Steuerinformationen
Informations Fiscales
Informazioni Fiscali
Infurmaziuns Fiscalas

S Schweizerische Steuerkonferenz
C S I Conférence suisse des impôts
K Conferenza svizzera delle imposte

Besteuerung der juristischen Personen

(Stand der Gesetzgebung: 1. Januar 2026)

© Steuerdokumentation / ESTV
Bern, 2026

Autor:
Team Steuerdokumentation
Eidg. Steuerverwaltung

Auteur:
Team Documentation
Fiscale
Administration fédérale
des contributions

Autore:
Team Documentazione
Fiscale
Amministrazione federale
delle contribuzioni

Autur:
Team Documentaziun
Fiscala
Administraziun federala
da taglia

Eigerstrasse 65
CH-3003 Bern
email: ist@estv.admin.ch
Internet: www.estv.admin.ch

Hinweis

Informationsanfragen
Das Dossier Steuerinformationen ist eine von der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) herausgegebene und von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) verfasste Publikation. Diese beiden Behörden sind hingegen nicht für die Veranlagung der juristischen Personen zuständig und somit müssen **alle damit zusammenhängenden Fragen an die Steuerverwaltung des zuständigen Kantons** (im Prinzip der Sitz- oder Belegenheitskanton) **gerichtet werden**.

Ausschluss der Verantwortung
Der Inhalt der vorliegenden Publikation bezweckt eine allgemeine Information und stellt namentlich in keinem Fall eine juristische Meinung oder Beurteilung eines Einzelfalls dar und ersetzt somit nicht die Leistungen von Fachspezialisten, insbesondere von denjenigen der kantonalen Steuerverwaltungen.
Folglich lehnt die ESTV die Verantwortung ab für den Fall, dass die Leser Massnahmen ergreifen oder unterlassen und sich dabei auf die Vollständigkeit und Genauigkeit des Inhalts dieser Publikation stützen und dadurch einen Schaden erleiden.

Verweise und Links
Alle Verweise oder Links auf Internetseiten werden den Lesern als Unterstützung zur Verfügung gestellt und deren Gültigkeit kann nicht garantiert werden.

Copyright
Die Informationen des vorliegenden Dokuments sind für die Öffentlichkeit zugänglich. Jegliche, teilweise oder vollständige, Wiedergabe (Zitat) seines Inhalts in elektronischer oder (hand-) schriftlicher Form für einen nicht-geschäftlichen Zweck ist ohne vorgängige Zustimmung der ESTV erlaubt, unter der Voraussetzung, dass die Quelle angegeben wird.

INHALTSVERZEICHNIS

1 VORBEMERKUNGEN 1

1.1 Auswirkungen des Föderalismus auf das Steuerwesen 1

1.2 Steuerharmonisierung 1

1.3 Projekt der OECD/G20 zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft 2

2 EINLEITUNG 4

3 SUBJEKTIVE STEUERPFLICHT 6

3.1 Voraussetzungen und Umfang der Steuerpflicht 6

3.1.1 Unbeschränkte Steuerpflicht 6

3.1.2 Beschränkte Steuerpflicht 7

3.1.2.1 Internationale und/oder interkantonale Verhältnisse 7

3.1.2.2 Rein internationale Verhältnisse 7

3.2 Beginn, Ende und Wechsel der Steuerpflicht 8

3.2.1 Beginn 8

3.2.2 Ende 9

3.2.3 Wechsel der Steuerpflicht von einem Kanton in einen anderen 9

3.3 Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht 10

3.3.1 Juristische Personen mit Verfolgung öffentlicher oder gemeinnütziger Zwecke bzw. von gesamtschweizerischen Kultuszwecken 11

3.3.2 Konzessionierte Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen 12

3.3.3 Politische Parteien 12

4 STEUERSUBJEKTE UND BESTEUERUNGSMETHODEN 13

4.1 Allgemeines 13

4.2 Kapitalgesellschaften 14

4.2.1 Gewinnsteuer 15

4.2.2 Kapitalsteuer 16

4.3 Genossenschaften 16

4.3.1 Gewinnsteuer 16

4.3.2 Kapitalsteuer 17

4.4 Vereine 17

4.4.1 Gewinnsteuer 17

4.4.2 Kapitalsteuer 18

4.5 Stiftungen 18

4.5.1 Gewinnsteuer 19

4.5.2 Kapitalsteuer 19

4.6 Übrige juristische Personen 20
4.6.1 Gewinnsteuer 20
4.6.2 Kapitalsteuer 21
4.7 Minimalsteuer und Mindeststeuer 22
4.7.1 Minimalsteuer auf Grundeigentum 22
4.7.2 Minimalsteuer auf Bruttoeinnahmen und/oder Kapital 22
4.7.3 Mindeststeuer 23
4.8 Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen 24
4.8.1 Rechtliche Grundlagen 24
4.8.2 Grundmechanismus der Mindestbesteuerung 24
4.8.3 Zurechnung auf die Geschäftseinheiten 26
4.8.4 Verfahren 26
4.8.4.1 Steuerpflichtige Geschäftseinheit 26
4.8.4.2 Deklaration und Veranlagung 26
4.8.4.3 Fälligkeit der Steuer 27
5 STEUEROBJEKTE 28
5.1 Steuerbarer Reingewinn 28
5.1.1 Massgebende Elemente für die Berechnung des steuerbaren Gewinns 29
5.1.1.1 Saldo der Erfolgsrechnung 30
5.1.1.1.1 Kapitalgewinne 30
5.1.1.1.2 Wertvermehrungen 31
5.1.1.1.3 Liquidationsgewinne 31
5.1.1.2 Geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen 32
5.1.1.3 Geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen 33
5.1.1.4 Neue Gesetzesbestimmungen zur Gewinnermittlung 33
5.1.1.4.1 Patentbox 33
5.1.1.4.1.1 Qualifizierende Rechte 34
5.1.1.4.1.2 Eintritt in die Patentbox 34
5.1.1.4.1.3 Berechnung des Reingewinns 34
5.1.1.4.2 Berücksichtigung der stillen Reserven bei Beginn und Ende der Steuerpflicht in der Schweiz 35
5.1.2 Aufwand 36
5.1.2.1 Geschäftsmässig begründeter Aufwand 36
5.1.2.1.1 Abschreibungen 37
5.1.2.1.2 Rückstellungen 39
5.1.2.1.3 Steuern 41
5.1.2.1.4 Zuwendungen an Vorsorgeeinrichtungen 41
5.1.2.1.5 Zuwendungen an Institutionen mit öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecken 41
5.1.2.1.6 Rückvergütungen und Rabatte 42
5.1.2.1.7 Gewinnabschöpfende Sanktionen ohne Strafzweck 42
5.1.2.2 Verlustverrechnung 42
5.1.2.3 Schuldzinsen 43
5.1.2.4 Zusätzlicher Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand 44

5.1.2.5 Abzug auf Eigenfinanzierung ... 45
5.1.2.6 Entlastungsbegrenzung ... 46
5.1.2.7 Gewinne juristischer Personen mit ideellen Zwecken ... 46
5.2 Beteiligungsabzug ... 47
5.2.1 Gewinnsteuer ... 47
5.2.2 Kapitalsteuer ... 48
5.3 Steuerbares Kapital ... 49
5.3.1 Begriff des steuerbaren Kapitals ... 49
5.3.2 Verdecktes Eigenkapital ... 50
5.4 Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer ... 51
5.5 Steuererleichterungen für neu eröffnete Unternehmen ... 51
5.5.1 Steuern auf Gewinn und Kapital ... 52
5.5.2 Befreiung von der Minimalsteuer bzw. Mindeststeuer ... 53
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
7.2 Verfahren bei Änderung des Steuertarifs ... 59
7.3 Zuständigkeiten bei Bestimmung der Vielfachen ... 60
7.3.1 Kantone ... 60
7.3.2 Gemeinden ... 60
7.4 Steuerbelastung ... 61
7.4.1 Maximale Steuerbelastung ... 61
7.4.2 Steuerbelastung in den Kantonen ... 61

Abkürzungen

AG	Aktiengesellschaft
AHV	Alters- und Hinterlassenenversicherung
ALV	Arbeitslosenversicherung
BGE	Amtlich publizierter Bundesgerichtsentscheid
BGer	Bundesgericht
BV	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft
BVG	Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge
DBG	Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer
dBSt	Direkte Bundessteuer
EO	Erwerbsersatzordnung
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
F&E	Forschung und Entwicklung
GloBEe	Global Anti-Base Erosion Model Rules
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GSG	Bundesgesetz über die von der Schweiz als Gaststaat gewährten Vorrechte, Immunitäten und Erleichterungen sowie finanziellen Beiträge
IFRS	International Financial Reporting Standards
IIR	Income Inclusion Rule (Primärergänzungssteuerregelung)
IV	Invalidenversicherung
KAG	Bundesgesetz über die kollektiven Kapitalanlagen
KMU	Kleine und Mittlere Unternehmen
KVG	Bundesgesetz über die Krankenversicherung
MindStV	Verordnung über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen
OR	Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht)
QDMTT	Qualified Domestic Minimum Top-up Tax
STAF	Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung
StHG	Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden
UTPR	Undertaxed Payment Rule (Sekundärergänzungssteuerregelung)
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch

Kantone

Die Links in untenstehender Liste führen auf die Kantonsblätter. Dort finden sich Inhalte für den jeweiligen Kanton betreffend die in den Kapiteln 3, 4, 5 und 7 behandelten Themen.

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

Im Folgenden werden die Kantone nicht alphabetisch, sondern gemäss der im ersten Artikel der Schweizerischen Bundesverfassung festgeschriebenen Reihenfolge aufgelistet. Diese entspricht dem jeweiligen Beitritt in die Schweizerische Eidgenossenschaft, mit Ausnahme der Kantone Zürich, Bern und Luzern, welche, entsprechend ihrer historischen Bedeutung vorangestellt sind.

Bemerkung

An verschiedenen Stellen wird auf die Publikation «Steuermäppchen» des Teams Steuerdokumentation der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) verwiesen. Diese beziehen sich – im Gegensatz zum vorliegenden Artikel – auf die Steuerperiode 2025, für welche aktuell die Steuererklärung ausgefüllt werden muss. Deshalb sind die Abzüge für diese Steuerperiode relevant.

1 VORBEMERKUNGEN

1.1 Auswirkungen des Föderalismus auf das Steuerwesen

Die Schweiz ist als Bundesstaat föderalistisch organisiert. Dieser **Föderalismus** kommt auch im Steuerwesen stark zum Ausdruck. So werden in unserem Land die direkten Steuern nicht nur vom **Zentralstaat (Bund)**, sondern auch von den **26 Gliedstaaten (Kantone)**, erhoben.

Jeder dieser «Staaten» besitzt eine ursprünglich (originäre) Steuerhoheit, d.h. das Recht, Steuern zu erheben und über den daraus fliessenden Ertrag frei zu verfügen. Für die direkten Steuern bestehen **26 verschiedene kantonale Steuergesetzgebungen** sowie **eine eidgenössische**. Diese behandeln u.a. die Einkommens- und Vermögenssteuern natürlicher Personen sowie die Gewinn- und Kapitalsteuern der juristischen Personen.
Dadurch kommen verschiedene Steuertarife und -sätze zur Anwendung, was im Ergebnis zu einer unterschiedlichen Steuerbelastung je nach (Wohn-)Sitzkanton führen kann.

Neben dem Bund und den Kantonen erheben auch die rund 2'110 Gemeinden ihre **eigenen Steuern** aufgrund einer abgeleiteten (delegierten) Steuerhoheit. Den Gemeindesteuern unterliegen in der Regel die gleichen Objekte wie den Kantonssteuern, so insbesondere Einkommen und Vermögen natürlicher Personen, Gewinn und Kapital juristischer Personen, Erbschaften und Schenkungen usw. Meistens erheben die Gemeinden ihre Steuern 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 Kantonssteuer (sogenannter Steuerfuss).

1.2 Steuerharmonisierung

Der Föderalismus erklärt, weshalb die kantonalen Steuergesetze früher teilweise sehr unterschiedlich ausgestaltet waren. Es war somit nicht ungewöhnlich, wenn Steuerobjekt (z.B. Gewinn), Bemessungsgrundlage oder zeitliche Bemessung bei den direkten Steuern unterschiedlich bestimmt wurden.

In Ausführung eines im Jahr 1977 angenommenen Verfassungsauftrags (Art. 129 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV]) zur Harmonisierung der Steuern vom Einkommen und Vermögen bzw. vom Gewinn und Kapital 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.

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

In diesem Gesetz fehlen Vorschriften über die Behördenorganisation. Diese bleibt den Kantonen vorbehalten, da jeder einzelne in seinem staats- und verwaltungsrechtlichen Aufbau seine Besonderheiten kennt. Im Gegensatz dazu verlangt Art. 104 Abs. 2 und 3 DBG beispielsweise, dass jeder Kanton

eine kantonale Steuerrekurskommission bestellt und dass für die Veranlagung der juristischen Personen jeder Kanton eine einzige Amtsstelle bezeichnet.

Das StHG trat am 1. Januar 1993 in Kraft. Nach Ablauf der Übergangsfrist der Kantone von acht Jahren 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.

1.3 Projekt der OECD/G20 zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft

Die Wirtschaftspolitik der Schweiz war in den vergangenen Jahrzehnten äusserst erfolgreich und hat der Schweiz zu einem hohen Wohlstand verholfen. Jedoch sieht sie sich angesichts des intensiven internationalen Standortwettbewerbs regelmässig mit Reformbedarf konfrontiert. Bedeutend ist in diesem Zusammenhang das Projekt der OECD und der G20 zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft.

Dieses Projekt gliedert sich in zwei Säulen:

Mit der Säule 1 soll der Besteuerungsanteil der Marktstaaten am Gewinn grosser, grenzüberschreitend tätiger Unternehmen erhöht werden. Vom Anwendungsbereich dieser Säule sollen multinationale Unternehmen mit über 20 Milliarden Euro Jahresumsatz und über 10 % Gewinnmarge betroffen sein. Gemäss OECD umfasst das die rund 100 grössten und profitabelsten Unternehmen weltweit. Die multilaterale Vereinbarung zur Säule 1 ist noch nicht unterschriftsreif.

Mit der Säule 2 soll für international tätige Unternehmen mit einem Jahresumsatz von mindestens 750 Millionen Euro eine **Mindestbesteuerung von 15 %** auf der Basis einer international vereinheitlichten Bemessungsgrundlage eingeführt werden. Wird diese Mindestbesteuerung in einem bestimmten Staat nicht erreicht, so soll die Differenz zwischen der effektiven Steuerbelastung und der geforderten Mindeststeuerbelastung in dem Staat nachbesteuert werden, in dem sich die oberste Muttergesellschaft des betreffenden Unternehmens befindet. Sollte dieser Staat die vorrangige Regel nicht eingeführt haben, soll die Besteuerung subsidiär in den Staaten mit Tochtergesellschaften des betreffenden Unternehmens sichergestellt werden.

Die Schweiz ist weder rechtlich noch politisch verpflichtet, die Mindestbesteuerung gemäss Säule 2 einzuführen. Jedoch kann die Schweiz mit der Umsetzung ihre steuerlichen Rahmenbedingungen international abstimmen und gleichzeitig ihre wirtschaftlichen Interessen schützen. Dieses Vorgehen schützt Unternehmen vor zusätzlichen Steuerverfahren im Ausland und bringt Rechtssicherheit. Die heutigen Gewinnsteuern von Bund und Kantonen werden für alle Unternehmen unverändert weitergeführt. Die Umsetzung sichert der Schweiz zusätzliche Steuereinnahmen, die sonst ins Ausland abfliessen würden. Allfällige Mehreinnahmen schaffen Spielraum, um die Standortattraktivität zu erhöhen.

Die Einführung der Mindestbesteuerung wurde durch eine Volksabstimmung am 18. Juni 2023 genehmigt, bei der eine deutliche Mehrheit der Stimmberechtigten zustimmte. Diese Massnahme erfasst, wie erwähnt, ausschliesslich grosse, international tätige Unternehmensgruppen mit einem weltweiten Jahresumsatz von mindestens 750 Millionen Euro. Für alle anderen Unternehmen, namentlich für kleine und mittlere Unternehmen (KMU), ändert sich nichts.

Die finanziellen Auswirkungen der Mindestbesteuerung in der Schweiz sind noch unsicher, die Einnahmen aus der Ergänzungssteuer werden anfänglich auf etwa CHF 1 bis 2,5 Milliarden geschätzt.

Der Bundesrat hat mit der Verordnung über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen vom 22. Dezember 2023 (MindStV) die schweizerische Ergänzungssteuer (Qualified Domestic Minimum Top-up Tax [QDMTT]), die seit dem 1. Januar 2024 erhoben wird, eingeführt. Sie soll sicherstellen, dass Unternehmen in der Schweiz mindestens mit 15 % besteuert werden, um zu verhindern, dass Steuersubstrat ins Ausland abfliesst *(siehe Ziffer 4.8)*.

Am 4. September 2024 hat der Bundesrat entschieden, die primäre internationale Ergänzungssteuer (sogenannte IIR) ab dem 1. Januar 2025 umzusetzen. Diese Ergänzungssteuer betrifft Gewinne von Geschäftseinheiten, welche steuerlich nicht der Schweiz zugehörig sind.
Da die grosse Mehrheit der EU-Mitgliedstaaten sowie UK, Kanada und Australien die Sekundärergänzungssteuerregelung (UTPR) seit 2025 anwenden, können sie gemäss den Regeln der OECD/G20-Mindestbesteuerung die ausländischen Gewinne von Schweizer Unternehmensgruppen besteuern. Da die Schweiz die IIR in Kraft setzt, werden diese Gewinne in der Schweiz besteuert und sichern ihr damit Einnahmen, die wiederum für die Stärkung des Standorts eingesetzt werden können. Ebenfalls sorgt der Bundesrat damit für Rechtssicherheit. Konkret kann den betroffenen Unternehmen eine Vielzahl von Steuerverfahren in Staaten, die die UTPR anwenden, erspart werden.
Auf eine Inkraftsetzung der UTPR verzichtet der Bundesrat bis auf Weiteres, da die Risiken eines solchen Schrittes das Aufkommenspotenzial einer UTPR aus seiner Sicht überwiegen würden.

Die Ergänzungssteuer ist als **Bundessteuer** konzipiert, die von den Kantonen veranlagt und bezogen wird. Bei der Ausgestaltung der Verordnung wurde insbesondere versucht, administrative Hürden zu vermeiden, um den Aufwand für Unternehmen und kantonale Steuerverwaltungen so gering wie möglich zu halten.

2 EINLEITUNG

Das schweizerische Recht versteht unter dem Begriff «juristische Person» Körperschaften oder Anstalten, denen das Zivilrecht oder das öffentliche Recht eine eigene Rechtspersönlichkeit verleiht und damit die Fähigkeit, selbstständig Rechte auszuüben und Pflichten zu übernehmen (Art. 52 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 [ZGB]). Das Steuerrecht trägt dem Rechnung und behandelt die juristischen Personen als von ihren Gesellschaftern und Verwaltungsorganen selbstständige Steuersubjekte (Art. 49 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG] sowie Art. 20 StHG).

Die juristischen Personen werden auch deshalb als selbstständige Subjekte besteuert, weil sie eine eigene wirtschaftliche Leistungsfähigkeit haben. Mit deren Besteuerung berücksichtigen die Gemeinwesen, dass auch juristische Personen – insbesondere Handels- und Industrieunternehmen – Leistungen des Staates beanspruchen (Infrastruktur, Verwaltung und Justiz, Transporte, Kommunikationsmittel, Stromversorgung, Reinigung usw.).

Während bei den natürlichen Personen Einkommen und Vermögen steuerlich erfasst werden, spricht man bei den juristischen Personen in der Regel von Gewinn und Kapital.

Bemerkung

Kantone und ihre Gemeinden erheben von den juristischen Personen zusätzlich zur Gewinnsteuer eine Kapitalsteuer. Demgegenüber hat der Bund die direkte Bundessteuer (dBSt) auf dem Kapital der juristischen Personen per 1. Januar 1998 abgeschafft.

Die Steuerbelastung hängt bei den juristischen Personen nicht ohne Weiteres nur von der Höhe des ausgewiesenen Gewinns ab, sondern kann sich bei gewinnstrebigen Unternehmen auch am Verhältnis zwischen Gewinn und Kapital orientieren *(vgl. Ziffer 4)*.

Die von den juristischen Personen erhobenen Steuern auf Gewinn und Kapital stellen eine wichtige Einnahmequelle für die Gemeinwesen dar.

Erträge aus Gewinn- und Kapitalsteuern der juristischen Personen 2023 (in CHF Millionen)

	Bund	Kantone	Gemeinden
Gewinnsteuer	14’491	8’773	4’628
Kapitalsteuer	--	1’023	617

Die Gesamteinnahmen aus den Gewinn- und Kapitalsteuern betrugen 2023 somit rund CHF 29,5 Milliarden. Gemessen an den Gesamtsteuereinnahmen 2023 von rund CHF 166 Milliarden (Bund, Kantone und Gemeinden) ergibt dies einen Anteil von 17,8 %.

Bemerkung

Am 19. Mai 2019 wurde das Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung vom 28. September 2018 (STAF) in der Volksabstimmung angenommen. Die Bestimmungen sind per 1. Januar 2020 in Kraft getreten. Auf diesen Zeitpunkt hatten auch die Kantone ihre Steuergesetze entsprechend anzupassen.

Ausgangspunkt des Steuerteils der Reform war die Abschaffung der international nicht mehr akzeptierten Regelungen für kantonale Statusgesellschaften (Holding- und Verwaltungsgesellschaften). Damit die Schweiz weiterhin ein attraktiver Wirtschaftsstandort bleibt, wurde diese Massnahme durch die Einführung neuer, international kompatibler Steuerregelungen zur Förderung von Forschung und Entwicklung (F&E) begleitet.

Für eine Übersicht über die Regelung in den Kantonen siehe die Tabelle «Steuerreform und AHV-Finanzierung (STAF): Übergangsbestimmungen betreffend die Abschaffung der Statusgesellschaften» der Steuermäppchen.

Auf die diversen Massnahmen der Reform wird in einzelnen Kapiteln dieses Artikels näher eingegangen *(vgl. Ziffer 5.1)*.

Für eine Übersicht über die Regelung in den Kantonen siehe die Tabelle «Steuerreform und AHV-Finanzierung (STAF): Überblick über die kantonale Umsetzung per 1. Januar 2020» der Steuermäppchen.

3 SUBJEKTIVE STEUERPFLICHT

3.1 Voraussetzungen und Umfang der Steuerpflicht

Wie bei den natürlichen Personen unterscheidet man auch bei den juristischen Personen zwei Arten von Steuerpflicht:

- **Unbeschränkt steuerpflichtig** sind juristische Personen, deren Sitz oder tatsächliche Verwaltung in der Schweiz liegt. Sie werden auf der Gesamtheit ihrer weltweiten Einkünfte (Gewinne) und des entsprechenden Vermögens (Kapital) besteuert. Man spricht hier auch von einer **«persönlichen» Zugehörigkeit**.
- **Beschränkt steuerpflichtig** sind juristische Personen, die ihren Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Ausland oder ausserhalb des besteuernden Kantons haben, aber im Inland oder Kanton über bestimmtes Kapital oder über Gewinnquellen verfügen, für die – und nur für die – sie steuerpflichtig werden. Man spricht in diesem Falle von einer **«wirtschaftlichen» Zugehörigkeit**.

Die nachfolgenden Ausführungen zur subjektiven Steuerpflicht stehen unter dem Vorbehalt abweichender staatsvertraglicher Vereinbarungen bzw. des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung.

3.1.1 Unbeschränkte Steuerpflicht

Diejenigen juristischen Personen, die **in der Schweiz** (bzw. im Kanton, welcher die Steuer erhebt) **ihren Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung haben**, sind aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig (Art. 50 DBG und Art. 20 StHG).
Die Steuerpflicht erstreckt sich aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Ausland (Art. 52 Abs. 1 DBG).

Die kantonalen Steuergesetze lauten betreffend Kantons- und Gemeindesteuern im Wesentlichen gleich. Die Umschreibung des Steuerorts, in der Regel der statutarische Sitz oder der Ort der Verwaltung, kann variieren. Im interkantonalen Verhältnis liegt aber das Hauptsteuerdomizil laut der neueren Rechtsprechung des Bundesgerichts (BGer) am Ort der tatsächlichen Verwaltung.[1]

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, aufgrund derer sie die Rechtspersönlichkeit erlangt haben.

---

[1] Vgl. Urteil des BGer 2C_627/2017 vom 1. Februar 2019; zur dBSt vgl. Bundesgerichtsentscheid (BGE) 146 II 111.

3.1.2 Beschränkte Steuerpflicht

Juristische Personen mit **Sitz** oder **tatsächlicher Verwaltung im Ausland** oder ausserhalb des Kantons sind auf Bundes- bzw. Kantonsebene aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt steuerpflichtig, falls bestimmte **Anknüpfungspunkte** gegeben sind (Art. 51 Abs. 1 DBG und Art. 21 StHG).

Es ist zwischen internationalen und interkantonalen Verhältnissen zu unterscheiden.

3.1.2.1 Internationale und/oder interkantonale Verhältnisse

Die juristischen Personen mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung im Ausland oder in einem anderen Kanton sind bei folgenden Tatbeständen in der Schweiz bzw. im Kanton steuerpflichtig (Art. 51 Abs. 1 DBG und Art. 21 Abs. 1 StHG):

- Teilhaber an Geschäftsbetrieben in der Schweiz (bzw. im Kanton);
- Unterhalt einer Betriebsstätte in der Schweiz (bzw. im Kanton);
- Berechtigung (Eigentum, dingliche oder diesen wirtschaftlich gleichkommende persönliche Nutzungsrechte) an Grundstücken in der Schweiz (bzw. im Kanton);
- Handeln mit in der Schweiz (bzw. im Kanton) gelegenen Grundstücken.

3.1.2.2 Rein internationale Verhältnisse

Die juristischen Personen mit Sitz und tatsächlicher Verwaltung im Ausland sind in der Schweiz bzw. im Kanton 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.

Bei der dBSt kommt eine wirtschaftliche Zugehörigkeit gestützt auf die in diesem und dem vorangegangenen Kapitel erwähnten Anknüpfungspunkte somit nur in Betracht, wenn eine juristische Person ihren **Sitz und ihre tatsächliche Verwaltung im Ausland** hat und folglich in der Schweiz nicht infolge persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig ist (Art. 51 Abs. 1 DBG). Bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt sich die Steuerpflicht auf den Gewinn, für den nach Art. 51 DBG eine Steuerpflicht in der Schweiz besteht (Art. 52 Abs. 2 DBG).

Auf kantonaler Ebene führen die beiden oben genannten Anknüpfungspunkte wie bei der dBSt nur im **internationalen Verhältnis**, falls die juristische Person Sitz und tatsächliche Verwaltung im Ausland hat, zu einer (beschränkten) Steuerpflicht im betreffenden Kanton (Art. 21 Abs. 2 StHG).

Abgesehen davon, dass die Kantone nicht nur den Gewinn, sondern auch das Kapital der juristischen Personen besteuern, lauten die kantonalen Bestimmungen ähnlich. Demnach ist eine juristische Person, die ihren Sitz ausserhalb des fraglichen Kantons hat, nur aufgrund 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). Andernfalls wäre diejenige juristische Person, die beispielsweise Einkünfte aus in verschiedenen Ländern gelegenen Grundstücken bezieht, bei progressivem Steuertarif bessergestellt 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 Wechsel der Steuerpflicht

3.2.1 Beginn

Die **unbeschränkte Steuerpflicht** beginnt für juristische Personen in der Regel sowohl auf Bundesebene (Art. 54 Abs. 1 DBG) als auch nach kantonalem Recht (Art. 20 Abs. 1 StHG):

- mit der **Gründung** der Gesellschaft in der Schweiz oder im Kanton. Die zivilrechtlichen Entstehungsgründe sind die folgenden:
  - für Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften [AG], Kommanditaktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung [GmbH]), Genossenschaften sowie gewöhnliche Stiftungen beginnt die Steuerpflicht mit dem Tag der **Eintragung in das Handelsregister**;
  - für Vereine beginnt die Steuerpflicht am Datum der **Errichtung der Statuten** des Vereins und für kirchliche und Familienstiftungen mit der **Errichtung der öffentlichen Urkunde** oder beim Tod 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.

3.2.2 Ende

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

- mit der **Auflösung** (Löschung im Handelsregister, Abschluss der Liquidation); oder
- mit der **Verlegung des Sitzes** oder der **tatsächlichen Verwaltung** ins Ausland.

Die **beschränkte Steuerpflicht** erlischt am Tag, an dem ihre Voraussetzungen nicht mehr erfüllt sind, 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 Wechsel der Steuerpflicht von einem Kanton in einen anderen

Bei **unbeschränkter Steuerpflicht** bestimmt das StHG, dass bei einer Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung während der Steuerperiode von einem Kanton in einen anderen die juristische Person **in beiden Kantonen** für die gesamte Steuerperiode **pro rata temporis** 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** aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit in einem anderen 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 ausgeschieden (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, welches nicht unbedingt mit dem Kalenderjahr übereinstimmen muss. Aber in jedem Kalenderjahr, ausgenommen im Gründungsjahr, muss ein Geschäftsabschluss mit Bilanz und Erfolgsrechnung erstellt werden (Art. 79 Abs. 2 und 3 DBG und Art. 31 Abs. 2 StHG).

3.3 Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht

Von der subjektiven Steuerpflicht auf Bundesebene sind – unter bestimmten Voraussetzungen – befreit (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 Infrastrukturunternehmen[2], 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;
- Einrichtungen der beruflichen Vorsorge von Unternehmen mit Wohnsitz, Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz und von ihnen nahestehenden Unternehmen, sofern die Mittel der Einrichtung dauernd und ausschliesslich der Personalvorsorge dienen;
- inländische Sozialversicherungs- und Ausgleichskassen, insbesondere Arbeitslosen-, Krankenversicherungs-[3], 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 vom 22. Juni 2007 (GSG) für die Liegenschaften, die Eigentum der institutionellen Begünstigten sind und die von deren Dienststellen benützt werden;
- 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.

---

2 Vgl. Kreisschreiben Nr. 35 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 2. Dezember 2011 «Besteuerung konzessionierter Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen», S. 4 f.

3 Seit Inkrafttreten des Bundesgesetzes über die Krankenversicherung vom 18. März 1994 (KVG) am 1. Januar 1996 sind die Krankenkassen jedoch für Einkünfte und Vermögenswerte aus dem Bereich des Zusatzversicherungsgeschäftes steuerpflichtig.

Gestützt auf Art. 23 Abs. 1 StHG präsentiert sich die Liste der Ausnahmen von der Steuerpflicht auf kantonaler Ebene fast gleich. Alle kantonalen Steuergesetze verweisen zudem auf das Kapital juristischer Personen, sonst bestehen aber von Kanton zu Kanton gewisse Abweichungen. Bestimmte steuerbefreite juristische Personen unterliegen im Übrigen der kantonalen Grundstückgewinnsteuer (Art. 23 Abs. 4 StHG).

Weiter kann der Bund den institutionellen Begünstigten nach Art. 2 Abs. 1 GSG mit Sitz oder Tätigkeit in der Schweiz (d.h. einer Reihe von in der Schweiz niedergelassenen internationalen Organisationen, z.B. zwischenstaatlichen Organisationen wie die UNO, WHO, WTO, internationalen Institutionen, quasizwischenstaatlichen Organisationen, diplomatischen Missionen, konsularischen Posten, ständigen Missionen oder anderen Vertretungen bei zwischenstaatlichen Organisationen, internationalen Konferenzen, internationalen Gerichtshöfen usw.) u.a. die Befreiung von den direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden gewähren (Art. 3 Abs. 1 Bst. c GSG).

Schliesslich ist darauf hinzuweisen, dass der Bund sowie seine Anstalten, Betriebe und unselbstständigen Stiftungen auch aufgrund von Art. 62*d* des Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetzes vom 21. März 1997 (RVOG) von jeder Besteuerung durch die Kantone und Gemeinden befreit sind. Ausgenommen sind Liegenschaften, die nicht unmittelbar öffentlichen Zwecken dienen.

Bemerkung

Alle Kantone (ausser VD und GE) führen 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 zahlreichen Ausnahmen für juristische Personen von der Steuerpflicht müssen sich auf bestimmte Gründe und Zwecke stützen. Einige werden nachfolgend näher beschrieben.

3.3.1 Juristische Personen mit Verfolgung öffentlicher oder gemeinnütziger Zwecke bzw. von gesamtschweizerischen Kultuszwecken

Juristische Personen, die **öffentliche oder gemeinnützige Zwecke** verfolgen, sind von den Steuern auf dem Gewinn und Kapital, welche ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken dienen, **befreit**. Unternehmerische Zwecke sind dabei grundsätzlich nicht gemeinnützig (Art. 56 Bst. g DBG und Art. 23 Abs. 1 Bst. f StHG).[4]

Verfolgen juristische Personen **gesamtschweizerische Kultuszwecke**, sind sie sowohl auf Bundes- als auch auf Kantonsebene unter bestimmten Voraussetzungen meist steuerbefreit (Art. 56 Bst. h DBG und Art. 23 Abs. 1 Bst. g StHG).[5]

Einige Kantone sehen jedoch gewisse Einschränkungen vor:

---

[4] Im Kanton JU können auch Vereine und übrige juristische Personen mit sportlichem, kulturellem oder ähnlichem Zweck durch Regierungsratsbeschluss befreit werden.

[5] Vgl. Kreisschreiben W95-012D der ESTV vom 8. Juli 1994 betreffend Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke oder Kultuszwecke verfolgen.

- den endgültigen Entscheid über die Befreiung fällt eine kantonale Behörde: BE, GL, FR, SO, BS, AR, AI, SG, TI und JU (kantonale Steuerverwaltung); im Weiteren TG und GE (kantonales Finanzdepartement) sowie BL (Taxations- und Erlasskommission);
- das kantonale Steueramt entscheidet unter Vorbehalt der Rechtsmittel analog dem Veranlagungs-, Einsprache-, Rekurs- und Beschwerdeverfahren: ZH, SZ, AG und NE;
- 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 Liegenschaftssteuer, ausser wenn diese direkt einem öffentlichen, gemeinnützigen oder Kultuszweck dienen: BS.

Bemerkung

Für allfällige Grundstückgewinne dieser normalerweise von den kantonalen Steuern befreiten juristischen Personen gelten besondere Bestimmungen (siehe den Artikel «Besteuerung der Grundstückgewinne» im Dossier Steuerinformationen, Ziffer 4).

3.3.2 Konzessionierte Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen

Auf Kantonsebene gelten dieselben Vorschriften wie bei der dBSt *(siehe Ziffer 3.3)*. Das StHG sieht eine Befreiung von der Steuerpflicht für vom Bund 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).

3.3.3 Politische Parteien

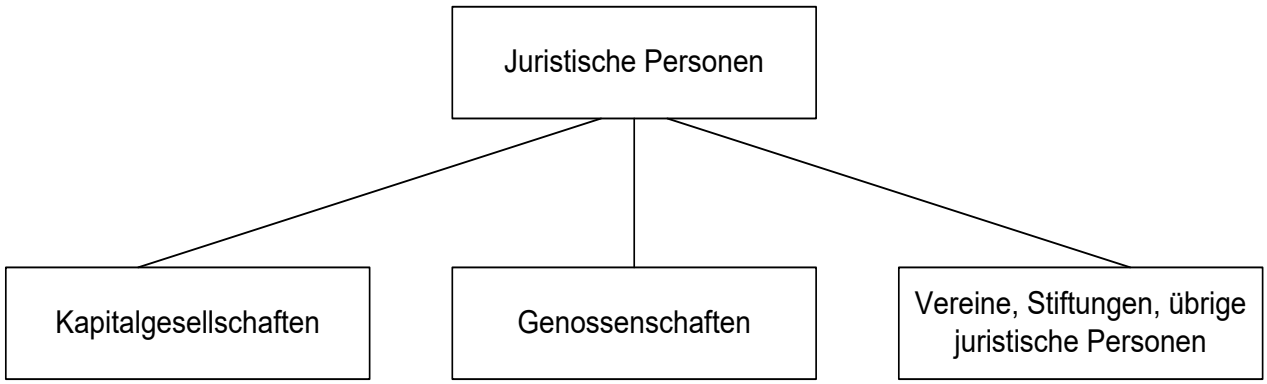
Weder das DBG noch das StHG enthalten Bestimmungen zur Steuerbefreiung von politischen Parteien. Gestützt auf die jeweiligen Steuergesetze der Kantone BE, ZG, SH und AG sind die **politischen Parteien ausdrücklich** von der Steuerpflicht **befreit**. Desgleichen in den Kantonen ZH, LU und NW, allerdings nur für die im Kantonsrat bzw. Grossen Rat vertretenen politischen Parteien.
Gemäss Praxis werden jedoch die politischen Parteien auch in der Mehrheit der übrigen Kantone nicht oder erleichtert besteuert.

4 STEUERSUBJEKTE UND BESTEUERUNGSMETHODEN

4.1 Allgemeines

Juristische Personen werden im Einklang mit dem Zivilrecht, welches ihnen eine eigene Rechtspersönlichkeit zuerkennt (Art. 52 ff. ZGB), als selbstständige Steuersubjekte herangezogen. Als juristische Personen werden besteuert:

- **Kapitalgesellschaften**: AG (Art. 620 ff. des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [Fünfter Teil: Obligationenrecht] vom 30. März 1911 [OR]), Kommanditaktiengesellschaft (Art. 764 ff. OR) und GmbH (Art. 772 ff. OR);
- **Genossenschaften** (Art. 828 ff. OR);
- **Vereine** (Art. 60 ff. ZGB), **Stiftungen** (Art. 80 ff. ZGB) und die **übrigen juristischen 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 etwa juristische Personen, deren Zweck die Erzielung von Gewinnen ist, und anderen, die wie Selbsthilfeorganisationen nicht gewinnorientiert sind.

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 auf die wirtschaftliche Doppelbelastung der juristischen Personen und deren Anteilsinhaber hinzuweisen. Das Problem zeigt sich namentlich bei den Kapitalgesellschaften als von ihren Gesellschaftern unabhängige Steuersubjekte. Der Gewinn wird zuerst bei den Kapitalgesellschaften besteuert. Der aus den Beteiligungsrechten erzielte Vermögensertrag wird sodann bei den Beteiligungsinhabern mit der Einkommenssteuer erfasst.

Da aber Gesellschaft und Gesellschafter 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 nicht im Widerspruch zum verfassungsrechtlichen Doppelbesteuerungsverbot steht. Hier wird daher von **«wirtschaftlicher Doppelbelastung»** gesprochen *(vgl. Ziffer 4.2)*.

Kapitalgesellschaften unterliegen besonderen Regelungen, während die übrigen juristischen Personen (zumindest in den Kantonen) manchmal ähnlich wie die natürlichen Personen behandelt werden.[6] **Genossenschaften** mit Erwerbszweck werden wie Kapitalgesellschaften besteuert (Art. 49 Abs. 1 DBG und Art. 20 Abs. 1 StHG). Gelegentlich unterliegen Genossenschaften des kantonalen Rechts besonderen Bestimmungen.

Investmentgesellschaften mit festem Kapital (SICAF) sind AGs im Sinne des OR und werden gemäss Art. 110 des Bundesgesetzes über die kollektiven Kapitalanlagen vom 23. Juni 2006 (KAG) folglich wie Kapitalgesellschaften besteuert. Die **kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz** nach Art. 58 oder 118*a* KAG werden den «übrigen juristischen Personen» gleichgestellt (Art. 49 Abs. 2 DBG und Art. 20 Abs. 1 StHG).

Schliesslich werden sowohl beim Bund wie auch in den Kantonen die aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtigen ausländischen juristischen Personen sowie die ausländischen Personengesamtheiten und Handelsgesellschaften ohne juristische Persönlichkeit in der Regel den schweizerischen juristischen Personen gleichgestellt, denen sie rechtlich oder tatsächlich am ähnlichsten sind (Art. 49 Abs. 3 DBG und Art. 20 Abs. 2 StHG).

4.2 Kapitalgesellschaften

Die Kapitalgesellschaften (AG, Kommanditaktiengesellschaft und GmbH) entrichten **Steuern auf dem Gewinn** sowie – 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)*.

Die **wirtschaftliche 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 nicht möglich, eine für alle Fälle befriedigende Lösung zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbelastung zu finden.

In der Schweiz wird die wirtschaftliche Doppelbelastung auf Bundesebene mittels einer **Teilbesteuerung der Dividenden** gemildert. Sofern die Inhaber bestimmter Beteiligungsrechte, u.a. Aktien, natürliche Personen sind und diese Beteiligungsrechte mindestens 10 % des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft betragen, werden solche Vermögenserträge bei ihnen zu jeweils **70 % steuerbar**, unabhängig davon, ob sie sich im Geschäftsvermögen oder im Privatvermögen befinden (Art. 18*b* Abs. 1 DBG bzw. Art. 20 Abs. 1bis DBG).[7]

---

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

7 Fassung der beiden Gesetzesbestimmungen gemäss STAF; vgl. zur dBSt auch das Kreisschreiben Nr. 22a der ESTV «Teilbesteuerung der Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen und Be-

Auch das Ausland kennt Systeme zur Milderung der wirtschafltichen Doppelbelastung, die sich jedoch technisch vom schweizerischen unterscheiden.

Die Kantone mildern die wirtschaftliche Doppelbelastung ebenfalls. Dividenden und andere Beteiligungsrechte sind zu **mindestens 50 % steuerbar**. Die Kantone können also eine höhere Besteuerung vorsehen (Art. 7 Abs. 1 und Art. 8 Abs. 2quinquies StHG).[8]

Für eine Übersicht über die Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung in den Kantonen siehe die Tabelle «Teilbesteuerung der Einkünfte aus Beteiligungen des Privat- und Geschäftsvermögens» der Steuermäppchen.

4.2.1 Gewinnsteuer

Bei der dBSt ist die Gewinnsteuer **proportional** und beträgt 8,5 % des Reingewinns der Kapitalgesellschaften (Art. 68 DBG).
Die kantonalen Gesetze sehen ebenfalls eine Gewinnsteuer vor (Art. 2 Abs. 1 Bst. b und Art. 24 StHG). Die Mehrheit der Kantone wendet einen **festen Steuersatz** (proportionale Steuer) an. Einige Kantone haben jedoch ein gemischtes System:

- **proportionaler Steuersatz** in Prozent des steuerbaren Gewinns mit einem einzigen festen Satz: ZH, LU, UR, SZ, OW, NW, GL, ZG, FR, SO, BL, AR, AI, SG, GR, AG, TG, TI, GE und JU;
- **gemischte Systeme** (Mehrstufentarif) nach Höhe des Gewinns:[9]
  - Zweistufentarif, wobei der tiefere Steuersatz auf den steuerbaren Gewinn bis CHF 50 Millionen angewandt wird: BS;
  - Zweistufentarif, wobei der tiefere Steuersatz auf den Anteil des steuerbaren Gewinns bis zu CHF 10 Millionen angewandt wird: VD;
  - Zweistufentarif, wobei der tiefere Steuersatz auf den steuerbaren Gewinn bis CHF 250’000 angewandt wird: VS;
  - Dreistufentarif: BE und SH;
  - Vierstufentarif: NE.

In einigen Kantonen erheben die Gemeinden bei juristischen Personen keine Gemeindesteuer, sondern beteiligen sich am Ertrag der Kantonssteuer (OW, NW, BS, AR und AI) oder der Kanton erhebt für die Gemeinden einen Zuschlag (SG, GR und AG).

Für eine Übersicht über die Regelung in den Kantonen siehe die Tabelle «Gewinnsteuer – Einfache Ansätze und jährliches Vielfaches für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften» der Steuermäppchen.

---

schränkung des Schuldzinsenabzugs» bzw. das Kreisschreiben Nr.23a «Teilbesteuerung der Einkünfte aus Beteiligungen im Geschäftsvermögen und zum Geschäftsvermögen erklärte Beteiligungen» vom 31. Januar 2020.

8 Fassung der beiden Gesetzesbestimmungen gemäss STAF.

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

4.2.2 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 Kantonsebene 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 Promille des steuerbaren Kapitals).

Nur drei Kantone weisen Abweichungen auf:

- proportionaler Zweistufentarif nach Höhe des Eigenkapitals mit Vorzugssteuersatz für das steuerbare Kapital bis CHF 5,6 Millionen (GR) bzw. CHF 500'000 (VS);[10]
- proportionale Steuer mit einem Normalsatz und einem reduzierten Satz für den Anteil des Eigenkapitals, das auf Beteiligungsrechte, auf Patente und vergleichbare Rechte sowie auf Darlehen an Konzerngesellschaften entfällt *(siehe Ziffer 5.3.1)*. Erleichterung während drei Jahren im Umfang der kantonalen «centimes additionels» für die neu gegründeten Kapitalgesellschaften: GE.

Für eine Übersicht über die Regelung in den Kantonen siehe die Tabelle «Kapitalsteuer – Einfache Ansätze, Ermässigung für Eigenkapital, Anrechnung Gewinnsteuer und jährliches Vielfaches für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften» der Steuermäppchen.

Was die Verminderung bzw. Abschaffung der Kapitalsteuer betrifft *vgl. Ziffer 5.4*.

4.3 Genossenschaften

In diesem Kapitel werden grundsätzlich nur die Genossenschaften des Obligationenrechts (Art. 828ff. OR) behandelt. Von den Genossenschaften des kantonalen Rechts ist in *Ziffer 4.6* die Rede.

4.3.1 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 (Art. 27 Abs. 1 und Art. 30 StHG; *vgl. Ziffer 4.2.1)*.
In den Kantonen SH und AG ist die Mindeststeuer jedoch niedriger als jene für Kapitalgesellschaften.

Für eine Übersicht über die Regelung in den Kantonen siehe die Tabelle «Gewinnsteuer – Einfache Ansätze und jährliches Vielfaches für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften» der Steuermäppchen.

---

[10] In GR und VS ergibt die Verbindung von diesen zwei proportionalen Sätzen letztlich einen leicht progressiven Tarif.

4.3.2 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 4.2.2)*.

Für eine Übersicht über die Regelung in den Kantonen siehe die Tabelle «Kapitalsteuer – Einfache Ansätze, Ermässigung für Eigenkapital, Anrechnung Gewinnsteuer und jährliches Vielfaches für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften» der Steuermäppchen.

4.4 Vereine

Als Vereine gelten die körperschaftlich organisierten Personenverbindungen im Sinne von Art. 60 ff. ZGB. Sie entrichten in der Regel eine Gewinnsteuer und eine Steuer vom Kapital (Art. 56 DBG sowie Art. 26 StHG). 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)*.

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).

4.4.1 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 **Spezialsatz von 4,25 %** des Reingewinns (proportionale Gewinnsteuer). Gewinne unter CHF 5'000 werden nicht besteuert (Art. 71 DBG). Es handelt sich dabei um eine **Freigrenze** und nicht um einen Freibetrag, d.h. Gewinne ab CHF 5'000 werden vollumfänglich besteuert. Dasselbe gilt nachfolgend auch für die Freigrenzen bei den Stiftungen und übrigen juristischen Personen.

Die meisten Kantone besteuern die Vereine nach den für juristische Personen geltenden Regeln. Oft kommt ein eigener Tarif zur Anwendung, manchmal derjenige für Kapitalgesellschaften.

Mitgliederbeiträge an die Vereine werden nicht zum steuerbaren Gewinn gerechnet und sind damit 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 und Art. 26 Abs. 2 StHG).

Im Übrigen gelten die unter *Ziffer 3.3* genannten Steuerbefreiungen.

Die Bestimmungen lassen sich folgendermassen umschreiben:[11]

---

[11] In einigen Kantonen erheben die Gemeinden bei juristischen Personen keine Gemeindesteuer, sondern beteiligen sich am Ertrag der Kantonssteuer (OW, NW, BS, AR und AI) oder der Kanton erhebt für die Gemeinden einen Zuschlag (SG, GR und AG).

- Besteuerung nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Bestimmungen und Tarifen: LU, UR, SZ, OW, ZG, FR, SO, BS, AI, SG, GR, AG, TG, NE und JU;
- Besteuerung nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Bestimmungen mit **eigenem Tarif** und mit einem festen Satz (proportionale Steuer): ZH, BE, NW, GL, BL, SH, AR[12], TI, VD[12], VS und GE.

Für eine Übersicht über die gewährten Gewinnsteuersätze und -abzüge für Vereine in den Kantonen siehe die Tabelle «Gewinnsteuer für Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen – Steuersatz, Steuerfreigrenze und Steuerfreibetrag» der Steuermäppchen.

4.4.2 Kapitalsteuer

Bei der dBSt bezahlen die Vereine keine Kapitalsteuer.

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

Im Einzelnen gelten betreffend Tarife folgende Regelungen *(vgl. auch Fussnote 11)*:[13]

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

Für eine Übersicht über die Kapitalsteuersätze und -abzüge für Vereine in den Kantonen siehe die Tabelle «Kapitalsteuer für Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen – Steuersatz, Steuerfreigrenze und Steuerfreibetrag» der Steuermäppchen.

4.5 Stiftungen

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

Wie die Vereine entrichten auch die Stiftungen in der Regel eine **Gewinnsteuer** und eine **Steuer vom Kapital**, sofern sie nicht aufgrund 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*).

---

12 Im Steuergesetz wird ein separater Tarif aufgeführt, aber dieser stimmt mit demjenigen für Kapitalgesellschaften überein.

13 In den Kantonen ZH, SO und TG gilt das Reinvermögen als steuerbares Kapital, wobei das Grund- oder Dotationskapital aber nicht als Schuld berücksichtigt wird.

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).

4.5.1 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 CHF 5'000 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.

Sowohl auf Bundes- als auch auf Kantonsebene 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* genannten Steuerbefreiungen.

Die Bestimmungen lassen sich folgendermassen umschreiben *(vgl. auch Fussnote 11)*:[14]

- Besteuerung nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Bestimmungen und Tarifen: LU, UR, SZ, OW, ZG, FR, SO, BS, AI, SG, GR, AG, TG, NE und JU;
- Besteuerung nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Bestimmungen mit **eigenem Tarif** und mit einem festen Satz (proportionale Steuer): ZH, BE, NW, GL, BL, SH, AR[15], TI, VD[15], VS und GE.

Für eine Übersicht über die gewährten Gewinnsteuersätze und -abzüge für Stiftungen in den Kantonen siehe die Tabelle «Gewinnsteuer für Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen – Steuersatz, Steuerfreigrenze und Steuerfreibetrag» der Steuermäppchen.

4.5.2 Kapitalsteuer

Bei der dBSt bezahlen die Stiftungen keine Kapitalsteuer.

Hingegen besteuern sämtliche Kantone das Stiftungsvermögen (Reinvermögen), 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 11)*:

- 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**:

---

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

15 Im Steuergesetz wird ein separater Tarif aufgeführt, aber dieser stimmt mit demjenigen für Kapitalgesellschaften überein.

- progressiver Tarif: GR und GE;
- fester (proportionaler) Satz: FR und SH.

Für eine Übersicht über die Kapitalsteuersätze und -abzüge für Stiftungen in den Kantonen siehe die Tabelle «Kapitalsteuer für Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen – Steuersatz, Steuerfreigrenze und Steuerfreibetrag» der Steuermäppchen.

4.6 Übrige juristische Personen

Zu den übrigen juristischen Personen zählen namentlich:

- die **öffentlich-rechtlichen und kirchlichen Körperschaften und Anstalten** (insbesondere die politischen Gemeinden, die Bürger- oder Burgergemeinden, die Schulgemeinden, die Kirchgemeinden sowie die Klöster);
- die **Körperschaften des kantonalen Rechts** im Sinne von Art. 59 ZGB (Allmendgenossenschaften und ähnliche Körperschaften).

Beim Bund und in allen Kantonen werden die **kollektiven Kapitalanlagen** (ehem. Anlagefonds) **mit direktem Grundbesitz** im Sinne von Art. 58 oder 118*a* KAG den übrigen juristischen Personen gleichgestellt (Art. 49 Abs. 2 DBG und Art. 20 Abs. 1 StHG). Sie unterliegen der Gewinnsteuer jedoch nur für den Ertrag aus direktem Grundbesitz (Art. 66 Abs. 3 DBG und Art. 26 Abs. 3 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 kantonalen Steuergesetze sieht ebenfalls gewisse steuerfreie Minima für die übrigen juristischen Personen mit bescheidenem steuerbaren Gewinn und/oder Kapital vor (d.h. nachdem allfällige Abzüge gemacht worden sind).

4.6.1 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 CHF 5'000[16] (Art. 71 DBG).

Während einige Kantone den Gewinn der übrigen 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.

Im Übrigen gelten für die übrigen juristischen Personen die unter *Ziffer 3.3.1* genannten Steuerbefreiungen aufgrund von rein öffentlichen, gemeinnützigen oder Kultuszwecken.

Im Einzelnen gelten folgende Regelungen *(vgl. auch Fussnote 11)*:

---

16 Dieses steuerfreie Minimum gilt jedoch nicht für die kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz.

- Besteuerung nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Bestimmungen und Tarifen: LU, UR[17], SZ, OW, ZG, FR, SO, BS, AI, SG[18], GR, AG, TG, NE[19] und JU[20];
- Besteuerung nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Bestimmungen mit **eigenem Tarif** und mit einem festen Satz (proportionale Steuer): ZH[21], BE, NW, GL, BL, SH, AR[22], TI, VD[22], VS und GE.

Für eine Übersicht über die gewährten Gewinnsteuersätze und -abzüge für die übrigen juristischen Personen in den Kantonen siehe die Tabelle «Gewinnsteuer für Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen – Steuersatz, Steuerfreigrenze und Steuerfreibetrag» der Steuermäppchen.

4.6.2 Kapitalsteuer

Bei der dBSt bezahlen die übrigen juristischen Personen keine Kapitalsteuer.

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

Im Einzelnen gelten folgende Regelungen *(vgl. auch Fussnote 11)*:

- Besteuerung zum Steuersatz der Kapitalgesellschaften: ZH, BE, LU, UR[23], SZ, OW, NW, GL, ZG, SO, BS, BL, AR, AI, SG, AG, TG, TI, NE[24] 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.

Für eine Übersicht über die Kapitalsteuersätze und -abzüge für die übrigen juristischen Personen in den Kantonen siehe die Tabelle «Kapitalsteuer für Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen – Steuersatz, Steuerfreigrenze und Steuerfreibetrag» der Steuermäppchen.

---

17 Die Korporationen Uri und Ursern entrichten dem Kanton eine einfache Gewinnsteuer von 6,2 % des steuerbaren Reingewinns. Sie entrichten keine Gemeindesteuer.

18 Die kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz werden nach den auf juristische Personen anwendbaren Regeln besteuert, aber es gilt ein höherer Steuersatz von 5.6 % (einfache Steuer).

19 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.

20 Die kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz werden zu einem Drittel des für die Kapitalgesellschaften anwendbaren Tarifs besteuert.

21 Bei Korporationen des kantonalen Privatrechts fallen die Beiträge der Mitglieder für die Berechnung des steuerbaren Ertrages ausser Betracht.

22 Im Steuergesetz wird ein separater Tarif aufgeführt, aber dieser stimmt mit demjenigen für Kapitalgesellschaften überein.

23 Die Korporationen Uri und Ursern entrichten keine Kapitalsteuer.

24 Die kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz werden gemäss den für juristische Personen anwendbaren Regeln, aber aufgrund eines festen Steuersatzes (proportionale Steuer) von 1 ‰ des steuerbaren Eigenkapitals besteuert.

4.7 Minimalsteuer und Mindeststeuer

Um auch sogenannte nicht gewinnstrebige Unternehmen mit wirtschaftlicher Bedeutung steuerlich zu erfassen, unterwerfen einige Kantone diese juristischen Personen einer **Minimalsteuer**, welche anstelle der ordentlichen Gewinn- und/oder Kapitalsteuer erhoben wird, wenn sie diese übersteigt. Als Objektsteuer wird sie auf Ersatzfaktoren berechnet, in der Regel auf dem Grundeigentum, aber auch auf Umsatz oder investiertem Kapital (Art. 27 Abs. 2 StHG).

Viele Kantone kennen zusätzlich eine **Mindeststeuer** oder statt der Minimalsteuer nur eine Mindeststeuer. Diese wird nicht auf Ersatzfaktoren berechnet, sondern als gesetzlich festgelegter Betrag erhoben, wenn die (ordentliche) Steuerleistung diesen Betrag unterschreitet.

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

4.7.1 Minimalsteuer auf Grundeigentum

Die Kantone LU, OW, NW, BS, SH, AR, TG und TI erheben von gewissen juristischen Personen eine Steuer auf im Kanton gelegenen Grundstücken, sofern dieser Steuerbetrag die Steuer auf dem Gewinn und dem Kapital insgesamt übersteigt.

Die Steuersätze weisen beträchtliche Abweichungen auf. Auch die Besteuerungsgrundlage (Steuerobjekt) ist nicht einheitlich. Zum Teil sind aber gewisse Grundstücke von der Minimalsteuer befreit:

- Grundstücke von juristischen Personen, mit denen Aufgaben im sozialen Wohnungsbau erfüllt werden: OW, SH und AR; im Weiteren LU und TG, aber ebenfalls für gemeinnützigen Wohnungsbau;
- Grundstücke, die zur Hauptsache dem Betrieb des eigenen Unternehmens dienen: LU, OW, BS[25], SH, AR und TG;
- Grundstücke von Start-ups für die ersten fünf Jahre, in welchen sie als solche zu qualifizieren sind: TI.

4.7.2 Minimalsteuer auf Bruttoeinnahmen und/oder Kapital

Die Kantone SZ, FR, VD und VS unterwerfen gewisse juristische Personen einer Minimalsteuer auf Umsätzen und/oder (investiertem) Kapital, welche anstelle der ordentlichen Gewinn- und/oder Kapitalsteuern erhoben wird, sofern sie diese übersteigt:

- Minimalsteuer auf Bruttoeinnahmen (auf dem pro Jahr CHF 1 Million übersteigenden Teil) und investierten Kapitalien: VD;
- Minimalsteuer nur auf Bruttoeinnahmen (auf dem CHF 500'000 übersteigenden Teil): FR und VS;
- Minimalsteuer anstelle der Gewinnsteuer, wenn diese die Gewinnsteuer übersteigt: SZ.

---

25 Ebenfalls befreit sind Grundstücke, welche dem Betrieb von nahestehenden Personen dienen, Grundstücke von steuerbefreiten öffentlichen Gemeinwesen, Körperschaften und Anstalten sowie Grundstücke von steuerbefreiten juristischen Personen, soweit diese ausschliesslich und unmittelbar öffentlichen, gemeinnützigen oder religiösen Zwecken dienen.

Für eine Übersicht über die Regelung in den Kantonen siehe die Tabelle «Minimalsteuer der juristischen Personen» der Steuermäppchen.

4.7.3 Mindeststeuer

In den Kantonen LU, UR, SZ, OW, NW, ZG, SO, BL, SH, AR, AI, SG, GR, AG, TG, TI und VS entrichten gewisse Kategorien juristischer Personen eine Mindeststeuer, soweit ihre Steuerleistung (Gewinn- und/oder Kapitalsteuer oder allenfalls Minimalsteuer) die Höhe dieser Mindeststeuer nicht erreicht. Der Betrag für die Mindeststeuer liegt zwischen CHF 50 und 900.

Übersteigt die Mindeststeuer die **Gewinn- und Kapitalsteuer**, beträgt sie:

- CHF 500 für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften: OW und NW;
- CHF 500 für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (ausser solche mit Selbsthilfecharakter ohne gewinnstrebende Tätigkeit): UR;
- CHF 500 für Kapitalgesellschaften, CHF 200 für Genossenschaften: LU;
- CHF 500 für Kapitalgesellschaften, CHF 100 für Genossenschaften (einfache Staatssteuer): AG;
- CHF 250 für Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Stiftungen mit überwiegend kommerzieller Tätigkeit (einfache Steuer): ZG;
- CHF 200 für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (einfache Steuer): GR;
- CHF 100 für Kapitalgesellschaften, CHF 50 für Genossenschaften (zur Berechnung der Steuerleistung wird neben der Gewinn- und Kapitalsteuer auch die erhobene Minimalsteuer herangezogen): SH;
- CHF 100 für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften: SG.

Übersteigt die Mindeststeuer die **Kapitalsteuer**, beträgt sie:

- CHF 500 für Kapitalgesellschaften: AI;
- CHF 450 für Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und übrige juristische Personen sowie CHF 300 für Stiftungen: TI;
- mindestens CHF 300 für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften: BL;
- mindestens CHF 200 für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften: VS;
- CHF 200 für alle juristischen Personen bei persönlicher Zugehörigkeit und CHF 100 bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit (je einfache Steuer): SO;
- CHF 200 für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (einfache Steuer): TG;
- CHF 120 für alle juristischen Personen bei persönlicher Zugehörigkeit und CHF 70 bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit (je einfache Steuer): AR.

Im Kanton SZ beträgt die Mindeststeuer CHF 100 (einfache Steuer).

Für eine Übersicht über die Regelung in den Kantonen siehe die Tabelle «Mindeststeuer der juristischen Personen» der Steuermäppchen.

Zur **Befreiung neu gegründeter Unternehmen** von der Minimalsteuer *vgl. Ziffer 5.5.2*.

4.8 Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen

Die Mindestbesteuerung wird in Form einer Ergänzungssteuer umgesetzt. Die **schweizerische Ergänzungssteuer (QDMTT)** stellt im Inland eine Mindestbesteuerung von 15 % von grossen, international tätigen Unternehmensgruppen mit einem Umsatz von mehr als 750 Millionen Euro sicher. Damit wird einerseits verhindert, dass Steuersubstrat von der Schweiz ins Ausland abfliesst und anderseits wird sichergestellt, dass die erforderliche Mindestbesteuerung genau erreicht wird, ohne die Gewinnsteuern von Bund und/oder Kanton anzupassen.
Mit der **internationalen Ergänzungssteuer (IIR)** werden die Gewinne ausländischer Tochtergesellschaften von Schweizer Unternehmensgruppen und von Zwischenholdings einer ausländischen Unternehmensgruppe mit 15 % mindestbesteuert, sofern die Unternehmensgruppe weltweit mindestens 750 Millionen Euro umsetzt. Dies verhindert, dass andere Staaten gemäss den Regeln der OECD/G20-Mindestbesteuerung diese ausländischen Gewinne mit der sekundären internationalen Ergänzungssteuer, der sogenannten UTPR, besteuern. Die grosse Mehrheit der EU-Mitgliedstaaten sowie UK, Kanada und Australien haben die UTPR eingeführt. Die IIR schafft für die Untenehmen in der Schweiz für Rechtssicherheit. Konkret kann den betroffenen Unternehmen eine Vielzahl von Steuerverfahren in Staaten, die die UTPR anwenden, erspart werden.

4.8.1 Rechtliche Grundlagen

Die Mindestbesteuerung stützt sich auf Art. 129*a* BV sowie Art. 197 Ziff. 15 BV. Aufgrund der Übergangsbestimmungen hat der Bundesrat die MindStV erlassen. Diese Bestimmungen zur QDMTT sind per 1. Januar 2024 in Kraft getreten. Die Verordnungbestimmungen zur internationalen Ergänzungssteuer sind per 1. Januar 2025 in Kraft gesetzt worden.

Bei einer Unterbesteuerung (effektiver Steuersatz unter 15 %) in der Schweiz kommt die nationale Ergänzungssteuer zum Tragen, bei einer Unterbesteuerung in einem anderen Steuerhoheitsgebiet die internationale Ergänzungssteuer. Die Steuer bemisst sich auf den Gewinnen der Geschäftseinheiten in der Schweiz bzw. im Ausland.

Soweit die «Global Anti-Base Erosion Model Rules» (GloBE-Mustervorschriften) die internationale Ergänzungssteuer betreffen, sind sie direkt als solche anzuwenden. Die MindStV überführt mit dem direkten statischen Verweis die GloBE-Mustervorschriften in das nationale Recht. Für die QDMTT sind sie sinngemäss anzuwenden, weil die GloBE-Mustervorschriften nur die Erhebung der internationalen Ergänzungssteuer regeln.

4.8.2 Grundmechanismus der Mindestbesteuerung

In der Botschaft zum Bundesbeschluss über eine besondere Besteuerung grosser Unternehmensgruppen vom 22. Juni 2022 wird der Grundmechanismus zur Ermittlung der Ergänzungssteuer in folgende vier Schritte gegliedert (vgl. Ziffer 5.2.1 der Botschaft):

1. Prüfung, ob die Unternehmensgruppe im Anwendungsbereich ist; wenn ja:
2. Prüfung, ob die Unternehmensgruppe die Mindestbesteuerung unterschreitet; wenn ja:
3. Ermittlung des Ergänzungssteuersatzes;
4. Berechnung der Ergänzungssteuer.

Die Ermittlung der relevanten Parameter erfolgt auf der Basis eines gemäss den GloBE-Mustervorschriften **anerkannten Rechnungslegungsstandards**. Grundsätzlich haben sämtliche Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe denselben Rechnungslegungsstandard anzuwenden. Zu diesen anerkannten Rechnungslegungsstandards zählen die «International Financial Reporting Standards» (IFRS), für die nationale Ergänzungssteuer aber auch die Fachempfehlungen zur Rechnungslegung für kleine und mittelgrosse Organisationen und Unternehmensgruppen mit nationaler Ausstrahlung (Swiss GAAP FER), nicht aber die Rechnungslegung gemäss OR.

Schritt 1: Prüfung, ob sich die Unternehmensgruppe im Anwendungsbereich befindet

In den Anwendungsbereich der Mindestbesteuerung fallen Unternehmensgruppen, die einen weltweiten Jahresumsatz von 750 Millionen Euro erreichen (Art. 197 Ziff. 15 Abs. 2 Bst. a BV). Die Umsatzschwelle muss in mindestens zwei der vier vorausgegangenen Geschäftsjahren erreicht werden. Bei unter- und überjährigen Geschäftsjahren erfolgt eine proportionale Berücksichtigung.
Eine Unternehmensgruppe umfasst mehrere Geschäftseinheiten (Artikel 1.2 GloBE-Mustervorschriften). Bei diesen handelt es sich oft um eigenständige juristische Personen. Zusätzlich fallen auch Betriebsstätten ausländischer Geschäftseinheiten darunter. Entsprechend handelt es sich auch dann um eine Unternehmensgruppe, wenn eine einzige Gesellschaft lediglich über eine Betriebsstätte im Ausland verfügt. Als Geschäftseinheiten können jedoch auch Personengesellschaften oder Trusts gelten (Artikel 1.3 und 10.1 der GloBE-Mustervorschriften).

Schritt 2: Prüfung, ob die Unternehmensgruppe die Mindestbesteuerung unterschreitet

Unternehmensgruppen, die gemäss Schritt 1 in den Anwendungsbereich fallen, unterliegen einer Ergänzungssteuer, wenn die massgebenden Steuern der Geschäftseinheiten in der Schweiz oder einem anderen Staat gesamthaft den Mindeststeuersatz von 15 % der massgebenden Gewinne unterschreiten (Art. 197 Ziff. 15 Abs. 2 Bst. b BV).
Für diese Zwecke müssen die Unternehmensgruppen ihren **effektiven Steuersatz** pro Staat, in dem sie über Geschäftseinheiten verfügen, ermitteln. Dazu wird die Summe der massgebenden Steuern einer Geschäftseinheit im betreffenden Staat durch die Summe der massgebenden Gewinne in diesem gleichen Staat geteilt (Art. 197 Ziff. 15 Abs. 2 Bst. e BV und Kapitel 5 der GloBE-Mustervorschriften). Dabei ist auf die Jahresrechnung nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard (z.B. IFRS) abzustellen.

Schritt 3: Ermittlung des Ergänzungssteuersatzes

Falls die Schritte 1 und 2 ergeben haben, dass grundsätzlich eine Ergänzungssteuer geschuldet ist, wird in Schritt 3 der Ergänzungssteuersatz der Unternehmensgruppe pro Staat berechnet (Art. 5.2 der Mustervorschriften).
Der Ergänzungssteuersatz ist die positive Differenz zwischen dem effektiven Steuersatz und dem Mindeststeuersatz von 15 % (Art. 197 Ziff. 15 Abs. 2 Bst. h BV).

Schritt 4: Berechnung der Ergänzungssteuer

Der Betrag der Ergänzungssteuer wird aufgrund der Summe der **Gewinnüberschüsse** pro Staat ermittelt, indem diese mit dem Ergänzungssteuersatz multipliziert wird (Art. 197 Ziff. 15 Abs. 2 Bst. f BV).
Der Gewinnüberschuss wiederum wird auf Basis des massgebenden Gewinns ermittelt. Der Unterschied zwischen den beiden Grössen liegt in einem Abzug für materielle Vermögenswerte und Lohnkosten (Substanzabzug), der zum Gewinnüberschuss führt (Art. 197 Ziff. 15 Abs. 2 Bst. g BV). Somit berechnet sich die Summe der Gewinnüberschüsse, indem die Summe der massgebenden Gewinne in einem Staat um den Substanzabzug in diesem Staat reduziert wird.

Der Substanzabzug ist in Artikel 5.3 der GLoBE-Mustervorschriften detailliert dargelegt. Demnach können in einem Staat jeweils 5 % der Lohnkosten sowie 5 % der materiellen Vermögenswerte von den massgebenden Gewinnen abgezogen werden. Gemäss einer Übergangsregelung finden in den ersten Jahren nach Inkrafttreten höhere Prozentsätze Anwendung.

4.8.3 Zurechnung auf die Geschäftseinheiten

Der Rohertrag aus der Ergänzungssteuer wird auf die drei Staatsebenen aufgeteilt, vowon ein Viertel dem Bund zusteht. Verfügt die Unternehmensgruppe über mehrere Geschäftseinheiten in der Schweiz, soll die QDMTT diesen Geschäftseinheiten anteilsmässig im Verhältnis des Ausmasses zugerechnet werden, in dem sie die Unterschreitung der Mindestbesteuerung mitverursacht haben. Dazu werden die Geschäftseinheiten einzeln betrachtet und der sich daraus ergebende Ergänzungssteuerbetrag wird ermittelt. Der Betrag der nationalen Ergänzungssteuer wird den Geschäftseinheiten im Verhältnis dieser Ergänzungssteuerbeträge zugerechnet.

Diese Zurechnung bestimmt, welche Geschäftseinheit welchen Anteil an der Ergänzungssteuer zu tragen hat. Soweit eine Geschäftseinheit eine nicht ihr zugerechnete Ergänzungssteuer übernimmt, muss diejenige Geschäftseinheit, der die Steuer zugerechnet wird, diese erstatten.

4.8.4 Verfahren

4.8.4.1 Steuerpflichtige Geschäftseinheit

Der administrative Aufwand für Unternehmensgruppen und kantonale Steuerverwaltungen soll so tief wie möglich gehalten werden. Dies erfolgt über einen sogenannten «One-Stop-Shop». Für die Ermittlung der Ergänzungssteuer sind die Ergebnisse aller Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe in der Schweiz zu aggregieren. Pro Unternehmensgruppe soll indes grundsätzlich lediglich eine Geschäftseinheit steuerpflichtig werden. Dies bringt auch aus Sicht der Unternehmensgruppe eine wesentliche administrative Erleichterung.

Steuerpflichtig ist die oberste inländische Geschäftseinheit in ihrem Ansässigkeitskanton. Fehlt eine solche oberste inländische Geschäftseinheit, ist die wirtschaftlich bedeutendste inländische Geschäftseinheit steuerpflichtig.

4.8.4.2 Deklaration und Veranlagung

Das Verfahren lehnt sich an dasjenige für die dBSt an. Die entsprechenden Artikel des DBG sind sinngemäss anwendbar. Die kantonalen Steuerbehörden ermitteln die Steuerfaktoren von Amtes wegen und setzen die Steuer mittels Verfügung fest. Den steuerpflichtigen Geschäftseinheiten obliegen umfassende Mitwirkungspflichten, namentlich in Form der Einreichung einer Selbstdeklaration.

Im Unterschied zur dBSt besteht die Pflicht, das Veranlagungsverfahren über ein elektronisches Portal zu durchlaufen.

4.8.4.3 Fälligkeit der Steuer

Die Fälligkeit der Ergänzungssteuer stimmt mit der Frist zur Einreichung der Ergänzungssteuererklärung überein. Die erste Fälligkeit ist am 30. Juni 2026.

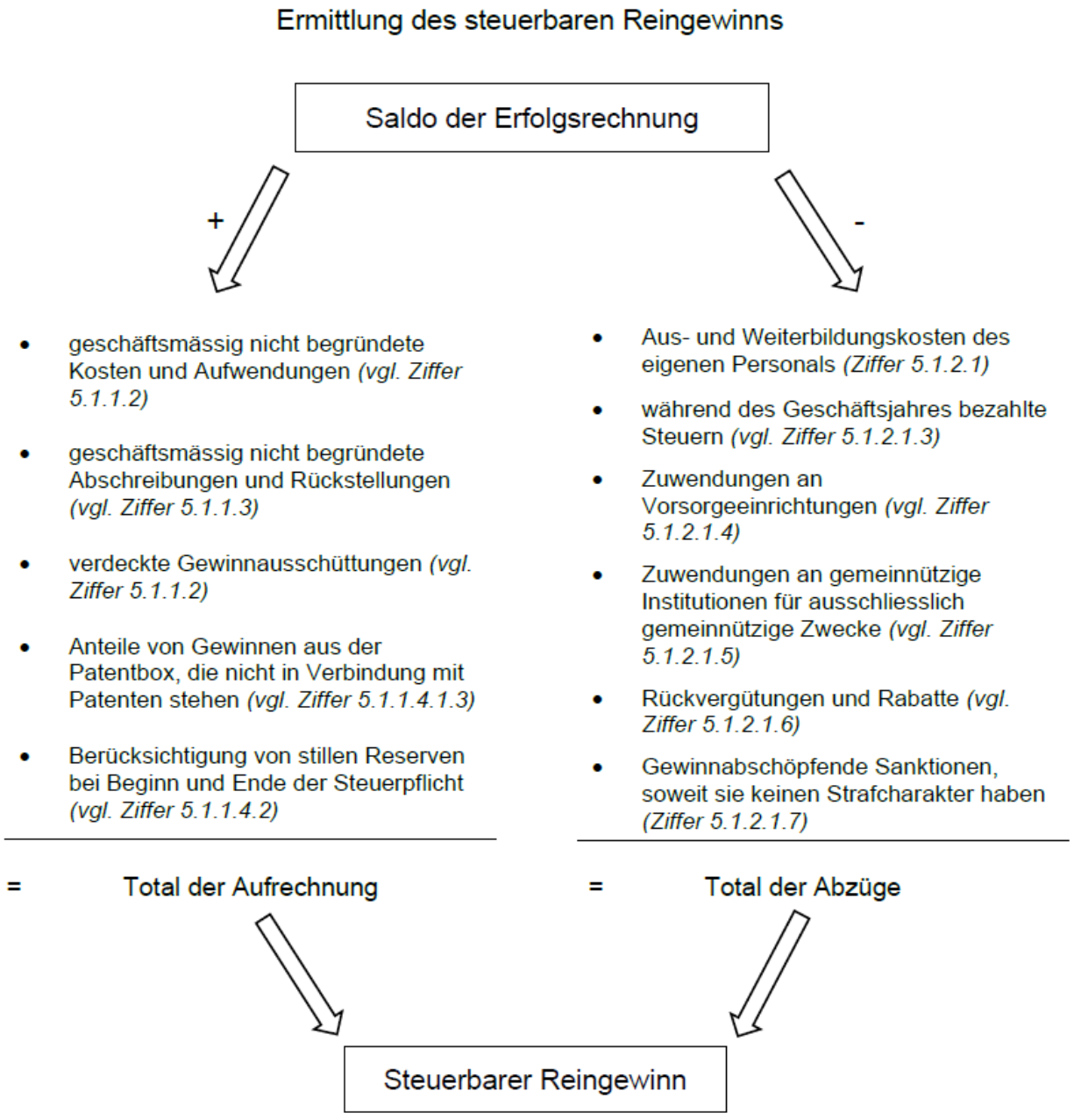
5 STEUEROBJEKTE

Juristische Personen entrichten eine Steuer auf dem **Reingewinn** sowie – auf kantonaler Ebene – eine ergänzende Steuer auf **Kapital** und **Reserven** *(vgl. Ziffern 4.2 bis 4.6)*.

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 4.4 bis 4.6)*.

5.1 Steuerbarer Reingewinn

Gegenstand der Gewinnsteuer ist der **Reingewinn** (Art. 57 DBG und Art. 24 Abs. 1 StHG). Dieser ist der von einer Gesellschaft während eines Geschäftsjahres erzielte und um die Aufwendungen gekürzte Ertrag.



Vom steuerbaren Reingewinn können noch allfällige Verluste aus den sieben vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden *(vgl. Ziffer 5.1.2.2)*.

Wird die Buchhaltung des Unternehmens ordnungsgemäss geführt, ergibt sich der tatsächliche Gewinn aus der **Erfolgsrechnung**, also der handelsrechtlichen Jahresrechnung. Diese Anknüpfung der steuerlichen Gewinnermittlung an die handelsrechtskonforme Jahresrechnung wird als **Massgeblichkeitsprinzip** bezeichnet. Mithilfe der steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften (für juristische Personen: Art. 57–67 DBG bzw. Art. 24–26*a* StHG) wird der handelsrechtliche Gewinn geprüft und bei Bedarf korrigiert.

Die Gesetzgebungen von Bund und Kantonen enthalten in der Regel analoge Vorschriften zur Berechnung des steuerbaren Reingewinns. Dieser setzt sich aus den folgenden Elementen zusammen (Art. 58 Abs. 1 DBG und Art. 24 Abs. 1 StHG):

- Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrages aus dem Vorjahr;
- allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere:
  - Kosten für Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung 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 aus als Gewinn versteuerten Reserven erfolgen;
  - offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (unter Vorbehalt der freiwilligen Zuwendungen gemäss *Ziffer 5.1.2.1.5*);
- der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebene Erträge, mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne, vorbehältlich der Ersatzbeschaffung (Ersetzen von Gegenständen des betriebsnotwendigen Anlagevermögens; Art. 64 DBG).

Die einzelnen Elemente des Bruttogewinns und die zum steuerbaren Reingewinn führenden zulässigen Abzüge werden nachfolgend 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:

- wertvermehrende 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 zugrunde zu legen, der sich bei ordnungsgemäss geführten Büchern aus der Erfolgsrechnung einer nach den Vorschriften des OR geführten Buchhaltung ergibt.

Bemerkung

Gemäss dem Rechnungslegungsrecht des Obligationenrechts knüpft die Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung grundsätzlich nicht an die Rechtsform des Unternehmens, sondern an dessen wirtschaftliche Bedeutung an (Art. 957 ff. OR).

Der Saldo der Erfolgsrechnung 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. Aufzurechnen sind alle der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträge, mit Einschluss der **Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne**.

Bund und Kantone besteuern die **Realisierung stiller Reserven** bei Kapitalgewinnen nicht einheitlich, die Behandlung von Wertvermehrungen und Liquidationsgewinnen ist hingegen ähnlich (Art. 58 Abs. 1 Bst. c DBG und Art. 24 Abs. 1 Bst. b StHG).

5.1.1.1.1 Kapitalgewinne

Als **steuerbaren Gewinn** betrachtet das DBG 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 die dBSt. Sie werden **zu den übrigen Gewinnen hinzugezählt**.

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

Der Kanton BE unterscheidet weiter zwischen den gewerbsmässig und den nicht gewerbsmässig erzielten Gewinnen (d.h. zwischen Gesellschaften, deren Tätigkeit aus Immobilienhandel besteht oder nicht), der Kannton JU zwischen den Gewinnen aus Immobilienhandel und Gewinnen aus dem Verkauf anderer Liegenschaften.

Die nachfolgenden Ausführungen beschränken sich auf einen Überblick über die Besteuerung des Wertzuwachses bei Grundstücken.[26]

Kapitalgewinne aus der Veräusserung von unbeweglichen Geschäftsvermögen werden:

- **zum Gewinn hinzugerechnet** (wie dBSt; dualistisches System): LU, OW, GL, ZG, FR, SO, SH, AR, AI, SG, GR, AG, TG (in der Regel), VD, VS und NE;
  im Weiteren, aber nur bei gewerbsmässig erzielten Gewinnen: BE (mit Einschränkungen)[27] sowie JU;
- **getrennt besteuert** und unterliegen der **Grundstückgewinnsteuer** (monistisches System): ZH, BE (in der Regel), UR[28], SZ, NW, BS, BL, TI und JU;
  dito, aber nur für die in Art. 23 Abs. 4 StHG erwähnten, steuerbefreiten juristischen Personen: ZG, SO, SH, AR, AI, SG, AG, TG und VD;

  Bemerkung

  In den Kantonen mit monistischem System werden Gewinne aus der Veräusserung von unbeweglichem Geschäftsvermögen jedoch mit der ordentlichen Gewinnsteuer erfasst, soweit der Erwerbspreis und die wertvermehrenden Aufwendungen den Gewinnsteuerwert übersteigen (d.h. im Umfang der wieder eingebrachten Abschreibungen). Dieser Teil unterliegt also nicht der Grundstückgewinnsteuer.
- **Spezialfall** (dualistisches System mit monistischem Bezug einzig zur Bestimmung einer Sicherungssteuer): Kapitalgewinne aus der Veräusserung von unbeweglichen Geschäftsvermögen werden zunächst getrennt mit der **Grundstückgewinnsteuer** erfasst, dann aber auch im Rahmen der **ordentlichen Gewinnsteuer** (jährliche Gesamtsteuer). Die vorher als Sicherungssteuer entrichtete Sondersteuer wird auf die geschuldete Gewinnsteuer angerechnet: GE.

5.1.1.1.2 Wertvermehrungen

Sowohl auf Bundes- als auch auf Kantonsebene stellen Wertvermehrungen (Aufwertungsgewinne) 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 (Art. 58 Abs. 1 Bst. c 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

---

26 Ausführlichere Erklärungen zur Besteuerung der bei Veräusserungen von Grundstücken erzielten Gewinne sind im Artikel «Besteuerung der Grundstückgewinne» im Dossier Steuerinformationen zu finden.

27 Nur wenn am betreffenden Grundstück wertvermehrende Arbeiten im Umfang von mindestens 25 % des Erwerbspreises ausgeführt worden sind.

28 Die Korporationen Uri und Ursern sind von der Grundstückgewinnsteuer befreit.

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).

5.1.1.2 Geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen

Sowohl auf Bundes- als auch auf Kantonsebene sind Aufwendungen, die nicht geschäftsmässig begründet sind, **zum steuerbaren Gewinn hinzuzurechnen**, 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 (Art. 25 StHG; *vgl. Ziffer 5.1.2.1*).

Das DBG nennt Beispiele solcher nicht abzugsfähiger Aufwendungen:

- Kosten für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Gegenständen des Anlagevermögens (zu diesen – aktivierungspflichtigen – Investitionen gehören beispielsweise die Ausgaben für Einrichtung, Vergrösserung und Entwicklung eines 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 nahestehende Personen.
  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 5.1.2.1.5)*.

Die kantonalen Vorschriften umfassen ähnliche Beispiele.

Verdeckte Gewinnausschüttungen liegen nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung vor, wenn die Gesellschaft eine Leistung ohne angemessene Gegenleistung erbringt, die Leistung an den Anteilsinhaber oder eine diesem nahestehende Person geleistet wird, die Leistung einem unbeteiligten Dritten unter diesen Bedingungen nicht erbracht worden wäre und die Gesellschaftsorgane das Missverhältnis erkennen konnten.

Im Weiteren gehören Zahlungen aufgrund von **inländischen finanziellen Sanktionen** mit Strafzweck (z.B. bei **Bestechungsgeldern** im Sinne des schweizerischen Strafrechts an schweizerische oder fremde Amtsträger, **Bussen** oder **Verwaltungssanktionen**) nicht zum geschäftsmässig begründeten Aufwand (Art. 59 Abs. 2 DBG und Art. 25 Abs. 1bis StHG).

Bestimmte Zahlungen aufgrund von **Sanktionen** – nicht aber solche bei Bestechungsgeldern – **einer ausländischen Straf- oder Verwaltungsbehörde** sind seit dem 1. Januar 2022 ausnahmsweise ab-

ziehbar, wenn die Sanktion gegen den schweizerischen Ordre public verstösst oder die steuerpflichtige Person glaubhaft darlegt, dass sie alles Zumutbare unternommen hat, um sich rechtskonform zu verhalten (Art. 59 Abs. 3 DBG und Art. 25 Abs. 1ter StHG).[29]

5.1.1.3 Geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen

Abschreibungen, Wertberichtigungen (Art. 62 Abs. 4 DBG) und Rückstellungen (Art. 63 Abs. 2 DBG) sind in dem Umfang, wie sie geschäftsmässig nicht begründet sind, **dem steuerbaren Gewinn 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 lauten hierzu gleich (Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG und Art. 24 Abs. 1 Bst. a StHG).

5.1.1.4 Neue Gesetzesbestimmungen zur Gewinnermittlung

Mit der STAF wurden auch neue steuerliche Regelungen eingeführt *(vgl. Ziffer 2)*. Diese werden in den folgenden Kapiteln näher betrachtet. Die **Patentbox** bewirkt, dass ein Teil der Gewinne aus patentierten Erfindungen in den Kantonen ermässigt besteuert wird. Zudem haben die Kantone die Möglichkeit, einen zusätzlichen Abzug von höchstens 50 % für **F&E-Ausgaben** vorzusehen. Darüber hinaus können Kantone mit einer effektiven Gewinnsteuerbelastung von mindestens 18,03 % einen **Abzug für Eigenfinanzierung** einführen. Diese Regelungen werden von einer **Entlastungsbegrenzung** flankiert. Sie sieht für die Kantone verbindlich vor, dass ein Unternehmen immer mindestens 30 % seines steuerbaren Gewinns vor Anwendung dieser Regelungen versteuern muss.

5.1.1.4.1 Patentbox

Mit der Patentbox wird die Möglichkeit bezeichnet, **Erträge aus Immaterialgüterrechten** gesondert auszuweisen und niedriger zu besteuern als andere Erträge.

Die Kantone besteuern den Anteil des Gewinns, der auf Patente und vergleichbare Rechte entfällt, mit einer Ermässigung von maximal 90 %, sofern die steuerpflichtige Person diese ermässigte Besteuerung beantragt (Art. 8*a*, Art. 24*a* und Art. 24*b* StHG). Auf Bundesebene ist keine Ermässigung vorgesehen.

---

[29] Vgl. Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen vom 19. Juni 2020, in Kraft seit 1. Januar 2022; vgl. auch Kreisschreiben Nr. 50 der ESTV «Unzulässigkeit des steuerlichen Abzugs von Bestechungsgeldern an Amtsträger» vom 13. Juli 2020 sowie Kreisschreiben Nr. 49 der ESTV «Nachweis des geschäftsmässig begründeten Aufwandes bei Ausland-Ausland-Geschäften» vom 13. Juli 2020.

Für eine Übersicht über die Regelung in den Kantonen siehe die Tabelle «Gewinnsteuer – Ermässigte Besteuerung von Gewinnen aus Patenten und vergleichbaren Rechten (Patentbox)» der Steuermäppchen.

5.1.1.4.1.1 Qualifizierende Rechte

Für die Patentbox qualifizieren folgende Rechte (Art. 24*a* StHG):

- Patente nach dem Europäischen Patentübereinkommen vom 5. Oktober 1973 mit Benennung Schweiz;
- Patente nach dem Bundesgesetz über die Erfindungspatente vom 25. Juni 1954 (PatG);
- ergänzende Schutzzertifikate nach dem PatG;
- Topographien nach dem Bundesgesetz über den Schutz von Topographien von Halbleitererzeugnissen vom 9. Oktober 1992 (ToG);
- Pflanzensorten, die nach dem Bundesgesetz über den Schutz von Pflanzenzüchtungen vom 20. März 1975 (Sortenschutzgesetz) geschützt sind;
- Unterlagen, die nach dem Bundesgesetz über Arzneimittel und Medizinprodukte vom 15. Dezember 2000 (HMG) geschützt sind;
- Berichte, für die gestützt auf Ausführungsbestimmungen zum Bundesgesetz über die Landwirtschaft vom 29. April 1998 (LwG) ein Berichtschutz besteht;
- die entsprechenden ausländischen Rechte.

5.1.1.4.1.2 Eintritt in die Patentbox

Beim Eintritt in die Patentbox werden die in den vergangenen zehn Jahren getätigten F&E-Aufwendungen zum steuerbaren Reingewinn hinzugerechnet (Art. 24*b* Abs. 3 StHG), soweit diese in der Schweiz berücksichtigt wurden. Damit wird erreicht, dass die F&E-Aufwendungen gleich behandelt werden wie die Erträge aus den Patenten und vergleichbaren Rechten. Die Kantone können diese Besteuerung auf andere Weise sicherstellen.

5.1.1.4.1.3 Berechnung des Reingewinns

Es können ausschliesslich Gewinne, die auf Patente und vergleichbare Rechte entfallen, für die Patentbox qualifizieren. Dabei kann es sich z.B. um Lizenzgebühren oder Gewinne aus dem Verkauf von Patenten und vergleichbaren Rechten handeln. Es kann aber auch sein, dass sich der Gewinn aus Patenten und vergleichbaren Rechten im Gewinn eines Produktes versteckt. In diesem Fall muss der Gewinn, der auf Patente und vergleichbare Rechte entfällt, vom übrigen Gewinn aus dem Produkt getrennt werden.

Mit der Residualmethode stellt der Gewinn aus dem Produkt oder – falls dieser nicht feststellbar ist – der gesamte Gewinn eines Unternehmens den Ausgangspunkt dar. Danach werden alle Teile des Gewinns, die nicht in Verbindung mit Patenten und vergleichbaren Rechten stehen, aus der Patentbox herausgerechnet. Dieser herausgerechnete Gewinn erhöht sich zudem zulasten des Patentboxge-

winns um 6 % der auf die qualifizierenden Rechte entfallenden Vollkosten sowie um das Markenentgelt. Der so ermittelte herausgerechnete Gewinn wird ordentlich besteuert. Der übrige Gewinn stellt den Patentboxgewinn dar und wird im Verhältnis des der steuerpflichtigen Person zurechenbaren F&E-Aufwands zum gesamten F&E-Aufwand privilegiert besteuert (sogenannter modifizierter Nexusansatz).

5.1.1.4.2 Berücksichtigung der stillen Reserven bei Beginn und Ende der Steuerpflicht in der Schweiz

Die folgenden Ausführungen gelten sowohl auf Bundes- als auch auf Kantonsebene (Art. 61*a* und Art. 61*b* DBG sowie Art. 24*c* und Art. 24*d* StHG).

Unternehmen verfügen regelmässig über **stille Reserven**. Diese entstehen entweder durch eine Unterbewertung von Vermögenswerten oder durch eine Überbewertung von Verbindlichkeiten in der Bilanz. Sie können zwangsläufig entstehen, aufgrund handelsrechtlicher Höchstbewertungsvorschriften für Vermögenswerte, oder aber willkürlich, aufgrund handelsrechtlich zulässiger übermässiger Abschreibungen oder Rückstellungen. Im Falle einer Realisation, beispielsweise durch Verkauf des betreffenden Vermögenswerts, stellen sie steuerbaren Gewinn dar.[30]

Aus steuersystematischer Sicht ist es richtig, nur diejenigen Erträge vollumfänglich zu besteuern, die auf den Teil des Wertzuwachses entfallen, der während der **Dauer der Steuerpflicht in der Schweiz** entstanden ist. Hingegen sollte die Besteuerung tiefer ausfallen bzw. entfallen, soweit es um einen Wertzuwachs geht, der auf eine Periode privilegierter Besteuerung oder fehlender Steuerpflicht entfällt.

Mit Inkrafttreten von Art. 61*a* DBG bzw. Art. 24*c* StHG können juristische Personen bei Beginn der Steuerpflicht in der Schweiz stille Reserven in der Steuerbilanz durch Erhöhung der Gewinnsteuerwerte der entsprechenden Aktiven steuerfrei aufdecken. Spiegelbildlich regelt Art. 61*b* DBG bzw. Art. 24*d* StHG die Tatbestände bei Ende der Steuerpflicht. Diese gesetzlichen Regelungen bezwecken die Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven, die während der Steuerpflicht gebildet wurden, und umgekehrt die Steuerbefreiung der Wertschöpfung, die während einer steuerbefreiten Periode (subjektive oder objektive Steuerbefreiung nach Art. 56 DBG) oder unter einer Steuerpflicht im Ausland entstanden ist. Bei grenzüberschreitenden Verlegungen gelten diese Regelungen unabhängig von einer allfälligen Wegzugsbesteuerung im Ausland und unabhängig von einer allfälligen Berücksichtigung der schweizerischen Wegzugsbesteuerung durch das Ausland. Der Begriff «Ausland» umfasst dabei sowohl Staaten, mit denen die Schweiz ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) abgeschlossen hat, als auch solche ohne DBA.

Die folgende Tabelle gibt einen Überblick über den Tatbestand sowie die Voraussetzungen der Behandlung stiller Reserven:

---

30 Im Rahmen der OECD-Mindestbesteuerung kann eine rein steuerliche Aufwertung von stillen Reserven zu einer Ergänzungssteuer führen.

	Beginn der Steuerpflicht	Ende der Steuerpflicht
Tatbestand	- Verlegung von Vermögenswerten, Betrieben oder Funktionen aus dem Ausland in einen inländischen Geschäftsbetrieb oder eine inländische Betriebsstätte; - Ende der Steuerbefreiung nach Art. 56 DBG; - Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung in die Schweiz.	- Verlegung von Vermögenswerten, Betrieben oder Funktionen aus dem Inland in einen ausländischen Geschäftsbetrieb oder in eine ausländische Betriebsstätte; - Übergang zu einer Steuerbefreiung nach Art. 56 DBG; - Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung ins Ausland.
Subjektive Voraussetzungen	- Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften.	- Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften.
Objektive Voraussetzungen	- Unternehmen als Ganzes; - Betriebe und Teilbetriebe; - Vermögenswerte; - ausgeschlossen ist die Aufdeckung stiller Reserven auf für den Beteiligungsabzug bei Kapitalgewinnen qualifizierenden Beteiligungen (Art. 69 Bst. a und b DBG).	- Unternehmen als Ganzes; - Betriebe und Teilbetriebe; - Vermögenswerte.

5.1.2 Aufwand

5.1.2.1 Geschäftsmässig begründeter Aufwand

Den Steuergesetzen können keine Definitionen des geschäftsmässig begründeten Aufwands entnommen werden. Man kann ihn umschreiben als die Gesamtheit der Aufwendungen, die mit der Erzielung des Gewinns unmittelbar zusammenhängen und die kaufmännisch angemessen sind, d.h. die aus unternehmenswirtschaftlicher Sicht vertretbar erscheinen.

Hauptsächliche Beispiele für geschäftsmässig begründeten Aufwand sind Ausgaben für den Unterhalt des Produktionsapparates (Maschinen, Mobiliar, Liegenschaften usw.), 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, Wertberichtigungen und Rückstellungen.

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

Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung, einschliesslich Umschulungskosten, des eigenen Personals gehören ebenfalls zum geschäftsmässig begründeten Aufwand. Sie sind im Übrigen beim Arbeitnehmer nicht als geldwerten Vorteil aufzurechnen (Art. 59 Abs. 1 Bst. e und Art. 17 Abs. 1bis DBG bzw. Art. 25 Abs. 1 Bst. e und Art. 7 Abs. 1 StHG).

Gemäss Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 25. Juni 1982 (BVG) gehören auch die Beiträge an die 2. Säule zu dieser Kategorie.
Die Regelungen betreffend die Abzugsfähigkeit sind auf Bundes- wie auf Kantonsebene gleich.

Die Abschreibungen und die Rückstellungen sind zwei wichtige Arten des geschäftsmässig begründeten Aufwands und werden in der Folge näher betrachtet.

5.1.2.1.1 Abschreibungen

Abschreibungen sind Herabsetzungen des Buchwerts eines Aktivums zu Lasten der Erfolgsrechnung. Beim Bund wie auch in den Kantonen sind geschäftsmässig begründete Abschreibungen nur zulässig, soweit sie buchmässig oder, bei vereinfachter Buchführung nach Art. 957 Abs. 2 OR, 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 **jährlichen Abschreibungssätze**[31] variieren je nach Art des abzuschreibenden Anlagevermögens. Die Normalsätze schwanken zwischen 1,5 % (Wohnhäuser von Immobiliengesellschaften) und 45 % (z.B. Maschinenwerkzeuge, Hotelgeschirr, 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.

---

31 Für Näheres, siehe die verschiedenen Merkblätter A 1995 bzw. A 2001 der ESTV zu den geltenden Abschreibungssätzen.

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

In einigen Kantonen gelten besondere Abschreibungsverfahren:

- Sofortabschreibungen auf 20 % bei laufend ersetzten, abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern: BS sowie aber teilweise auch auf langfristigem Anlagevermögen mit höheren Restwerten möglich: ZH und AG;
- Sofortabschreibungen auf gewissen neu angeschafften Wirtschaftsgütern des mobilen Sachanlagevermögens, wenn der ausgewiesene Reingewinn gegenüber den Vorjahren dadurch nicht wesentlich vermindert wird: BE;
- Sofortabschreibungen, Abschreibungen im Einmalerledigungsverfahren und Sonderabschreibungen auf betrieblich genutzten Neubauten: LU;
- Sofortabschreibungen auf CHF 1 können auf immateriellen Rechten sowie auf beweglichen Betriebseinrichtungen im Anschaffungsjahr oder in den folgenden Jahren vorgenommen werden: UR und SZ;
- Sofortabschreibungen auf CHF 1 sind möglich bei beweglichen Wirtschaftsgütern mit einem Normalabschreibungssatz von mehr als 24 %: OW;
- Sofortabschreibungen und Abschreibungen im Einmalerledigungsverfahren sind zulässig: NW;
- Sofortabschreibungen auf CHF 1 sind im Anschaffungsjahr möglich auf beweglichen Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens (exkl. Beteiligungen/Wertschriften und Immaterialgüterrechte): ZG;
- Einmalerledigungsverfahren mit bestimmten Ausgleichszuschlägen im Anschaffungsjahr sind auf ausgewählten Gegenständen möglich: SH;
- Sofortabschreibungen auf Gebäuden des betriebsnotwendigen Anlagevermögens mit ausgesprochener Sondernutzung sowie auf laufend zu ersetzenden, abnutzbaren beweglichen Gegenständen des Anlagevermögens: AR;
- Einmalerledigungsverfahren mit bestimmten Ausgleichszuschlägen für Überabschreibungen: SG;
- für geschäftliche Betriebe sind folgende Sofortabschreibungen zulässig: Immaterielle Werte und bewegliche Gegenstände wie Mobilien, Fahrzeuge, EDV-Anlagen, Lagereinrichtungen, Produktionsanlagen etc. 100 %; Fabrikgebäude, Lagerhäuser und gewerbliche Bauten wie Werkstattgebäude, Betriebsgaragen, Treibhäuser etc. 60 %; Gebäude des Gastwirtschaftsgewerbes und der Hotellerie sowie Personalhäuser 40 %: GR;
- beschleunigte Abschreibungen: ein doppelter Abschreibungssatz ist möglich auf Neuinvestitionen während der Steuerperiode: TI;
- auf ausdrücklichen Antrag an die Verwaltung kann eine Sofortabschreibung (von maximal 30 %) auf neue Gebäude, Investitionen in die Erweiterung bestehender Gebäude sowie auf Maschinen gewährt werden, die im Zusammenhang mit diesen Ausgaben erworben wurden. Die Gebäude müssen für den eigenen Betrieb von Industrie- oder Handelsunternehmen genutzt werden. Diese Möglichkeit besteht nur bei Ansiedlung eines neuen Unternehmens im Kanton, bei einer erheblichen Erweiterung der Produktionsmittel oder bei einer Verlagerung der Tätigkeit eines Unternehmens innerhalb des Kantons: VD;

- 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: VS;
- Neuinstallationen, welche aus bestimmten Gründen eine sehr kurze Lebensdauer haben oder zur Anwendung neuer Technologien oder zur Herstellung neuer Produkte bestimmt sind, sowie in Industriegebäuden getätigte Investitionen können beschleunigt abgeschrieben werden: JU.

Diese besonderen Verfahren können auch für die dBSt angewendet werden.

Die bei Veräusserung von Anlagevermögen erzielten Gewinne können ebenfalls zum Ersatz des veräusserten Gutes verwendet werden (Ersatzbeschaffung).

Zur Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn und am Ende der Steuerpflicht vgl. Art. 61*a* DBG und Art. 24*c* StHG sowie Art. 61*b* DBG und Art. 24*d* StHG, in Kraft seit 1. Januar 2020 *(vgl. Ziffer 5.1.1.4.2)*.

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 Werteinbussen 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. Sie sind, anders als die Abschreibungen, wieder aufzulösen, wenn sich die Verpflichtung nicht verwirklicht.

Rückstellungen sind Fremdkapital und von Wertberichtigungen zu unterscheiden. Mit letzteren werden die Buchwerte von Aktiven aufgrund bereits eingetretener Entwertung oder zu erwartenden Vermögenseinbussen zwecks Einhaltung der Bewertungsvorschriften herabgesetzt. Die Steuergesetze weisen Wertberichtigungen (bzw. Verlustrisiken auf Aktiven des Anlage- und Umlaufvermögens) in der Regel den Rückstellungen zu.

Gleich wie für die Abschreibungen und Wertberichtigungen 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 gelten Rückstellungen als zulässig für (Art. 63 DBG):

- 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 CHF 1 Million.

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 StHG 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 diese Position als Rücklage oder Reserve, da es sich dabei nicht um Rückstellungen im steuerrechtlichen Sinne handelt.

Die Kantone gewähren Rückstellungen (bzw. Rücklagen) z.B. für:

- **Forschungs- und Entwicklungsaufträge an Dritte** bis zu einer bestimmten Höhe:
  - bis zu 10 % des steuerbaren Gewinns, höchstens jedoch bis zu CHF 1 Million (wie dBSt): ZH, LU, UR, SZ, NW, GL, ZG, FR, SO, AR, AI, SG, TG, TI, VD, VS und JU;
    im Weiteren GR und 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 CHF 5 Millionen: 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 1/3 des Forschungsaufwandes der letzten fünf Jahre): BL.
- **Betriebsumstrukturierungen:**
  - in unlimitierter Höhe: BL;
  - nur nach individueller Beurteilung: SG und TG;
  - bis zu 20 % des Reingewinns während maximal vier Jahren, aber nur soweit die Umstrukturierung wirtschaftlich erforderlich ist und sofern die Ausführung der Massnahmen bereits eingeleitet worden ist: BE.
- **Ersatzbeschaffungen**:
  - i.d.R. während maximal zwei Jahren: BE, LU, SZ, BS, BL, GR, TG und NE;
  - im Allgemeinen innerhalb von zwei Jahren oder mehr in Spezialfällen: GE;
  - in der Regel während maximal drei Jahren: AR, SG und AG;
  - in der Regel während zwei bis vier Jahren: UR;
  - während maximal fünf Jahren: SH;
  - innert angemessener Frist: ZH, OW, NW, GL, ZG, FR, SO, AI, TI, VD, VS und JU.
- **Umweltschutzmassnahmen**:
  - bis zu 20 % des Reingewinns (während maximal vier Jahren) im Rahmen des geltenden Umweltschutzrechts: BE;
  - bis zu 75 % des Investitionsvolumens. Die Bildung dieser Rückstellungen ist wenn möglich auf zwei bis drei Jahre zu verteilen: SG.

5.1.2.1.3 Steuern

Anders als die natürlichen Personen können die Kapitalgesellschaften und Genossenschaften ihre während der Berechnungsperiode gebuchten eidgenössischen, kantonalen und kommunalen Steuern als geschäftsmässig begründeten Aufwand **vom Reingewinn in Abzug bringen**, handle es sich um direkte oder indirekte Steuern (Art. 59 Abs. 1 Bst. a DBG und Art. 25 Abs. 1 Bst. a StHG).[32]

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**.

5.1.2.1.4 Zuwendungen an Vorsorgeeinrichtungen

Zahlungen an Vorsorgeeinrichtungen zugunsten des eigenen Personals gehören ebenfalls zum geschäftsmässig begründeten Aufwand, sofern jede zweckwidrige Verwendung ausgeschlossen ist (Art. 59 Abs. 1 Bst. b DBG und Art. 25 Abs. 1 Bst. b StHG).

5.1.2.1.5 Zuwendungen an Institutionen mit öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecken

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, Gemeinden und deren Anstalten in gewissem Umfang **abziehbar** (Art. 59 Abs. 1 Bst. c DBG und Art. 25 Abs. 1 Bst. c StHG).

Bemerkung

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.

Bei der dBSt beschränkt sich der Abzug für Zuwendungen an gemeinnützige Institutionen 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.

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 Prozent des steuerbaren[33] Reingewinnes, gewährt:

---

[32] Mit Ausnahme der Ergänzungssteuern im Rahmen der OECD-Mindestbesteuerung, welche nicht in Abzug gebracht werden können.

[33] In den Kantonen OW und AI handelt es sich um 20 % des ausgewiesenen Reingewinns.

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

Bemerkung

Betreffend die kantonalen Verzeichnisse der juristischen Personen mit Sitz in der Schweiz, die bei der dBSt im Hinblick auf ihre öffentlichen oder ausschliesslich gemeinnützigen Zwecke von der Steuerpflicht befreit sind, vgl. die Bemerkung in Ziffer 3.3.

Hingegen gehören in gewissen Kantonen (ZH, BE, LU, FR, SO, BS, BL, AI, SG, GR, AG[34], VD und GE) **Zuwendungen an gewisse politische Parteien** ebenfalls zum geschäftsmässig begründeten Aufwand.[35]

5.1.2.1.6 Rückvergütungen und Rabatte

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 begründeten Aufwand betrachtet und sind somit vom Gewinn abzugsberechtigt (Art. 59 Abs. 1 Bst. d DBG und Art. 25 Abs. 1 Bst. d StHG).

5.1.2.1.7 Gewinnabschöpfende Sanktionen ohne Strafzweck

Bei der dBSt und in allen Kantonen werden gewinnabschöpfende Sanktionen, soweit sie keinen Strafzweck haben, als geschäftsmässig begründeten Aufwand betrachtet und sind somit vom Gewinn abziehbar (Art. 59 Abs. 1 Bst. f DBG und Art. 25 Abs. 1 Bst. f StHG).

5.1.2.2 Verlustverrechnung

Bei der dBSt und in allen Kantonen können vom Reingewinn **Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren**[36] **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**. Neben dieser allgemeinen Verlustverrechnungsnorm sind neu die Bestimmungen zur Entlastungsbegrenzung zu beachten *(siehe Ziffer 5.1.2.6)*.

---

34 Bei Zuwendungen an steuerbefreite politische Parteien ist der Abzug auf CHF 10'000 beschränkt.

35 In den Kantonen ZH, BE, AI, SG, GR, VD und GE gehören solche Zuwendungen hingegen nur zum geschäftsmässig begründeten Aufwand, wenn sie für das Unternehmen werbewirksam sind (sogenanntes Politsponsoring).

36 Der Bundesrat hat am 27. November 2024 die Botschaft zur Erstreckung der Verlustverrechnung von sieben auf zehn Jahre verabschiedet. Die Referendumsfrist läuft am 17. April 2026 ab. Im Zeitpunkt der Publikation stand das Datum des Inkrafttretens des Bundesgesetzes über die Erstreckung der Verlustverrechnung vom 19. Dezember 2025 noch nicht fest.

Beispiel

Verlustvortrag für die Steuerperiode 2025 (in CHF)

Vorperioden							**Steuerperiode**
2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	**2025**
- 100	-100	- 150	- 50	- 100	- 25	- 25	**+ 400**

Der steuerbare Gewinn für 2025 beträgt -150 (-550 + 400), also 0. Verrechnet sind damit die Verluste der Jahre 2018 bis 2021.

Verlustvortrag für die Steuerperiode 2026 (in CHF)

Vorperioden							**Steuerperiode**
2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025	**2026**
- 100	- 150	- 50	- 100	- 25	- 25	+ 400	**+ 500**

Der steuerbare Gewinn für 2026 beträgt 350 (-150 + 500). Die noch nicht verrechneten Verluste der Jahre 2022 bis 2024 können verrechnet werden.

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

Bemerkung

In den Kantonen ZH, BE, UR, SZ, NW, BS, BL und TI (Praxis) können die Geschäftsverluste der laufenden Geschäftsperiode und der sieben vorherigen Geschäftsperioden mit allfälligen Grundstückgewinnen verrechnet werden.

Nach der Rechtsprechung des BGer zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung können Unternehmen, die eine ausserhalb des Sitzkantons gelegene Liegenschaft veräussern, Geschäftsverluste (inkl. Vorjahresverluste) mit ausserkantonalen Grundstücksgewinnen verrechnen.[37]

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.

5.1.2.3 Schuldzinsen

Unter dem Begriff «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 Zinsen angeführt werden:

- für ein Post- oder Bankkonto (Kontokorrent des Unternehmens beispielsweise), das einen Minussaldo ausweist;
- aus einem zeitlich begrenzten Darlehen einer Bank oder eines anderen Finanzinstitutes;

[37] Vgl. u.a. BGE 132 I 220, 139 II 373, 140 I 141.

- aus einem Vorschuss an liquiden Geldmitteln einer Bank;
- aus einer Obligationsanleihe;
- aus irgendeiner Schuld bei einem Dritten;
- 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 grundsätzlich vollständig abgezogen werden. Nicht abzugsfähig sind indessen auf das verdeckte Eigenkapital entfallende Schuldzinsen *(vgl. Ziffer 5.3.2)*.

5.1.2.4 Zusätzlicher Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand

Die Kantone können für den F&E-Aufwand, der im Inland angefallen ist, einen zusätzlichen Abzug von der Bemessungsgrundlage der kantonalen Gewinnsteuer vorsehen (Art. 10*a* und Art. 25*a* StHG). Auf Bundesebene ist kein zusätzlicher Abzug vorgesehen.

Art. 25*a* StHG enthält folgende Eckwerte:

- die Kantone können einen zusätzlichen Abzug von höchstens 50 % auf dem F&E-Aufwand gewähren. Der qualifizierende Aufwand umfasst sowohl den Aufwand für selbst erbrachte F&E-Arbeiten als auch für Auftragsforschung (Konzerngesellschaften und Dritte) im Inland;
- die Definition des Begriffs «F&E» entspricht jenem des Bundesgesetzes über die Förderung der Forschung und der Innovation vom 14. Dezember 2012 (FIFG). Darunter fällt neben der Grundlagenforschung auch die anwendungsorientierte Forschung sowie die wissenschaftsbasierte Innovation;
- massgebend ist der direkt zurechenbare Personalaufwand;
- mit einem Zuschlag von 35 % werden die übrigen F&E-Aufwendungen (bspw. Sachaufwand) pauschal abgegolten;
- der zusätzliche F&E-Abzug für selbst durchgeführte F&E darf inkl. Zuschlag nicht höher sein als der gesamte Aufwand des Unternehmens;
- nebst selbst durchgeführten F&E-Aktivitäten qualifizieren auch die Aufwendungen von Dritten, welche im Auftrag des Unternehmens F&E-Aktivitäten ausführen, für den zusätzlichen Abzug. Die Beschränkung auf 80 % soll in pauschaler Form dafür sorgen, dass kein zusätzlicher Abzug auf dem in Rechnung gestellten Gewinnzuschlag sowie auf übrige Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Auftrag gewährt wird. Damit soll eine Gleichbehandlung zwischen eigener F&E-Tätigkeit und Auftragsforschung erreicht werden;
- zur Verhinderung, dass bei Auftragsforschung der zusätzliche F&E-Abzug sowohl beim Auftraggeber als auch beim Auftragnehmer doppelt oder, im Falle von weiteren Subauftragnehmern, sogar mehrfach zum Abzug zugelassen werden, ist die Abzugsberechtigung grundsätzlich dem Auftraggeber zugewiesen;
- mit Bezug auf grenzüberschreitende Verhältnisse lässt sich dem Gesetzestext entnehmen, dass die F&E-Aktivitäten in der Schweiz ausgeübt werden müssen. Eine Restriktion, dass der Auftraggeber bei Aufträgen für F&E-Aktivitäten an schweizerische Gesellschaften in der Schweiz ansässig sein muss, lässt sich aus dem Gesetzestext nicht entnehmen. Damit ist der Zusatzabzug auch

für schweizerische Gesellschaften möglich, welche Auftragsforschung für ausländische Gesellschaften ausüben.

Für eine Übersicht über die Regelung in den Kantonen siehe die Tabelle «Gewinnsteuer – Zusätzlicher Abzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand» der Steuermäppchen.

5.1.2.5 Abzug auf Eigenfinanzierung

Das **kantonale Gewinnsteuerrecht** ermöglicht einen Zinsabzug auf dem Eigenkapital (Art. 25*a*^{bis} StHG). Voraussetzung ist, dass am Kantonshauptort das kumulierte Steuermass von Kanton, Gemeinde und allfälligen anderen Selbstverwaltungskörpern über den gesamten Tarifverlauf mindestens 13,5 % beträgt. Zusammen mit dem Gewinnsteuersatz der dBSt von 8,5 % ergibt sich damit ein kombinierter Gewinnsteuersatz von 22 % auf Bundes-, Kantons- und Gemeindeebene. Weil jedoch die Steuer von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden kann, liegt die effektive Gewinnsteuerbelastung unter diesem Steuersatz und beträgt nur 18,03 %. Erfüllt ein Kanton diese Voraussetzungen und führt die Massnahme ein, so steht es den im Kanton steuerpflichtigen Gesellschaften frei, den Abzug auf Eigenfinanzierung geltend zu machen. Bei der **dBSt** wird **kein solcher Abzug** gewährt und bisher kennt nur der Kanton ZH einen solchen.

Der Abzug soll nur auf jenem Betrag des Eigenkapitals gewährt werden, der eine angemessene durchschnittliche Eigenfinanzierung überschreitet. Zu diesem Zweck wird das Eigenkapital in zwei Komponenten aufgespalten, nämlich in das **Kerneigenkapital** und in das **Sicherheitseigenkapital**.

Das Kerneigenkapital eines Unternehmens ist das Eigenkapital, welches ein Unternehmen für seine Geschäftstätigkeit langfristig benötigt. Die Berechnung des Kerneigenkapitals erfolgt auf der Basis der Durchschnittswerte der verschiedenen Aktiven zu Gewinnsteuerwerten während der Steuerperiode.

Jener Teil des Eigenkapitals, welcher den Betrag des Kerneigenkapitals gegebenenfalls übersteigt, gilt als Sicherheitseigenkapital. Auf dem Sicherheitseigenkapital wird ein kalkulatorischer Zinsabzug gewährt. Durch den Abzug begünstigt werden soll somit nur die aufgrund der Risiken der Aktiven als angemessen definierte überdurchschnittliche Eigenfinanzierung, d.h. das Sicherheitseigenkapital.

Die Begrenzung des Abzugs auf das Sicherheitseigenkapital basiert auf der Grundidee, dass eine steuerliche Gleichstellung von Eigen- und Fremdkapital nur insoweit erfolgen soll, als diese effektiv austauschbare Finanzierungsquellen darstellen. Demzufolge eignet sich das betriebswirtschaftlich unabdingbare Kerneigenkapital eines Unternehmens nicht für den Abzug.

Als kalkulatorischen Zinssatz hat der Gesetzgeber die Rendite zehnjähriger Bundesobligationen bestimmt. Eine Ausnahme hiervon kommt für Forderungen aller Art gegenüber Nahestehenden zum Tragen. Das Sicherheitseigenkapital, das auf diese Forderungen entfällt, soll mit einem dem Drittvergleich entsprechenden Zinssatz verzinst werden.

Für eine Übersicht über die Regelung in den Kantonen siehe die Tabelle «Gewinnsteuer – Abzug auf Eigenfinanzierung» der Steuermäppchen.

5.1.2.6 Entlastungsbegrenzung

Mit der Entlastungsbegrenzung (Art. 25*b* StHG) wird die Wirkung der Patentbox (Art 24*b* Abs. 1 und 2 StHG), des Zusatzabzugs auf F&E-Aufwendungen (Art. 25*a* StHG), des Abzugs auf Eigenfinanzierung (Art. 25*a*^{bis} StHG) und gegebenenfalls auch der Abschreibungen auf den steuerunwirksam aufgedeckten stillen Reserven aus der Zeit der Statusbesteuerung (Art. 78*g* Abs. 3 StHG) beschränkt, indem mindestens 30 % des steuerbaren Reingewinns, welcher ohne diese Sonderregelungen entstanden wäre, zur Besteuerung gelangt. Der Nettobeteiligungsertrag wird bei dieser Berechnung ausgeklammert, da er indirekt über den Beteiligungsabzug freigestellt wird. Ausserdem dürfen aus diesen Sonderregelungen keine Verluste resultieren.

Für eine Übersicht über die Regelung in den Kantonen siehe die Tabelle «Gewinnsteuer – Entlastungsbegrenzung» der Steuermäppchen.

Bemerkung

*Bei **Umstrukturierungen** – insbesondere im Fall der Fusion, Spaltung oder Umwandlung – werden unter bestimmten Voraussetzungen stille Reserven einer juristischen Person nicht besteuert, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden (Art. 61 DBG und Art. 24 Abs. 3–3^{quinquies} StHG).*[38]

5.1.2.7 Gewinne juristischer Personen mit ideellen Zwecken

Juristische Personen können von der dBSt sowie den Kantons- und Gemeindesteuern ganz oder teilweise steuerbefreit werden, wenn sie einen **öffentlichen oder gemeinnützigen Zweck** oder gesamtschweizerisch **Kultuszwecke** verfolgen und ihr Gewinn (bzw. kantonal auch das Kapital) ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet ist. Eine bloss nützliche oder ideelle Tätigkeit genügt für eine solche **subjektive Steuerbefreiung** nicht *(vgl. Ziffer 3.3.1)*.

Seit 2018 werden Gewinne von allen juristischen Personen mit ideellen Zwecken nicht besteuert, sofern sie höchstens CHF 20’000 betragen (dBSt) bzw. sofern sie einen nach kantonalem Recht bestimmten Betrag nicht übersteigen (Kantons- und Gemeindesteuern) und der Gewinn ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet ist (Art 66*a* DBG und Art. 26*a* StHG). Es handelt sich um eine **objektive Steuerbefreiung**. Ein ideeller Zweck im Sinne dieser Bestimmung kann auch – etwa bei einem Sportverein – eigennützig (statt gemeinnützig) sein.

Für eine Übersicht über die Besteuerung der juristischen Personen mit ideellen Zwecken in den Kantonen siehe die Tabelle «Juristische Personen mit ideellen Zwecken– Steuerfreigrenze und Steuerfreibetrag vom steuerbaren Gewinn und vom steuerbaren Eigenkapital» der Steuermäppchen.

---

38 Vgl. dazu Kreisschreiben Nr. 5a der ESTV «Umstrukturierungen» vom 1. Februar 2022 (inkl. Berücksichtigung der Anpassungen u.a. aufgrund des Bundesgesetzes über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen vom 23. März 2007 (Unternehmenssteuerreformgesetz II) und der STAF vom 28. September 2018 sowie der seit dem Kreisschreiben Nr. 5 «Umstrukturierungen» vom 1. Juni 2004 ergangenen relevanten Rechtsprechung des BGer und der Praxisanpassungen der ESTV.

5.2 Beteiligungsabzug

Um eine mehrfache Besteuerung zu vermeiden, die sich ergeben würde, wenn die an einer anderen Gesellschaft beteiligte Gesellschaft (Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft) die von jener ausgeschütteten Gewinne auch versteuern müsste, gelten für Beteiligungserträge spezielle Regeln, die zu einer **reduzierten Gewinnsteuer** und manchmal auch zu einer **reduzierten Kapitalsteuer** führen.

5.2.1 Gewinnsteuer

Gesellschaften, die Dividenden erhalten, können auf Bundes- und Kantonsebene eine Ermässigung ihrer Gewinnsteuer in Form eines **Beteiligungsabzugs** verlangen.

Art. 69 DBG und Art. 28 Abs. 1 StHG sehen vor, dass für eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, welche:

- zu mindestens 10 % am Grund- oder Stammkapital 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 CHF 1 Million hält,

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

Diese Massnahme hat die Verhinderung einer Mehrfachbelastung z.B. von Tochtergesellschaft zu Muttergesellschaft und schliesslich zum Aktionär zum Ziel.

Beispiel

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

Bruttoertrag aus Beteiligungen:	*400’000*
5 % Verwaltungsspesen:	*– 20'000 (= 400'000 x 5 %)*
Finanzierungskosten:	*– 80’000*
Nettoertrag aus Beteiligungen:	*300’000*

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

$$\frac{\textit{Nettoertrag x 100}}{\textit{Reingewinn}} = \frac{\textit{300’000 x 100}}{\textit{1’300’000}} = \textit{23,08 \%}$$

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*

Auf Aufwertungsgewinnnen (Art 70 Abs. 2 DBG) oder Substanzdividenden (Art. 70 Abs. 3 DBG) kann kein Beteiligungsabzug geltend gemacht werden. Für weiterführende Informationen betreffend den Beteiligungsabzug siehe das Kreisschreiben Nr. 27 der ESTV vom 17. Dezember 2009 «Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften».

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 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 veräussernden 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. Die Kantone können 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 1bis StHG).

5.2.2 Kapitalsteuer

Alle kantonalen Gesetze (in UR nur die Gemeinden) sehen eine Kapitalsteuer vor. Die Kantone können gemäss StHG das Eigenkapital, das auf Beteiligungen, auf Patente und vergleichbare Rechte sowie auf Darlehen an Konzerngesellschaften entfällt, reduziert besteuern.

Einige von ihnen ermässigen die 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 10 % oder CHF 1 Million: SG und GR;

- dito, wobei sich die 10 % auch auf den Gewinn und die Reserven der anderen Gesellschaft beziehen können: AG;
- dito, vorausgesetzt, dass die Gesellschaft keine gewerbliche Tätigkeit in der Schweiz ausübt und dass ihr statutarischer Zweck im Wesentlichen in der dauerhaften Verwaltung von Beteiligungen und/oder der Gewährung von Darlehen an konzerninterne Gesellschaften besteht, deren Verkehrswert langfristig mindestens zwei Drittel des Gesamtvermögens oder der Gesamteinkünfte ausmachen muss, wird die Kapitalsteuer im Verhältnis der qualifizierten Aktiven zu den Gesamtaktiven reduziert, bewertet zu den bisher für die Gewinnsteuer massgebenden Werten: TI;

- dito, aber die Kapitalsteuer ermässigt sich ferner für Patente und vergleichbare Rechte sowie für Darlehen im Konzern im Verhältnis ihres Gewinnsteuerwertes zum Gewinnsteuerwert der gesamten Aktiven: AR, AG und JU.

5.3 Steuerbares Kapital

5.3.1 Begriff des steuerbaren Kapitals

Gegenstand der Kapitalsteuer ist das Eigenkapital (Art. 29 Abs. 1 StHG). Bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften umfasst das **steuerbare Eigenkapital** auf Kantonsebene in der Regel (Art. 29 Abs. 2 Bst. a StHG):

- das **einbezahlte Grund- oder Stammkapital**;
- die **offenen Reserven**; und
- die aus versteuertem Gewinn gebildeten **stillen Reserven**.

Bemerkung

Zwar erwähnt Art. 29 StHG die aufgedeckten stillen Reserven nicht, jedoch sind diese aus systematischen Gründen zum steuerbaren Kapital zu zählen.

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

- die allgemeine Reserve (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. Die versteuerten stillen Reserven beinhalten handelsrechtlich vorgenommene Abschreibungen, Rückstellungen und Wertberichtigungen, welche steuerlich aufgerechnet wurden und deshalb zum steuerbaren Eigenkapital hinzuzurechnen sind.

Auch die Kantone umschreiben das steuerbare Kapital wie oben ausgeführt.[39]

---

[39] Im Kanton NE präzisiert das Gesetz, dass das steuerbare Eigenkapital der Kapitalgesellschaften und Genossenschaften das einbezahlte Aktien- oder Stammkapital sowie die offenen und stillen Reserven umfasst, welche mittels besteuerter Gewinne gebildet worden sind, nachdem die verbuchten Verluste abgezogen worden sind.

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

Im Kanton GE werden die stillen Reserven im Prinzip nicht als steuerbares Kapital angesehen, wenn sie bei Ankunft in der Schweiz deklariert werden. Das ist auch der Fall, wenn sie innerhalb von fünf Jahren nach Abschaffung (31. Dezember 2019) des privilegierten Steuerstatus (für Holdings und sogenannte «gemischte Gesellschaften») deklariert werden.

Die Kantone gehen bei der Bestimmung des steuerbaren Kapitals von Vereinen, Stiftungen und den übrigen juristischen Personen, deren Reinvermögen gemäss Art. 29 Abs. 2 Bst. c StHG nach den für die natürlichen Personen geltenden Bestimmungen berechnet wird, unterschiedlich vor *(vgl. Ziffern 4.4.2, 4.5.2 und 4.6.2)*.

Bemerkung

Die Kantone können das Eigenkapital, das auf Beteiligungsrechte, auf Patente und vergleichbare Rechte sowie auf Darlehen an Konzerngesellschaften entfällt, ermässigt besteuern (Art. 29 Abs. 3 StHG).

Für eine Übersicht über die Regelung in den Kantonen siehe die Tabelle «Kapitalsteuer – Ermässigung für Eigenkapital, das auf Beteiligungsrechte, auf Patente und vergleichbare Rechte sowie auf Darlehen an Konzerngesellschaften entfällt» der Steuermäppchen.

5.3.2 Verdecktes Eigenkapital

Man spricht von «verdecktem Eigenkapital», wenn durch offensichtliche **Unterkapitalisierung**[40] die Ausschüttung von Gewinnen der Gesellschaft an Aktionäre nicht als Dividenden, sondern als Passivzinsen erfolgt. Es kommt in der Tat vor, dass Gesellschaften mit beträchtlichen Aktivpositionen 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.

Die Kantone bekämpfen auf die eine oder andere Art die ungerechtfertigte Steuerersparnis durch verdecktes Eigenkapital. Sie erhöhen das steuerbare Eigenkapital von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften um den Teil des Fremdkapitals, dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt (Art. 29*a* StHG).

Der Kanton ZG sieht für **Immobiliengesellschaften und -genossenschaften** eine Vorzugsregelung vor, indem das steuerbare Eigenkapital um einen Teil des Fremdkapitals erhöht wird, bis der Gesamtbetrag 1/5 des Ertragssteuerwertes der Aktiven ausmacht. Aber das steuerbare Eigenkapital wird auf 1/10 beschränkt, wenn die Immobiliengesellschaft oder -genossenschaft vorwiegend sozialen Wohnungsbau mit Hilfe öffentlicher Mittel betreibt (bei übrigen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften beträgt der Bruchteil 1/7).

---

40 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.

5.4 Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer

Mit Art. 30 Abs. 2 StHG haben die Kantone die Möglichkeit, die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer anzurechnen, unter der Bedingung, dass sie eine Gewinnsteuer erheben. Mit anderen Worten können die Kantone, wenn sie es wollen, auf die Erhebung der Kapitalsteuer, bis zur Höhe des Betrages der Gewinnsteuer, verzichten.

Gegenwärtig wenden die Kantone BE, SZ, FR, SO, AI, SG, AG, TG, TI, VD, NE und GE[41] dieses System an.

Für eine Übersicht über die Regelung in den Kantonen siehe die Tabelle «Kapitalsteuer – Einfache Ansätze, Ermässigung für Eigenkapital, Anrechnung Gewinnsteuer und jährliches Vielfaches für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften» der Steuermäppchen.

5.5 Steuererleichterungen für neu eröffnete Unternehmen

Auf kantonaler 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. 5 und Art. 23 Abs. 3 StHG). Eine wesentliche Änderung der Betriebstätigkeit kann dabei einer Neugründung gleichgestellt werden.

Gemäss allen kantonalen Steuergesetzen kann die Exekutive neu eröffnete 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

Diese Steuererleichterungen dürfen gemäss Art. 23 Abs. 3 StHG während ***höchstens zehn Jahren*** *gewährt werden.*

Das DBG sieht keine Möglichkeit von Steuererleichterungen für neu eröffnete Unternehmen vor. Dennoch kann der Bund gestützt auf Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes über Regionalpolitik vom 6. Oktober 2006 auch für die dBSt Steuererleichterungen gewähren, soweit ein Kanton solche nach Art. 23 Abs. 3 StHG ebenfalls gewährt. Die Steuererleichterungen auf Bundesebene sind zudem auf bestimmte Anwendungsgebiete beschränkt (Art. 12 Abs. 3 des Bundesgesetzes über Regionalpolitik sowie die entsprechenden Vollziehungsverordnungen).

Für eine Übersicht über die Regelung in den Kantonen siehe die Tabelle «Steuererleichterungen für neu eröffnete Unternehmen von juristischen Personen» der Steuermäppchen.

---

41 Die Kapitalsteuer wird seit der Steuerperiode 2020 im Umfang von höchstens CHF 8'500 reduziert. Diese Anrechnung wird in den folgenden Jahren schrittweise von 25 % bis 100 % erhöht. Die 100 % sind somit seit der Steuerperiode 2024 anwendbar.

5.5.1 Steuern auf Gewinn und Kapital

Die 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 Steuererleichterung** 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, SH, GR, AG, TI, VD, VS, NE und JU sowie GE (unter gewissen Bedingungen);
- **nur teilweise Steuererleichterung** während höchstens zehn Jahren: ZH, UR, SZ, OW, NW, ZG, BS, BL, AR, AI, SG und TG**.**

Gewisse Kantone kennen allerdings einige besondere Einschränkungen:

- die Gewährung von Steuererleichterungen kann mit Auflagen versehen werden, bei deren Nichteinhaltung die nicht bezogenen Steuern rückwirkend nachgefordert werden können: BE, SZ, GL, TG, VD und NE;
  dito, aber mit Blick auf die Rechtsgleichheit und die Wettbewerbsneutralität dürfen keine bestehenden Unternehmen, die einer ordentlichen Besteuerung unterstehen, konkurrenziert werden: ZH, AR, GR und AG;
- die Steuererleichterung ist im Rahmen einer Leistungsvereinbarung zu gewähren. Werden die Verpflichtungen der Leistungsvereinbarung nicht eingehalten, entfällt die Steuererleichterung rückwirkend und die Steuern werden nachgefordert: UR, SO und SH;
- Unternehmen, die im Kanton bereits bestehende Unternehmen konkurrenzieren (Banken und bankenähnliche Institutionen, Vermögensverwaltungsgesellschaften, Detailhandelsfirmen, Hotels, Restaurants usw.), kommen nicht in den Genuss von Steuererleichterungen: AG, VD, VS 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: AG, VD und GE;
- bei Ende der Tätigkeit, Sitzverlegung oder Verlegung der Aktivitäten während der Steuererleichterungsperiode oder in den folgenden Jahren kann die Steuererleichterung rückwirkend ganz oder teilweise widerrufen werden: BE (in den folgenden drei Jahren), TG (in den folgenden zwei Jahren) und AG (nicht aber beim Ende der Tätigkeit);
- bei einer Sitzverlegung aus dem Kanton vor Ablauf der Dauer der Steuererleichterung hat das Unternehmen die entgangenen Steuern samt Zinsen zu entrichten: SZ;
- die Steuererleichterung wird rückwirkend gestrichen bei Ende der Tätigkeit, Verkauf der gesamten oder teilweisen Aktiven, Sitzverlegung oder Verlegung des überwiegenden Teils der Aktivitäten während der Steuererleichterungsdauer: VD (oder für eine gleichwertige Dauer) und GE (oder in den fünf Jahren nach demjenigen, in welchem ihre Wirkung endet [Missbrauchsklausel]);
- bei Sitzverlegung oder Verlegung der Aktivitäten während der Steuererleichterungsperiode oder in den folgenden fünf Jahren wird die Steuererleichterung rückwirkend gestrichen: TI.

5.5.2 Befreiung von der Minimalsteuer bzw. Mindeststeuer

Der Bund sowie die Kantone ZH, BE, GL, NE, GE und JU kennen für juristische Personen keine Minimalsteuern.

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

- in den ersten fünf Jahren nach der Gründung (unter Anrechnung der Dauer des Bestehens einer Personenunternehmung bei Umwandlungen): GR und AG;
- im Gründungsjahr und während der drei folgenden Jahre: SH und SG;
- im Gründungsjahr und während der zwei folgenden Jahre: FR;
- im ersten Jahr der Qualifikation als Start-up und in den vier folgenden Jahren: TI;
- während der ersten beiden Geschäftsjahre: AR und VD.

Für all diejenigen Kantone, die eine Minimalsteuer kennen, kann unter Umständen die unter *Ziffer 5.5.1* aufgeführte allgemeine Steuererleichterung auch bei der Minimalsteuer Anwendung finden (LU, FR, SO, SH, TI, VD und VS).

Für eine Übersicht über die Regelung in den Kantonen siehe die Tabelle «Steuererleichterungen für neu eröffnete Unternehmen von juristischen Personen» der Steuermäppchen.

6 ZEITLICHE BEMESSUNG

Gewinn- und Kapitalsteuern werden wie die Einkommens- und Vermögenssteuern der natürlichen Personen periodisch festgesetzt und erhoben (Art. 79 Abs. 1 DBG und Art. 31 Abs. 1 StHG). Diese Erhebung richtet sich nach folgenden Zeitintervallen aus:

- **Steuerperiode**, als dem Zeitraum, für welchen die Steuer zu bezahlen ist. Bei juristischen Personen gilt das **Geschäftsjahr** als Steuerperiode (Art. 79 Abs. 2 DBG und Art. 31 Abs. 2 StHG). Dieses fällt nicht unbedingt mit dem Kalenderjahr zusammen;
- **Bemessungsperiode** als dem Zeitraum, in dem der der Steuerveranlagung zugrundeliegende Gewinn erzielt wird. Der steuerbare Reingewinn bemisst sich nach dem Ergebnis der Steuerperiode (Art. 80 Abs. 1 DBG und Art. 31 Abs. 3 StHG). Man spricht nur im Zusammenhang mit den Gewinnsteuern von der Bemessungsperiode, nicht aber bei den Kapitalsteuern. Für diese ist nämlich das am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht vorhandene Kapital ausschlaggebend.

6.1 Gewinnsteuer

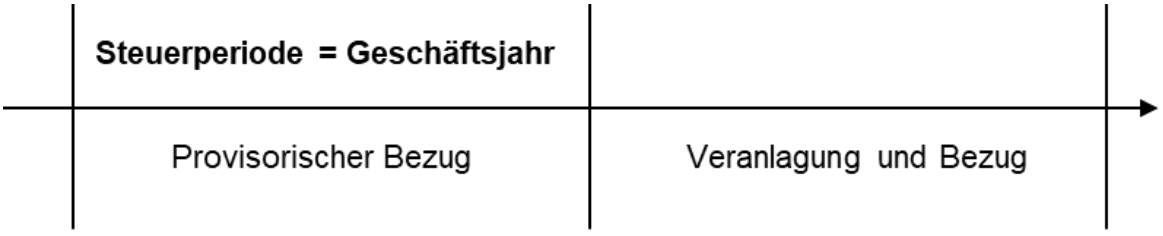
Bei juristischen Personen bemisst sich der **steuerbare Gewinn** beim Bund und in allen Kantonen nach dem Ergebnis der Steuerperiode (Art. 80 DBG und Art. 31 Abs. 3 StHG). Die Gewinnsteuer wird also nach der Gegenwartsbemessung (Postnumerando-Methode) auf der Grundlage des während der Bemessungsperiode tatsächlich erzielten Gewinns berechnet.

Die **Steuerperiode und Bemessungsperiode fallen zeitlich zusammen**. Die Steuer kann aber erst zu Beginn des nachfolgenden Jahres veranlagt und erhoben werden.

Beispiel

Die Steuererklärung für die Steuerperiode 2025 wird von den juristischen Personen im Jahr 2026 ausgefüllt. Das Veranlagungsverfahren (Einreichen der Steuererklärung und Festsetzen sowie Bezug der Steuer) kann tatsächlich erst nach Ablauf der Steuerperiode, also im Jahr 2026 stattfinden.

Die juristischen Personen bezahlen folglich 2026 die für die Steuerperiode 2025 veranlagte Steuer, die anhand des im Jahr 2025 effektiv erzielten Gewinns berechnet wird.



In allen Kantonen ausser BS[42] findet schon während des Steuerjahrs ein provisorischer Steuerbezug statt. Nach der definitiven Veranlagung im nächsten Jahr erfolgt gegebenenfalls eine Korrektur.

42 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.

In jedem Kalenderjahr, ausgenommen im Gründungsjahr, muss ein Geschäftsabschluss mit Bilanz und Erfolgsrechnung erstellt werden (Art. 79 Abs. 3 DBG und Art. 31 Abs. 2 StHG). Lautet der Geschäftsabschluss auf eine ausländische Währung, so ist der steuerbare Reingewinn in Franken umzurechnen. Massgebend ist der durchschnittliche Devisenkurs (Verkauf) der Steuerperiode (Art. 80 Abs. 1bis DBG und Art. 31 Abs. 5 StHG).

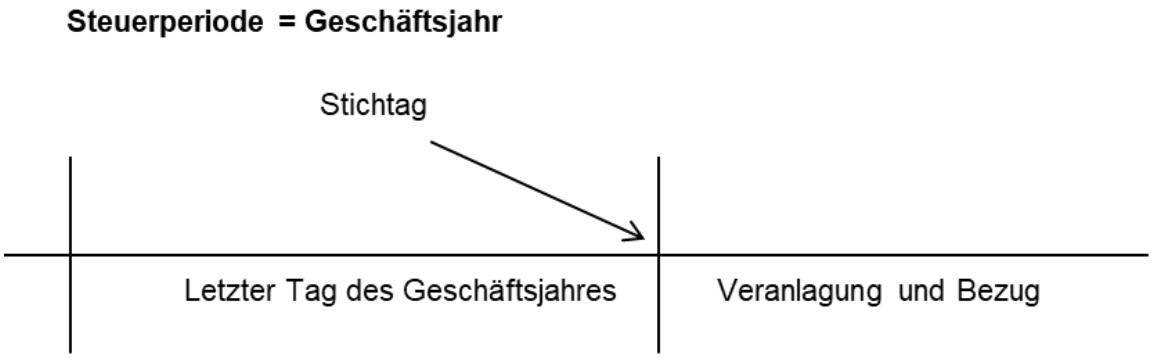
Mit einer **proportionalen Steuer** (fester Satz, wie ihn die dBSt und die Mehrheit der Kantone kennen; *vgl. Ziffer 4.2.1*) hat die Dauer der Steuerpflicht keinen Einfluss auf den Gewinnsteuersatz.

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 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 (Art. 31 Abs. 4 StHG). Der Begriff der Bemessungsperiode findet hier also keine Anwendung.

Gestützt auf das StHG haben alle Kantone die einjährige **Postnumerando-Besteuerung** eingeführt. Die Steuer kann wiederum erst im folgenden Jahr definitiv veranlagt und bezogen werden.



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

7 STEUERBERECHNUNG

7.1 Steuertarife

7.1.1 Auf Bundesebene

Bei der dBSt sind die **Steuersätze** der Gewinnsteuer 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 Betrag massgebende Steuer unmittelbar berechnet werden. Die Gewinne der Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen unter CHF 5'000 werden nicht besteuert (Art. 71 Abs. 2 DBG).

7.1.2 Auf kantonaler und kommunaler Ebene

Anders verhält es sich in den meisten Kantonen und Gemeinden. 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**. Diese verschiedenen Ansätze sind verfügbar in den Steuermäppchen «Gewinnsteuer – Einfache Ansätze und jährliches Vielfaches für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften» sowie «Kapitalsteuer – Einfache Ansätze, Ermässigung für Eigenkapital, Anrechnung Gewinnsteuer und jährliches Vielfaches für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften».

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.

Für eine Übersicht der anwendbaren Steuerfüsse für die Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuern siehe die Publikation «Steuerfüsse der Kantonshauptorte 1995 – 2025 der juristischen Personen».

Genügen dem Staat die Einnahmen aus der einfachen Steuer, beträgt das Vielfache 100 %. Benötigt der Staat weniger Geld, vermindert er das Vielfache (z.B. 95 %), braucht er mehr Geld, erhöht er das Vielfache (z.B. 110 %) der einfachen Steuer.
Dieses System gestattet die Anpassung der Steuererträge an den jeweiligen 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 Kantonssteuer 100 %, CHF
Steuerbarer Reingewinn	20’000	6 %	1’200
Steuerbares Kapital	100’000	0,50 ‰	50
Total einfache Kantonssteuer			1’250

Kantons- und Gemeindesteuern

	Steuerfuss	CHF
Kantonssteuer	100 %	1’250
Gemeindesteuer	120 %	1’500
Total Kantons- und Gemeindesteuern	220 %	2’750

Direkte Bundessteuer

	CHF	Steuersatz	CHF
Steuerbarer Reingewinn	20’000	8,5 %	1’700

Die gesamte Steuerbelastung beläuft sich für diese Gesellschaft somit auf CHF 4’450.

7.1.2.1 Kantonssteuern

Zur Berechnung der Kantonssteuern kommen folgende Methoden zur Anwendung:

- Kantone mit **festem Tarif** (wie DBG kein jährliches Vielfaches): OW, NW, BS, BL, AI[43] und VS; im Weiteren AR, aber nur für die Gewinnsteuer;
- Kantone mit **Grundtarif und jährlichem Vielfachen**:
  - in Prozent der einfachen Ansätze ausgedrückt: ZH, UR, SZ, GL, ZG, FR, SO, SH, SG, GR, AG, TG, TI, VD, NE und GE;

    Beispiel

    Einfache Steuer von CHF 1'250 und Steuerfuss von 115 % ergibt eine Steuer von CHF 1'437.50.
  - in Einheiten der einfachen Ansätze ausgedrückt: BE, LU und JU; im Weiteren AR, aber nur für die Kapitalsteuer.

    Beispiel

    Einfache Steuer von CHF 1'250 und Steuerfuss von 2,4 ergibt eine Steuer von CHF 3'000.

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

7.1.2.2 Gemeindesteuern

Zur Berechnung der Gemeindesteuern kommen folgende Methoden zur Anwendung:

- die Gemeinden erheben ein Vielfaches des kantonalen Grundtarifs. Der Steuerfuss ist ausgedrückt in:
  - Prozent der einfachen Ansätze: ZH, SZ (gilt auch für die Bezirkssteuer), GL, ZG, SO, SH, TG, VD, NE und GE;
  - Einheiten der einfachen Ansätze: BE, LU und JU;
- die Gemeinden erheben ein in Prozent ausgedrücktes Vielfaches der kantonalen Steuern: FR, BL und TI (ohne jährliches kantonales Vielfaches);
- die Gemeinden wenden bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften einen eigenen proportionalen Tarif an: VS;
- das Steuergesetz sieht nebst dem proportionalen Gewinnsteuersatz für den Kanton zusätzlich einen proportionalen Gewinn- und Kapitalsteuersatz 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, AR und AI, wo die Gemeinden aber am Ertrag der Kantonssteuern partizipieren. 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:
    - Kanton (40 %), Einwohnergemeinde (54 %) und Kirchgemeinde (6 %): OW;
    - Kanton (54 %), Gemeinde (39 %) und Kirchgemeinde (7 %): NW;
    - 50 % für die Landgemeinden Riehen und Bettingen. Die Gemeinde Basel erhält nichts, denn sie ist keine eigene vom Kanton unabhängige wirtschaftliche Körperschaft: BS;
    - Kanton (50 %), Gemeinden (50 %): AR;
    - Kanton (43 %), Bezirk (15 %), Schulgemeinde (34 %), Kirchgemeinde (8 %): AI;
  - Kantone, welche für Rechnung der Gemeinden anstelle der Gemeindesteuer einen fixen in Prozent bzw. Einheiten der einfachen Steuer ausgedrückten Zuschlag erheben:
    - einheitlicher Zuschlag von vier Einheiten für alle Gemeinden des Kantons (nur für die Kapitalsteuer der Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sowie der Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen): AR;
    - Zuschlag von 187 %, wovon 130 % an die politische Gemeinde und 22,5 % als Finanzausgleich an die Kirchgemeinden gehen. 34,5 % bleiben beim Kanton: SG;
    - Zuschlag bestimmt vom Grossen Rat von mindestens 90 % und höchstens 110 % für die Gemeinde und von mindestens 9 % und höchstens 12 % für die Kirchgemeinde: GR;
    - Zuschlag von 53 % für die Gemeinde: AG.

7.1.2.3 Kirchensteuern

In der Mehrheit der Kantone erheben die **Kirchgemeinden** der 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.

Die Kantone BS, SH, AR, AG und GE erheben von den juristischen Personen keine Kirchensteuer. Im Kanton NE ist die Bezahlung dieser Steuer für die juristischen Personen fakultativ. Im Kanton TI sind die juristischen Personen von Gesetzes wegen kirchensteuerpflichtig, aber sie haben die Möglichkeit, mittels einfacher Befreiungserklärung von dieser Plicht zurückzutreten (innert einer Frist von einem Monat ab Mitteilung der Eintragung im Kirchensteuerregister).
Der Kanton SO kennt eine Finanzausgleichssteuer, die für den Finanzausgleich der Kirchgemeinden verwendet wird. Der Kanton SG kennt keine Kirchensteuerpflicht für juristische Personen, setzt aber einen Teil der Steuererträge für den Finanzausgleich zwischen Kirchgemeinden ein.

Der Kanton VD kennt keine Kirchensteuer. Kultusausgaben sind im Kantonsbudget enthalten. 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 sogenannten 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.

7.2 Verfahren bei Änderung des Steuertarifs

Bei der dBSt ist lediglich der **Höchstsatz** (8,5 %) in der BV verankert (Art. 128 Abs. 1 Bst. b BV). Dieser kann nur durch **Verfassungsrevision** geändert werden, was ein obligatorisches Referendum und somit die Zustimmung von Volk und Ständen erfordert (Art. 140 Abs. 1 Bst. a BV).

Auf kantonaler und kommunaler Ebene erfordert jede Änderung des Tarifs oder des einfachen Steuersatzes eine Teilrevision des Steuergesetzes. Diese Gesetzesänderungen unterliegen je nach Kanton dem fakultativen oder obligatorischen 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 der Vielfachen

7.3.1 Kantone

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

Es gibt indessen 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 kann oder muss es dem Volk zur Genehmigung unterbreitet werden:
  - fakultatives Referendum: BE, LU und FR;
  - obligatorisches Referendum: UR und SO;
- die Bestimmung des Vielfachen unterliegt immer dem obligatorischen Referendum: GL (Landsgemeinde);
- jede Veränderung des jährlichen Vielfachen unterliegt dem fakultativen Referendum: TI und GE;
- der Kantonsrat entscheidet endgültig (es gibt kein Referendum): ZH, SZ, AR, SG, GR, TG und JU.

7.3.2 Gemeinden

Die Festsetzung des jährlichen Vielfachen (Steuerfuss) erfolgt meistens durch die kommunale Legislative und unterliegt grundsätzlich dem fakultativen Referendum. Im Kanton NE wird das jährliche Vielfache der Gemeindesteuer vom kantonalen Gesetzber festgesetzt. In den Kantonen TG und TI ist die Steueranlage alljährlich mit dem Voranschlag dem Volk zur Abstimmung vorzulegen (obligatorisches Referendum). Im Kanton ZH ist für die Festsetzung des Gemeindesteuerfusses das Referendum ausgeschlossen.

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, GR und AG besitzen die Gemeinden keine Steuerhoheit über juristische Personen *(vgl. Ziffer 7.1.2.2)*.

7.4 Steuerbelastung

7.4.1 Maximale Steuerbelastung

Gemäss Art. 128 Abs. 1 Bst. b BV ist bei der dBSt die Gewinnsteuer auf 8,5 % des Reingewinns begrenzt. 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 zwei Kantonen sehen die Steuergesetze für juristische Personen jedoch eine solche Belastungsobergrenze vor. 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:

- die Gesamtbelastung der Korporationsgemeinden durch die Staats- und Gemeindesteuern (Reingewinn und Kapital) darf 12 % des steuerbaren Reingewinns nicht übersteigen, muss aber mindestens 1 ‰ des steuerbaren Eigenkapitals betragen: LU;
- bei AGs und Genossenschaften dürfen Kantons- und Gemeindesteuern zusammen 30 % des steuerbaren Reingewinns (Gewinnsteuer) und 7 ‰ des steuerbaren Kapitals (Kapitalsteuer) nicht überschreiten: VD.

7.4.2 Steuerbelastung in den Kantonen

Wie bereits erwähnt, variieren die Steuerbelastungen nicht nur von Kanton zu Kanton, sondern teils auch unter Gemeinden ein und desselben Kantons.

Zur Berechnung der Steuerbelastung verweisen wir auf den Steuerrechner der ESTV. Dieser Online-Steuerrechner ermöglicht das Berechnen der Steuerbelastung für Einkommen und Vermögen, Gewinn und Kapital sowie für Erbschaften und Kapitalleistungen aus Vorsorge – für alle Gemeinden. Zudem können Vergleichsberechnungen zwischen Gemeinden erstellt oder die steuerlichen Konsequenzen bei bevorstehenden persönlichen Veränderungen (Heirat, Lohnerhöhung etc.) berechnet werden.

Im Modul «Steuerbelastungsstatistiken» können verschiedene Berechnungsmodelle interaktiv generiert und entweder tabellarisch über mehrere Steuerjahre oder kartografisch für die ganze Schweiz dargestellt werden. Das Modul «Grunddaten» umfasst historische Steuerdaten (Abzüge, Tarife und Steuerfüsse), die beispielsweise für Studienzwecke heruntergeladen werden können.

* * * * *