



STEUERINFORMATIONEN

INFORMATIONS FISCALES

INFORMAZIONI FISCALI

INFURMAZIUNS FISCALAS

herausgegeben von der Schweiz. Steuerkonferenz SSK
Vereinigung der schweizerischen Steuerbehörden

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

edite della Conferenza svizzera delle imposte CSI
Associazione autorità fiscali svizzere

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

E Steuerbegriffe

**Subjektive Steuerpflicht
September 2021**

Subjektive Steuerpflicht

(Stand der Gesetzgebung: 1. Januar 2021)

Autor:

Team Dokumentation
und Steuerinformation
Eidg. Steuerverwaltung

Auteur:

Team documentation
et information fiscale
Administration fédérale
des contributions

Autore:

Team documentazione
e informazione fiscale
Amministrazione federale
delle contribuzioni

Autur:

Team documentaziun
e informaziun fiscala
Administraziun federala
da taglia

Eigerstrasse 65
CH-3003 Bern

email: ist@estv.admin.ch
Internet: www.estv.admin.ch

© Dokumentation und Steuerinformation / ESTV
Bern, 2021

INHALTSVERZEICHNIS

1	EINLEITUNG.....	1
1.1	Steuersubjekt	1
1.2	Unterschied zwischen Steuersubjekt und Steuerträger	1
1.3	Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht.....	2
1.3.1	Rechtsfähigkeit	2
1.3.2	Steuerliche Zugehörigkeit.....	2
2	STEUERPFLICHT DER NATÜRLICHEN PERSONEN.....	3
2.1	Umfang der Steuerpflicht.....	3
2.1.1	Steuerrechtlicher Wohnsitz	3
2.1.2	Unbeschränkte Steuerpflicht.....	5
2.1.3	Die beschränkte Steuerpflicht	6
2.1.3.1	Auf internationaler und/oder interkantonaler Ebene	7
2.1.3.2	Auf rein internationaler Ebene	7
2.1.3.3	Zusammenfassung	8
2.2	Dauer der Steuerpflicht.....	9
2.2.1	Beginn der Steuerpflicht	9
2.2.1.1	Unbeschränkte Steuerpflicht	9
2.2.1.2	Beschränkte Steuerpflicht	10
2.2.2	Ende der Steuerpflicht.....	10
2.2.2.1	Unbeschränkte Steuerpflicht	10
2.2.2.2	Beschränkte Steuerpflicht	10
2.3	Änderung der Steuerpflicht.....	11
2.4	Steuernachfolge.....	11
2.5	Familienbesteuerung	12
2.5.1	Ehegatten.....	12
2.5.1.1	Ehelicher Wohnsitz	13
2.5.1.2	Beginn der gemeinsamen Veranlagung	13
2.5.1.3	Ende der gemeinsamen Veranlagung	14
2.5.2	Kinder unter elterlicher Sorge	14
3	STEUERPFLICHT DER JURISTISCHEN PERSONEN	16
3.1	Bedingungen und Umfang der Steuerpflicht	16
3.1.1	Unbeschränkte Steuerpflicht.....	16
3.1.2	Beschränkte Steuerpflicht	17
3.1.2.1	Internationale und/oder interkantonale Verhältnisse.....	17
3.1.2.2	Rein internationale Verhältnisse.....	17
3.2	Beginn, Ende und Wechsel der Steuerpflicht	18

3.2.1	Beginn	18
3.2.2	Ende	19
3.2.3	Wechsel der Steuerpflicht von einem Kanton in einen anderen.....	19
3.3	Steuersukzession	20
4	AUSNAHMEN VON DER SUBJEKTIVEN STEUERPFLICHT	21
4.1	Natürliche Personen	21
4.2	Juristische Personen	21

Abkürzungen

BGE	=	Bundesgerichtsentscheid
BGer	=	Bundesgericht
DBG	=	Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer
dBSt	=	direkte Bundessteuer
GSG	=	Bundesgesetz über die von der Schweiz als Gaststaat gewährten Vorrechte, Immunitäten und Erleichterungen sowie finanziellen Beiträge (Gaststaatgesetz)
MWST	=	Mehrwertsteuer
StHG	=	Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden
ZGB	=	Schweizerisches Zivilgesetzbuch

Kantone

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

1 EINLEITUNG

Eine subjektive Steuerpflicht liegt vor, wenn ein Individuum unter die Steuerhoheit eines bestimmten Gemeinwesens fällt. Diese Steuerpflicht hängt von gewissen Voraussetzungen ab und impliziert den Begriff des Steuersubjekts, welches manchmal nicht mit dem Steuerpflichtigen identisch ist.

1.1 Steuersubjekt

Um eine Steuer erheben zu können, muss ein **Steuerrechtsverhältnis** vorliegen. Dieses beinhaltet mehrere Elemente, welche in der Verfassung oder in einem formellen Gesetz geregelt werden müssen. Das **Steuersubjekt** (in der Regel eine natürliche oder juristische Person) steht im Steuerrechtsverhältnis dem die Steuerhoheit innehabenden Gemeinwesen gegenüber.

Hingegen bezeichnet das **Steuerobjekt** (z.B. das Einkommen oder der Warenverkauf im Inland) den Gegenstand der Steuerpflicht. Schliesslich legen **Steuerbemessungsgrundlage** und **Steuermass** die Steuer betragsmässig fest.

1.2 Unterschied zwischen Steuersubjekt und Steuerträger

Es stellt sich allerdings nicht nur die Frage, wer die Steuern bezahlen muss, sondern auch, wer sie letztlich zu tragen hat. Deshalb ist zu unterscheiden zwischen dem Steuersubjekt und dem **Steuerträger**.

Wie gesehen, steht das Steuersubjekt im Rechtsverhältnis zum Gemeinwesen und ist somit für die Entrichtung eines Steuerbetrages verantwortlich. Es kommt jedoch häufig vor, dass eine andere Person die Steuer letztlich tragen muss.

Bei den **direkten** Steuern, beispielsweise den Kantons- und Gemeindesteuern auf dem Einkommen und dem Vermögen natürlicher Personen und dem Gewinn und Kapital juristischer Personen sowie bei der direkten Bundessteuer (dBSt) sind Steuersubjekt und Steuerträger identisch. Die Steuern können also nicht überwältzt werden.

Anders ist es bei drei wichtigen vom Bund erhobenen **indirekten** Steuern, und zwar bei der Mehrwertsteuer (MWST), den Stempelabgaben sowie der Verrechnungssteuer.

Bei der **MWST** muss zum Beispiel beim Verkauf eines Autos der Garagist als Steuersubjekt die Steuer auf dieser Lieferung (Steuerobjekt) an die Steuerbehörde überweisen. Er überwältzt sie aber grundsätzlich mit dem Kaufpreis auf den Käufer als Endkonsument (Steuerträger).

Wenn eine Person Titel kauft oder verkauft, wird der schweizerische Wertschriftenhändler (z.B. die Bank), der als Vermittler dient, bei den **Stempelabgaben** als Steuersubjekt angesehen und muss die Umsatzabgabe bezahlen. Er wird sie aber anschliessend auf seine Klienten überwältzen, und zwar in der Regel je zur Hälfte auf jede Vertragspartei (Käufer und Verkäufer). Das Gesetz schreibt ihm dies aber nicht vor.

Bei der **Verrechnungssteuer** muss der Schuldner der Zinsen (die Bank) 35 % davon an die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) abliefern. Er muss sie auf den Gläubiger, d.h. den Steuerträger, überwältzen, indem er ihm nur 65 % der Zinsen gutschreiben darf.

Da nur für die Einkommens- und Vermögenssteuern der natürlichen Personen sowie die Gewinn- und Kapitalsteuern der juristischen Personen unterschiedliche Arten des Umfangs der Steuerpflicht existieren (beschränkt oder unbeschränkt), werden im Folgenden nur diese Steuern behandelt.

1.3 Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht

Damit eine Steuerpflicht entsteht, sind zwei Voraussetzungen nötig: die **Rechtsfähigkeit** und die **steuerliche Zugehörigkeit** zum Gemeinwesen.

1.3.1 Rechtsfähigkeit

Die im Zivilrecht geregelte Rechtsfähigkeit ist die Fähigkeit, Träger von Rechten und Pflichten zu sein. Diese Fähigkeit hat grundsätzlich jede **natürliche Person**, d.h. jeder Mensch. Das Recht gewährt die Rechtsfähigkeit aber auch den **juristischen Personen**, die ein rechtliches Gebilde sind. Dazu gehören u.a. die Aktiengesellschaft (AG), die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH), die Genossenschaft, der Verein und die Stiftung. Diese erlangen die Rechtsfähigkeit mit der gesetzlich vorgeschriebenen Gründung.

Demgegenüber sind die einfache Gesellschaft sowie die Kollektiv- und Kommanditgesellschaften keine juristischen Personen. Deshalb werden sie bei den Einkommens- und Vermögenssteuern nicht als Steuersubjekte behandelt. Steuerpflichtig sind aber die einzelnen Gesellschafter für ihre Anteile am Einkommen und Vermögen der Gesellschaft.

Ebenfalls keine juristischen Personen sind die Erbengemeinschaften. Dort gelten die einzelnen Erben als Steuersubjekt, welche mit ihren Anteilen der Steuer unterliegen. Sie müssen also im Prinzip ihren jeweiligen Anteil am Erbschaftseinkommen und -vermögen zu ihren eigenen steuerbaren Elementen hinzurechnen.

1.3.2 Steuerliche Zugehörigkeit

Die steuerliche Zugehörigkeit setzt voraus, dass eine Person zum Gemeinwesen in einer steuerrechtlich relevanten Beziehung steht. Es kann sich dabei um eine **persönliche Zugehörigkeit** handeln, die bei natürlichen Personen auf dem Wohnsitz oder dem Aufenthalt im Hoheitsgebiet beruht. Die juristischen Personen werden durch den Sitz oder den Ort der tatsächlichen Verwaltung steuerlich einem bestimmten Gemeinwesen zugeordnet. In all diesen Fällen wird von einer **unbeschränkten Steuerpflicht** gesprochen (*siehe Ziffer 2.1.2*).

Eine **beschränkte Steuerpflicht** liegt demgegenüber bei einer **wirtschaftlichen Zugehörigkeit** vor. Darunter ist das Vorhandensein von bestimmten Vermögenswerten (Liegenschaften, Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten) in einem anderen Gemeinwesen zu verstehen (*siehe Ziffer 2.1.3*).

2 STEUERPF LICHT DER NATÜRLICHEN PERSONEN

Bei der Steuerpflicht der natürlichen Personen¹ sind gewisse Fragen näher zu betrachten, wie der Umfang der Steuerpflicht (unbeschränkt oder beschränkt), die Dauer der Steuerpflicht (die Voraussetzungen für ihren Beginn und ihr Ende), die Folgen eines Wohnsitzwechsels von einem Kanton in einen anderen, die Steuersukzession sowie die Besteuerung der Familie.

2.1 Umfang der Steuerpflicht

Sowohl der Bund als auch die Kantone und Gemeinden unterscheiden grundsätzlich zwischen der unbeschränkten und der beschränkten Steuerpflicht.

Diese Unterscheidung, welche nur die Einkommens- und Vermögenssteuern betrifft, bewirkt eine unterschiedliche Behandlung zwischen den natürlichen Personen:

- Personen, die in einem Steuergbiet (Territorium der Eidgenossenschaft für die dBSt, dasjenige des Kantons oder der Gemeinde für die Kantons- bzw. Gemeindesteuer) steuerrechtlichen **Wohnsitz** oder ihren **Aufenthalt** haben.
Sie entrichten die Steuer grundsätzlich auf dem ganzen Einkommen und Vermögen und sind somit **unbeschränkt steuerpflichtig**. Es ist die persönliche Beziehung zum Territorium, welche die Steuerpflicht begründet (persönliche Zugehörigkeit).
- Personen, welche nicht im betreffenden Steuergbiet wohnen (Wohnsitz im Ausland oder für die Kantonssteuer ausserhalb des besteuern den Kantons), sondern mit diesem eine **wirtschaftliche Beziehung** haben, sind trotzdem steuerpflichtig, wenn sie bestimmte Einkommen, die aus dem Steuergbiet fliessen, erzielen oder dort steuerbare Vermögenswerte besitzen.
Da die Steuerpflicht in der Tatsache begründet ist, dass sich die wirtschaftliche Grundlage des Einkommens und Vermögens im Steuergbiet befindet (z.B. der Standort einer Liegenschaft oder der Ort einer Einkommensquelle), spricht man in diesem Fall von wirtschaftlicher Zugehörigkeit. Die Steuer bezahlen sie somit nur auf diesen Einkommen und Vermögenselementen. Man spricht deshalb von **beschränkter Steuerpflicht**.

Bemerkung:

Der Bund erhebt – im Gegensatz zu den Kantonen und Gemeinden – keine Vermögenssteuer von natürlichen Personen. Die dBSt belastet also nur das Einkommen.

2.1.1 Steuerrechtlicher Wohnsitz

In Anlehnung an den Begriff im [Schweizerischen Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907 \(ZGB\)](#) befindet sich der steuerrechtliche Wohnsitz einer steuerpflichtigen Person an dem Ort, wo sie sich mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält, also dort, wo sich der **Mittelpunkt ihrer persönlichen und wirtschaftlichen Interessen** befindet ([Art. 3 Abs. 2](#) des [Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 \(DBG\)](#) und [Art. 3 Abs. 2](#) des [Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 \(StHG\)](#) sowie [Art. 23 ZGB](#)).

¹ Vgl. den Artikel «Einkommenssteuer natürlicher Personen» im Dossier [Steuerinformationen](#), Register D.

Mittelpunkt der **persönlichen** Interessen bildet primär der feste Familienort, wobei unter Familie vorab Ehepartner und Kinder, aber auch Eltern, Geschwister und allenfalls weitere Angehörige zu verstehen sind.

Als Mittelpunkt der **wirtschaftlichen** Interessen gilt der Arbeitsort. Fallen diese Orte auseinander, so hat in der Regel der Mittelpunkt der persönlichen Lebensinteressen gegenüber dem Ort der Berufstätigkeit das Übergewicht. Im Allgemeinen ist also der Ort bestimmend, mit dem die steuerpflichtige Person ihre **persönlichen, familiären, sozialen oder wirtschaftlichen Beziehungen** hat.

Unselbstständig Erwerbende wohnen und arbeiten oft im gleichen Kanton. Andere arbeiten vielleicht in einem Nachbarkanton, kehren aber jeden Abend an ihren Familienort zurück (Pendler). Die Bestimmung des Steuerdomizils ist in diesen Fällen in der Regel unproblematisch. Diese Steuerpflichtigen haben ihren steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton, in dem sie wohnen.

Wohnt (übernachtet) eine Person abwechselnd an zwei Orten, was der Fall ist, wenn der Arbeitsort nicht mit dem Aufenthaltsort der Familie bzw. mit dem Freizeitort übereinstimmt, befindet sich das Steuerdomizil dort, wo die steuerpflichtige Person den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen hat. Häufig handelt es sich um **Wochenaufenthalter**. Das sind Personen, welche unter der Woche in einem Kanton wohnen und arbeiten, aber regelmässig ihre Wochenenden und Freizeit in einem anderen Kanton bei ihrer Familie verbringen. Verschiedene Fallkonstellationen zu diesen Grundsätzen sind möglich und spiegeln sich in der bundesgerichtlichen Praxis wider.

Verheiratete Steuerpflichtige, welche regelmässig am Wochenende zu ihrer Familie zurückkehren: Es handelt sich zum Beispiel um eine Familie, bei welcher ein Ehegatte in einem anderen Kanton erwerbstätig ist und wegen der zu grossen Distanz nicht jeden Tag zwischen Wohn- und Arbeitsort pendeln kann.

In diesem Fall werden die **persönlichen und familiären Beziehungen als stärker eingestuft** als diejenigen am Arbeitsplatz. Deshalb sind diese Personen am Wohnort der Familie steuerpflichtig. Anders sieht es aus, wenn diese Personen eine **leitende Stellung** in einer wirtschaftlich bedeutenden Unternehmung ausüben, was dafürspricht, dass sie eine besondere Verantwortung haben und ihnen zahlreiches Personal untersteht (oberstes Management). Bei diesen Personen gilt deshalb der Arbeitsort grundsätzlich als Hauptsteuerdomizil.

Alleinstehende junge Personen, die in einem anderen Kanton arbeiten, aber gleichwohl noch bei den Eltern wohnen und jedes Wochenende dorthin zurückkehren:

Gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts (BGer)² schafft die unselbstständige Erwerbstätigkeit die Vermutung, dass die Ledigen, die sich während der Woche am Arbeitsort aufhalten, dort auch ihr Domizil haben. Diese Vermutung lässt sich nur dann widerlegen, wenn die betreffende Person aufgrund von besonders engen Verbindungen mit ihrer Familie sowie von anderen persönlichen und sozialen Beziehungen regelmässig, d.h. mindestens einmal pro Woche, zum Familiendomizil zurückkehrt. Diese Praxis ist aber in der Regel nur auf ledige steuerpflichtige Personen **unter 30 Jahren** anwendbar, weil angenommen wird, dass sich deren Beziehungen zu den Eltern und Geschwistern ab diesem Alter lockern. Andernfalls muss die ledige Person die besonders engen Beziehungen nachweisen. Es obliegt in diesem Fall dem Kanton des Wochenaufenthalts, überwiegende wirtschaftliche und persönliche Verbindungen zum Arbeitsort nachzuweisen.

² Vgl. Urteil des BGer 2C_41/2021 vom 5. August 2021, E. 6.2.4 sowie BGE 125 I 54.

Bei **selbstständiger Erwerbstätigkeit** befindet sich der Wohnsitz der steuerpflichtigen Person im Allgemeinen am Wohnort, was aber nicht bedeutet, dass am Arbeitsort kein (Neben-)Steuerdomizil besteht, an dem das Einkommen aus der selbstständigen Erwerbstätigkeit zu versteuern ist. Alle anderen Einkünfte, wie Einkommen aus unselbstständigem Nebenerwerb und Erträge des beweglichen Privatvermögens sind aber am Wohnort zu versteuern.

2.1.2 Unbeschränkte Steuerpflicht

Die **persönliche Zugehörigkeit** stützt sich auf die persönlichen Beziehungen eines Individuums mit der Schweiz oder dem entsprechenden Steuergebiet, welche vom schweizerischen Steuerrecht autonom bestimmt werden.

Nach [Art. 3 DBG](#) und [Art. 3 StHG](#) sind natürliche Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit **unbeschränkt steuerpflichtig**, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz haben.

Dies ist vor allem der Fall bei Personen, die

- ihren Wohnsitz in der Schweiz (bzw. in einem Kanton) haben;
- ungeachtet vorübergehender Unterbrechungen während mindestens 30 Tagen in der Schweiz verweilen und eine Erwerbstätigkeit ausüben;
- ungeachtet vorübergehender Unterbrechungen während mindestens 90 Tagen in der Schweiz verweilen, ohne eine Erwerbstätigkeit auszuüben.

Bemerkung:

Wenn man hier von einem «Kanton» spricht, handelt es sich um den Kanton, wo die steuerpflichtige Person ihren steuerlichen Wohnsitz hat und welcher für die Steuerveranlagung (inkl. dBSt) zuständig ist.

Die kantonalen Steuergesetze lauten im Wesentlichen gleich. Jedoch beschränkt sich die kantonale Steuerpflicht jeweils auf das **Kantonsgebiet**. Im interkantonalen Verhältnis kann kein Aufenthaltsort im Sinne des Steuerrechts bestehen, wenn bereits ein Wohnsitz in der Schweiz vorhanden ist.

Im **Streitfall** muss der zwischen zwei Kantonen streitige steuerliche Wohnsitz – gegebenenfalls durch Gerichtsentscheid – in einem dieser beiden Kantone festgelegt werden. Für die dBSt kommt ein anderes Verfahren zur Anwendung ([Art. 108 DBG](#)).

Bezüglich Umfang der Steuerpflicht ist, wie schon erwähnt, bei der unbeschränkten Steuerpflicht eine Person grundsätzlich für das **gesamte (weltweite) Einkommen** und – jedoch nur kantonal – **Vermögen** steuerpflichtig.

Vorbehalten bleiben allerdings abweichende staatsvertragliche Regelungen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen. Aus diesem Grund sind die mit dem Aufenthalt verknüpften Zugehörigkeitsbestimmungen bei internationalen Verhältnissen in der Regel nicht anwendbar. Das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot schränkt das Besteuerungsrecht der Kantone ebenfalls ein.

Ebenfalls vorbehalten bleiben zum Beispiel die Steuern auf denjenigen Werten, die in einem anderen Gemeinwesen eine beschränkte Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit auslösen. Wie

gesehen ist dies bei Geschäftsbetrieben, Betriebsstätten und Liegenschaften im Ausland (dBSt), respektive in einem anderen Kanton oder in einer anderen Gemeinde desselben Kantons (Kantons- und Gemeindesteuern) der Fall sowie bei daraus fliessenden Einkünften (*Ziffer 2.1.3*).

Bemerkung:

Aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig (am Heimatort) sind auch Personen mit einem Arbeitsverhältnis zum Bund oder zu einer anderen inländischen öffentlich-rechtlichen Körperschaft oder Anstalt, die im Ausland wohnen und dort – aufgrund eines internationalen Abkommens oder nach Wohnheitsrecht – von den Einkommenssteuern ganz oder teilweise befreit sind. In der Regel ist der Kanton der Heimatgemeinde der betreffenden Person für die Veranlagung zuständig. Diese unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auch auf den Ehegatten und die minderjährigen Kinder der Auslandsbediensteten, sofern sie mit der steuerpflichtigen Person im Ausland weilen ([Art. 3 Abs. 5 DBG](#)).

*In diesem Bereich kennen die kantonalen Steuergesetze im Vergleich zum DBG einen interessanten Unterschied: Personen, die in einem Dienstverhältnis zum Bund stehen, entrichten in der Regel keine kantonalen Steuern, wenn sie im Ausland tätig sind und deshalb nicht in der Schweiz wohnen. In gewissen Kantonen sind diese Personen jedoch **beschränkt** steuerpflichtig, wenn sie Grundeigentum besitzen.³*

Keine unbeschränkte Steuerpflicht begründet dagegen eine Person, die ihren **Wohnsitz im Ausland** oder in einem anderen Kanton hat und sich in der Schweiz (bzw. im Kanton) lediglich zum Besuch einer Lehranstalt (Universität, Schule usw.), zur Pflege in einer Heilstätte oder zur Verbüsung einer Freiheitsstrafe (in einer Strafanstalt) aufhält. Sie ist somit in der Schweiz (im Kanton) nicht unbeschränkt einkommens- und vermögenssteuerpflichtig.

Ähnlich verhält es sich mit Jugendlichen, die sich zu Ausbildungszwecken in einem anderen Kanton aufhalten. Auch sie begründen in diesem anderen Kanton kein eigenes Steuerdomizil.

2.1.3 Die beschränkte Steuerpflicht

Sowohl auf Bundesebene wie auch auf kantonaler Ebene sind natürliche Personen, die keinen steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (bzw. im Kanton) haben, aufgrund ihrer wirtschaftlichen Zugehörigkeit **beschränkt steuerpflichtig** ([Art. 4 und 5 DBG](#) sowie [Art. 4 StHG](#)).

Genauer gesagt, unterliegen Personen der beschränkten Steuerpflicht, die zum Gebiet des Bundes, eines Kantons bzw. einer Gemeinde nur eine **wirtschaftliche Beziehung** haben und deren steuerrechtlicher Wohnsitz oder Aufenthalt in einem anderen Gebiet (Ausland, anderer Kanton oder andere Gemeinde) liegt. Man spricht deshalb von wirtschaftlicher Zugehörigkeit.

Bemerkung:

Wenn in den folgenden Kapiteln von «Kanton» gesprochen wird, handelt es sich um den Kanton, wo sich die Quelle des Einkommens sowie der Standort des Geschäftsbetriebes oder des Grundstückes befinden und welcher folglich für die Veranlagung dieses Einkommens verantwortlich ist.

³ Vgl. Empfehlungen der Schweizerischen Steuerkonferenz im [Kreisschreiben 1](#) vom 30. Juni 2010 über die Besteuerung von natürlichen Personen im Ausland mit einem Arbeitsverhältnis zum Bund oder zu einer anderen öffentlich-rechtlichen Körperschaft oder Anstalt des Inlandes.

2.1.3.1 Auf internationaler und/oder interkantonaler Ebene

Natürliche Personen, welche **im Ausland oder ausserhalb des Kantons wohnen** (d.h. sie haben ihren Wohnsitz oder Aufenthalt in einem anderen Kanton), sind aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie:

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

Beispiele:

Der im Ausland wohnhafte Eigentümer eines in der Schweiz gelegenen Hauses hat Steuern (Bundes-, Kantons- und Gemeindesteuern) nur auf dem im Haus investierten Vermögen und dem daraus fliessenden Ertrag (Eigenmietwert oder Mietertrag) zu entrichten.

Gleiches gilt für eine schweizerische steuerpflichtige Person, welche im Kanton A Wohnsitz hat und eine Liegenschaft (z.B. Wohnung oder Ferienhaus) im Kanton B besitzt. Sie muss in letzterem Kanton die kantonalen und kommunalen Steuern auf dem aus der Liegenschaft fliessenden Einkommen (Eigenmietwert oder Mietzins) bezahlen sowie die Kantons- und Gemeindesteuern auf dem dieser Liegenschaft entsprechenden Vermögensteil.

2.1.3.2 Auf rein internationaler Ebene

Nebst den im vorhergehenden Kapitel genannten Gründen sind natürliche Personen mit **Wohnsitz im Ausland** aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt steuerpflichtig ([Art. 5 Abs. 1 DBG](#) sowie [Art. 4 Abs. 2 StHG](#)), wenn sie:

- in der Schweiz eine **Erwerbstätigkeit** ausüben (z.B. Angehörige freier Berufe, Künstler, Sportler oder Referenten);
- als Mitglieder der **Verwaltung oder Geschäftsführung** von juristischen Personen mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz Tantiemen, Sitzungsgelder, feste Entschädigungen, Mitarbeiterbeteiligungen oder ähnliche Vergütungen beziehen;
- **Gläubiger oder Nutzniesser** von Forderungen sind, die durch Grund- oder Faustpfand auf Grundstücken in der Schweiz gesichert sind;
- in der Schweiz gelegene **Grundstücke vermitteln oder damit handeln**;
- **Pensionen, Ruhegehälter oder andere Leistungen** erhalten, die aufgrund eines früheren öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnisses von einem Arbeitgeber oder einer Vorsorgeeinrichtung mit Sitz in der Schweiz ausgerichtet werden;
- **Leistungen** aus schweizerischen privatrechtlichen Einrichtungen der **beruflichen Vorsorge** oder aus anerkannten Formen der **gebundenen Selbstvorsorge** erhalten;
- für **Arbeit im internationalen Verkehr** an Bord eines Schiffes, eines Luftfahrzeuges oder bei einem Transport auf der Strasse Lohn oder andere Vergütungen von einem Arbeitgeber mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz erhalten.

Kommen die Vergütungen nicht den genannten Personen, sondern Dritten zu, so sind diese hierfür steuerpflichtig ([Art. 5 Abs. 2 DBG](#)).

Für die dBSt ist die Steuerpflicht bei einer wirtschaftlichen Beziehung auf die Teile des Einkommens beschränkt, welche in der Schweiz steuerpflichtig sind.

Bei den kantonalen Steuern auf Einkommen und Vermögen ist die Steuerpflicht bei einer wirtschaftlichen Beziehung auf die im Kanton steuerbaren Elemente beschränkt.

Die Steuer wird aber – und das ist besonders wichtig – **zu dem für das gesamte Einkommen gültigen Steuersatz berechnet** ([Art. 7 DBG](#))⁴. Sonst würde derjenige, der beispielsweise Mieterträge aus Grundstücken erzielt, die in verschiedenen Steuergebieten liegen, wegen des progressiven Steuertarifs bessergestellt als der Besitzer von Grundstücken, die alle in seinem Wohnsitzkanton gelegen sind und welcher deshalb auf seinem gesamten Einkommen und Vermögen besteuert würde.

Auf interkantonaler Ebene wird deshalb ein Steuerauscheidungsverfahren durchgeführt. Die betroffenen Kantone legen die ihnen zustehenden Einkommens- und Vermögenselemente (sowie die Abzüge) fest, welche dann in jedem Kanton zu dem für das gesamte Einkommen und Vermögen gültigen Steuersatz besteuert werden.

2.1.3.3 Zusammenfassung

- **Einkommenssteuer**

Bei der Einkommenssteuer (dBSt, Kantons- und Gemeindesteuern) sind all diese Personen beschränkt steuerpflichtig, weil die Steuer nur auf dem Einkommen erhoben wird, das sich aus Eigentum oder Nutzung der oben genannten Güter bzw. Tätigkeit ergibt.

Mit anderen Worten bezahlen diese beschränkt steuerpflichtigen Personen die Steuer nur auf dem **im betroffenen Steuergebiet erzielten Einkommen**, aber zum Satz ihres Gesamteinkommens.

- **Vermögenssteuer**

Bei der Vermögenssteuer (Kantons- und Gemeindesteuern) sind diese Personen analog nur **beschränkt steuerpflichtig** auf den sich **im betreffenden Kanton befindlichen Vermögenselementen**, allerdings zum Steuersatz, der auf ihr gesamtes Vermögen anwendbar ist.

- Steuerberechnung bei **teilweiser Steuerpflicht** für die im Ausland wohnhaften Personen

- **Direkte Bundessteuer:** Die natürlichen Personen, die nur für einen Teil ihres Einkommens in der Schweiz steuerpflichtig sind, entrichten die Steuer für die in der Schweiz steuerbaren Werte nach dem Steuersatz, der ihrem gesamten Einkommen entspricht ([Art. 7 Abs. 1 DBG](#)). Steuerpflichtige mit Wohnsitz im Ausland entrichten die Steuern für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke in der Schweiz mindestens zu dem Steuersatz, der dem in der Schweiz erzielten Einkommen entspricht ([Art. 7 Abs. 2 DBG](#)).

- **Kantons- und Gemeindesteuern:** Die natürlichen Personen, die nur für einen Teil ihres Einkommens und Vermögens im Kanton steuerpflichtig sind, entrichten die Steuer für die steuerbaren Werte nach dem Steuersatz, der ihrem gesamten Einkommen bzw. Vermögen entspricht.

⁴ In den Kantonen ist dies in den jeweiligen Steuergesetzen festgelegt, weil solche Regelungen zum Steuersatz in deren Zuständigkeit fallen.

Steuerpflichtige Personen mit Wohnsitz im Ausland entrichten die Steuern für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Kanton mindestens zu dem Steuersatz, der dem in der Schweiz erzielten Einkommen bzw. hier liegenden Vermögen entspricht.⁵

Unter Vorbehalt von abweichenden staatsvertraglichen Bestimmungen gelten die Regeln des Bundesrechts über das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot für die interkantonalen – und betreffend die dBSSt auch für die internationalen – Beziehungen.

2.2 Dauer der Steuerpflicht

Sowohl nach Bundesrecht als auch nach kantonalem Recht beginnt die Steuerpflicht der natürlichen Personen mit der Begründung des Wohnsitzes oder Aufenthaltes in der Schweiz bzw. im Kanton oder mit dem Erwerb von im Kanton steuerbaren Objekten. Sie endet mit dem Tod der steuerpflichtigen Person, dem Wegzug aus dem Kanton oder mit dem Wegfall der im Kanton steuerbaren Objekte.

Bezüglich Wohnsitzwechsel in einen anderen Kanton und den Erwerb von steuerbaren Objekten in einem anderen Kanton siehe Ziffer 2.3.

2.2.1 Beginn der Steuerpflicht

2.2.1.1 Unbeschränkte Steuerpflicht

In der Regel beginnt die unbeschränkte Steuerpflicht (persönliche Zugehörigkeit) sowohl bei der dBSSt ([Art. 8 Abs. 1 DBG](#)) als auch nach kantonalem Recht mit der Begründung des Wohnsitzes oder Aufenthaltes in der Schweiz (im Kanton). Daraus folgt:

- Für **Personen, welche aus dem Ausland kommen**, beginnt die unbeschränkte Steuerpflicht in der Regel am Tag, an dem sie im Kanton (bzw. in der Schweiz für die dBSSt) **Wohnsitz** nehmen oder ihren steuerrechtlichen **Aufenthalt** beginnen.
- Für **in der Schweiz wohnhafte Personen** beginnt die unbeschränkte Steuerpflicht im Prinzip mit der **Geburt**. Das Einkommen und Vermögen von Kindern unter elterlicher Sorge wird dem Inhaber der elterlichen Sorge zugerechnet. Für die Einkünfte aus einer Erwerbstätigkeit wird das Kind jedoch grundsätzlich selbstständig besteuert.
Erst ab dem Kalenderjahr, in dem das Kind seine Volljährigkeit (18. Geburtstag) erreicht, wird es als selbstständiges Steuersubjekt betrachtet und auf seinem gesamten Einkommen und Vermögen besteuert.

Die (getrennte) Steuerpflicht beginnt ebenfalls bei folgenden Ereignissen:

- Zuzug einer Person aus einem anderen Kanton (für das ganze Jahr, aber nur auf Kantonebene);
- Zuzug einer Person aus dem Ausland (ab Ankunftsdatum);

⁵ Der Kanton ZH macht eine Ausnahme: Wird die beschränkte Steuerpflicht aufgrund von Grundstücksbesitz begründet, ist das ausländische Einkommen und Vermögen für die Satzbestimmung zu berücksichtigen.

Der Kanton BS setzt auch bei steuerpflichtigen Personen mit Wohnsitz im Ausland hinsichtlich der Steuern für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke den Steuersatz nach Massgabe des gesamten Einkommens und Vermögens fest und kennt zudem keine Bestimmung wie der Bund sie in [Art 7 Abs. 2 DBG](#) vorgesehen hat.

- Aufnahme einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit durch Minderjährige;
- Erzielen eines Einkommens aus selbstständiger Tätigkeit durch Minderjährige (z.B. junge Künstler oder Sportler).
- erstmaliger Einschätzung mündiger Jugendlicher, getrennt von den Eltern.

Betreffend Minderjährige und Jugendliche siehe die Ausführungen in Ziffer 2.5.2.

2.2.1.2 Beschränkte Steuerpflicht

Auf **internationaler Ebene** beginnt die beschränkte Steuerpflicht (wirtschaftliche Zugehörigkeit) am Tag, an dem die steuerpflichtige Person mit Wohnsitz im Ausland mit der Schweiz in eine wirtschaftliche Zugehörigkeit tritt, indem sie in einem Kanton steuerbare Werte (Liegenschaft, Geschäftsbetrieb oder Betriebsstätte) erwirbt ([Art. 8 Abs. 1 DBG](#)) oder indem sie im Ausland Einkommen aus Schweizer Quelle erhält ([Art. 5 Abs. 1 DBG](#)). Dies zum Beispiel beim Kauf eines Ferienhauses durch eine im Ausland wohnhafte Person oder durch den Umstand, dass die Person im Ausland neuerdings eine von einer Vorsorgeeinrichtung mit Sitz in der Schweiz ausgerichtete Rente oder Pension⁶ erhält.

Auf **interkantonaler Ebene** besteht die beschränkte Steuerpflicht für die gesamte Steuerperiode, in der die steuerpflichtige Person in einem anderen als ihrem Wohnsitzkanton steuerbare Werte erwirbt (z.B. Kauf einer Zweitwohnung).

2.2.2 Ende der Steuerpflicht

2.2.2.1 Unbeschränkte Steuerpflicht

Die **unbeschränkte Steuerpflicht** (persönliche Zugehörigkeit) endet sowohl für die dSt ([Art. 8 Abs. 2 DBG](#)) als auch nach kantonalem Recht:

- am Tag des **Wegzugs** der steuerpflichtigen Person aus der Schweiz (**Aufgabe des Wohnsitzes oder des Aufenthaltes**) sowie – auf Kantonsebene – bei Umzug in einen anderen Kanton; oder
- am Tag ihres **Todes**.

Bemerkung:

Wenn eine Person mit steuerrechtlichem Wohnsitz in der Schweiz ihren Wohnsitz in einen anderen Kanton verlegt (vgl. Ziffer 2.3), kann nicht vom Ende ihrer Steuerpflicht gesprochen werden, sondern das Besteuerungsrecht geht vom ehemaligen (Wegzugskanton) auf den neuen Kanton (Zuzugskanton) über.

2.2.2.2 Beschränkte Steuerpflicht

Die **beschränkte Steuerpflicht** (wirtschaftliche Zugehörigkeit) endet mit der Aufgabe der im Kanton (in der Schweiz) steuerbaren Objekte. Dies ist zum Beispiel der Fall:

⁶ In zahlreichen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) wird die Besteuerungskompetenz für Renten oder Pensionen aber dem Ansässigkeitsstaat zugeteilt.

- wenn die im Ausland wohnhafte steuerpflichtige Person ihre Betriebsstätte in der Schweiz schliesst oder ihr Ferienhaus verkauft; oder
- am Ende des Jahres, in dem die schweizerische steuerpflichtige Person ihr in einem anderen Kanton gelegenes steuerbares Objekt (eine Liegenschaft) verkauft oder die Betriebsstätte endgültig schliesst.

2.3 Änderung der Steuerpflicht

Bei **unbeschränkter Steuerpflicht** bestimmt das StHG, dass bei einem Wechsel des steuerrechtlichen Wohnsitzes innerhalb der Schweiz die Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit für die laufende Steuerperiode im Kanton, in welchem der Steuerpflichtige **am Ende dieser Periode** seinen Wohnsitz hat, besteht ([Art. 4b Abs. 1 StHG](#)).

Bei der dBSt sieht das DBG vor, dass die Steuer von den Steuerbehörden des Kantons erhoben wird, in welchem die steuerpflichtige Person am Ende der massgebenden Steuerperiode (**31. Dezember**) oder der Steuerpflicht ihren Wohnsitz bzw. Aufenthalt hat ([Art. 105 Abs. 1 DBG](#)).

Das bedeutet, dass der Steuerpflichtige bei einem Umzug von einem Kanton (Wegzugskanton) in einen anderen (Zuzugskanton) während des Jahres im **neuen Wohnsitzkanton für das ganze Jahr steuerpflichtig** wird.

Allerdings bleiben Kapitalleistungen aus Vorsorgeeinrichtungen sowie Zahlungen bei Tod und für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile weiterhin in dem Kanton steuerbar, in dem der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Fälligkeit seinen Wohnsitz hatte.

Die **beschränkte Steuerpflicht** aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit in einem anderen Kanton als demjenigen des steuerrechtlichen Wohnsitzes besteht für die gesamte Steuerperiode, auch wenn sie im Laufe des Jahres begründet, verändert oder aufgehoben wird. In diesem Fall wird der Wert der Vermögensobjekte im Verhältnis zur Dauer dieser Zugehörigkeit vermindert.

Das Einkommen und Vermögen wird dann zwischen den beteiligten Kantonen nach den Regeln des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung aufgeteilt ([Art. 4b Abs. 2 StHG](#)).

2.4 Steuernachfolge

Der Tod beendet nach [Art. 8 Abs. 2 DBG](#) die Steuerpflicht der natürlichen Person. Sowohl auf Bundes- als auch auf Kantonsebene treten die **Erben** des verstorbenen Steuerpflichtigen in seine steuerlichen Rechte und Pflichten ein. Sie sind von da an grundsätzlich **bis zur Höhe ihres Erbteils solidarisch** für die vom Verstorbenen geschuldeten Steuern **haftbar** ([Art. 12 Abs. 1 DBG](#)).

Die Erben treten im Moment des Todes in die Vermögensrechte und -pflichten des Erblassers ein, d.h. sie übernehmen nicht nur das Vermögen, sondern auch allfällige Schulden des Erblassers. Im Steuerrecht bezeichnet man diesen Übergang auf ein anderes Rechtssubjekt als **Steuernachfolge** oder **Steuersukzession**. Die Steuernachfolge der Erben hat eine materielle und eine formelle Seite:

Materiell bedeutet die Steuernachfolge, dass die Erben des Steuerpflichtigen sämtliche Steuerbeträge schulden, die der Erblasser bis zu seinem Todestag geschuldet, aber noch nicht bezahlt hat (Zahlungsnachfolge). Unter den geschuldeten Steuern sind sämtliche Steuern zu verstehen, d.h. diejenigen, die bereits definitiv veranlagt worden sind sowie diejenigen, die noch veranlagt werden müssen.

Formelle Steuernachfolge bedeutet, dass die Erben auch verfahrensrechtlich in die Stellung des Verstorbenen eintreten (Verfahrensnachfolge). Sie haben also z.B. das Recht, gegen eine Veranlagungsverfügung Einsprache oder allenfalls Beschwerde zu erheben.

2.5 Familienbesteuerung

Grundsätzlich ist jede Person steuerpflichtig (auch Kinder). Die einzelnen Familienmitglieder werden jedoch nicht separat besteuert. Vielmehr gilt in der Schweiz das Prinzip der **Familienbesteuerung**.⁷ Das bedeutet, dass die Ehegatten gemeinsam veranlagt und dabei ihre Einkommen und – auf kantonaler Ebene – Vermögen beider Ehegatten zusammengerechnet werden. Das Einkommen der Kinder unter elterlicher Sorge wird grundsätzlich dem Einkommen des Inhabers der elterlichen Sorge zugerechnet. Dies gilt hingegen nicht für das Erwerbseinkommen (bzw. Ersatzeinkommen), für welches das Kind selbstständig steuerpflichtig ist.⁸

Dieses System stützt sich auf den Grundsatz, dass der gemeinsame Haushalt, in dem die Familie lebt, eine **wirtschaftliche Einheit** und die Ehe eine Gemeinschaft der Einkünfte und des Verbrauchs darstellt ([Art. 9 Abs. 1 DBG](#) und [Art. 3 Abs. 3 StHG](#)). Dieselbe Regelung gilt für eingetragene Partnerschaften sinngemäss ([Art. 9 Abs. 1^{bis} DBG](#) und [Art. 3 Abs. 4 StHG](#); vgl. auch [Bundesgesetz über die eingetragene Partnerschaft gleichgeschlechtlicher Paare vom 18. Juni 2004 \[PartG\]](#)).

Die einzelnen Mitglieder sind wirtschaftlich voneinander abhängig und entwickeln deshalb keine selbstständige finanzielle Leistungsfähigkeit. Grundlage für die Erhebung der Steuer ist daher die Gesamtheit der Einkommen und der Vermögensteile der Familienmitglieder.

Dieses Prinzip der gemeinsamen Veranlagung der Ehepaare und der eingetragenen Partnerschaften gilt nicht mehr, wenn diese nicht mehr in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben. In diesem Fall findet eine getrennte Veranlagung statt, unabhängig davon, ob die Trennung gerichtlich ist oder nicht. Eine tatsächliche Trennung genügt.

2.5.1 Ehegatten

Die Familienbesteuerung hat für die Ehegatten (unabhängig vom Güterstand) und für die eingetragenen Partner zu Folge, dass

- **die beiden Einkommen** bei der dBSt sowie den Kantons- und Gemeindesteuern **zusammengerechnet** werden;
- die **Vermögenselemente** bei den kantonalen und kommunalen Steuern ebenfalls **zusammengerechnet** werden;
- die Paare die **Verfahrensrechte und -pflichten gemeinsam ausüben**.

⁷ Siehe den Artikel «Familienbesteuerung» im Dossier [Steuerinformationen](#), Register F.

⁸ Aufgrund gesetzlicher Grundlage werden Jugendliche im Kanton TI auf Einkommen aus einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit in jedem Fall erst ab dem Jahr selbstständig besteuert, in dem sie 18 Jahre alt werden.

Bemerkung:

Konkubinatspaare werden hingegen stets individuell veranlagt und besteuert, auch wenn sie in Wirklichkeit wie Ehepaare eine wirtschaftliche Einheit bilden. Entgegen dem System, welches gewisse unserer Nachbarländer kennen, betrifft in der Schweiz die eingetragene Partnerschaft nur die gleichgeschlechtlichen Partnerschaften und nicht generell die Konkubinatspaare.

2.5.1.1 Ehelicher Wohnsitz

Nach dem Zivilrecht (Eherecht) bestimmen die Ehegatten die eheliche Wohnung gemeinsam. Nach anerkannter Auslegung von [Art. 162 ZGB](#) kann das Ehepaar also auch beschliessen, an zwei verschiedenen Wohnorten zu leben. Dabei kann jeder seinen eigenen Wohnsitz haben, ohne dass das Ehepaar dabei sein gemeinsames Leben aufgibt, d.h. ohne dass eine tatsächliche oder rechtliche Trennung besteht.

Die Tatsache, dass die beiden Ehegatten über getrennte Wohnungen verfügen, bedeutet nicht automatisch eine getrennte Besteuerung. Eine solche wird nur vorgenommen bei rechtlicher oder tatsächlicher Trennung der Ehegatten. Um die beiden Situationen abzugrenzen, ist nach der Rechtsprechung des BGer entscheidend, ob die Ehegatten trotz getrennter Wohnungen an der Fortführung der ehelichen Gemeinschaft festhalten und diesen Willen auch gegen aussen zum Ausdruck bringen, beispielsweise, indem sie ihre finanziellen Mittel nach wie vor zusammenlegen. Solange eine Gemeinschaftlichkeit der Mittel für Wohnung und Unterhalt besteht, sind die Ehegatten trotz eigener Wohnung und gegebenenfalls auch eigenem zivilrechtlichem Wohnsitz gemeinsam zu besteuern, und zwar im Kanton, in dem sie ihre überwiegenden persönlichen und wirtschaftlichen Interessen haben.⁹

2.5.1.2 Beginn der gemeinsamen Veranlagung

Die Gemeinschaftsbesteuerung wird durch die Heirat ausgelöst. Bei Heirat werden beim Bund und in allen Kantonen die Ehegatten **für die gesamte Steuerperiode**, in welcher die Hochzeit stattgefunden hat, **gemeinsam veranlagt** (d.h. Veranlagung des Gesamteinkommens mit Zusammenrechnung ihrer entsprechenden Einkommenselemente).

Beispiel:

Heiraten zwei Personen im Jahr 2021, werden sie unabhängig vom Hochzeitsdatum für dieses ganze Jahr (also ab 1. Januar 2021) als verheiratet betrachtet und aufgrund des gesamten 2021 erzielten Familieneinkommens gemeinsam besteuert. Damit gelangen auch gewisse Erleichterungen zur Anwendung (z.B. Verheiratetentarif, kantonal etwa ein Splittingverfahren, Abzüge, steuerliche Erleichterungen für Zweiverdienerehepaare oder Familienquotient).¹⁰ Wenn zwei Personen beispielsweise am 15. August 2021 heiraten, werden sie ihre erste gemeinsame Steuererklärung, welche sich auf das ganze Steuerjahr 2021 bezieht, Anfang 2022 ausfüllen.

⁹ Vgl. dazu das [Kreisschreiben Nr. 30](#) der ESTV «Ehepaar- und Familienbesteuerung nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)» vom 21. Dezember 2010.

¹⁰ Diese Verfahren haben zum Ziel, die Progressivität der Steuertarife etwas zu «brechen» und so die Steuerlast Verheirateter derjenigen von Konkubinatspaaren anzugleichen.

2.5.1.3 Ende der gemeinsamen Veranlagung

Bedingung bei der dBSt und in allen Kantonen für eine gemeinsame Veranlagung ist, dass die Ehegatten in **rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe** leben. Das Eherecht sieht jedoch die Möglichkeit vor, dass jeder Ehegatte in einer eigenen Wohnung lebt. Zivilrechtlich kann also jeder Ehegatte auch bei intakter Ehe einen eigenen Wohnsitz haben. Steuerrechtlich haben diese Fälle keine getrennte Veranlagung der Ehegatten zur Folge.

Leben die Ehegatten hingegen getrennt (d.h. bei Aufhebung der ehelichen Gemeinschaft), müssen sie **separat besteuert** werden, ohne dass dafür eine gerichtlich ausgesprochene **Trennung oder Scheidung** nötig ist.

Analog zum Vorgehen im Fall einer Heirat werden die Ehegatten im Fall einer Trennung bzw. Scheidung für die **ganze laufende Steuerperiode ab 1. Januar getrennt besteuert**.

Stirbt ein Ehegatte, so wird das **Ehepaar bis zum Todestag gemeinsam veranlagt**. Bei Tod eines Ehegatten endet die Ehe und somit auch die Gemeinschaftsbesteuerung. Der überlebende Ehegatte wird ab dem Todestag für den Rest der Steuerperiode separat zum Tarif für alleinstehende Personen bzw. zum Elterntarif veranlagt.

2.5.2 Kinder unter elterlicher Sorge

Bereits das minderjährige Kind ist Steuersubjekt und hat damit die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht in der Schweiz selber zu erfüllen, es wird aber in seinen Rechten und Pflichten grundsätzlich durch den Inhaber der elterlichen Sorge vertreten. Gestützt auf [Art. 9 Abs. 2 DBG](#) sowie [Art. 3 Abs. 3 StHG](#) und aus den bereits erwähnten Gründen wird das Prinzip der steuerlichen Einheit der Familie auch auf die minderjährigen Kinder angewandt.

Das **Einkommen minderjähriger Kinder** (z.B. Vermögensertrag, Renten) wird in der Regel dem Inhaber der elterlichen Sorge zugerechnet. Sind die Eltern verheiratet und werden sie gemeinsam veranlagt, wird das Einkommen der minderjährigen Kinder zum ehelichen Gesamteinkommen hinzugezogen. Werden die Eltern eines Kindes nicht gemeinsam veranlagt und übt nur ein Elternteil die elterliche Sorge aus, werden Einkommen und Vermögen des Kindes diesem Elternteil zugerechnet. Haben die getrennt lebenden Ehegatten die elterliche Sorge gemeinsam inne, ist bei der dBSt auf die Obhut, d.h. die tatsächlichen häuslichen Verhältnisse, abzustellen. Demjenigen Elternteil, der die Obhut innehält und Unterhaltsbeiträge für das Kind erhält, wird das Einkommen des Kindes zugeteilt. Werden keine Unterhaltsbeiträge für das Kind geltend gemacht, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass sich das Kind in alternierender Obhut befindet, und beide Elternteile gleich viel an den Unterhalt des Kindes beisteuern. In diesem Fall wird das Einkommen des Kindes hälftig aufgeteilt und je den Eltern zugerechnet.

Das **Erwerbseinkommen** Minderjähriger bildet eine Ausnahme. Für Einkünfte aus einer unselbstständigen oder selbstständigen Erwerbstätigkeit ist sowohl beim Bund als auch in den Kantonen das minderjährige Kind **selbstständig steuerpflichtig**.¹¹ Zum Erwerbseinkommen gehört ausser dem Arbeitseinkommen auch das an dessen Stelle tretende Ersatzeinkommen des Kindes, z.B. Taggelder

¹¹ Bei sehr niedrigen Erwerbseinkommen wird jedoch aus Angemessenheitsgründen in der Regel auf eine Besteuerung verzichtet und somit wird ein solches erst für die Steuerperiode, in welcher die Jugendlichen volljährig werden, effektiv besteuert. Betreffend Kanton TI vgl. Fussnote 8.

aus Arbeitslosen-, Kranken-, Unfall und Invalidenversicherung, SUVA-Renten, Invalidenrenten, die das minderjährige Kind selbst als berechtigte Person erhält, sowie Ersatzleistungen für bleibende Nachteile, auch in der Form von Kapitalabfindungen. Für diese Einkünfte wird das minderjährige Kind somit getrennt veranlagt und es hat die Steuer selber zu entrichten.

Das **Vermögen** von minderjährigen Kindern wird dem **Inhaber der elterlichen Sorge** zugerechnet (Kantons- und Gemeindesteuern).

Verfahrensrechtlich hat dies zur Folge, dass die Familie nur eine einzige Steuererklärung einreicht.

Der **Eintritt in die Volljährigkeit** hat in jedem Fall eine **selbstständige Veranlagung** zur Folge. Diese vollumfängliche persönliche Steuerpflicht ab Volljährigkeit gilt ab Beginn des Jahres, in dem die Jugendlichen ihren 18. Geburtstag feiern. Sie erstreckt sich – unabhängig davon, ob die steuerpflichtige Person bereits eine Erwerbstätigkeit ausübt – auf sämtliche Einkünfte, beispielsweise auch auf Vermögenserträge (wie Bankzinsen) sowie auf das allfällige Vermögen, welche bis anhin dem steuerbaren Einkommen bzw. Vermögen der Inhaber der elterlichen Sorge zugerechnet wurden.

Daraus folgt, dass die betreffende Person bei Volljährigkeit **persönlich und unbeschränkt steuerpflichtig** wird, auch wenn sie kein Erwerbseinkommen erzielt (sowohl bei der dBSt als auch in allen Kantonen und Gemeinden).

Beispiel:

Feiert die steuerpflichtige Person ihren 18. Geburtstag am 1. Juli 2021, wird sie erstmals für das Steuerjahr 2021 steuerpflichtig und muss somit ihre erste Steuererklärung im Frühjahr 2022 für die ganze Steuerperiode 2021 ausfüllen.

3 STEUERPFlicht DER JURISTISCHEN PERSONEN

Bei der Besteuerung der juristischen Personen¹² sind – wie bei den natürlichen Personen – sinngemäss gleiche Fragen zu behandeln, wie der Umfang und die Dauer der Steuerpflicht, die Folgen einer Sitzverlegung von einem Kanton in einen anderen sowie die Liquidation einer Gesellschaft.

Bemerkung:

Der Bund erhebt – im Gegensatz zu den Kantonen und Gemeinden – keine dBSSt auf dem Kapital, sondern nur auf dem Gewinn der juristischen Personen.

3.1 Bedingungen und Umfang der Steuerpflicht

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

- **Unbeschränkt steuerpflichtig** sind juristische Personen, deren Sitz oder tatsächliche Verwaltung in der Schweiz liegt. Sie werden auf der Gesamtheit ihrer weltweiten Einkünfte (Gewinne) und des entsprechenden Vermögens (Kapital) besteuert. Man spricht hier auch von einer **«persönlichen» Zugehörigkeit** (vgl. Ziffer 3.1.1).
- **Beschränkt steuerpflichtig** sind juristische Personen, die ihren Sitz (bzw. ihre tatsächliche Verwaltung) im Ausland oder ausserhalb des steuernden 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** (vgl. Ziffer 3.1.2).

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

3.1.1 Unbeschränkte Steuerpflicht

Alle schweizerischen Steuergesetze sehen vor, dass diejenigen juristischen Personen aufgrund **persönlicher Zugehörigkeit** unbeschränkt steuerpflichtig sind, die ihren **Sitz** oder ihre **tatsächliche Verwaltung** in der **Schweiz** bzw. im steuernden **Kanton** haben ([Art. 50 DBG](#) und [Art. 20 StHG](#)). Sie werden auf ihrem gesamten Gewinn sowie – auf kantonaler Ebene – auf ihrem gesamten Kapital besteuert.¹³

Die Steuerpflicht für die dBSSt erstreckt sich allerdings nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Ausland ([Art. 52 Abs. 1 DBG](#)). Das StHG hingegen kennt keine gleichlautende Bestimmung.

¹² Vgl. den Artikel «Besteuerung der juristischen Personen» im Dossier [Steuerinformationen](#), Register D.

¹³ In einigen Kantonen entrichten die juristischen Personen anstelle der Gewinnsteuer eine Minimalsteuer, wenn diese die Gewinnsteuer übersteigt.

Vorbehältlich des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots und abgesehen davon, dass sie sich auf das Kantonsgebiet beschränken, lauten die kantonalen Steuergesetze in Bezug auf die unbeschränkte Steuerpflicht im Wesentlichen gleich. Die Kantone verzichten im Prinzip ebenfalls auf die Besteuerung von Geschäftsbetrieben, Betriebsstätten und Grundstücken im Ausland.

Die Umschreibung des Steuerorts, in der Regel der statutarische Sitz oder der Ort der tatsächlichen Verwaltung, kann von Kanton zu Kanton variieren. Im **interkantonalen** Verhältnis stellt aber laut einem Anfang 2019 ergangenen Urteil des Bundesgerichts der Ort der tatsächlichen Verwaltung das Hauptsteuerdomizil dar.¹⁴

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.

3.1.2 Beschränkte Steuerpflicht

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

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 steuerpflichtig:

- Teilhaber an Geschäftsbetrieben in der Schweiz (im Kanton);
- Unterhalt einer Betriebsstätte in der Schweiz (im Kanton; vgl. [Art. 51 Abs. 2 DBG](#));
- Berechtigung (Eigentum, dingliche oder diesen wirtschaftlich gleichkommende persönliche Nutzungsrechte) an Grundstücken in der Schweiz (im Kanton);
- Handeln mit im Kanton gelegenen Grundstücken.

3.1.2.2 Rein internationale Verhältnisse

Die juristischen Personen mit Sitz oder 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 oder damit handeln.

Bemerkung:

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

¹⁴ Vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_627/2017 vom 1. Februar 2019 sowie BGE 146 II 111.

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

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

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

Abgesehen davon, dass die Kantone nicht nur den Gewinn, sondern auch das Kapital der juristischen Personen besteuern, lauten die kantonalen Bestimmungen für ihre entsprechenden Gebiete ähnlich. Danach ist eine juristische Person, die ihren Sitz ausserhalb des betreffenden Kantons hat, dort aufgrund ihrer wirtschaftlichen Beziehungen (z.B. weil sie dort Grundstücke besitzt) beschränkt steuerpflichtig. In ihrem **Sitzkanton** ist sie allerdings unbeschränkt steuerpflichtig.

Für Kantone mit progressivem Tarif wird 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** für juristische Personen (*vgl. Ziffer 3.1.1*) beginnt in der Regel sowohl auf Bundesebene ([Art. 54 Abs. 1 DBG](#)) als auch nach kantonalem Recht ([Art. 20 Abs. 1 StHG](#)):

- am **Gründungstag** der Gesellschaft in der Schweiz oder im Kanton. Die zivilrechtlichen Entstehungsgründe sind die folgenden:
 - Für Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften [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 mit der **Errichtung der Statuten** und für kirchliche und Familienstiftungen mit der **Errichtung der öffentlichen Urkunde** oder beim Tode des Stifters.
 - Bei den öffentlich-rechtlichen und kirchlichen Körperschaften des kantonalen Rechts ([Art. 59 ZGB](#)) sind die für ihre Gründung vorgesehenen Bestimmungen massgebend.
- mit der **Verlegung ihres Sitzes** oder ihrer **tatsächlichen Verwaltung** aus dem Ausland in die Schweiz bzw. in den Kanton (*im Falle eines Kantonswechsels vgl. Ziffer 3.2.3*).

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

3.2.2 Ende

Die **unbeschränkte Steuerpflicht** für juristische Personen endet in der Regel sowohl 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 Sitzverlegung ins Ausland.

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

3.2.3 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 von einem Kanton in einen anderen die juristische Person in beiden Kantonen für die gesamte Steuerperiode steuerpflichtig bleibt, jedoch in dem Kanton veranlagt wird, in dem der Sitz oder die tatsächliche Verwaltung am Ende der Steuerperiode liegt ([Art. 22 Abs. 1 StHG](#)).

Bei **beschränkter Steuerpflicht** 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 ausgeteilt ([Art. 22 Abs. 3 StHG](#)).

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

Bemerkung:

Bei den juristischen Personen entspricht die Steuerperiode ihrem Geschäftsjahr. In jedem Kalenderjahr, ausgenommen im Gründungsjahr, muss ein Geschäftsabschluss mit Bilanz und Erfolgsrechnung erstellt werden ([Art. 79 Abs. 2 und 3 DBG](#) und [Art. 31 Abs. 2 StHG](#)).

3.3 Steuersukzession

Analog zu den natürlichen Personen, handelt es sich um eine Steuersukzession, wenn aufgrund der Liquidation einer juristischen Person die **Verpflichtungen auf ein anderes Rechtssubjekt übergehen**.

Bei den juristischen Personen ist zu unterscheiden zwischen derjenigen Liquidation, bei der die Gesellschaft aufgelöst wird und derjenigen, bei der die Aktiven und Passiven durch Fusion auf eine andere Unternehmung übertragen werden ([Art. 54 Abs. 2 und 3 DBG](#)).

Bei der eigentlichen **Auflösung** der Gesellschaft endet die Steuerpflicht mit dem Tag der **endgültigen Liquidation**, d.h. wenn alle wesentlichen Liquidationshandlungen durchgeführt sind. Weil die Gesellschafter und die Organe einer juristischen Person grundsätzlich für deren Schulden nicht haften, kommt auch eine Haftung für die geschuldeten Steuern nicht in Frage. Die Gesellschaft muss somit ihre geschuldeten Steuern vor ihrer Löschung im Handelsregister selbst bezahlen. Unter gewissen Umständen haften aber die mit ihrer Verwaltung und die mit ihrer Liquidation betrauten Personen solidarisch für die von der Gesellschaft geschuldeten Steuern bis zu einem bestimmten Betrag ([Art. 55 DBG](#)).

Anders ist es bei den **Fusionen**. Dort gehen die steuerlichen Pflichten der aufgelösten Gesellschaft auf die übernehmende Gesellschaft über. Diese tritt die steuerliche Gesamtnachfolge an und muss auch die noch geschuldeten Steuern der untergegangenen Gesellschaft übernehmen (sogenannte erweiterte Steuersukzession).

4 AUSNAHMEN VON DER SUBJEKTIVEN STEUERPFLICHT

Die Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht sind für die natürlichen und die juristischen Personen nicht identisch.

4.1 Natürliche Personen

Die Befreiung von der subjektiven Steuerpflicht ist bei den natürlichen Personen selten. Sie betrifft gemäss [Art. 15 DBG](#) sowie [Art. 4a StHG](#) i.V.m. [Art. 2 Abs. 2](#) des [Bundesgesetzes über die von der Schweiz als Gaststaat gewährten Vorrechte, Immunitäten und Erleichterungen sowie finanziellen Beiträge vom 22. Juni 2007 \(GSG\)](#) namentlich:

- **Angehörige** der bei der Eidgenossenschaft beglaubigten **diplomatischen und konsularischen Vertretungen**, soweit das Bundesrecht eine Steuerbefreiung vorsieht;
- **Angehörige** der in der Schweiz niedergelassenen **institutionellen Begünstigten**, z.B. der zwischenstaatlichen Organisationen (u.a. UNO, WHO, WTO) sowie der **internationalen Organisationen** und der bei ihnen bestehenden Vertretungen, soweit das Bundesrecht eine Steuerbefreiung vorsieht;
- Persönlichkeiten, die ein **internationales Mandat** ausüben.

Hält der Absenderstaat nicht **Gegenrecht**, so kann der Bundesrat Abweichungen von obigen Bestimmungen anordnen. Die kantonalen Steuerordnungen sehen ähnliche Bestimmungen vor.

Bemerkung:

Begünstigten Personen, die Schweizer Staatsangehörige sind, wird die Befreiung von den direkten Steuern nur ausnahmsweise gewährt, wenn der institutionelle Begünstigte, bei dem sie tätig sind, ein internes Besteuerungssystem eingeführt hat, sofern eine solche Voraussetzung gemäss Völkerrecht zulässig ist ([Art. 4 Abs. 2 GSG](#) i.V.m. [Art. 2 Abs. 2 GSG](#)).

4.2 Juristische Personen

Im Gegensatz zu den natürlichen Personen, wo Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht selten sind, gibt es zu Gunsten der juristischen Personen zahlreiche Befreiungen.

Der **Bund**, die **Kantone** und die **Gemeinden** sind sowohl auf Bundes- als auch auf Kantonsebene von der Steuerpflicht **befreit**. Gleiches gilt für die ausländischen Staaten und deren diplomatische Vertreter.

Weiter hat der Gesetzgeber bei den juristischen Personen aus sozialen, politischen und wirtschaftlichen Gründen Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht vorgesehen.

Ein Kriterium für die Steuerbefreiung ist die **Gemeinnützigkeit**. Diese liegt vor, wenn eine Tätigkeit im Interesse der Allgemeinheit liegt, wenn sie uneigennützig ist und mit der Leistung an Dritte auch

persönliche Opfer verbunden sind. Der Zweck der Institution muss allen offen sein und die Mittel dürfen nicht zweckentfremdet werden. Steuerbefreit können auch nur rechtsfähige Gesellschaften werden, die keinen Selbsthilfe- oder Erwerbszweck verfolgen.¹⁵

Weitere Kriterien sind auch die Verfolgung **öffentlicher** und **kirchlicher Zwecke** (inbegriffen Unterricht).

Aufgrund dieser Kriterien existieren auf Bundes- und Kantonebene zahlreiche Steuerbefreiungskategorien ([Art. 56 DBG](#) und [Art. 23 StHG](#)).

Die kantonalen Steuergesetze enthalten ähnliche Bestimmungen. Die Kantone befreien im Prinzip den Bund und seine Anstalten sowie jede durch das Bundesrecht oder internationale Recht ausgenommene Person.

* * * * *

¹⁵ Unter Selbsthilfe versteht man die Förderung von wirtschaftlichen Interessen der Mitglieder. Ein Erwerbszweck liegt vor, wenn eine Gesellschaft unter Einsatz von Arbeit und Kapital nach kaufmännischer Art geführt und tätig wird.