften können Holdinggesellschaften auch für Kapitalgewinne den Beteiligungsabzug beanspruchen, wenn die veräusserten Beteiligungen mindestens 10 % des Grund- oder Stammkapitals der anderen Gesellschaft ausmachen oder wenn sie eine Beteiligung veräussern, welche einen Anspruch auf mindestens 10 % des Gewinnes oder der Reserven einer anderen Gesellschaft begründete und während mindestens eines Jahres im Besitz der veräussernden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft war (Art. 70 Abs. 1 in fine und 4 DBG).

Die kantonalen Steuergesetze sehen für Holdinggesellschaften eine Steuerbefreiung vor, wenn die gesetzlichen Bestimmungen dafür erfüllt sind, d.h. die Beteiligungsquote bzw. die Beteiligungsertragsquote mindestens zwei Drittel der gesamten Aktiven oder Erträge ausmacht (Art. 28 Abs. 2 StHG).

Gesellschaften, die diese Bedingungen nicht erfüllen, können den gewöhnlichen Beteiligungsabzug geltend machen (*vgl. Ziffer 4.5.1*).

Diese Steuerbefreiung gilt allerdings manchmal nur mit einigen Einschränkungen:

- Die realisierten stillen Reserven, die bei früherer Umstrukturierung oder als Sacheinlage aus einer ordentlich besteuerten Unternehmung eingebracht wurden, werden besteuert: ZH, ZG, SG und TG; im Weiteren AR, aber nur innerhalb von 10 Jahren
 - im Weiteren SO und AI, jedoch nur auf stillen Reserven der Beteiligungen (SO aber nur bei Veräusserung bzw. Realisierung innerhalb von 10 Jahren)
 - im Weiteren AG, mit Ausnahme der stillen Reserven auf Liegenschaften und auf Beteiligungen, soweit der Beteiligungsabzug möglich gewesen wäre
 - im Weiteren VD, aber nur wenn ein Aufschub genehmigt wurde
 - im Weiteren BE, aber nur innerhalb von 10 Jahren bei stillen Reserven auf Beteiligungen, welche die Voraussetzungen für den Beteiligungsabzug nicht erfüllen.
- Die realisierten stillen Reserven, deren Besteuerung bei früheren Umstrukturierungen aufgeschoben wurde, können unter gewissen Umständen nachbesteuert werden: LU.
- Ordentlicher Tarif auf im Kanton besteuerten Einkünften zwecks Entlastung von ausländischen Steuern, wenn die DBA dies vorsehen: AG.

Einkünfte und Erträge, für die auf Grund eines – zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen abgeschlossenen – internationalen Doppelbesteuerungsabkommens eine Entlastung von ausländischen Quellensteuern beansprucht wird, sind von den beschriebenen Ermässigungen der Gewinnsteuer ausgenommen, sofern der Staatsvertrag die ordentliche Besteuerung in der Schweiz voraussetzt (Art. 28 Abs. 5 StHG).

Das StHG hält überdies fest, dass Erträge aus schweizerischem Grundeigentum dieser Gesellschaften besteuert werden. Dabei werden die einer üblichen hypothekarischen Belastung entsprechenden Abzüge gewährt (*vgl. Ziffer 4.6.3*).

4.6.2 Kapitalsteuer

Auch die Holdinggesellschaften entrichten beim Bund keine Kapitalsteuer.

In den Kantonen wird dagegen das Kapital der Holdinggesellschaften immer besteuert, dies jedoch mittels reduzierter Kapitalsteuersätze.

4.6.2.1 Berechnung des steuerbaren Kapitals

Fast alle Kantone berechnen das steuerbare Kapital nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Regeln (Art. 29 Abs. 2 Bst. b StHG). Es besteht demnach aus dem einbezahlten Grund- oder Stammkapital, den offenen Reserven und jenem Teil der stillen Reserven, der im Falle der Gewinnbesteuerung aus versteuertem Gewinn gebildet worden wäre, d.h. ohne Holdingprivileg (*siehe Ziffer 5.2.1*).

4.6.2.2 Steuertarife

Die Kantone erheben bei den Holdinggesellschaften eine reduzierte Kapitalsteuer, wobei die meisten Kantone eine Mindeststeuer von 100 bis 500 Franken vorsehen.

Ausser im Kanton SO (degressiver Steuersatz) kommen in allen Kantonen **proportionale** (feste) Sätze zur Anwendung, aber in verschiedener Höhe.

Die den Holdinggesellschaften gewährten **Erleichterungen** können zuerst in der Anwendung eines günstigeren Satzes als demjenigen für die normalen Kapitalgesellschaften bestehen. Zudem ist in einigen Kantonen der vom Gesetz vorgesehene Satz der effektiv anwendbare Steuersatz, denn im Gegensatz zu den anderen Kapitalgesellschaften gibt es weder ein kantonales noch – gegebenenfalls – ein kommunales Vielfaches des einfachen Steuersatzes. Andere Kantone kennen ausserdem keine Gemeindesteuer auf dem Kapital von Holdinggesellschaften (vgl. Ziffern 7.1.2.1 und 7.1.2.2).

Für die einzelnen Kantone ergibt sich folgendes Bild:

- fester Steuersatz, der tiefer angesetzt ist als derjenige für Kapitalgesellschaften: ZH, BS, VS, NE und GE
im Weiteren, aber mit einer **Minimalsteuer**: SZ, BL und SH (je 100 Franken), FR (170 Franken), JU (200 Franken), ZG (250 Franken), SG und TG (je 300 Franken), AI, AG und TI (je 500 Franken).
- fester Steuersatz, der tiefer angesetzt ist als derjenige für Kapitalgesellschaften, und zudem – im Gegensatz zur Kapitalgesellschaft – **kein jährliches Vielfaches**, weder für die Kantons- noch für die Gemeindesteuer: BE.
- fester Steuersatz wie für Kapitalgesellschaften, aber **keine Gemeindesteuer**: UR (Mindeststeuer 500 Franken).
- fester Steuersatz, der tiefer angesetzt ist als derjenige für Kapitalgesellschaften, im Gegensatz zu diesen jedoch **kein kantonales jährliches Vielfaches und keine Gemeindesteuer** hat. Der Steuerbetrag wird allerdings in der Regel zwischen Kanton und Gemeinde aufgeteilt:
 - Mindeststeuer von 500 Franken: LU, OW, NW und GL
 - Mindeststeuer von 300 Franken: AR und GR.
- **degressiver Steuertarif** mit drei Steuersätzen, der tiefer angesetzt ist als derjenige für Kapitalgesellschaften; Mindeststeuer 200 Franken; im Übrigen darf die Gemeindesteuer den Betrag der einfachen Staatssteuer nicht übersteigen: SO.

Bemerkung:

In den Kantonen LU, UR, OW, NW, GL, AR und GR, die bei Holdinggesellschaften keine Gemeindesteuer erheben, findet normalerweise eine Aufteilung des Steuerbetrags zwischen Kanton und Sitzgemeinde nach verschiedenen Kriterien statt.

In den Kantonen LU, OW, NW, AR und GR, erfolgt die Aufteilung gemäss Verteilerschlüssel oder Kriterien, welche im Steuergesetz bestimmt sind (vgl. Ziffer 7.1.2.2).

Die Gemeinden der Kantone UR und GL haben keine Anteilsberechtigung.

4.6.3 Besteuerung des Grundeigentums

Bei der dBSt werden die Erträge aus in der Schweiz gelegenen Grundeigentum von Holdinggesellschaften ganz normal besteuert, da diese Gesellschaften – abgesehen vom Beteiligungsabzug – ja nicht in den Genuss einer besonderen Besteuerung kommen.

Auch in den Kantonen sind Holdinggesellschaften – trotz Steuerbefreiung des Gewinns und Steuerermässigung für das Kapital – für allfälliges in der Schweiz gelegenes Grundeigentum steuerpflichtig. In der Regel werden sowohl die **Erträge** als auch der **Vermögenswert** besteuert, meistens zum ordentlichen Tarif. Dabei werden die einer üblichen hypothekarischen Belastung entsprechenden Abzüge gewährt (Art. 28 Abs. 2 StHG).

Ausserdem besteuern sämtliche Kantone die von Holdinggesellschaften erzielten **Grundstückgewinne**. Entweder unterliegen diese einer Sondersteuer oder sie werden im Rahmen der ordentlichen Gewinnbesteuerung erfasst.

Für Einzelheiten siehe den Artikel «Die Besteuerung der Grundstückgewinne» im Dossier Steuerinformationen, Band II, Register D, Nr. 14.

4.7 Verwaltungsgesellschaften

Gesellschaften, welche einerseits die schweizerische Infrastruktur nicht oder kaum benutzen und andererseits ihre Geschäfte fast ausschliesslich im Ausland abwickeln, werden als Domizil-, Hilfs- oder Verwaltungsgesellschaften bezeichnet. Die verwendete Bezeichnung und auch die Definition für diese Gesellschaftstypen sind von Kanton zu Kanton verschieden.

Diese Gesellschaften – welche zum grössten Teil oder ausschliesslich eine Verwaltungstätigkeit ausüben – geniessen in allen Kantonen eine steuerliche Sonderbehandlung, welche sich durch die Auslandsbezogenheit bei der Erzielung der steuerbaren Gewinne rechtfertigt. In den meisten Fällen entrichten Verwaltungsgesellschaften nur eine ermässigte Gewinnsteuer und kommen in der Regel bei der Kapitalsteuer in den Genuss von Erleichterungen.

Grundsätzlich lassen sich diese Gesellschaften in zwei grosse Kategorien unterteilen:

- Unter **Domizilgesellschaften** versteht man Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Stiftungen, die in der Schweiz eine Verwaltungstätigkeit, aber keine Geschäftstätigkeit ausüben (Art. 28 Abs. 3 StHG).

Daraus lässt sich ableiten, dass sie einen sehr kleinen Personalbestand aufweisen müssen.

Beispielsweise handelt es sich hier um Gesellschaften, die Dienstleistungen für verbundene Unternehmen erbringen (Vermarktungsberatung, Verwaltung oder Vermittlung von Patenten und Lizenzen usw.), ohne aber auf dem Markt als Anbieter von industriellen, gewerblichen oder kommerziellen Leistungen aufzutreten.

Auch Hilfstätigkeiten wie z.B. Finanzierung, Cash Management, Marketingberatung, Buchführung, Fakturierung, Inkasso usw. sind mit dem Domizilprivileg vereinbar, sofern die Geschäftstätigkeit im Ausland erfolgt.

Diese Gesellschaften können hingegen auf ausländischen Märkten tätig sein und daraus Einnahmen erzielen (z.B. Lizenzen) oder auch so genannte Ausland/Ausland-Geschäfte durchführen (sowohl der Lieferant wie auch der Käufer sind ausserhalb der Schweiz ansässig und die Handelsware gelangt zu keinem Zeitpunkt in die Schweiz).

- Bei **gemischten Gesellschaften**, manchmal auch unter dem Begriff «Hilfsgesellschaften» bekannt, handelt es sich um Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften, deren Geschäftstätigkeit überwiegend auslandsbezogen ist und die nur in geringem Ausmass auch Erträge aus inländischer Geschäftstätigkeit erzielen.
Anders als bei den Domizilgesellschaften kann diese Art von Gesellschaft eine gewisse Geschäftstätigkeit in der Schweiz ausüben, wenn diese nicht massgeblich ist.
Ihre in der Schweiz erzielten Einkünfte werden gesamthaft der ordentlichen Gewinnsteuer unterstellt.

4.7.1 Gewinnsteuer

Das DBG kennt keine Vergünstigung für Verwaltungsgesellschaften (vorbehältlich des Beteiligungsabzugs, vgl. Ziffer 4.5); sie unterliegen den für Kapitalgesellschaften geltenden Bestimmungen.

Hingegen gewähren alle Kantone den Verwaltungsgesellschaften Sonderbehandlungen (Art. 28 Abs. 3 und 4 StHG):

- Beteiligungserträge sowie Kapital- und Aufwertungsgewinne auf Beteiligungen sind steuerfrei.
- Die übrigen Einkünfte aus der Schweiz werden vollumfänglich zum ordentlichen Tarif besteuert.
- Die übrigen Einkünfte aus dem Ausland werden anteilmässig, d.h. nach Massgabe des Umfangs der Verwaltungstätigkeit (für die Domizilgesellschaften) oder der Geschäftstätigkeit (für die gemischten Gesellschaften) in der Schweiz zum ordentlichen Tarif besteuert.
- Der geschäftsmässig begründete Aufwand, der mit bestimmten Erträgen und Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang steht, wird vorher abgezogen. Verluste auf Beteiligungen können nur mit Beteiligungserträgen oder Kapitalgewinnen solcher Beteiligungen verrechnet werden.

Nicht alle Erträge von Verwaltungsgesellschaften sind also steuerfrei. Neben den von der Steuer ausgenommenen Erträgen aus Beteiligungen werden die **übrigen Einkünfte aus der Schweiz** (falls die Gesellschaft in der Schweiz nebenbei eine Handels-, gewerbliche oder industrielle Tätigkeit ausübt oder die Kapitalerträge aus Anlagen in der Schweiz erhalten) **zum ordentlichen Tarif besteuert**.

Auch die übrigen Einkünfte aus dem Ausland werden zum ordentlichen Tarif besteuert, jedoch anteilmässig, d.h. nach der Bedeutung der Verwaltungstätigkeit in der Schweiz. Bei der Bemessung des steuerbaren Teils ist die Tatsache des Sitzes im Kanton und dessen Bedeutung im Rahmen der Geschäftstätigkeit des Gesamtunternehmens zu berücksichtigen. Je nach Bedeutung bewegt sich damit die Quote der Besteuerung der übrigen Einkünfte aus dem Ausland zum ordentlichen Tarif von Kapitalgesellschaften zwischen 10 und 30 %.

Einkünfte und Erträge, für die auf Grund eines internationalen Doppelbesteuerungsabkommen eine Entlastung von ausländischen Quellensteuern beansprucht wird, sind von den beschriebenen Ermässigungen der Gewinnsteuer ausgenommen, sofern der Staatsvertrag die ordentliche Besteuerung voraussetzt (Art. 28 Abs. 5 StHG).

4.7.2 Kapitalsteuer

Der Bund erhebt auch bei den Verwaltungsgesellschaften keine Kapitalsteuer.

In allen Kantonen wird das Kapital hingegen immer besteuert; es sind aber unterschiedliche Regelungen anzutreffen.

In den meisten Kantonen kommen **Steuerentlastungen** ähnlich derjenigen für Holdinggesellschaften zum Tragen. Wie für diese können sie die Berechnung des steuerbaren Kapitals und die Steuerbelastung betreffen.

Es gibt aber eine Ausnahme: Der Kanton GE gewährt eine Erleichterung nur für jene Kapitalanteile, welche in Beteiligungen angelegt sind (falls diese Beteiligungen mindestens 20 % des Buchwerts der gesamten Aktiven ausmachen). Der Steuersatz auf dem Eigenkapital der Verwaltungsgesellschaften wird auf 0,3 % reduziert (gleich wie für Holdings) für den Anteil an diesem Eigenkapital, welcher proportional zum Buchwert derjenigen Beteiligungen berechnet wird, welche einen massgeblichen Einfluss im Verhältnis zum Gesamtbuchwert der Aktiven haben.

4.7.2.1 Berechnung des steuerbaren Kapitals

Alle Kantone berechnen das steuerbare Kapital nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Regeln. Es besteht demnach aus dem einbezahlten Grund- oder Stammkapital, den offenen Reserven und jenem Teil der stillen Reserven, der im Falle der Gewinnbesteuerung aus versteuertem Gewinn gebildet worden wäre (Art. 29, Abs. 2, Bst. b StHG).

4.7.2.2 Steuertarife

Abgesehen von GE (siehe oben) gewähren alle Kantone den Verwaltungsgesellschaften in Bezug auf die Steuerbelastung ähnliche Erleichterungen wie den Holdinggesellschaften und erheben nur eine **reduzierte Steuer auf dem Kapital** (vgl. Ziffer 4.6.2.2).

Die meisten Kantone sehen auch hier eine Mindeststeuer von 100 bis 500 Franken vor. Es kommen ausser in SO (degressiver Steuertarif) **proportionale Steuersätze** zur Anwendung.

Die den Verwaltungsgesellschaften gewährten Erleichterungen können zuerst in der Anwendung eines günstigeren Satzes als demjenigen für die normalen Kapitalgesellschaften bestehen. Zudem ist in einigen Kantonen der vom Gesetz vorgesehene Satz der effektiv anwendbare Steuersatz, denn im Gegensatz zu den anderen Kapitalgesellschaften gibt es weder ein kantonales noch – gegebenenfalls – ein kommunales Vielfaches des einfachen Steuersatzes. Andere Kantone kennen ausserdem keine Gemeindesteuer auf dem Kapital von Verwaltungsgesellschaften (vgl. Ziffern 7.1.2.1 und 7.1.2.2).

Im Einzelnen gelten folgende Regelungen:

- fester Steuersatz, der tiefer angesetzt ist als derjenige für Kapitalgesellschaften: ZH, BS, VS und NE
 - dito, mit **Mindeststeuer**: SZ und SH (je 100 Franken); FR (170 Franken); SG und TG (je 300 Franken); AI, AG und TI (je 500 Franken); BL (je 100 Franken für Staat und Gemein-

- de); im Weiteren VD (150 Franken einfache Steuer, welche mit den Steuerfüssen des Kantons und der Gemeinden multipliziert wird)
- dito, mit **Mindeststeuer** und unterschiedlichen Vorzugstarifen für Domizilgesellschaften und gemischte Gesellschaften: JU (200 Franken) und ZG (250 Franken).
 - fester Steuersatz, der tiefer angesetzt ist als derjenige für Kapitalgesellschaften und zudem **kein jährliches Vielfaches** weder für die Kantons- noch für die Gemeindesteuer: BE.
 - einfache Kantonssteuer von 0.01 ‰, aber **keine Gemeindesteuer**: UR (Mindeststeuer 500 Franken).
 - fester Steuersatz, der tiefer angesetzt ist als derjenige für Kapitalgesellschaften, im Gegensatz zu diesen jedoch **kein kantonales jährliches Vielfaches und keine Gemeindesteuer** hat. Der Steuerbetrag wird allerdings in der Regel zwischen Kanton und Gemeinde aufgeteilt:
 - Mindeststeuer von 500 Franken: LU, OW, NW und GL
 - Mindeststeuer von 300 Franken: AR und GR.
 - **degressiver Steuertarif** mit drei Steuersätzen, der tiefer angesetzt ist als derjenige für Kapitalgesellschaften; Mindeststeuer 200 Franken; die Gemeindesteuer darf den Betrag der einfachen Staatssteuer nicht übersteigen: SO.

Bemerkung:

In den Kantonen LU, UR, OW, NW, GL, AR und GR, die bei Verwaltungsgesellschaften keine Gemeindesteuer erheben, findet normalerweise eine Aufteilung des Steuerbetrags zwischen Kanton und Sitzgemeinde nach verschiedenen Kriterien statt.

In den Kantonen LU, OW, NW, AR und GR, erfolgt die Aufteilung gemäss Verteilerschlüssel oder Kriterien, welche im Steuergesetz bestimmt sind (vgl. Ziffer 7.1.2.2).

Die Gemeinden der Kantone UR und GL haben keine Anteilsberechtigung.

4.7.3 Besteuerung des Grundeigentums

Bei der dBSt werden Erträge aus in der Schweiz gelegenen Grundeigentum von Verwaltungsgesellschaften ganz normal besteuert, da diese Gesellschaften ja nicht in den Genuss einer besonderen Besteuerung kommen.

Auch in den Kantonen sind Verwaltungsgesellschaften – trotz teilweiser Steuerbefreiung ihres Gewinns und Steuerermässigung für das Kapital – für allfälliges in der Schweiz gelegenes Grundeigentum steuerpflichtig.

In der Regel werden sowohl die **Erträge** als auch der **Vermögenswert** der ordentlichen Besteuerung unterworfen. Dabei werden die einer üblichen hypothekarischen Belastung entsprechenden Abzüge gewährt (Art. 28 Abs. 3 StHG).

Ausserdem besteuern alle Kantone auch die von Verwaltungsgesellschaften erzielten **Grundstückgewinne**. Entweder unterliegen diese einer Sondersteuer oder sie werden im Rahmen der ordentlichen Gewinnsteuer erfasst.

Siehe auch den Artikel «Die Besteuerung der Grundstückgewinne» im Dossier Steuerinformationen, Band II, Register D, Nr. 14.

4.8 Vereine

Als Vereine gelten die körperschaftlich organisierten Personenverbindungen im Sinne von Art. 60 ff. ZGB.

Sofern sie nicht schon auf Grund ihres gemeinnützigen Zweckes von der Steuerpflicht befreit sind, entrichten die Vereine in der Regel eine Gewinnsteuer und eine Steuer vom Kapital (Art. 56 DBG sowie Art. 26 StHG).

Bemerkung:

Die Vereine mit öffentlichem oder gemeinnützigem, mit sozialem, humanitärem, kirchlichem oder kulturellem usw. Zweck sind in der Regel von der Steuer befreit (vgl. Ziffer 3.3.1.1).

In fast allen Kantonen (ausser GE) können steuerpflichtige Vereine wegen ihres geringen steuerbaren Gewinns und/oder Kapitals auch von der Steuer befreit sein (d.h. nachdem allfällige Abzüge gemacht worden sind).

Im Weiteren gewähren drei Kantone (OW, AI und NE) den Vereinen ohne wirtschaftliche Zwecke spezielle Erleichterungen (steuerfreies Minimum oder ad hoc Abzüge).

Minimum bzw. Abzug vom steuerbaren Gewinn und Kapital für Vereine

Bund/Kantone	Minimum bzw. Abzug vom steuerbarem Gewinn (in Franken)	Minimum bzw. Abzug vom steuerbarem Kapital (in Franken)
dBSt	5'000	keine Kapitalsteuer
ZH	10'000	100'000
BE	5'200	77'000
LU	10'000	100'000
UR	20'000 (Abzug)	100'000 (Abzug)
SZ	20'000	300'000
OW	50'000 ¹	50'000
NW	10'000	100'000
GL	5'000	50'000
ZG	10'000	80'000 (Abzug)
FR	5'000	100'000
SO	5'000	200'000
BS	10'000 (Abzug)	50'000
BL	15'000	75'000
SH	20'000 (Abzug)	100'000 (Abzug)
AR	5'000	50'000
AI	30'000 ²	50'000
SG	10'000	50'000
GR	28'900	43'300 (Abzug)
AG	20'000	50'000
TG	5'000	100'000
TI	5'000	50'000
VD	12'500	50'000
VS	20'000	10'000
NE	10'000 (Abzug) ³	100'000 (Abzug) ³
GE	0	0
JU	15'000 (Abzug)	50'000 (Abzug)

¹ OW Steuerfreies Minimum nur für Vereine ohne wirtschaftliche Zwecke.

² AI Für Vereine ohne wirtschaftliche Zwecke wird nur der diesen Betrag übersteigende Gewinn besteuert.

³ NE Nur für Vereine ohne wirtschaftliche Zwecke.

4.8.1 Gewinnsteuer

Bei der dBSt werden Vereine als juristische Personen besteuert (Art. 49 Abs. 1 Bst. b DBG). Im Gegensatz zu den Kapitalgesellschaften gilt für die Vereine aber ein Speziialsatz von 4,25 % des Reingewinns (proportionale Gewinnsteuer). Gewinne unter 5'000 Franken werden nicht besteuert (Art. 71 DBG).

Die meisten Kantone besteuern die Vereine nach den für juristische Personen geltenden Regeln. Oft kommt ein eigener Tarif zur Anwendung, manchmal derjenige für Kapitalgesellschaften und nur im Kanton SG der Tarif für natürliche Personen.

Mitgliederbeiträge sind sowohl auf Bundes- als auch auf Kantonsebene steuerfrei (Art. 66 Abs. 1 DBG und Art. 26 Abs. 1 StHG). Die zur Erzielung der steuerbaren Erträge erforderlichen Aufwendungen können in vollem Umfang abgezogen werden, andere Aufwendungen nur insoweit, als sie die Mitgliederbeiträge übersteigen (Art. 66 Abs. 2 DBG; Art. 26 Abs. 2 StHG).

Im Übrigen gelten die unter *Ziffer 3.3.1* genannten Steuerbefreiungen.

Die Bestimmungen lassen sich folgendermassen umschreiben:⁸

- Besteuerung nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Bestimmungen und Tarifen: LU, UR, SZ, OW, FR, AI, GR, TG, NE und JU.
- Besteuerung nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Bestimmungen, aber mit **eigenem Tarif**:
 - progressiver Tarif: GE
 - fester (proportionaler) Satz: ZH, BE, NW, GL, ZG, SO, BS, BL, SH, AR, AG, TI, VD und VS.
- Besteuerung nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Bestimmungen, aber nach dem **Tarif für natürliche Personen**: SG (Minimalsatz 3 %).

4.8.2 Kapitalsteuer

Bei der dBSt bezahlen die Vereine keine Kapitalsteuer.

Alle Kantone besteuern hingegen das Vereinsvermögen nach den für natürliche Personen geltenden Regeln, meist aber mit einem anderen Tarif (Art. 29 Abs. 2 Bst. c StHG).

Im Einzelnen gelten folgende Regelungen (*vgl. auch Fussnote 8*):⁹

- Besteuerung zum **Steuersatz der Kapitalgesellschaften**: ZH, BE, LU, UR, SZ, OW, NW, GL, ZG, SO, BS, BL, AR, AI, SG, AG, TG, TI, NE und JU.
- Besteuerung nach den **für natürliche Personen geltenden Tarifen**: VD und VS.

⁸ Kantone OW, NW, BS, AR, AI, SG, GR und AG: Die Gemeinden erheben bei juristischen Personen keine Gemeindesteuer, sondern beteiligen sich am Ertrag der Kantonssteuer (OW, NW, BS und AI) oder der Kanton erhebt für die Gemeinden einen Zuschlag (SG, GR und AG). Betreffend Kanton AR variiert die Situation je nach Rechtskleid der juristischen Person (*siehe Ziffer 7.1.2.2*).

⁹ Kantone ZH, SO und TG: Als steuerbares Kapital gilt das Reinvermögen, wobei das Grund- oder Dotationskapital aber nicht als Schuld berücksichtigt wird.

- Besteuerung zu einem **eigenen Tarif**:
 - progressiver Tarif: GR und GE
 - fester (proportionaler) Satz: FR und SH.

4.9 Stiftungen

Als Stiftungen gelten die mit Rechtspersönlichkeit ausgestatteten Zweckvermögen im Sinne von Art. 80ff. ZGB.

Wie die Vereine entrichten auch die Stiftungen in der Regel eine **Gewinnsteuer** und eine **Steuer vom Kapital**, sofern sie nicht auf Grund ihres gemeinnützigen, humanitären, kirchlichen, kulturellen oder ähnlichen Zweckes (wie z.B. die Einrichtungen der beruflichen Vorsorge, welche als [Bank-]Stiftung konzipiert sind) von der Steuerpflicht befreit sind (Art. 56 DBG und Art. 26 StHG; vgl. Ziffer 3.3.1).

In fast allen Kantonen (ausser GE) können steuerpflichtige Stiftungen wegen ihres geringen steuerbaren Gewinns und/oder Kapitals auch von der Steuer befreit sein (d.h. nachdem allfällige Abzüge gemacht worden sind).

Im Weiteren gewähren drei Kantone (OW, AI und NE) ebenfalls den Stiftungen ohne wirtschaftliche Zwecke spezielle Erleichterungen (steuerfreies Minimum oder ad hoc Abzüge).

Minimum bzw. Abzug vom steuerbaren Gewinn und Kapital für Stiftungen

Bund/Kantone	Minimum von steuerbarem Gewinn bzw. Abzug (in Franken)	Minimum von steuerbarem Kapital bzw. Abzug (in Franken)
dBSt	5'000	keine Kapitalsteuer
ZH	10'000	100'000
BE	5'200	77'000
LU	10'000	100'000
UR	20'000 (Abzug)	100'000 (Abzug)
SZ	20'000	300'000
OW	50'000 ¹	50'000
NW	10'000	100'000
GL	5'000	50'000
ZG	10'000	80'000 (Abzug)
FR	5'000	100'000
SO	5'000	200'000
BS	10'000 (Abzug)	50'000
BL	15'000	75'000
SH	20'000 (Abzug)	100'000 (Abzug)
AR	5'000	50'000
AI	30'000 ²	50'000
SG	10'000	50'000
GR	28'900	43'300 (Abzug)
AG	20'000	50'000
TG	5'000	100'000
TI	5'000	50'000
VD	12'500	50'000
VS	20'000	10'000
NE	10'000 (Abzug) ³	100'000 (Abzug) ³
GE	0	0
JU	15'000 (Abzug)	50'000 (Abzug)

¹ OW Steuerfreies Minimum nur für Stiftungen ohne wirtschaftliche Zwecke.

² AI Für Stiftungen ohne wirtschaftliche Zwecke wird nur der diesen Betrag übersteigende Gewinn besteuert.

³ NE Nur für Stiftungen ohne wirtschaftliche Zwecke.

4.9.1 Gewinnsteuer

Die dBSt behandelt den Gewinn der Stiftungen gleich wie denjenigen der Vereine, d.h. die proportionale Gewinnsteuer beträgt 4,25 % des Reingewinns. Gewinne unter 5'000 Franken sind steuerfrei (Art. 71 DBG).

Die meisten Kantone besteuern die Stiftungen nach den für juristische Personen geltenden Regeln; oft kommt ein eigener Tarif zur Anwendung, manchmal derjenige für Kapitalgesellschaften und nur in wenigen Fällen der Tarif für natürliche Personen.

Sowohl auf Bundes- als auch auf Kantonebene werden Einlagen in das Vermögen der Stiftungen nicht zum steuerbaren Gewinn gerechnet (Art. 66 Abs. 1 DBG und Art. 26 Abs. 1 StHG).

Im Übrigen gelten die unter *Ziffer 3.3.1* genannten Steuerbefreiungen.

Die Bestimmungen lassen sich folgendermassen umschreiben (*vgl. auch Fussnote 8*):¹⁰

- Besteuerung nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Bestimmungen und Tarifen: LU, UR, SZ, OW, FR, AI, GR, TG, NE und JU.
- Besteuerung nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Bestimmungen, aber mit **eigenem Tarif**:
 - progressiver Tarif: GE
 - fester (proportionaler) Satz: ZH, BE, NW, GL, ZG, SO, BS, BL, SH, AR, AG, TI, VD und VS.
- Besteuerung nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Bestimmungen, aber nach dem **Tarif für natürliche Personen**: SG (Minimalsatz 3 %).

4.9.2 Kapitalsteuer

Bei der dBSt bezahlen die Stiftungen keine Kapitalsteuer.

Hingegen besteuern sämtliche Kantone das Stiftungsvermögen, und zwar wie es nach den für natürliche Personen geltenden Bestimmungen berechnet wird (Art. 29 Abs. 2 Bst. c StHG).

Im Einzelnen gelten folgende Regelungen (*vgl. auch Fussnote 8*):

- Besteuerung zu dem **für Kapitalgesellschaften geltenden Steuersatz**: ZH, BE, LU, UR, SZ, OW, NW, GL, ZG, SO, BS, BL, AR, AI, SG, AG, TG, TI, NE und JU.
- Besteuerung nach den **für natürliche Personen geltenden Tarifen**: VD und VS.
- Besteuerung zu einem **eigenen Tarif**:
 - progressiver Tarif: GR und GE
 - fester (proportionaler) Satz: FR und SH.

¹⁰ In den Kantonen ZH, SO und TG fallen für die Berechnung des steuerbaren Gewinnes die Zuwendungen des Stifters nicht in Betracht.

4.10 Übrige juristische Personen

Zu den übrigen juristischen Personen sind namentlich zu zählen

- die **öffentlich-rechtlichen und kirchlichen Körperschaften und Anstalten** (insbesondere die politischen Gemeinden, die Bürger- oder Bürgergemeinden, die Schulgemeinden, die Kirchgemeinden, die Klöster usw.)
- die **Körperschaften des kantonalen Rechts** im Sinne von Art. 59 ZGB (insbesondere die Allmend- und Alpkorporationen, die Bäuert- und Rechtsamengemeinden usw.). Dazu gehören auch die Genossenschaften des kantonalen Rechts.

Bei der dBSt und in allen Kantonen werden die **kollektiven Kapitalanlagen** (ehem. Anlagefonds) **mit direktem Grundbesitz** im Sinne von Art. 58 KAG den übrigen juristischen Personen gleichgestellt (Art. 49 Abs. 2 DBG; Art. 20 Abs. 1 StHG).

Die «übrigen juristischen Personen» entrichten nur dann eine Gewinnsteuer und eine Steuer vom Kapital, wenn sie nicht ausdrücklich von der Steuerpflicht befreit sind (was für die oben genannten Körperschaften im Allgemeinen der Fall ist).

Die Mehrheit der Steuergesetze sieht wiederum gewisse steuerfreie Minima vor für die übrigen juristischen Personen mit bescheidenem steuerbarem Gewinn und/oder Kapital (d.h. nachdem allfällige Abzüge gemacht worden sind).

Der Kanton NE sieht nur für die «übrigen juristischen Personen» ohne wirtschaftlichen Zweck einen speziellen Abzug vom steuerbaren Gewinn bzw. Kapital vor.

Minimum bzw. Abzug vom steuerbaren Gewinn und Kapital für übrige juristische Personen

Bund/Kantone	Minimum von steuerbarem Gewinn bzw. Abzug (in Franken)	Minimum von steuerbarem Kapital bzw. Abzug (in Franken)
dBSt	5'000	keine Kapitalsteuer
ZH	10'000	100'000
BE	5'200	77'000
LU	10'000	100'000
UR	20'000 (Abzug)	100'000 (Abzug)
SZ	20'000	300'000
OW	-	50'000
NW	10'000	100'000
GL	5'000	50'000
ZG	10'000	80'000 (Abzug)
FR	5'000	100'000
SO	5'000	200'000
BS	-	50'000
BL	15'000	75'000
SH	20'000 (Abzug)	100'000 (Abzug)
AR	5'000	50'000
AI	-	50'000
SG	10'000 ¹	50'000 ¹
GR	28'900	43'300 (Abzug)
AG	20'000	50'000
TG	5'000	100'000
TI	5'000 ²	50'000 ²
VD	12'500	50'000
VS	20'000	10'000
NE	10'000 (Abzug) ³	100'000 (Abzug) ³
GE	-	-
JU	15'000 (Abzug)	50'000 (Abzug)

¹ SG Die steuerfreien Minima gelten nur für Korporationen des Privatrechts sowie kollektive Kapitalanlagen.

² TI Für kollektive Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz sind die Minima vom steuerbaren Gewinn und Kapital nicht anwendbar.

³ NE Nur für die übrigen juristischen Personen ohne wirtschaftliche Zwecke.

4.10.1 Gewinnsteuer

Die dBSt erfasst den Gewinn der «übrigen juristischen Personen» wie bei den Vereinen und Stiftungen, d.h. mit einem festen Satz (proportionale Steuer) von 4,25 % auf dem Reingewinn und einem steuerfreien Minimum von 5'000 Franken (Art. 71 DBG).

Während einige Kantone den Gewinn der in Rede stehenden juristischen Personen wie das Einkommen der natürlichen Personen besteuern, geht die Mehrheit der Kantone wie bei Kapitalgesellschaften vor. Wie bei den Vereinen und Stiftungen bestehen Abweichungen bezüglich des Tarifs. Oft kommt ein eigener Tarif zur Anwendung, manchmal derjenige für Kapitalgesellschaften und nur in wenigen Fällen der Tarif für natürliche Personen.

Im Übrigen gelten für die «übrigen juristischen Personen» die unter *Ziffer 3.3.1* genannten Steuerbefreiungen.

Im Einzelnen gelten folgende Regelungen (*vgl. auch Fussnote 8*):

- Besteuerung nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Bestimmungen und Tarifen: LU, UR¹¹, SZ, OW, FR, AI, GR, TG, NE¹² und JU¹³.
- Besteuerung nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Bestimmungen, aber nach **eigenem Tarif**:
 - progressiver Tarif: GE
 - fester (proportionaler) Satz: ZH¹⁴, BE, NW, GL, ZG, SO, BS, BL, SH, AR, AG, TI¹⁵, VD und VS.
- Besteuerung nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Bestimmungen, aber nach dem **Tarif für natürliche Personen** und nur für Korporationen des Privatrechts und kollektive Kapitalanlagen (Mindestsatz 3 %). Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts entrichten immer eine einfache Steuer von 3 %: SG.

4.10.2 Kapitalsteuer

Bei der dBSt bezahlen die «übrigen juristischen Personen» keine Kapitalsteuer.

Alle Kantone hingegen besteuern das Kapital der «übrigen juristischen Personen» nach den für natürliche Personen geltenden Bestimmungen (Art. 29, Abs. 2 StHG). Meistens kommen aber besondere Tarife zur Anwendung.

¹¹ Kanton UR: Die Korporationen Uri und Ursern entrichten dem Kanton eine einfache Gewinnsteuer von 9,4 % des steuerbaren Reingewinns. Sie entrichten keine Gemeindesteuer.

¹² Kanton NE: Die kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz werden gemäss den auf juristische Personen anwendbaren Regeln, aber aufgrund eines festen (proportionalen) Steuersatzes von 4 % des Nettogewinnes besteuert.

¹³ Kanton JU: Die kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz werden zu einem Drittel des für die Kapitalgesellschaften anwendbaren Tarifs besteuert.

¹⁴ Kanton ZH: Bei Korporationen des kantonalen Privatrechts fallen die Beiträge der Mitglieder für die Berechnung des steuerbaren Ertrages ausser Betracht.

¹⁵ Kanton TI: Für kollektive Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz kommt derselbe Steuersatz zur Anwendung wie für Kapitalgesellschaften.

Im Einzelnen gelten folgende Regelungen (*vgl. auch Fussnote 8*):

- Besteuerung zum Steuersatz der Kapitalgesellschaften: ZH, BE, LU, UR¹⁶, SZ, OW, NW, GL, ZG, SO, BS, BL, AR, AI, SG, AG, TG, TI, NE¹⁷ und JU.
- Besteuerung nach den **für natürliche Personen geltenden Tarifen**: VD und VS.
- Besteuerung zu einem **eigenen Steuersatz**:
 - progressiver Tarif: GR und GE
 - fester (proportionaler) Satz: FR und SH.

4.11 Minimalsteuer

Um auch so genannte nicht gewinnstrebige Unternehmen mit wirtschaftlicher Bedeutung steuerlich zu erfassen, unterwerfen einige Kantone diese juristischen Personen einer **Minimalsteuer**, welche anstelle der ordentlichen Gewinn- und Kapitalsteuer erhoben wird, wenn sie diese übersteigt. Gewisse Kantone kennen zusätzlich eine **Mindeststeuer** oder nur eine Mindeststeuer.

Der Bund sowie die Kantone ZH, BE, UR, SZ, GL, ZG, BL, NE, GE und JU kennen weder eine Minimal- noch eine Mindeststeuer.

Die übrigen Kantone wenden die Minimalsteuer und/oder eine Mindeststeuer an. Die Steuersätze weisen jedoch innerhalb dieser Kantone beträchtliche Abweichungen auf. Auch die Besteuerungsgrundlage (Steuerobjekt) ist nicht einheitlich:

- Minimalsteuer auf im Kanton gelegenes **Grundeigentum**: NW und TI¹⁸
 - dito, aber nur für Grundstücke, die zur Hauptsache der Kapitalanlage dienen: BS
 - dito, aber gewisse Grundstücke sind von der Minimalsteuer befreit:
 - Grundstücke von juristischen Personen, mit denen Aufgaben im sozialen Wohnungsbau erfüllt werden: LU und TG (ebenfalls gemeinnütziger Wohnungsbau), OW, SH und AR
 - Grundstücke, die zur Hauptsache dem Betrieb des eigenen Unternehmens dienen: LU, OW, SH, AR und TG.
- Minimalsteuer auf Bruttoeinnahmen (auf dem pro Jahr 1 Million Franken übersteigenden Teil) und investierten Kapitalien: VD.
- Minimalsteuer nur auf Bruttoeinnahmen (auf dem 500'000 Franken übersteigenden Teil): FR und VS.

In einigen Kantonen entrichten Kapitalgesellschaften und Genossenschaften – mit Ausnahme der Holding- und Domizilgesellschaften, die Sonderregeln unterstehen können – eine **Mindeststeuer**, soweit ihre Steuerleistung (Gewinn- und Kapitalsteuer) die Höhe dieser Mindeststeuer nicht erreicht.

Eine Ausnahme stellt der Kanton SG dar, welcher eine Mindeststeuer von 300 Franken (einfache Steuer) nur von Holding- und Domizilgesellschaften erhebt.

¹⁶ Kanton UR: Die Korporationen Uri und Ursern entrichten keine Kapitalsteuer.

¹⁷ Kanton NE: Die kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz werden gemäss den für juristische Personen anwendbaren Regeln, aber aufgrund eines festen Steuersatzes von 1 % des steuerbaren Eigenkapitals besteuert.

¹⁸ Kanton TI: Die Minimalsteuer wird nur von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften erhoben.

Die übrigen Kantone mit einer Mindeststeuer kennen folgende Regelungen:

- OW und NW: Kapitalgesellschaften und Genossenschaften 500 Franken
- AI: Kapitalgesellschaften 500 Franken
- AG: Kapitalgesellschaften 500 Franken, Genossenschaften 100 Franken (einfache Staatssteuer)
- GR: Kapitalgesellschaften und Genossenschaften 200 Franken (einfache Steuer)
- SO: Kapitalgesellschaften und Genossenschaften 200 Franken bei persönlicher Zugehörigkeit und 100 Franken bei nur wirtschaftlicher Zugehörigkeit (je einfache Steuer)
- SH: Kapitalgesellschaften 200 Franken, Genossenschaften 100 Franken (zur Berechnung der Steuerleistung wird neben der Gewinn- und Kapitalsteuer auch die erhobene Minimalsteuer herangezogen)
- TG: Kapitalgesellschaften und Genossenschaften 100 Franken (einfache Steuer)

Zur **Befreiung neu gegründeter Unternehmen** von der Minimalsteuer *vgl. Ziffer 3.3.2.2.*

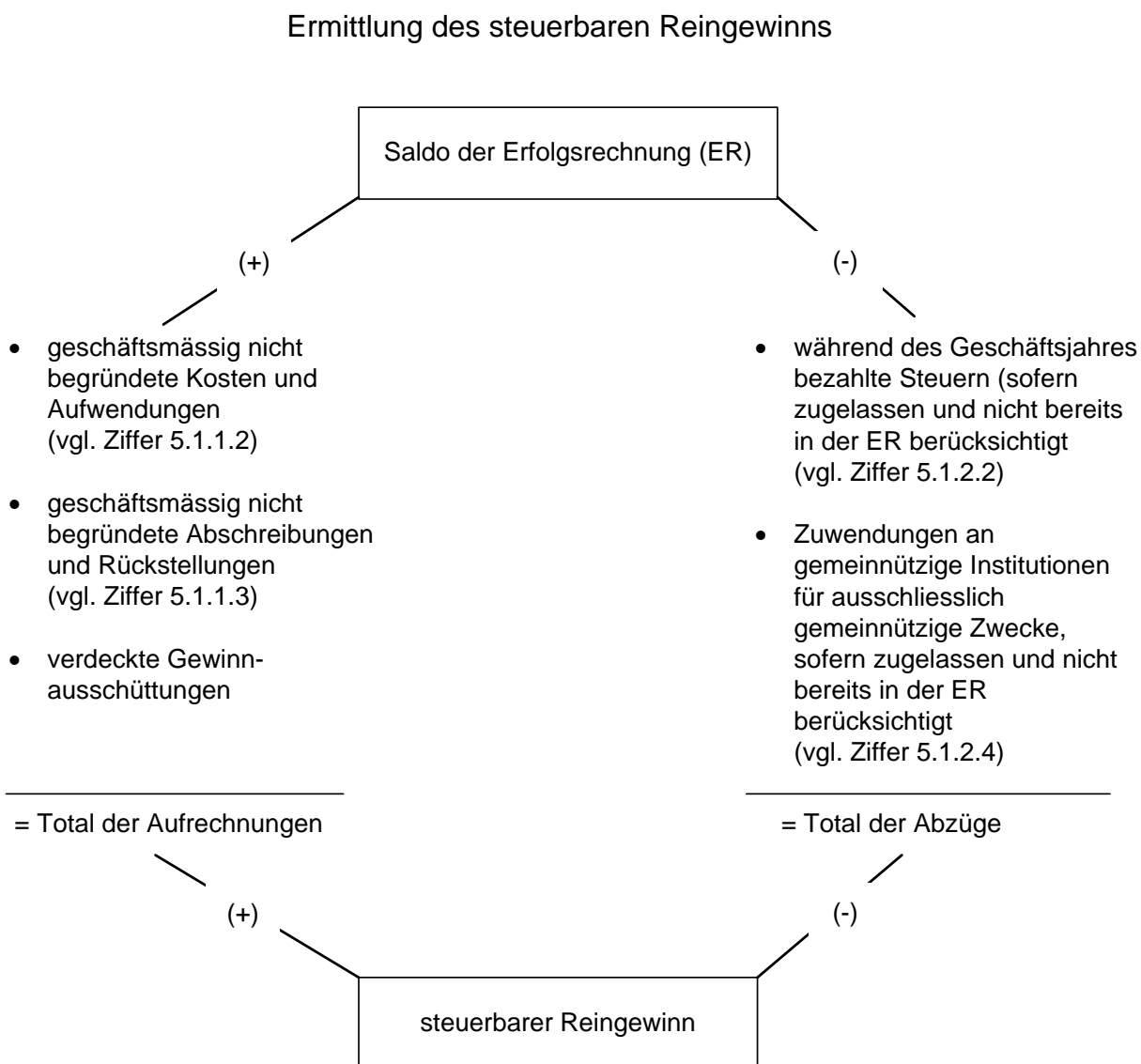
5 STEUEROBJEKTE

Die meisten juristischen Personen entrichten Steuern vom Reingewinn sowie – auf kantonaler Ebene – von Kapital und Reserven (vgl. Ziffern 4.3 bis 4.10).

Diese Steuerobjekte sollen nachfolgend näher beleuchtet werden.

Auf kantonaler Ebene bezahlen die Stiftungen, Vereine sowie die übrigen juristischen Personen eher eine Steuer auf dem Vermögen gemäss den für natürliche Personen geltenden Regeln als eine Kapitalsteuer (vgl. Ziffern 4.8 bis 4.10).

5.1 Steuerbarer Reingewinn



Davon können noch allfällige Verluste aus den sieben vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden (vgl. Ziffer 5.1.2.3).

Der **Reingewinn** einer Gesellschaft ist der während eines Geschäftsjahres erzielte und um die Aufwendungen gekürzte Ertrag.

Wird die Buchhaltung des Unternehmens ordnungsgemäss geführt, ergibt sich der tatsächliche Gewinn aus der **Erfolgsrechnung**. Dieser kann jedoch nicht ohne weiteres mit dem steuerbaren Gewinn gleichgesetzt werden.

Die Gesetzgebungen des Bundes und der Kantone enthalten in der Regel zur Berechnung des steuerbaren Reingewinns analoge Vorschriften.

Der steuerbare Reingewinn setzt sich nach Art. 58 Abs. 1 DBG und Art. 24 Abs. 1 StHG f aus den folgenden Elementen zusammen:

- Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrages aus dem Vorjahr,
- vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedene Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, z.B.
 - Kosten für Anschaffung, Herstellung und Verbesserung von Gegenständen des Anlagevermögens,
 - Abschreibungen und Rückstellungen, die nicht geschäftsmässig begründet sind,
 - Einlagen in die Reserven,
 - Einzahlungen auf das Eigenkapital aus Mitteln der juristischen Person, soweit sie nicht als Gewinn versteuerten Reserven erfolgen,
 - offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (unter Vorbehalt der freiwilligen Zuwendungen gemäss *Ziffer 5.1.2.4*), sowie die
- Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträge, mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne, vorbehaltlich der Ersatzbeschaffung (Art. 64 DBG) und die
- Zinsen auf verdecktem Eigenkapital (Art. 65 DBG und Art. 24 Abs. 1 Bst. c StHG).

Zum leichteren Verständnis des Begriffs des steuerbaren Reingewinns werden nachfolgend vorerst die einzelnen Elemente des Bruttogewinns, sodann die zum steuerbaren Reingewinn führenden zulässigen Abzüge behandelt.

5.1.1 Massgebende Elemente für die Berechnung des steuerbaren Gewinns

Die Steuergesetze definieren in der Regel den steuerbaren Gewinn als den nach den Grundsätzen des Handelsrechts ermittelten Saldo der Erfolgsrechnung unter Vornahme gewisser Korrekturen.

So müssen sämtliche Abzüge aufgerechnet werden, mit denen die Gesellschaft den buchmässigen Gewinn künstlich verringert hat, wie beispielsweise Abzüge, die nicht zur Deckung geschäftsmässig begründeter Unkosten verwendet werden. Darunter fallen

- Wert vermehrende Aufwendungen, die zu Lasten der Erfolgsrechnung gehen, jedoch den Wert der Vermögensobjekte erhöhen,

- buchmässige Gewinne, die direkt im Konto Kapital oder Reserven ausgewiesen werden,
- geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen (vgl. Ziffer 5.1.1.2),
- geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen, wie beispielsweise Abzüge, die den zulässigen Satz übersteigen (vgl. Ziffer 5.1.1.3).

5.1.1.1 Saldo der Erfolgsrechnung

Der Berechnung des steuerbaren Reingewinns ist der Gewinn zu Grunde zu legen, der sich bei ordnungsgemäss geführten Büchern aus der Erfolgsrechnung einer nach den Vorschriften des OR geführten Buchhaltung ergibt.

Der Saldo der Erfolgsrechnung (einschliesslich Saldo des Vorjahres) kann ganz oder zum Teil Betriebsgewinn sein oder aber auf Vermögensveränderungen beruhen, die auch durch ausserbetriebliche Vorgänge bewirkt werden können, wie z.B. durch einen Vermögenszuwachs, der bei Veräusserungen von nicht unmittelbar Geschäftszwecken dienenden Gesellschaftsaktiven (Wertschriften, Liegenschaften usw.) oder bei Verbuchungen von Mehrwerten auf derartigen Aktiven entsteht.

Bund und Kantone besteuern Kapitalgewinne nicht einheitlich, die Behandlung von Wertvermehrungen und Liquidationsgewinnen ist hingegen ähnlich.

5.1.1.1.1 Kapitalgewinne

Als **steuerbaren Gewinn** betrachtet das DBG auch Kapitalgewinne, die aus der Aufwertung, Veräusserung oder Verwertung von Vermögensstücken herrühren, wie beispielsweise Liegenschaftsgewinne oder Mehrerlöse aus der Veräusserung von Wertschriften.

Die kantonalen Vorschriften behandeln Kapitalgewinne auf **beweglichem Geschäftsvermögen** gleich wie der Bund: Sie werden **zu den übrigen Gewinnen hinzugezählt**.

Kapitalgewinne aus der Veräusserung von **unbeweglichem Geschäftsvermögen** werden in der Mehrheit der Kantone wie beim Bund zu den übrigen Gewinnen hinzugerechnet, während die restlichen Kantone gewichtige Abweichungen aufweisen.

Die Kantone BE und JU unterscheiden weiter zwischen den gewerbsmässig und den nicht gewerbsmässig erzielten Gewinnen (d.h. zwischen Gesellschaften, deren Tätigkeit aus Immobilienhandel besteht oder nicht).

Nachfolgender Text beschränkt sich deshalb auf einen Überblick über die Besteuerung des Wertzuwachses bei Grundstücken.¹⁹

Kapitalgewinne aus der Veräusserung von unbeweglichen Geschäftsvermögen werden:

- **zum Gewinn hinzugerechnet** (wie dBSt): LU, OW, GL, ZG, FR, SO, SH, AR, AI, SG, GR, AG, TG (in der Regel), VD, VS und NE

¹⁹ Ausführlichere Erklärungen zur Besteuerung der bei Veräusserungen von Grundstücken erzielten Gewinne sind im Artikel «Die Grundstückgewinnsteuer» des Dossiers Steuerinformationen, Band II, Register D, Nr. 14 zu finden.

im Weiteren, aber nur bei gewerbsmässig erzielten Gewinnen: BE (mit Einschränkungen)²⁰ sowie JU.

- **getrennt besteuert** und unterliegen der **Grundstückgewinnsteuer**: ZH, BE (in der Regel), UR²¹, SZ, NW, BS, BL und TI
 - dito, aber nur für die in Art. 23 Abs. 4 StHG erwähnten, steuerbefreiten juristischen Personen: SO, SH, AG und TG
 - dito, aber nur für nicht gewerbsmässig erzielte Gewinne: JU.

Bemerkung:

In den oben erwähnten Kantonen werden Gewinne aus der Veräusserung von unbeweglichem Geschäftsvermögen jedoch mit der ordentlichen Gewinnsteuer erfasst, wenn der Erwerbspreis und die Wert vermehrenden Aufwendungen den Gewinnsteuerwert übersteigen (d.h. im Umfang der wieder eingebrachten Abschreibungen). Dieser Teil unterliegt also nicht der Grundstückgewinnsteuer.

- Spezialfall: zunächst getrennt mit der **Grundstückgewinnsteuer** erfasst, dann aber auch im Rahmen der **ordentlichen Gewinnsteuer**, wobei die vorher entrichtete Sondersteuer auf die geschuldete Gewinnsteuer angerechnet wird: GE.

5.1.1.1.2 Wertvermehrungen

Sowohl auf Bundes- als auch auf Kantonebene stellen Wertvermehrungen auf Sachen und Rechten, die während der Berechnungsperiode erzielt und in der Buchhaltung ausgewiesen werden, **steuerbaren Gewinn** dar.

Sie brauchen, um als Gewinn besteuert werden zu können, nicht tatsächlich mittels Verkauf realisiert zu sein. Es genügt, wenn sie buchmässig ausgewiesen werden, d.h. wenn in der **Bilanz** eine **Höherbewertung** stattfindet.

5.1.1.1.3 Liquidationsgewinne

Im Steuerrecht gilt als Liquidation grundsätzlich jede Auflösung einer Gesellschaft, die auch zivilrechtlich als Liquidation zu betrachten ist. Die Verlegung des Sitzes oder der Verwaltung ins Ausland ist der Liquidation gleichgestellt (Art. 58 Abs. 1 Bst. c in fine DBG).

Auf Bundesebene werden die Liquidationsgewinne **zum Reingewinn gerechnet** und unterliegen somit der ordentlichen Steuer. Da die Steuerpflicht mit dem Abschluss der Liquidation endet (Art. 54 Abs. 2 DBG), ist die Gewinnsteuer für das letzte Jahr entsprechend dem in der letzten Steuerperiode tatsächlich erzielten Gewinn zum proportionalen (fixen) Satz von 8,5 % geschuldet.

Die Kantone behandeln Liquidationsgewinne wie der Bund (Art. 24 Abs. 1 Bst. b StHG).

²⁰ Kanton BE: Nur wenn am betreffenden Grundstück wertvermehrende Arbeiten im Umfang von mind. 25 % des Erwerbspreises ausgeführt worden sind.

²¹ Kanton UR: Die Korporationen Uri und Ursern sind von der Grundstückgewinnsteuer befreit.

5.1.1.2 Geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen

Sowohl auf Bundes- als auch auf Kantonsebene sind Aufwendungen, die nicht geschäftsmässig begründet sind, **Bestandteil des steuerbaren Gewinns**, wobei jedoch dem Gesetz keine abschliessende Aufzählung solcher nicht abziehbaren Kosten zu entnehmen ist (Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG und Art. 24 Abs. 1 Bst. a StHG). In Art. 59 DBG wird aber präzisiert, was unter anderem zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehört (*vgl. Ziffer 5.1.2.1*).

Das DBG zeigt einige Beispiele dieser Aufwendungen auf, die nicht abzugsfähig sind und damit zum steuerbaren Gewinn hinzugerechnet werden und nennt «alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden», wie insbesondere:

- Kosten für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Gegenständen des Anlagevermögens: Dazu gehören beispielsweise die Ausgaben für Einrichtungen sowie jene für Vergrösserungen und Erweiterungen des Unternehmens
- geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen
- Einlagen in die Reserven
- Einzahlungen auf das Eigenkapital aus Mitteln der juristischen Person, soweit sie nicht aus als Gewinn versteuerten Reserven erfolgen
- Offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte: Es handelt sich hier regelmässig um freiwillige Zuwendungen an Aktionäre und diesen nahe stehende Personen.

Bemerkung:

*Unter den verdeckten Gewinnausschüttungen versteht man die geldwerten Leistungen, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern oder diesen nahe stehenden Personen ohne entsprechende Gegenleistung zuwendet, aber unbeteiligten Dritten unter den gleichen Umständen nicht erbringen würde. Darunter fallen namentlich die auf das verdeckte Eigenkapital entfallenden Zinsen (*vgl. Ziffer 5.2.2*).*

- Nicht in diese Kategorie fallen hingegen die Zuwendungen für Zwecke der Wohlfahrt des eigenen Personals und für gemeinnützige Zwecke, wofür der Abzug – zumindest bis zu einem bestimmten Betrag – gewährt wird (*vgl. Ziffer 5.1.2.4*).

Die kantonalen Vorschriften umfassen ähnliche Beispiele.

5.1.1.3 Geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen

Abschreibungen und Rückstellungen sind in dem Umfang, wie sie geschäftsmässig nicht begründet sind, ebenfalls **dem Reingewinn zuzurechnen** (*vgl. Ziffern 5.1.2.1.1 und 5.1.2.1.2*).

Dazu zählen namentlich Abschreibungen, die über die allgemein anerkannten Ansätze hinausgehen, ohne dass Gründe für eine zusätzliche oder ausserordentliche Abschreibung vorliegen.

Rückstellungen sind nur dann geschäftsmässig begründet, wenn die Verlustgefahren, zu deren Ausgleich sie bestimmt sind, am Bilanzstichtag bereits drohen. Rückstellungen, welche im Hinblick

auf in der Zukunft möglicherweise entstehende Risiken gebildet werden, sind nicht geschäftsmässig begründet.

Die kantonalen und eidgenössischen Vorschriften (Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG und Art. 24 Abs. 1 Bst. a StHG) lauten hierzu gleich.

5.1.2 Aufwand

5.1.2.1 Geschäftsmässig begründeter Aufwand

Den Steuergesetzen können keine Definitionen des geschäftsmässig begründeten Aufwands entnommen werden. Man kann sie umschreiben als die **Gesamtheit der Ausgaben, die zur Erzielung des Bruttogewinns notwendig sind**, d.h. als die Kosten, die sich aus der Führung eines Unternehmens ergeben und die «geschäftsmässig begründete Aufwendungen» darstellen.

Hauptsächliche Beispiele für geschäftsmässig begründeten Aufwand sind Ausgaben für den Unterhalt des Produktionsapparates (Maschinen, Mobiliar, Liegenschaften), die Auslagen für die Verwaltung, für die Beschaffung des zu verarbeitenden Materials und der gehandelten Waren, die Zinsen für das Fremdkapital sowie geschäftsmässig begründete Abschreibungen und Rückstellungen.

Im Weiteren gehören zum geschäftsmässig begründeten Aufwand die Ausgaben für das Personal, wie Löhne und Gehälter, Spesenentschädigungen, Sozialleistungen und ähnliche Aufwendungen für die Mitarbeiter sowie die nach der Bundesgesetzgebung vorgeschriebenen Beiträge an die AHV/IV/EO/ALV und an die obligatorische Unfallversicherung.

Gemäss Bundesgesetz über die berufliche Vorsorge (BVG, 2. Säule) gehören auch die BVG-Beiträge zu dieser Kategorie.

Die Regelungen betreffend die Abzugsfähigkeit sind auf Bundes- wie auf Kantonebene gleich.

In der Folge werden zwei Arten dieses geschäftsmässig begründeten Aufwands näher betrachtet.

5.1.2.1.1 Abschreibungen

Beim Bund wie auch in den Kantonen sind geschäftsmässig begründete Abschreibungen nur zulässig, soweit sie buchmässig oder in besonderen Abschreibungstabellen ausgewiesen sind (Art. 62 Abs. 1 DBG und Art. 24 Abs. 4 in Verbindung mit Art. 10 Abs. 1 Bst. a StHG).

Abschreibungen werden auf Bundesebene nach dem tatsächlichen Wert der einzelnen Vermögensteile berechnet oder nach ihrer voraussichtlichen Gebrauchsdauer angemessen verteilt (Art. 62 Abs. 2 DBG).

Folgende Abschreibungsmethoden gelangen zur Anwendung:

- Die zulässigen Abschreibungen vom **Buchwert** werden auf dem Restwert berechnet, der sich durch Abzug der in früheren Jahren steuerlich zugelassenen Abschreibungen vom ursprünglichen Anschaffungswert ergibt.
- Bei der Abschreibung vom **Anschaffungswert** bemisst sich die steuerlich zulässige Abschreibung immer vom seinerzeitigen Anschaffungswert.

Bei der Aufwertung, Veräusserung oder Verwertung eines Gutes, auf dem Abschreibungen gemacht wurden, stellt die Differenz (sofern sie positiv ist) zwischen dem Verkaufspreis und dem Buchwert einen steuerbaren Gewinn dar.

Die **Abschreibungssätze**²² variieren je nach Art des abzuschreibenden Anlagevermögens. Die Normalsätze schwanken zwischen 1,5 % (Wohnhäuser von Immobiliengesellschaften) und 45 % (Maschinenwerkzeuge, Hotelgeschirr und Hotel- und Restaurantwäsche) des Buchwertes. Für Abschreibungen auf dem Anschaffungswert sind die Ansätze um die Hälfte zu reduzieren. In bestimmten Fällen können Abschreibungen bis zu 50 % des Anschaffungswertes vorgenommen werden, wie beispielsweise auf Neuanlagen, die aus besonderen Gründen (Produktion für den Rüstungsbedarf und dergleichen) voraussichtlich nur während ganz kurzer Zeit verwendbar sind.

Für die Abschreibungen auf land- und forstwirtschaftlichen Betrieben, Elektrizitätswerken, Drahtseilbahnen, Schiffen und Schifffahrtsanlagen, Warenlagern und Pflichtlagern gelten besondere Vorschriften.

Mehrheitlich haben die Kantone die für die dBSt geltenden Bestimmungen und Abschreibungssätze übernommen.

In einigen Kantonen gelten besondere Abschreibungsverfahren (Sofortabschreibungs- und Einmal erledigungsverfahren):

- Kantone ZH, BS und TG: Sofortabschreibungen auf 20 % bei laufend ersetzten, abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern und teilweise auch auf langfristigem Anlagevermögen mit höheren Restwerten möglich.
- Kanton LU: Sofortabschreibungen, Abschreibungen im Einmal erledigungsverfahren und Sonderabschreibungen auf betrieblich genutzten Neubauten.
- Kantone UR und SZ: Sofortabschreibungen auf 1 Franken können auf immateriellen Rechten sowie auf beweglichen Betriebseinrichtungen im Anschaffungsjahr oder in den folgenden Jahren vorgenommen werden.
- Kanton OW: Sofortabschreibungen auf 1 Franken sind möglich bei beweglichen Wirtschaftsgütern mit einem Normalabschreibungssatz von mehr als 24 %.
- Kanton SO: Spezielle Abschreibungssätze gelten für Neubauten, Anlagen für den Umweltschutz und zur Anwendung neuer Technologien.
- Kanton AR: Sofortabschreibungen auf Investitionen sind zulässig.
- Kanton TI: Bis Ende 2012 sind die Abschreibungssätze für Neuanschaffungen verdoppelt (beschleunigtes Abschreibungsverfahren).
- Kanton VS: Auf Neuinvestitionen kann zusätzlich zu den ordentlichen Abschreibungen eine Sofortabschreibung bis zu 100% getätigt werden. Bei Liegenschaften entspricht der Sofortabschreibungssatz dem doppelten ordentlichen Abschreibungssatz. Die Sofortabschreibungen sind nur in der Steuerperiode zulässig, in welcher die Anschaffungen getätigt wurden.

Diese besonderen Verfahren können auch für die dBSt angewendet werden.

²² Für Näheres, siehe die verschiedenen Merkblätter A 1995 bzw. A 2001 (www.estv.admin.ch > Dokumentation > direkte Bundessteuer > Merkblätter) zu den geltenden Abschreibungssätzen.

Einzelne Kantone lassen die bei Veräusserungen von Anlagevermögen erzielten Gewinne zum Abzug zu, wenn sie zum Ersatz des veräusserten Gutes verwendet werden.

5.1.2.1.2 Rückstellungen

Abschreibungen und Rückstellungen weisen eine Gemeinsamkeit auf. Beide Vorgänge belasten die Erfolgsrechnung, ohne dass ein Geldabfluss erfolgt.

Während aber die Abschreibungen dazu bestimmt sind, die auf dem Geschäftsvermögen erlittenen Wertebussen auszugleichen, dienen die Rückstellungen dazu, unmittelbar drohenden Verlustgefahren zu begegnen. In diesem Sinne handelt es sich um Verbindlichkeiten, die in ihrer Höhe und Fälligkeit noch nicht feststehen.

Bemerkung:

Rückstellungen sind Fremdkapital und damit zu unterscheiden von den Wertberichtigungen, welche der Berücksichtigung von Verlustrisiken auf bestimmten Aktiven des Umlaufvermögens dienen (z.B. Delkredere). In der Regel subsumieren die Steuergesetze die Wertberichtigungen aber unter die Rückstellungen.

Gleich wie für die Abschreibungen gilt auch für die Rückstellungen der Grundsatz, dass sie in dem Umfang, als sie geschäftsmässig nicht begründet sind, dem steuerbaren Reingewinn zugerechnet werden müssen. Sie sind geschäftsmässig begründet, wenn die Verlustgefahren, zu deren Ausgleich sie bestimmt sind, am Bilanzstichtag bereits drohen, nicht aber wenn sie nur im Hinblick auf in der Zukunft möglicherweise entstehende Risiken gebildet werden.

Bei der dBSt (Art. 63 DBG) gelten Rückstellungen als zulässig für:

- im Geschäftsjahr bestehende Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist
- Verlustrisiken, die mit Aktiven des Umlaufvermögens, insbesondere mit Waren und Debitoren, verbunden sind
- andere unmittelbar drohende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen
- künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge an Dritte bis zu 10 % des steuerbaren Gewinns, insgesamt jedoch höchstens bis zu 1 Million Franken.

Bisherige Rückstellungen werden dem steuerbaren Gewinn zugerechnet, soweit sie nicht mehr begründet sind (Art. 63 Abs. 2 DBG).

Die kantonalen Regelungen lauten ähnlich (Art. 24 Abs. 4 in Verbindung mit Art. 10 Abs. 1 Bst. b StHG).

Die grosse Mehrheit der Kantone lässt Rückstellungen für Forschungs- und Entwicklungsaufträge an Dritte zu. Im Gegensatz zur dBSt behandeln die meisten dieser Kantone diesen Posten als Rücklage oder Reserve, da es sich dabei nicht um Rückstellungen im steuerrechtlichen Sinne handelt.

Einige Kantone gewähren zudem noch weitere Rückstellungen, z.B. für Betriebsumstrukturierungen.

Im Einzelnen gilt Folgendes:

- Rückstellungen (bzw. Rücklagen) für **Forschungs- und Entwicklungsaufträge an Dritte** werden bis zu einer bestimmten Höhe gewährt:

- bis zu 10 % des steuerbaren Gewinns, höchstens jedoch bis zu 1 Million Franken (wie dBSt): ZH, LU, UR, SZ, NW, GL, ZG, FR, SO, AR, AI, SG, GR, TG, TI, VD, VS, GE und JU; im Weiteren NE, aber nur für konkrete Projekte
im Weiteren SH, aber auch mit eigenen Forschungs- und Entwicklungsaufträgen; sowie OW und AG auch für nachgewiesene eigene Forschungs- und Entwicklungsprojekte
- bis zu 10 % des steuerbaren Gewinns, höchstens jedoch bis zu 5 Millionen Franken: BS
- bis zu 10 % des steuerbaren Gewinns pro Jahr, wobei der gesamte Bestand 20 % des ausgewiesenen Eigenkapitals nicht übersteigen darf: BE
- bis zu 20 % des steuerbaren Gewinns (pro Jahr höchstens 1/5 des Forschungsaufwandes der letzten 5 Jahre): BL
- Auch Rückstellungen für **Betriebsumstrukturierungen** werden gewährt:
 - in unlimitierter Höhe: BL
 - nur nach individueller Beurteilung: SG (restriktive Praxis) und TG
 - nur soweit die Umstrukturierung wirtschaftlich erforderlich ist bzw. die Rückstellungen geschäftsmässig begründet sind: BE
im Weiteren SO während maximal 4 Jahren
- Rückstellungen für **Ersatzbeschaffungen** werden gewährt:
 - i.d.R. während maximal 2 Jahren: LU, SZ, SO, BS, AR, GR, TG und NE
 - im Allgemeinen innerhalb von 2 Jahren oder mehr in Spezialfällen: GE
 - in der Regel während maximal 3 Jahren: SG und AG
 - in der Regel während 2 bis 4 Jahren: UR
 - während maximal 5 Jahren: SH
 - während eines vernünftigen Zeitrahmens: ZH, OW, NW, ZG, AI, FR, TI, VD, VS und JU
- Rückstellungen für **Umweltschutzmassnahmen** werden gewährt:
 - bis zu 20 % des Reingewinns (während maximal 4 Jahren) im Rahmen des geltenden Umweltschutzrechts: BE
 - bis zu 75 % des Investitionsvolumens. Die Bildung dieser Rückstellungen ist wenn möglich auf 2 bis 3 Jahre zu verteilen: SG.

5.1.2.2 Steuern

Anders als die natürlichen Personen können nach Art. 59 Abs. 1 Bst. a DBG und Art. 25 Abs. 1 Bst. a StHG die Kapitalgesellschaften und Genossenschaften ihre während der Berechnungsperiode bezahlten eidgenössischen, kantonalen und kommunalen **Steuern vom Reingewinn in Abzug bringen**, handle es sich nun um direkte oder indirekte Steuern.

Steuerbussen hingegen (z.B. infolge Verletzung der Verfahrenspflichten, vollendeter oder versuchter Steuerhinterziehung, Verheimlichung oder Beiseiteschaffung von Nachlasswerten im Inventarverfahren, Steuerbetrug, Veruntreuung von Quellensteuern) sind **nicht abzugsfähig**.

5.1.2.3 Geschäftsverlust

Bei der dBSt und in allen Kantonen können vom Reingewinn der Steuerperiode **Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen** werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinnes dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten (Art. 67 Abs. 1 DBG und Art. 25 Abs. 2 StHG). Dies nennt man **Verlustvortrag**.

Beispiel 1: Verlustvortrag für die Steuerperiode 2014

Vorperioden							Steuerperiode
2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
- 100	-100	- 150	- 50	- 100	- 25	- 25	+ 400

Der steuerbare Gewinn für 2014 beträgt -150 (-550 + 400), also 0. Verrechnet sind damit die Verluste der Jahre 2007 bis 2010.

Beispiel 2: Verlustvortrag für die Steuerperiode 2015

Vorperioden							Steuerperiode
2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
- 100	- 150	- 50	- 100	- 25	- 25	+ 400	+ 500

Der steuerbare Gewinn für 2015 beträgt 350 (-150 + 500). Die noch nicht verrechneten Verluste der Jahre 2011 bis 2013 können verrechnet werden.

Bemerkung:

Im Kanton BL können die Geschäftsverluste des laufenden und der sieben vorherigen Geschäftsperioden mit allfälligen Grundstücksgewinnen verrechnet werden.

Für weitere Erklärungen zu den Begriffen «Bemessungsperiode» und «Steuerperiode» vgl. Ziffer 6.

Mit Leistungen zum Ausgleich einer Unterbilanz im Rahmen einer **Sanierung** können auch Verluste verrechnet werden, die in früheren Geschäftsperioden entstanden und noch nicht mit Gewinnen verrechnet werden konnten (Art. 67 Abs. 2 DBG und Art. 25 Abs. 3 StHG). Es handelt sich somit um eine zeitlich nicht begrenzte Verlustverrechnung.

5.1.2.4 Zuwendungen an gemeinnützige Institutionen für ausschliesslich gemeinnützige Zwecke

Beim Bund wie auch in den Kantonen sind die **freiwilligen Leistungen** von Geld und übrigen Vermögenswerten an juristische Personen mit Sitz in der Schweiz, die im Hinblick auf ihre öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecke von der Steuerpflicht befreit sind sowie an Bund, Kantone und Gemeinden sowie deren Anstalten, in gewissem Umfang **abziehbar** (Art. 59 Abs. 1 Bst. c DBG und Art. 25 Abs. 1 Bst. c StHG).

Bei der dBSt beschränkt sich der Abzug auf max. **20 %** des Reingewinns.

In den Kantonen sind die Abzugsmodalitäten sehr unterschiedlich geregelt, da das StHG den maximalen Prozentsatz des Abzuges nicht regelt und dieser somit in der Kompetenz der Kantone verbleibt.

Art. 56 Bst. g DBG und Art. 23 Abs. 1 Bst. f StHG präzisieren, dass unternehmerische Zwecke grundsätzlich nicht gemeinnützig sind. Hingegen gelten der Erwerb und die Verwaltung von wesentlichen Kapitalbeteiligungen an Unternehmen als gemeinnützig, wenn das Interesse an der Unternehmenserhaltung dem gemeinnützigen Zweck untergeordnet ist und keine geschäftsleitenden Tätigkeiten ausgeübt werden.

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

Die anderen Kantone nehmen eine restriktivere Haltung ein. Der Abzug für nachgewiesene Zuwendungen an gemeinnützige und öffentliche steuerbefreite Institutionen wird bis zu einem Höchstsatz, ausgedrückt in Prozenten des steuerbaren Reingewinnes, gewährt:

- **20 %:** ZH, BE, LU, UR, SZ, OW, NW, GL, ZG, FR, SO, BS, SH, AR, AI, SG, GR, AG, TG, VD, VS und GE²³
- **10 %:** TI, NE und JU

Bemerkung:

Betreffend das «Verzeichnis der juristischen Personen mit Sitz in der Schweiz, die bei der dBSt im Hinblick auf öffentliche oder ausschliesslich gemeinnützige Zwecke von der Steuerpflicht befreit sind» vgl. die Bemerkung der Ziffer 3.3.1.

In gewissen Kantonen (ZH, BE, LU, OW, FR, SO, BL, AI, SG, GR, AG, TI, VD und GE) gehören Zuwendungen an politische Parteien ebenfalls zum geschäftsmässig begründeten Aufwand. Der Bund und die anderen Kantone kennen jedoch keine derartige Regelung.

5.1.2.5 Schuldzinsen

Unter der Bezeichnung «Schuldzinsen» (**Zinsen auf Geschäftsschulden**) versteht man die verschiedenen finanziellen Verpflichtungen Dritten gegenüber, beispielsweise vertragliche Schulden – spezifische, provisorische oder langfristige – oder aber allgemeiner beschrieben, jegliches bilanzierte Fremdkapital, dessen Schuldzinsen in der Erfolgsrechnung verbucht werden.

Als Beispiele können angeführt werden:

- Zinsen für ein Post- oder Bankkonto (Kontokorrent des Unternehmens beispielsweise), dessen Guthaben sich in den roten Zahlen bewegt
- Zinsen aus einem zeitlich begrenzten Darlehen einer Bank oder eines anderen Finanzinstitutes
- Zinsen aus einem Vorschuss an liquiden Geldmitteln einer Bank
- Zinsen aus einer Obligationsanleihe
- Zinsen aus irgendeiner Schuld bei einem Dritten

²³ Kanton OW und AI: 20 % des ausgewiesenen Reingewinns.

- Zinsen aus einem mittels Garantie verbürgten Darlehen, entweder mittels eines unbeweglichen Pfandes, einer Hypothek (Hypothekarzinsen) oder Verpfändung von Wertpapieren (Lombardkredit).

Soweit die Schuldzinsen in der Erfolgsrechnung ausgewiesen werden, können sie vollständig abgezogen werden.

5.2 Steuerbares Kapital

5.2.1 Begriff des steuerbaren Kapitals

Für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften umfasst das **steuerbare Kapital** auf Kantonsebene in der Regel (Art. 29 Abs. 2 StHG):

- das **einbezahlte Grund- oder Stammkapital** sowie
- die **offenen Reserven** und
- die aus versteuertem Gewinn gebildeten **stillen Reserven**. Versteuerte stille Reserven entstehen, wenn eine Kapitalgesellschaft trotz steuerlicher Aufrechnungen ihre Handelsbilanz nicht korrigiert.

Die in der Bilanz **offen ausgewiesenen Reserven** wurden aus versteuertem Gewinn gebildet und sind in der Handelsbilanz offen ausgewiesen. Als solche kommen u.a. in Betracht:

- die allgemeinen Reserven (Art. 671 OR),
- die statutarischen Reserven,
- die Kapitaleinlagereserven und
- die freien Reserven.

Die **stillen Reserven** werden durch Unterbewertung der Aktiven oder Überbewertung der Passiven gebildet. Geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen oder Rückstellungen werden steuerlich aufgerechnet. Anders gesagt handelt es sich um die Differenz zwischen Buchwert und Verkehrswert eines Aktivums.

Auch die Kantone umschreiben das steuerbare Kapital wie oben beschrieben.²⁴

Zu erwähnen bleibt noch, dass einzelne Kantone bei der Bestimmung des steuerbaren Kapitals der Holding- und Verwaltungsgesellschaften (*vgl. Ziffern 4.6.2.1 und 4.7.2.1*) unterschiedlich vorgehen.

Dies ist auch bei Vereinen, Stiftungen und den übrigen juristischen Personen der Fall, deren Reinvermögen jedoch gemäss Art. 29 Abs. 2 StHG nach den für die natürlichen Personen geltenden Bestimmungen berechnet wird (*vgl. Ziffern 4.8.2, 4.9.2 und 4.10.2*).

²⁴ Kanton NE: Zusätzlich zur erwähnten Definition sind die in der Bilanz ausgewiesenen übertragenen Verluste vom einbezahlten Aktien- oder Stammkapital abziehbar.

Kanton TI: Ebenfalls zum steuerbaren Kapital gehören die in der Handelsbilanz ausgewiesenen Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse, die von den Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 geleistet worden sind.

5.2.2 Verdecktes Eigenkapital

Man spricht von «verdecktem Eigenkapital», wenn durch offensichtliche **Unterkapitalisierung**²⁵ die Ausschüttung von Gewinnen der Gesellschaft an Aktionäre nicht als Dividenden, sondern als Passivzinsen erfolgt. Es kommt in der Tat vor, dass Aktiengesellschaften mit beträchtlichen Aktivposten nur ein minimales Kapital aufweisen und die restliche Finanzierung zum Teil oder gänzlich über Darlehen oder Zuschüsse der Aktionäre gesichert wird.

Da die Passivzinsen der Erfolgsrechnung belastet werden (obwohl es sich wirtschaftlich um nicht abziehbare Gewinnausschüttungen handelt), wird auf diese Weise eine ungerechtfertigte Steuerersparnis erzielt. Dieser wird in der Regel dadurch begegnet, dass die auf das verdeckte Eigenkapital entfallenen Zinsen zum Reingewinn gerechnet werden.

Alle Kantone bekämpfen auf die eine oder andere Art die ungerechtfertigte Steuerersparnis durch verdecktes Eigenkapital. In allen Kantonen wird das steuerbare Eigenkapital von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften um den Teil des Fremdkapitals erhöht, dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt (Art. 29a StHG).

Zwei Kantone sehen für **Immobilien Gesellschaften und -genossenschaften** eine Vorzugsregelung vor, indem sie das steuerbare Eigenkapital um einen Teil des Fremdkapitals erhöhen, bis der Gesamtbetrag einen bestimmten Bruchteil des Ertragssteuerwertes der Aktiven ausmacht:

- ZG: bis zu 1/5 der Aktiven, aber das steuerbare Eigenkapital wird auf 1/10 beschränkt, wenn die Immobilien Gesellschaft oder -genossenschaft vorwiegend sozialen Wohnungsbau mit Hilfe öffentlicher Mittel betreibt (bei übrigen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften beträgt der Bruchteil 1/7)
- TI: bis zu 1/5 der Aktiven

5.3 Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer

In seiner Botschaft vom 22. Juni 2005 zum Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II)²⁶ hatte der Bundesrat unter anderem vorgeschlagen, den Kantonen im StHG die Möglichkeit einzuräumen, die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer anzurechnen (Art. 30 Abs. 2 StHG).

Mit dieser Bestimmung erhalten die Kantone die Möglichkeit, 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).

Der Bundesrat hatte seinen Vorschlag folgendermassen gerechtfertigt:²⁷

Die Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer greift auf Unternehmensebene. Sie reduziert dort die effektive Grenz- und die effektive Durchschnittssteuerbelastung für eigenkapitalfinanzierte Investitionen von Kapitalgesellschaften und zwar unabhängig davon, ob die

²⁵ Unterkapitalisierung ist gegeben, wenn Aktiven einem sehr kleinen Eigenkapital und einem entsprechend grossen Fremdkapital gegenüberstehen, sodass sich ein unverhältnismässig grosser Zinsaufwand ergibt, der die Erzielung normaler Gewinne verunmöglicht.

²⁶ BBI 2005 4733.

²⁷ BBI 2005 4860

Beteiligten den persönlichen Steuern in der Schweiz unterliegen oder nicht. Die Massnahme entlastet das Risikokapital und regt dadurch die Investitionstätigkeit an. Gleichzeitig verbessert sie die Standortattraktivität, insbesondere für profitable Unternehmen.

Durch die niedrigere Grenzsteuerbelastung des Eigenkapitals trägt die Anrechnung zur Annäherung an die Kapitalstrukturneutralität bei. An der steuerlichen Ungleichbehandlung von Selbst- und Anteilsfinanzierung ändert sie hingegen nichts. Insgesamt resultiert jedoch eine Annäherung an die Finanzierungsneutralität und gleichzeitig auch an die Rechtsformneutralität. Schliesslich bewirkt die Anrechnung auch eine Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung auf Gesellschaftskapital und Vermögen. Auf diesem Wege dient die Massnahme auch der Verbesserung der Steuergerechtigkeit im Sinne der Gleichmässigkeit der Besteuerung. Diese Beurteilung setzt allerdings voraus, dass die Kantone von der Anrechnungsmöglichkeit tatsächlich Gebrauch machen.

Die neue Bestimmung ist auf den 1. Januar 2009 in Kraft getreten.

Gegenwärtig wenden die Kantone BE, SZ, SO, BL, AI, SG, AG, TG, VD, NE und GE²⁸ dieses System an.

²⁸ Kanton GE: Die Reduktion darf 8'500 Franken nicht überschreiten.

6 ZEITLICHE BEMESSUNG

Gewinn- und Kapitalsteuern werden wie die Einkommens- und Vermögenssteuern der natürlichen Personen periodisch in regelmässigen Abständen erhoben. Diese Erhebung richtet sich nach folgenden Perioden aus:

- **Steuerperiode**, als dem Zeitraum, für welchen die Steuer zu bezahlen ist. Bei juristischen Personen gilt das **Geschäftsjahr** als Steuerperiode (Art. 79 DBG und Art. 31 Abs. 2 StHG). Dieses fällt nicht unbedingt mit dem Kalenderjahr zusammen.
- **Bemessungsperiode** als dem Zeitraum, in dem der der Steuerveranlagung zu Grunde liegende Gewinn erzielt wird. Nur im Zusammenhang mit den Gewinnsteuern spricht man von der Bemessungsperiode, nicht aber bei den Kapitalsteuern. Für diese ist nämlich das am Ende der Steuerperiode oder gar der Steuerpflicht vorhandene Kapital ausschlaggebend.

6.1 Gewinnsteuer

Eigentlich sollte der für die Ermittlung der Gewinnsteuer massgebliche Gewinn derjenige sein, welcher während des entsprechenden Steuerjahres erzielt wird.

In der Vergangenheit kannten die verschiedenen schweizerischen Steuergesetze keine einheitliche Regelung in diesem Bereich.

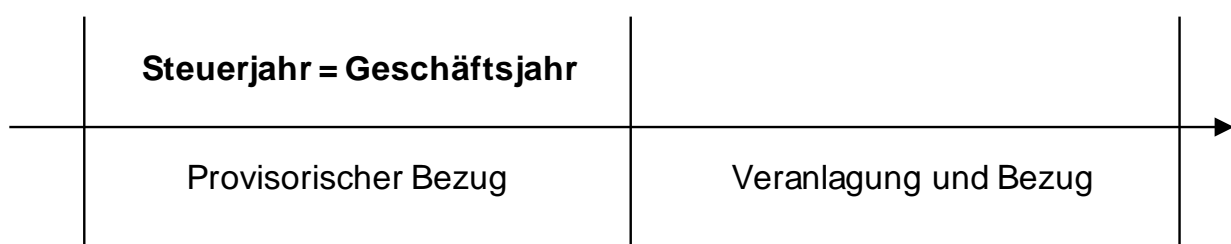
Mit Inkrafttreten des DBG und des StHG sind die Bestimmungen über die zeitliche Bemessung bei den juristischen Personen jedoch harmonisiert worden. Bei der dBSt und in allen Kantonen wird die **Steuer jährlich auf dem tatsächlich erzielten Gewinn** berechnet (Postnumerando-Methode).

Bei diesem System **fallen Steuerperiode und Bemessungsperiode zeitlich zusammen**. Besteuert wird der im Steuerjahr/Geschäftsjahr erzielte Gewinn. Die Steuer kann aber erst zu Beginn des nächstfolgenden Jahres veranlagt und erhoben werden (daher der Begriff «**Postnumerando**»).

Beispiel:

Die Steuererklärung für das Steuerjahr 2014 wird von den juristischen Personen im 2015 ausgefüllt. Das Veranlagungsverfahren (Einreichen der Steuererklärung + Berechnen der Steuer) kann tatsächlich erst nach Ablauf der Steuerperiode, also 2015 stattfinden.

Der juristischen Personen bezahlt folglich 2015 die für das Jahr 2014 veranlagte Steuer, die anhand des 2014 effektiv erzielten Gewinns und Kapitals berechnet wird.



In allen Kantonen ausser BS findet schon während des Steuerjahrs ein provisorischer Steuerbezug statt. Nach der definitiven Veranlagung im nächsten Jahr erfolgt gegebenenfalls eine Korrektur.²⁹

Sowohl beim Bund als auch in allen Kantonen **gilt als Steuerjahr das Geschäftsjahr** (und nicht das Kalenderjahr). In jedem Kalenderjahr (mit Ausnahme des Gründungsjahres) muss ein Geschäftsabschluss mit Bilanz und Erfolgsrechnung erstellt werden (Art. 79 Abs. 2 und 3 DBG und Art. 31 Abs. 2 StHG).

Bei einem Postnumerando-System mit proportionalem Tarif (wie ihn die dBSt und die Mehrheit der Kantone kennen) hat die Dauer der Steuerpflicht keinen direkten Einfluss auf den Gewinnsteuerbetrag.

Ist hingegen der Tarif progressiv wie in den übrigen Kantonen (rein progressiver Tarif oder renditeabhängiger Dreistufentarif), muss bei über- oder unterjährigen Geschäftsjahren der ordentliche Gewinn für die Satzbestimmung auf ein Jahr umgerechnet werden (Art. 31 Abs. 2 in fine StHG).

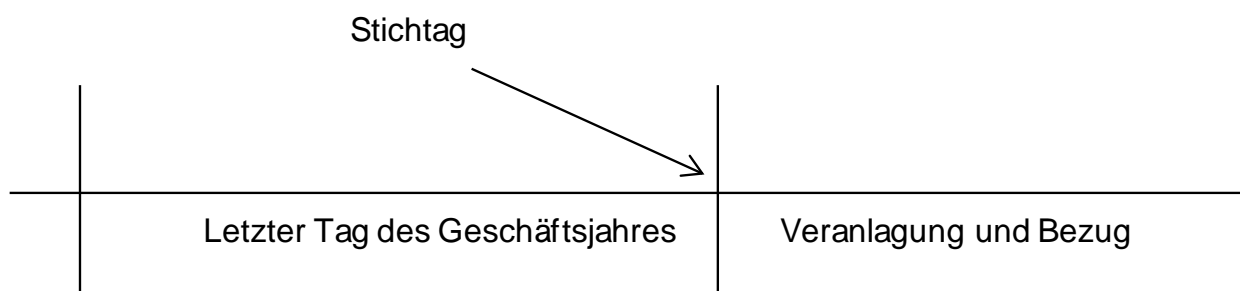
6.2 Kapitalsteuer

Wie die Gewinnsteuer wird auch die Kapitalsteuer jedes Jahr erhoben. Für die Bemessung der Kapitalsteuer wird auf das Kapital an einem bestimmten **Stichtag** (Kapital am Ende des Geschäftsjahres) abgestellt. Der Begriff der Bemessungsperiode findet hier also keine Anwendung.

Gestützt auf das StHG haben alle Kantone die einjährige Postnumerando-Besteuerung eingeführt (Art. 31 Abs. 4 StHG).

Die Steuer kann wiederum erst im folgenden Jahr definitiv veranlagt und bezogen werden.

Steuerjahr = Geschäftsjahr



Bei über- oder unterjährigen Geschäftsjahren wird die Steuer entsprechend der Dauer erhöht bzw. herabgesetzt.

²⁹ Im Kanton BS findet kein provisorischer Bezug statt, sondern es existiert ein System des allgemeinen Fälligkeitstermins im Kalenderjahr, das auf das Steuerjahr folgt. Es besteht nur die Möglichkeit der freiwilligen Vorauszahlung.

7 STEUERBERECHNUNG

7.1 Steuertarife

7.1.1 Auf Bundesebene

Bei der dBSt sind die **Steuersätze** für die Steuer vom Gewinn für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (Art. 68 DBG), für Vereine, Stiftungen wie auch für übrige juristische Personen (Art. 71 DBG) im Gesetz enthalten. Somit kann die für einen bestimmten Gewinn massgebende Steuer sofort berechnet werden.

7.1.2 Auf kantonaler und kommunaler Ebene

Anders verhält es sich in den meisten Kantonen: Das Steuermass besteht aus zwei Teilen, nämlich dem gesetzlich festgelegten **Steuersatz** und dem periodisch festgesetzten **Steuerfuss**.

Meistens enthalten die Steuergesetze nur den **Grundtarif**, d.h. die **einfachen Ansätze**. Die einfachen Ansätze der Gewinn- und Kapitalsteuern für die juristischen Personen sind auf der Internetseite der ESTV verfügbar: www.estv.admin.ch (Dokumentation > Publikationen > übrige Publikationen > Steuermäppchen).

Die mit dem Steuersatz multiplizierte Steuerberechnungsgrundlage (steuerbarer Gewinn oder steuerbares Kapital) ergibt die **einfache Kantonssteuer**. Erst durch die Multiplikation dieser einfachen Steuer mit dem Steuerfuss ergibt sich die effektive Kantons- bzw. Gemeindesteuer. Dieser Steuerfuss (je nach Kanton auch **Vielfaches** oder **Steueranlage** genannt) wird in der Regel jährlich von der Legislative bestimmt (vgl. Ziffer 7.2).

In der Mehrheit der Kantone wird dieses Vielfache in Prozent, in anderen in Einheiten der einfachen Steuer ausgedrückt.

Genügen dem Staat die Einnahmen aus der einfachen Steuer, beträgt das Vielfache 100 %. Benötigt der Staat weniger Geld, vermindert er das Vielfache. Braucht er mehr Geld, erhöht er das Vielfache auf z.B. 110 % der einfachen Steuer.

Dieses System gestattet die periodische Anpassung der Steuererträge an den Finanzbedarf des Gemeinwesens.

Das folgende Beispiel zeigt die Berechnung der Gewinn- und Kapitalsteuer auf Ebene des Bundes, des Kantons und der Gemeinde für eine im Kanton X ansässige, ordentlich besteuerte Kapitalgesellschaft ohne Beteiligungsabzug.

Beispiel zur Steuerberechnung

Einfache Steuer

	CHF	Steuersatz	Einfache Staatssteuer 100 %, CHF
Steuerbarer Reingewinn	20'000	6 %	1'200
Steuerbares Kapital	100'000	0.50 ‰	50
Total einfache Staatssteuer, CHF			1'250

Staats- und Gemeindesteuern

	Steuersatz	CHF
Staatssteuern (Kanton), Steuersatz	100 %	
Gemeindesteuern, Steuersatz	120 %	
Total Staats- und Gemeindesteuern, CHF	220 %	2'750

Direkte Bundessteuer

	Taux	CHF
Direkte Bundessteuer, Einfache Staatssteuer 100 % CHF	8.5 %	1'700

Die gesamte Steuerbelastung beläuft sich für diese Gesellschaft somit auf 4'450 Franken.

7.1.2.1 Kantonssteuern

- Kantone mit **festem Tarif** (wie DBG kein jährliches Vielfaches): OW, NW, BS, BL, AI³⁰, TI, VS und NE; im Weiteren AR, aber nur für die Gewinnsteuer der Kapitalgesellschaften und Genossenschaften.
- Kantone mit **Grundtarif und jährlichem Vielfachen**:
 - in Einheiten ausgedrückt: BE, LU und JU; im Weiteren AR, aber nur für die Kapitalsteuer der Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sowie die Gewinn- und Kapitalsteuern der Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen.

Beispiel:

Einfache Steuer von 2'500 Franken und Steuerfuss von 2,4 ergibt eine Steuer von 6'000 Franken.

- in Prozenten der einfachen Ansätze ausgedrückt: ZH, UR, SZ, GL, ZG, FR, SO, SH, SG, GR, AG, TG, VD und GE

Beispiel:

Einfache Steuer von 5'000 Franken und Steuerfuss von 115 % ergibt eine Steuer von 5'750 Franken.

³⁰ Gemäss Steuergesetz beträgt die Gewinnsteuer 6,0 – 11,5 % des steuerbaren Gewinns. Der Grosse Rat legt den Steuersatz jährlich fest.

- Einige dieser Kantone mit jährlichem Vielfachen wenden bei einzelnen Kategorien von juristischen Personen den Grundtarif oder eigenständige Tarife an. Einen derartigen Tarif für Holding- und Verwaltungsgesellschaften kennen: BE, LU, GL, AR und JU; sowie GR, aber nur was die Kapitalsteuer betrifft.

7.1.2.2 Gemeindesteuern

- Die Gemeinden erheben ein Vielfaches des kantonalen Grundtarifs, welches durch Multiplikation des Steuersatzes mit dem Steuerfuss errechnet wird. Der Steuerfuss ist
 - ausgedrückt in Einheiten: BE, LU und JU
 - ausgedrückt in Prozenten der einfachen Ansätze: ZH, SZ (gilt auch für die Bezirkssteuer), GL, ZG, SO, SH, TG, VD und GE
- Die Gemeinden erheben ein in Prozenten ausgedrücktes Vielfaches der kantonalen Steuern: FR und TI
- Die Gemeinden wenden bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften einen eigenen proportionalen Tarif, bei Holding- und Verwaltungsgesellschaften hingegen den kantonalen Tarif an: BL
- Das Steuergesetz sieht für die Gemeindesteuer den gleichen Steuersatz vor wie für die Kantonssteuer (kein Vielfaches): VS und NE
- Das Steuergesetz sieht einen proportionalen Gewinn- und Kapitalsteuersatz speziell für die Gemeinden vor. Sie haben jährlich einen Steuerfuss festzusetzen: UR
- Spezialfälle:
 - Kantone, in welchen die Gemeinden keine Steuer bei juristischen Personen erheben: OW, NW, BS und AI, wo die Gemeinden aber am Ertrag der Kantonssteuern partizipieren; im Weiteren AR, aber nur betreffend Gewinnsteuer.
Der Kanton erhebt also einen Gesamtsteuersatz für den Kanton und die Gemeinden, wobei der Steuerertrag zwischen den verschiedenen Gebietskörperschaften aufgeteilt wird. Die Verteilerschlüssel sind die folgenden:
 - OW: Kanton (40 %), Einwohnergemeinde (54 %) und Kirchgemeinde (6 %)
 - NW: Kanton (51 %), Gemeinde (37 %) und Kirchgemeinde (12 %)
 - BS: 45 % für die Landgemeinden Riehen und Bettingen. Die Gemeinde Basel erhält nichts, denn sie ist keine eigene vom Kanton unabhängige wirtschaftliche Körperschaft
 - AR: Kanton (45 %), Gemeinden (55 %)
 - AI: Kanton (43 %), Bezirk (15 %), Schulgemeinde (34 %), Kirchgemeinde (8 %)
 - Kantone, welche für Rechnung der Gemeinden anstelle der Gemeindesteuer einen fixen in Prozenten bzw. Einheiten der einfachen Steuer ausgedrückten Zuschlag erheben:
 - AR: einheitlicher Zuschlag von 4 Einheiten für alle Gemeinden des Kantons (nur für die Kapitalsteuer der Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sowie die Gewinn- und Kapitalsteuern der Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen)
 - SG: Zuschlag von 220 %; davon gehen 130 % an die politische Gemeinde und 22,5 % als Finanzausgleich an die Kirchgemeinden. 67,5 % bleiben beim Kanton
 - GR: Zuschlag von 99 % für die Gemeinde und 10,5 % für die Kirchgemeinde (mit Ausnahme der Kapitalsteuer für Holding- und Verwaltungsgesellschaften)

- AG: Zuschlag von 50 % für die Gemeinde

- Besondere Erleichterungen:

Die oben erwähnten Bestimmungen beziehen sich auf die juristischen Personen im Allgemeinen. Einige kantonale Steuergesetze sehen indes Abweichungen für gewisse Arten von juristischen Personen vor. So wird manchmal auf Gemeindeebene kein jährliches Vielfaches erhoben (die in den Steuergesetzen vorgesehenen Sätze entsprechen dann der tatsächlichen Belastung) oder es wird überhaupt ganz auf die Erhebung einer Gemeindesteuer verzichtet (in diesem Fall partizipieren in der Regel die Gemeinden am Ertrag der Kantonssteuern; *vgl. Ziffern 4.6.2.2 und 4.7.2.2*):

- keine Gemeindesteuer für Holding- und Verwaltungsgesellschaften: LU und GL; im Weiteren UR und GR, aber gilt nur für die Kapitalsteuer
- auf Gemeindeebene kein jährliches Vielfaches für die Holding- und Verwaltungsgesellschaften: BE und JU
- für Holding-, Verwaltungs- und Domizilgesellschaften darf die Gemeindesteuer höchstens im Betrag der ganzen Kantonssteuer erhoben werden: SO.

7.1.2.3 Kirchensteuern

In fast allen Kantonen erheben die Kirchgemeinden der drei Landeskirchen (der reformierten, römisch-katholischen und – soweit vertreten – christkatholischen Kirche) von ihren Mitgliedern und meistens auch von den im Kanton steuerpflichtigen juristischen Personen eine Kirchensteuer.

Für die juristischen Personen ist die Bezahlung der Kirchensteuer in den Kantonen TI und NE fakultativ. Die Kantone BS, SH, AG und GE erheben von ihnen keine solche Steuer. Der Kanton SO kennt eine Finanzausgleichssteuer, die für den Finanzausgleich der Kirchgemeinden verwendet wird. Der Kanton SG erhebt keine echten Kirchensteuern, aber ein Teil der Steuererträge wird für den Finanzausgleich zwischen Kirchgemeinden eingesetzt.

Der Kanton VD kennt keine Kirchensteuer. Kultusaufgaben werden aus dem Ertrag der ordentlichen Steuern finanziert. Im Kanton VS, wo diese Kosten im Gemeindebudget inbegriffen sind, wird die Kirchensteuer nur in einzelnen Gemeinden erhoben.

Die Kirchensteuer berechnet sich in den meisten Kantonen nach dem gesetzlich festgelegten Steuertarif, dem so genannten Grundtarif der Kantonssteuer (einfache Steuer). Die Kirchensteuer ist dann ein in Prozent dieser einfachen Steuer berechneter Betrag oder aber ein Vielfaches davon.

Im Kanton UR sieht das Steuergesetz einen proportionalen Gewinnsteuersatz speziell für die Kirchgemeinden vor. Sie haben jährlich einen Steuerfuss festzusetzen. Die Kirchgemeinden erheben keine Kapitalsteuer.

7.1.3 Im Steuerjahr 2014 anwendbare Vielfache der einfachen Ansätze (Steuerfuss)

Nachstehender Übersicht ist zu entnehmen, mit welchem Vielfachen der gesetzlichen Ansätze die Steuern der Kantone und der Kantonshauptorte für das Jahr 2014 erhoben werden. Die Angaben ermöglichen dem Benutzer, anhand der in den Kantons- und Gemeindeheften wiedergegebenen gesetzlichen Unterlagen die Steuerbelastung nach dem neuesten Stand zu ermitteln.

Der Steuerfuss stellt in der Regel ein Vielfaches der gesetzlich festgelegten einfachen Ansätze dar. Auf Ausnahmen wird in den Fussnoten hingewiesen.

In den meisten Kantonen wird für die evangelische und katholische Kirche eine nach Konfessionsangehörigkeit anteilmässig ausgeschiedene Kirchensteuer bezogen. In der Übersicht werden die ausgeschiedenen Kirchensteuersätze angegeben.

Steuerfüsse in den Kantonshauptorten 2014

Kantone	Kantonshauptorte	Kantonssteuer ¹	Gemeindesteuer ¹	Kirchensteuer ¹	
ZH	Zürich	100 %	119 %	10,01 %	
BE	Bern	3,06	1,54	0,1919	
LU	Luzern	1,60	1,85	0,25	
UR	Altdorf	Gewinnsteuer Kapitalsteuer	100 % 2	99 % 0,01 ‰	94,02 % 3
SZ	Schwyz	120 %	215 %	28 %	
OW	Sarnen	4	5	5	
NW	Stans	4	5	5	
GL	Glarus	55 %	63 %	8,705 %	
ZG	Zug	82 %	60 %	7,59 %	
FR	Fribourg	100 %	81,6 %	10 %	
SO	Solothurn	114 % ⁶	115 %	-	
BS	Basel	4	5	-	
BL	Liestal	Gewinnsteuer Kapitalsteuer	4 4	5,0 % ⁷ 2,75 ‰ ⁷	5 % 5 %
SH	Schaffhausen	112 %	98 %	-	
AR	Herisau	Gewinnsteuer Kapitalsteuer	4 3,2	5 4,0	- -
AI	Appenzell	4	5	5	
SG	St. Gallen	115 %	8	-	
GR	Chur	100 %	9	9	
AG	Aarau	114 %	10	-	
TG	Frauenfeld	117 %	149 %	16 %	
TI	Bellinzona	4	95 %	-	
VD	Lausanne	154,5 %	79 %	-	
VS	Sion	4	4	3 % ¹¹	
NE	Neuchâtel	4	4	-	
GE	Genf	Gewinnsteuer Kapitalsteuer	188,5 % ¹² 167,7 % ¹²	45,5 % ¹³ 45,5 % ¹³	- -
JU	Delémont	2,85	1,95	8,1 % ¹⁴	

Quelle: Abteilung Grundlagen, Eidgenössische Steuerverwaltung

Bemerkungen:

- ¹ In der Regel beziehen sich die Prozentzahlen resp. die Vielfachen auf die einfache Steuer. Ausnahmen werden in den Fussnoten vermerkt.
- ² Der Kanton und die Kirchgemeinden erheben keine Kapitalsteuer.
- ³ Keine Kapitalsteuer.
- ⁴ Kein Vielfaches (effektiver Satz). Im Kanton AR nur für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften.
- ⁵ Kein Vielfaches für Gemeinde bzw. Kirchgemeinde. Die im Gesetz (AI: vom Grossen Rat) festgesetzten Sätze stellen einen Gesamtsatz dar und die Erträge werden zwischen Kanton, Bezirk, Schulgemeinde und gegebenenfalls Kirchgemeinde aufgeteilt (im Kanton AR nur für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften).
- ⁶ Inklusive 10 % Finanzausgleichssteuer zu Gunsten der Kirchgemeinden.
- ⁷ In % des steuerbaren Gewinnes oder ‰ des steuerbaren Kapitals.
- ⁸ Der Kanton erhebt einen Zuschlag von 220 % zur einfachen Steuer (insgesamt 335 %). Die Gemeinden partizipieren mit 130 % und für den Ausgleich unter den Kirchgemeinden werden 22,5 % aufgewendet.
- ⁹ Der Kanton erhebt für die Gemeinde einen Zuschlag von 99 % und für die Kirchgemeinde einen Zuschlag von 10,5 % (insgesamt 209,5 %).
- ¹⁰ Der Kanton erhebt für die Gemeinde einen Zuschlag von 50 % (insgesamt 164 %).
- ¹¹ In % der Gemeindesteuer.
- ¹² Zudem interkommunaler Finanzausgleich von 44,5 % auf 20 % des Betrags der einfachen Steuer.
- ¹³ Auf 80 % der einfachen Steuer.
- ¹⁴ In % der Kantonssteuer.

7.2 Verfahren bei Änderung des Steuertarifs

Bei der dBSt ist lediglich der **Höchstsatz** (8,5 %) in der Bundesverfassung verankert (Art. 128 Abs. 1 Bst. b BV). Dieser kann nur durch **Verfassungsrevision** geändert werden, was ein obligatorisches Referendum und die Zustimmung von Volk und Ständen erfordert.

Hingegen können die geltenden Steuersätze ohne Änderung des Höchstsatzes mittels Bundesgesetz geändert werden (fakultatives Referendum, Art. 141 Abs. 1 Bst. a BV).

Auf kantonaler und kommunaler Ebene erfordert jede Änderung des Tarifs oder des einfachen Steuersatzes eine Teilrevision des Steuergesetzes, mit den daraus resultierenden rechtlichen Konsequenzen (je nach Kanton fakultatives oder obligatorisches Referendum).

Eine Ausnahme gilt im Kanton AI, wo der Grosse Rat die Gewinn- und Kapitalsteuersätze jährlich innerhalb des vom Steuergesetz vorgegebenen Rahmens festlegt.

7.3 Zuständigkeiten bei Bestimmung des Vielfachen der Kantone und der Gemeinden

7.3.1 Kantone

Die jährlichen Vielfachen werden in der Regel von den kantonalen Parlamenten beschlossen, unter Vorbehalt des fakultativen Referendums.

Es gibt indessen diverse Ausnahmen: Einige Kantone sehen in bestimmten Fällen das obligatorische Referendum vor. In anderen Kantonen ist hingegen kein Referendum möglich:

- Übersteigt das jährliche Vielfache ein bestimmtes Mass oder eine bestimmte Limite, so muss es dem Volk zur Genehmigung unterbreitet werden:
 - obligatorisches Referendum: SO
 - fakultatives Referendum: BE und LU
 - fakultatives bzw. obligatorisches Referendum bei einer Erhöhung auf 110 % oder mehr: UR
- Die Bestimmung des Vielfachen unterliegt immer dem obligatorischen Referendum: GL (Lands-gemeinde).
- Jede Veränderung des jährlichen Vielfachen unterliegt dem obligatorischen Referendum: GE.
- Der Kantonsrat entscheidet endgültig (es gibt kein Referendum): ZH, SZ, AR, SG, AG, TG und JU.

7.3.2 Gemeinden

Die Festsetzung des jährlichen Vielfachen erfolgt meistens durch die kommunale Legislative (Gemeindeparlament bzw. Gemeindeversammlung) und unterliegt grundsätzlich dem fakultativen Referendum. Im Kanton ZH ist für die Festsetzung des Gemeindesteuerfusses das Referendum ausgeschlossen.

In einzelnen Kantonen ist die Steueranlage alljährlich mit dem Voranschlag dem Volk zur Abstimmung vorzulegen (obligatorisches Referendum).

In den Kantonen AR und AG ist der Gemeindesteuerzuschlag im Gesetz festgelegt und kann nur durch Gesetzesänderung, d.h. durch Volksentscheid, geändert werden. Das Gleiche gilt im Kanton UR für die proportionale Gemeindesteuer.

In den Kantonen OW, NW, BS, AR, AI, SG, AG und GR besitzen die Gemeinden keine Steuerhoheit über juristische Personen (*vgl. Ziffer 7.1.2.2*).

7.4 Maximale Steuerbelastung

Gemäss Bundesverfassung ist bei der dBSSt die Gewinnsteuer auf 8,5 % des Reingewinns begrenzt (Art. 128 Abs. 1 Bst. b BV). Dabei handelt es sich um eine (endgültige) maximale Steuerbelastung, da im Gegensatz zu den meisten Kantonen (und Gemeinden) kein jährliches Vielfaches zur Anwendung kommt.

Die grosse Mehrheit der Kantone kennt keine Höchstbelastungsgrenze für die Steuern der juristischen Personen.

In drei Kantonen jedoch kommt für juristische Personen eine solche Belastungsobergrenze zur Anwendung. Dies bedeutet, dass die Steuer auf dem Gewinn (eventuell auch auf dem Kapital) oder die gesamte Steuerbelastung durch Kanton, Gemeinde und Kirche (einschliesslich allfälliger jährlicher Vielfacher) einen bestimmten Prozentsatz nicht überschreiten darf:

- LU: Die Gesamtbelastung der Korporationsgemeinden durch die Staats- und Gemeindesteuer (Reingewinn und Kapital) darf 12 % des steuerbaren Reingewinns nicht übersteigen, muss aber mindestens 1 ‰ des steuerbaren Eigenkapitals betragen.
- BS: Die Gewinnsteuer der juristischen Personen beträgt insgesamt höchstens 20 % des steuerbaren Reinertrags.³¹
- VD: Bei Aktiengesellschaften, Genossenschaften und Domizilgesellschaften dürfen Kantons- und Gemeindesteuern zusammen 30 % des steuerbaren Reingewinns (Gewinnsteuer) und 7 ‰ des steuerbaren Kapitals (Kapitalsteuer) nicht überschreiten. Bei Holdinggesellschaften gilt auf Grund der Steuerbefreiung des Gewinns (Kantons- und Gemeindesteuer) nur die 7 ‰ -Grenze für die Kapitalsteuer.

³¹ Die Gemeinden des Kantons BS besteuern die juristischen Personen nicht, sondern beteiligen sich am Ertrag der Kantonssteuer (vgl. Ziffer 7.1.2.2).

8 STEUERBELASTUNG

Wie sich aus *Ziffer 7* ergibt, variieren die Steuerbelastungen nicht nur von Kanton zu Kanton, sondern teils auch unter Gemeinden ein und desselben Kantons.

Was die Höhe der tatsächlichen Belastung in den einzelnen Kantonshauptorten betrifft, verweisen wir auf die Dokumente «Steuerbelastung in den Kantonshauptorten» auf der Internetseite der Eidgenössischen Steuerverwaltung:

www.estv.admin.ch (Dokumentation > Zahlen und Fakten > Steuerstatistiken > Steuerbelastung)

* * * * *