



ÜBERBLICK ÜBER DAS SCHWEIZER STEUERSYSTEM

10

10.1	Unternehmensbesteuerung	97
10.2	Steuerbelastung im internationalen Vergleich	100
10.3	Besteuerung natürlicher Personen	101
10.4	Verrechnungssteuer (Quellensteuer)	104
10.5	Mehrwertsteuer	105
10.6	Sonstige Steuern	108
10.7	Doppelbesteuerungsabkommen	109
10.8	Verrechnungspreisvorschriften	109
10.9	BEPS 2.0	109

Im Schweizer Steuersystem spiegelt sich die föderalistische Staatsstruktur der Schweiz wider, die aus 26 souveränen Kantonen mit 2'148 unabhängigen Gemeinden besteht. Soweit die Bundesverfassung bestimmte Steuern nicht ausdrücklich dem Bund vorbehält, haben alle Kantone das volle Besteuerungsrecht. Somit erfolgt die Besteuerung in der Schweiz auf zwei Ebenen: auf Bundesebene sowie auf Kantons- und Gemeindeebene. Das Steuerharmoniegesetz sorgte für eine Harmonisierung der formalen Aspekte der verschiedenen kantonalen Steuergesetze, z. B. in den Bereichen Festsetzung des steuerbaren Einkommens, Abzüge, Steuerperioden und Veranlagungsverfahren. Die Kantone und Gemeinden sind jedoch im Hinblick auf die quantitativen Aspekte der Besteuerung, insbesondere was die Festsetzung der anwendbaren Steuersätze angeht, nach wie vor autonom. Daher bestehen zwischen den einzelnen Kantonen und Gemeinden weiterhin beträchtliche Unterschiede in Bezug auf die Steuerbelastung.

10.1 UNTERNEHMENSBESTEUERUNG

10.1.1 Gewinnsteuer – Bundesebene

Der Bund erhebt eine Gewinnsteuer zum proportionalen Satz von 8,5 % auf dem Gewinn nach Steuern von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften. Für Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen sowie für Anlagefonds kommt ein proportionaler Steuerersatz von 4,25 % zur Anwendung. Auf Bundesebene wird keine Kapitalsteuer erhoben.

Steuerpflichtige Personen

Steuerpflichtig sind in der Schweiz ansässige juristische Personen, d. h. Schweizer Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Kommanditaktiengesellschaften, Genossenschaften, Vereine und Stiftungen, sowie kollektive Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz. Da Personengesellschaften für Steuerzwecke transparent sind, erfolgt die Besteuerung auf Stufe der einzelnen Gesellschafter. Gesellschaften, deren eingetragener Sitz bzw. Ort der tatsächlichen Geschäftsführung sich in der Schweiz befindet, werden im Grundsatz als in der Schweiz steuerlich ansässig betrachtet.

Steuerbarer Gewinn

In der Schweiz ansässige Gesellschaften unterliegen der Gewinnsteuer auf ihren weltweit erzielten Einkünften mit Ausnahme von Einkommen, das ausländischen Betriebsstätten oder ausländischen Immobilien (unbeweglichem Vermögen) zuzurechnen ist. Das entsprechende Einkommen ist grundsätzlich von der Schweizer Besteuerung ausgenommen und wird lediglich bei der Steuerprogression in Kantonen berücksichtigt, die nach wie vor progressive Steuersätze anwenden.

Ausländische Gesellschaften unterliegen lediglich der Besteuerung in der Schweiz, wenn sie Teilhaber an Geschäftsbetrieben in der Schweiz sind oder Betriebsstätten oder Immobilien in der Schweiz unterhalten, wobei die Erträge aus Immobilien auch Veräusserungsgewinne aus Immobilien umfassen.

Prinzipiell bilden die gesetzlich vorgeschriebenen/statutarischen Abschlüsse einer Schweizer Gesellschaft – und im Falle einer ausländischen Gesellschaft die Abschlüsse der Zweigniederlassung – die Grundlage für die Bemessung des steuerbaren Gewinns. Entsprechend sind handelsrechtlich verbuchte Aufwendungen – von einzelnen steuerlichen Korrekturvorschriften abgesehen – grundsätzlich steuerlich abzugsfähig, vorausgesetzt, diese halten dem Fremdvergleichsprinzip stand. Erträge aus qualifizierenden Beteiligungen (Dividendenerträge und Kapitalgewinne) sind steuerlich indirekt freigestellt. Verluste können für Steuerzwecke grundsätzlich während maximal sieben Jahren vorgetragen werden.

Fremdfinanzierungsregelungen

Die Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung sieht «Safe Harbor Rules» vor, welche bei einer Fremdfinanzierung durch verbundene Unternehmen zur Anwendung kommen. Die Fremdfinanzierung durch Dritte ist von diesen Regeln nicht betroffen. Die Höhe des maximal zulässigen Fremdkapitals von verbundenen Unternehmen wird ermittelt, indem jede Kategorie von Vermögenswerten mit einem spezifischen minimalen Eigenkapitalanteil unterlegt wird (grundsätzlich auf Basis des jeweiligen Verkehrswerts der jeweiligen Vermögenswerte).

Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen, die über die zulässige Verschuldung hinausgehen, werden steuerlich als Eigenkapital umqualifiziert und im Rahmen der jährlich erhobenen kantonalen/kommunalen Kapitalsteuer zum steuerbaren Kapital hinzugerechnet. Darüber hinaus gilt es, die zulässige Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen durch Multiplikation der zulässigen Verschuldung mit den Safe-Harbor-Zinssätzen zu bestimmen. Übersteigen Zinszahlungen an verbundene Unternehmen den Betrag, der auf Basis der zulässigen Verschuldung gezahlt werden kann, so wird der überschüssende Anteil wieder dem steuerbaren Gewinn hinzugerechnet, sofern kein Nachweis der Marktüblichkeit mittels Drittvergleich gelingt. Ausserdem werden solche übermässigen Zinszahlungen an verbundene Unternehmen als verdeckte Gewinnausschüttung betrachtet, welche der Verrechnungssteuer unterliegen.

Gruppenbesteuerung

Hinsichtlich der Gewinnsteuer gilt in der Schweiz die separate Besteuerung jeder juristischen Person. Es ist nicht zu erwarten, dass in naher Zukunft eine Gruppenbesteuerung eingeführt wird.

Konzernumstrukturierung

Umstrukturierungen sind im Grundsatz auf steuerneutraler Basis möglich, soweit die steuerlich massgeblichen Buchwerte der Aktiven und Passiven übernommen werden und die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht. Zusätzlich sind jedoch weitere transaktionsspezifische Vorschriften zu beachten.

10.1.2 Gewinnsteuer – Kantons- und Gemeindeebene

Aufgrund der Harmonisierung der Kantons- und Gemeindesteuern gelten die meisten der vorgenannten Grundsätze der Gewinnermittlung auf Stufe Bund analog für Zwecke der Kantons- und Gemeindesteuern (z. B. Beteiligungsabzug, die Vorschriften zur Verlustverrechnung sowie im Grundsatz die Fremdfinanzierungsregelungen).

Übersicht ordentliche Gewinnsteuersätze

Die kombinierten effektiven Gewinnsteuersätze (für die direkte Bundessteuer und die Kantons- und Gemeindesteuern) für ordentlich besteuerte Gesellschaften betragen für das Jahr 2022 je nach Kanton und Gemeinde zwischen 11,9 % und 21 %.

Spezielle Steuerregime

Im Gegensatz zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer sehen alle kantonalen Steuergesetze besondere Steuerregime vor, die unter der Voraussetzung Anwendung finden, dass die gesetzlichen Bedingungen gemäss dem Steuerharmonisierungsgesetz erfüllt sind. Die nachfolgend erwähnten speziellen Steuerregime werden anlässlich der Steuervorlage 17 durch neue Massnahmen ersetzt, um die Standortattraktivität der Schweiz nachhaltig zu sichern und auszubauen.

www.s-ge.com/corporate-taxation

Zahlen und Fakten zum Thema Unternehmensbesteuerung in der Schweiz

Schweizer Unternehmenssteuerreform

Um die internationale Akzeptanz des schweizerischen Unternehmenssteuerrechts nachhaltig zu sichern, wurden Ende 2019 Steuerregimes abgeschafft, welche international nicht mehr anerkannt waren. Damit die Attraktivität des Wirtschaftsstandortes dennoch erhalten bleibt, ging die Abschaffung der Regimes mit den nachfolgend beschriebenen Ersatzmassnahmen einher:

A) Reduktion der Gewinnsteuersätze

Im Zuge der Steuerreform wurden die Gewinnsteuersätze in den meisten Kantonen gesenkt. Namentlich Kantone mit vormals im schweizweiten Vergleich eher hohen Gewinnsteuersätzen nahmen dabei teilweise deutliche Senkungen vor.

B) Patentbox

Einkünfte aus Patenten und vergleichbaren Rechten, die auf qualifizierenden Aufwendungen für Forschung und Entwicklung basieren, können mit einer Entlastung in die Steuerbemessungsbasis einbezogen werden. Die Einführung der Patentbox ist für die Kantone zwingend, wobei die Entlastung kantonal unterschiedlich hoch ausgestaltet ist und maximal 90 % beträgt.

C) Zusatzabzug für Forschung und Entwicklung

Für Forschungs- und Entwicklungsaufwand, der in der Schweiz anfällt, können Kantone einen zusätzlichen Abzug von bis zu 50 % vorsehen. Der Zusatzabzug für Forschung und Entwicklung ist für die Kantone optional.

D) Eigenfinanzierungsabzug

Kantone können vorsehen, dass auf dem das langfristig erforderliche Eigenkapital übersteigenden Anteil des steuerbaren Kapitals (sog. Sicherheitseigenkapital) ein kalkulatorischer Zins abgezogen werden kann. Dieser entspricht grundsätzlich der Rendite für zehnjährige Bundesobligationen. Soweit das Sicherheitseigenkapital auf konzerninterne Darlehen entfällt, kann ein Drittvergleichszinssatz angewendet werden. Derzeit kann der Eigenfinanzierungsabzug ausschliesslich im Kanton Zürich geltend gemacht werden.

E) Entlastungsbegrenzung

Für die Entlastung aus sämtlichen Ersatzmassnahmen (mit Ausnahme der im Rahmen der Übergangsbestimmungen vorgesehenen Sondersatzlösung) müssen die Kantone zwingend eine Begrenzung vornehmen. Die maximale Entlastung darf 70 % des Gewinns (vor Anwendung der Ersatzmassnahmen) nicht übersteigen, wobei die Kantone auch eine tiefere Entlastungsbegrenzung vorsehen können.

10.1.3 Kapitalsteuer

Eine jährliche Kapitalsteuer wird ausschliesslich auf kantonaler/kommunaler Steuerebene erhoben. Massgeblich für die Berechnung der Kapitalsteuer ist grundsätzlich das Nettoeigenkapital der Gesellschaft gemäss statutarischer Jahresrechnung (d. h. Grund- oder Stammkapital, zusätzlich einbezahltes Kapital, gesetzliche und sonstige Reserven, einbehaltene Gewinne). Die Steuerbemessungsgrundlage umfasst bei Gesellschaften auch sämtliche Rückstellungen, die als Abzüge für Steuerzwecke nicht anerkannt wurden, und alle sonstigen versteuerten stillen Reserven sowie Verbindlichkeiten, die nach den in der Schweiz geltenden Fremdfinanzierungsvorschriften wirtschaftlich als Eigenkapital angesehen werden. Einige Kantone sehen eine Anrechnung der kantonalen Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer vor.

Die Steuersätze sind von Kanton zu Kanton verschieden. Die Spanne liegt 2022 zwischen 0,001 % und 0,5 %. Kantone können auf dem steuerbaren Kapital, das auf qualifizierende Beteiligungen, Patente und/oder Darlehen an Konzerngesellschaften entfällt, eine Reduktion der Kapitalsteuerbasis vorsehen.

10.1.4 Steuererleichterungen

Steuererleichterungen können für qualifizierende Neuinvestitionen auf kantonaler und kommunaler sowie in ausdrücklich definierten Regionen auch auf Bundesebene für bis zu zehn Jahre gewährt werden.

Bundesebene

Die Schweizer Regierung hat wirtschaftlich schwächere regionale Zentrumsgemeinden und Regionen definiert, die berechtigt sind, Unternehmensanreize einschliesslich teilweiser oder vollständiger Steuererleichterung bei der Gewinnsteuer während höchstens zehn Jahren zu gewähren (vgl. Kapitel 14.2.2).

Steuererleichterungen sind für Investitionsprojekte vorgesehen, die bestimmte Voraussetzungen erfüllen. Diese umfassen beispielsweise neben der Schaffung neuer produktionsnaher Arbeitsplätze oder dem Tätigen von Investitionen auch Bedingungen, die sicherstellen sollen, dass es zu keiner Wettbewerbssituation mit bestehenden Unternehmen kommt.

Kantons- und Gemeindeebene

Die meisten Kantone sehen im Einzelfall vollständige oder teilweise Steuererleichterungen für kantonale/kommunale Steuern während höchstens zehn Jahren vor. Anreize können insbesondere für die Neugründung oder die Erweiterung eines Unternehmens gewährt werden, die von besonderer wirtschaftlicher Bedeutung für den Kanton ist. Die Praxis der einzelnen Kantone ist diesbezüglich unterschiedlich. Generell werden Unternehmensanreize jedoch vor allem im Zusammenhang mit der Schaffung neuer Arbeitsplätze vor Ort gewährt; in den meisten Kantonen ist die Schaffung von mindestens zehn bis 20 neuen Arbeitsplätzen erforderlich. Es gibt Kantone, die auf das Instrument der Steuererleichterung gänzlich verzichten.

www.s-ge.com/corporate-taxation

Zahlen und Fakten zum Thema Unternehmensbesteuerung in der Schweiz

10.2 STEUERBELASTUNG IM INTERNATIONALEN VERGLEICH

Der internationale Vergleich der Gesamtsteuerbelastung zeigt, dass die Schweiz gegenüber anderen hochentwickelten Industrieländern ein konstant sehr wettbewerbsfähiges Steuersystem bietet. Dies ist mitunter auf die im internationalen Vergleich tiefen Schweizer Gewinnsteuersätze zurückzuführen (vgl. ABB. 36).

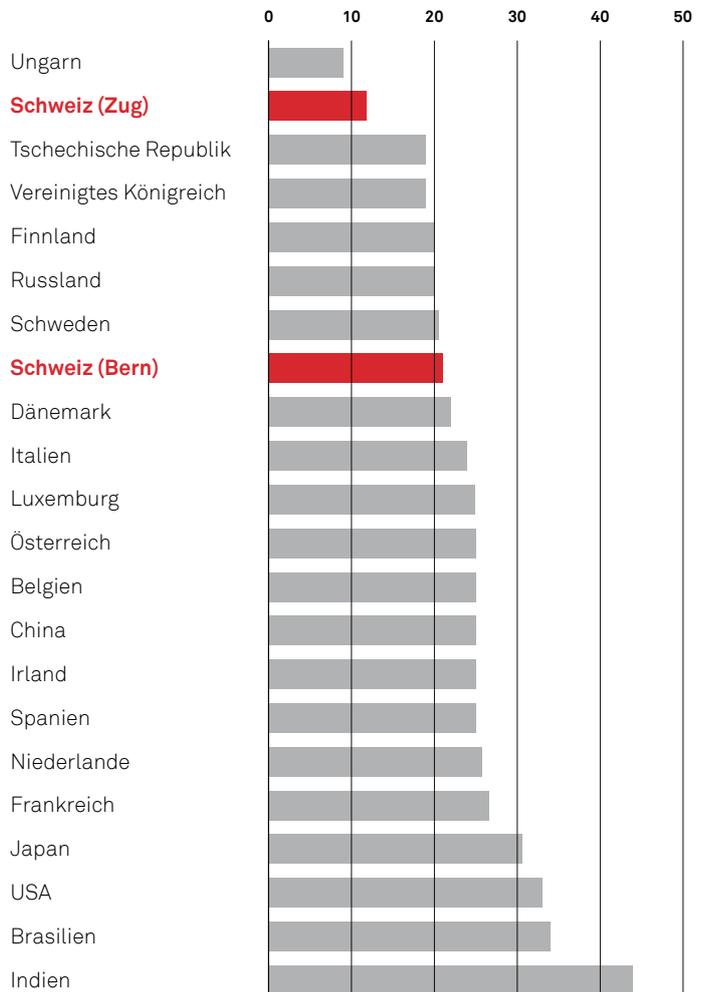
Ferner ist anzumerken, dass das Schweizer Steuersystem nicht nur für steuerpflichtige Unternehmen, sondern auch für Privatpersonen attraktiv ist, da die Steuerlast im internationalen Vergleich moderat ausfällt.

Das Schweizer Steuersystem ist nicht nur für steuerpflichtige Unternehmen attraktiv, sondern auch für Privatpersonen, da die Steuerlast im internationalen Vergleich moderat ausfällt.

Gewinnsteuersätze OECD/G20

(in % des Gewinns)

(ABB. 36)



Quelle: PricewaterhouseCoopers, 2022

10.3 BESTEUERUNG NATÜRLICHER PERSONEN

10.3.1 Einkommenssteuer

Steuerpflichtige Personen

Natürliche Personen unterliegen der Besteuerung auf Bundes- sowie Kantons- und Gemeindeebene, wenn sie ihren ständigen oder vorübergehenden Wohnsitz in der Schweiz haben. Ein vorübergehender Wohnsitz (Aufenthalt) ist gegeben, wenn sich eine natürliche Person, ungeachtet vorübergehender Unterbrechungen, a) mindestens 30 Tage zwecks Ausübung einer Erwerbstätigkeit oder b) mindestens 90 Tage ohne Ausübung einer Erwerbstätigkeit in der Schweiz aufhält. Gemäss dem Schweizer Steuersystem werden Personengesellschaften transparent behandelt, d. h. es erfolgt eine (anteilige) Besteuerung der Gewinne auf Stufe der jeweiligen Gesellschafter.

Die Einkommen von Ehegatten werden gemäss dem Grundsatz der Familienbesteuerung zusammengerechnet. Gleiches gilt für eingetragene Partnerschaften (per Juli 2022 abgelöst durch die «Ehe für alle»). Das Einkommen minderjähriger Kinder wird dem-/denjenigen zugerechnet, die das elterliche Sorgerecht haben. Eine Ausnahme bildet das Erwerbseinkommen Minderjähriger, für welches eine selbstständige Steuerpflicht besteht.

Die Veranlagung der Einkommenssteuern erfolgt grundsätzlich auf Basis einer Steuererklärung, die dem Steuerpflichtigen zugestellt wird (vgl. Abschnitt zu Quellensteuern) und von diesem auszufüllen ist (Selbstveranlagung). Die Veranlagung und der Bezug der Einkommenssteuern erfolgt durch die zuständige kantonale Steuerverwaltung, für die kantonalen und kommunalen Steuern je nach Kanton auch durch die Wohnsitzgemeinde.

Natürliche Personen, welche in der Schweiz keinen Wohnsitz oder Aufenthalt begründen, sind in der Schweiz beschränkt steuerpflichtig, wenn zwischen ihnen und gewissen in der Schweiz liegenden Steuerobjekten (z. B. Grundeigentum, Betriebsstätte) eine wirtschaftliche Beziehung besteht.

Steuerbares Einkommen

Natürliche Personen mit Wohnsitz in der Schweiz unterliegen der unbeschränkten Steuerpflicht auf sämtliche Einkünfte. Allerdings sind Einkünfte aus Geschäftsbetrieben, Betriebsstätten und Liegenschaften im Ausland davon ausgenommen und werden nur für die Ermittlung des jeweiligen Einkommenssteuersatzes herangezogen (Steuerbefreiung unter Progressionsvorbehalt). Zum Gesamteinkommen zählen insbesondere Einkünfte aus unselbstständiger und selbstständiger Erwerbstätigkeit, aus beweglichem und unbeweglichem Vermögen sowie Einkünfte aus Vorsorge. Zum steuerbaren Einkommen gehört auch der Eigenmietwert von selbstbewohnten Liegenschaften.

Bestimmte Arten von Einkünften, wie z. B. aus Erbschaft, Schenkung und güterrechtlicher Auseinandersetzung, Unterstützungen aus privaten oder öffentlichen Mitteln usw., sind per Gesetz von der Einkommensbesteuerung ausgenommen, können unter Umständen aber anderen Steuern auf kantonaler Ebene, wie beispielsweise der Schenkungs- oder Erbschaftssteuer, unterliegen (vgl. Kapitel 10.3.6). Natürliche Personen können vom Bruttoeinkommen die sog. Gewinnungskosten, z. B. Berufsauslagen wie Fahrtkosten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte (in begrenztem Umfang) oder Mehrkosten für auswärtige Verpflegung, abziehen. Ebenfalls abzugsfähig sind Sozialversicherungsabgaben und Beiträge an die berufliche Vorsorge sowie die gebundene Selbstvorsorge. Zusätzliche Abzüge können für unterhaltsberechtigter Kinder geltend gemacht werden. Verheiratete Paare (Einzel- oder Doppelverdiener) können ebenfalls einen zusätzlichen Abzug geltend machen. Die Höhe der zulässigen Abzüge kann auf kantonaler Ebene stark variieren. Schuldzinsen im Zusammenhang mit einer selbstständigen Erwerbstätigkeit sind in vollem Umfang abzugsfähig, während die Abzugsfähigkeit privater Schuldzinsen auf die steuerbaren Erträge aus beweglichem und unbeweglichem Privatvermögen plus weiterer 50'000 Schweizer Franken beschränkt ist. Für werterhaltende Liegenschaftsaufwendungen kann wahlweise ein effektiver oder pauschaler Abzug geltend gemacht werden.

Die Steuersätze bei den natürlichen Personen sind typischerweise progressiv, wobei auf Bundesebene ein Höchststeuersatz von 11,5% gilt. Die Kantone können ihre Steuersätze selbst festlegen. Die anwendbaren kantonalen Einkommenssteuerbelastungen variieren daher von Kanton zu Kanton erheblich (Höchststeuersätze Kantonshauptorte ca. 8,65% bis 29,28%). Für Verheiratete und Personen, die mit Kindern im gleichen Haushalt zusammenleben, bestehen spezielle Tarife.

Kapitalgewinne

Kapitalgewinne werden, je nachdem, ob sie auf Privat- oder Geschäftsvermögen bzw. auf beweglichem oder unbeweglichem Vermögen anfallen, unterschiedlich besteuert. Gewinne aus beweglichem Privatvermögen sind steuerfrei, während auf beweglichem Geschäftsvermögen realisierte Gewinne dem ordentlichen Einkommen zugerechnet werden.

Verluste

Im Gegensatz zu Verlusten aus Privatvermögen sind Verluste aus Geschäftsvermögen steuerlich abzugsfähig und können während maximal sieben Jahren vorgetragen werden, sofern sie in der jeweiligen Steuerperiode nicht mit dem übrigen steuerbaren Einkommen des Steuerpflichtigen verrechnet werden konnten.

Ausschüttungen von Kapitaleinlagen

Die Rückzahlung von qualifizierenden Kapitaleinlagen ist steuerfrei. Sie unterliegt weder der Verrechnungssteuer (Kapitel 10.4) noch der Einkommenssteuer auf Stufe der empfangenden natürlichen Person.

Quellensteuer

Ausländische Arbeitnehmende mit Wohnsitz/Ansässigkeit in der Schweiz, welche jedoch keine Niederlassungsbewilligung besitzen, werden auf ihrem Erwerbseinkommen durch einen Steuerabzug an der Quelle besteuert. Der Arbeitgeber ist verpflichtet, die geschuldete Steuer vom Lohn abzuziehen und der Steuerbehörde abzuliefern. Übersteigt dieses quellenbesteuerte Einkommen 120'000 Schweizer Franken pro Jahr, so ist durch den Arbeitnehmenden eine Steuererklärung einzureichen. In allen anderen Fällen ist die Quellensteuer definitiv. Seit 2021 können jedoch die Personen, deren Einkommen unter 120'000 Schweizer Franken liegt, auf Antrag hin (Frist 31. März des auf das Steuerjahr folgenden Jahres) eine Steuererklärung einreichen. Einmal beantragt, gilt dies auch für die Folgejahre. Ohne Antrag werden keine zusätzlichen Abzüge mehr gewährt.

Arbeitnehmende, welche ihren Wohnsitz im Ausland beibehalten haben, werden ungeachtet ihrer Nationalität für ihr Erwerbseinkommen an der Quelle besteuert und können für ihr Erwerbseinkommen grundsätzlich keine Steuererklärung in der Schweiz einreichen. Eine Ausnahme gilt seit 2021 für Personen, die zwar ihren Wohnsitz im Ausland haben, aber ihr Einkommen nahezu ausschliesslich aus schweizerischen Quellen erwirtschaften, oder deren Situation vergleichbar ist mit derjenigen von in der Schweiz wohnhaften steuerpflichtigen Personen. Auch in diesem Zusammenhang werden ohne Antrag keine zusätzlichen Abzüge mehr gewährt.

10.3.2 Vermögenssteuer

Vermögenssteuer wird nur auf kantonaler/kommunaler Ebene entsprechend den jeweiligen kantonalen Steuervorschriften und -sätzen erhoben. Die Steuer wird nach dem Nettovermögen bemessen. Das Nettovermögen umfasst unbewegliches und bewegliches Vermögen (wie z. B. Wertpapiere und Bankeinlagen, (Bar-) Rückkaufswerte von Lebensversicherungen, Automobile, Beteiligungen an unverteilter Erbschaften usw.). Die Steuer wird auch auf Vermögenswerte erhoben, die keine Erträge abwerfen. Nicht der Vermögenssteuer unterworfen sind Anteile an ausländischen Personengesellschaften bzw. Personengesamtheiten ohne Rechtspersönlichkeit (inkl. deren Betriebsstätten im Ausland) die Beteiligungen an ausländischen Geschäftsbetrieben und Betriebsstätten sowie im Ausland gelegenen Liegenschaften. Diese Vermögenswerte werden jedoch für die Bestimmung des anwendbaren kantonalen Vermögenssteuersatzes mitberücksichtigt, sofern dieser progressiv ausgestaltet ist (Progressionsvorbehalt). Natürliche Personen können vom Bruttovermögen Schulden sowie diverse kantonal unterschiedlich ausgestaltete Freibeträge in Abzug bringen, deren Höhe je nach Familienstand und Kindern variiert.

Die Vermögenssteuer ist in den meisten Kantonen progressiv ausgestaltet, wobei die Kantone die Steuersätze selbst festlegen können. Die maximale Steuerbelastung variiert deshalb erheblich und bewegt sich im Bereich von 0,13% bis rund 1%. Der Bund erhebt keine Vermögenssteuer.

10.3.3 Expatriates

Als Expatriates gelten ausländische Führungskräfte sowie bestimmte Spezialisten z. B. IT-Experten, die von ihrem Arbeitgeber vorübergehend für einen Zeitraum von bis zu fünf Jahren in die Schweiz entsandt werden. Der (Entsendungs-)Vertrag darf zeitlich auf höchstens fünf Jahre befristet sein. Expatriates können Steuererleichterungen für die aufgrund ihres Aufenthaltes in der Schweiz angefallenen Berufskosten geltend machen.

Folgende den Expatriates erwachsende Kosten sind grundsätzlich abzugsfähig:

- 1) Notwendige Umzugskosten respektive Reisekosten von und in die Schweiz;
- 2) angemessene Unterkunftskosten in der Schweiz, wenn die Wohnung im Ausland für den Eigengebrauch beibehalten wird (d. h. keine Vermietung während der Entsendung erfolgt);
- 3) Unterrichtskosten für schulpflichtige Kinder, die eine Privatschule besuchen, sofern sich der Wohnsitz in der Schweiz befindet und die örtlichen staatlichen Schulen keinen Unterricht in deren Sprache anbieten. Anstelle der Aufschlüsselung der tatsächlichen Umzugs- und Unterkunftskosten kann der Steuerpflichtige einen monatlichen Pauschalabzug geltend machen, der von Kanton zu Kanton variieren kann. Jegliche Erstattungen von berufsbezogenen Kosten des Expatriates durch den Arbeitgeber müssen in der Gehaltsabrechnung des Beschäftigten angegeben werden.

Das Recht, die steuerlichen Vergünstigungen eines Expatriates in Anspruch zu nehmen, erlischt, sobald die befristete Tätigkeit durch eine unbefristete Anstellung ersetzt oder von einer solchen abgelöst wird.

10.3.4 Grenzgänger

Als Grenzgänger gelten Personen, die im Ausland wohnen und in der Schweiz arbeiten und dabei grundsätzlich jeden Tag zwischen ihrer Wohn- und Arbeitsstätte pendeln.

Die Besteuerung solcher Personen in der Schweiz ist je nach Arbeits- und Wohnort (Heimat- bzw. Wohnsitzland) unterschiedlich. Das Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland sieht z. B. eine Aufteilung des Besteuerungsrechts zwischen den beiden Ländern vor. Im Beschäftigungsland ist die Besteuerung auf eine pauschale Quellensteuer von 4,5% des Bruttolohns des Grenzgängers beschränkt. Eine solche teilweise Besteuerung von Grenzgängern im Beschäftigungsland befreit den Grenzgänger nicht von der Versteuerung des Arbeitslohns an seinem Wohnsitz (z. B. Versteuerung mit Anrechnung der in der Schweiz erhobenen Quellensteuer). Der Grenzgängerstatus erlischt, sobald der Beschäftigte aus beruflichen Gründen an mehr als 60 Arbeitstagen pro Jahr nicht an seinen ausländischen Wohnsitz zurückkehren kann. Für Grenzgänger aus Frankreich bestehen unterschiedliche kantonale Vereinbarungen.

10.3.5 Besteuerung nach Aufwand (Pauschalbesteuerung)

Sowohl auf Stufe Bund als auch in den meisten Kantonen sehen die Steuergesetze die Möglichkeit einer besonderen Besteuerung vor, die oft auch als «Pauschalbesteuerung» bezeichnet wird. Gemäss dieser werden in der Schweiz wohnhafte Steuerpflichtige, welche die relevanten Voraussetzungen erfüllen, auf der Basis ihrer Aufwendungen und Lebenshaltungskosten in der Schweiz besteuert (statt wie üblich auf der Grundlage ihrer Gesamteinkünfte und ihres Gesamtvermögens).

Für die Geltendmachung der Pauschalbesteuerung kommen Steuerpflichtige in Frage, die nicht das Schweizer Bürgerrecht haben und erstmals oder nach einer Landesabwesenheit von mindestens zehn Jahren einen vorübergehenden oder ständigen Wohnsitz in der Schweiz begründen und dort keiner Erwerbstätigkeit nachgehen. Entsprechend sind die Bestimmungen über die Pauschalbesteuerung auf finanziell unabhängige Personen zugeschnitten, die keine Erwerbstätigkeit in der Schweiz anstreben.

Bei Ehepaaren, die in die Schweiz ziehen, müssen beide die relevanten Voraussetzungen für eine Pauschalbesteuerung erfüllen, um diese in Anspruch nehmen zu können. In der Regel ist es nicht möglich, dass einer der Ehegatten pauschal und der andere ordentlich besteuert wird.

Die Bemessungsgrundlage wird jährlich anhand des dem Steuerpflichtigen in der Schweiz und im Ausland entstandenen Aufwands berechnet. Bei der Berechnung wird nicht nur der Aufwand des Steuerpflichtigen berücksichtigt, sondern auch derjenige seines Ehegatten und seiner unterhaltsberechtigten Kinder, solange diese in der Schweiz leben. Zu den üblicherweise in Ansatz gebrachten Kosten zählen Nahrungsmittel, Kleidung und Unterkunft, Ausgaben für Ausbildung, Freizeitaktivitäten und alle sonstigen mit dem Lebensstandard verbundenen Ausgaben. Der genaue Berechnungsmodus wird zusammen mit den zuständigen Steuerbehörden des Kantons festgelegt, in dem die betreffende Person ihren Wohnsitz nehmen möchte. In jedem Fall muss die Bemessungsgrundlage a) mindestens das Siebenfache der gezahlten Miete bei gemieteten Liegenschaften bzw. des Eigenmietwerts der schweizerischen Wohnstätte bei Wohneigentum oder b) das Dreifache der jährlichen Kosten der Unterbringung betragen, wenn der Steuerpflichtige in einem Hotel oder in einer ähnlichen Unterkunft wohnt. Hat der Steuerpflichtige mehr als eine Wohnung gemietet oder ist er Eigentümer von mehr als einer Liegenschaft, wird das jeweils teuerste Objekt als Bemessungsgrundlage herangezogen. Für die direkte Bundessteuer gilt seit dem 1. Januar 2016 ein minimales steuerbares Einkommen von 400'000 Schweizer Franken.

Im Allgemeinen werden natürliche Personen, die eine Pauschalbesteuerung beantragen, als in der Schweiz ansässig betrachtet und können deshalb für ihr Einkommen aus ausländischen Quellen eine Entlastung nach den anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen geltend machen. Einige Doppelbesteuerungsabkommen gestatten jedoch die Inanspruchnahme von Steuervorteilen nur dann, wenn das gesamte Einkommen aus dem Quellenland der ordentlichen Besteuerung in der Schweiz unterliegt. Die Abschaffung der Pauschalbesteuerung ist immer wieder Gegenstand politischer Diskussionen. Gegenwärtig besteht in folgenden Kantonen weiterhin die Möglichkeit zur Pauschalbesteuerung: Aargau, Appenzell Innerrhoden, Bern, Freiburg, Genf, Glarus, Graubünden, Jura, Luzern, Neuenburg, Nidwalden, Obwalden, St. Gallen, Solothurn, Schwyz, Thurgau, Tessin, Uri, Waadt, Wallis und Zug.

10.3.6 Erbschafts- und Schenkungssteuer

Die Erbschafts- und Schenkungssteuern sind nicht harmonisiert. Somit steht es den Kantonen frei, derartige Steuern zu erheben, wobei sich die verschiedenen kantonalen Vorschriften in fast jeder Hinsicht beträchtlich unterscheiden. Mit Ausnahme des Kantons Schwyz erheben alle Kantone für gewisse Vermögensübergänge Erbschafts- und/oder Schenkungssteuern, wenn der Erblasser oder Schenkende Einwohner des betreffenden Kantons war bzw. ist oder wenn im betreffenden Kanton liegende Immobilien übertragen werden.

Die Erbschafts- und Schenkungssteuersätze sind zumeist progressiv ausgestaltet und richten sich in der Regel nach dem Verwandtschaftsgrad zwischen dem Erblasser oder Schenkenden und dem Begünstigten und/oder der Höhe des dem Begünstigten zufließenden Betrags. Ehegatten sind in allen Kantonen von der Erbschafts- und Schenkungssteuer befreit, in den meisten Kantonen gilt dies auch für direkte Nachkommen.

10.4 VERRECHNUNGSSTEUER (QUELLENSTEUER)

Die Verrechnungssteuer auf Bundesebene wird als Quellensteuer auf dem Bruttobetrag von Ausschüttungen schweizerischer Unternehmen, auf Erträge von Anleihen und ähnlichen Schuldtiteln von schweizerischen Emittenten sowie auf bestimmte Ausschüttungen von Erträgen inländischer Anlagefonds und Zinszahlungen auf Einlagen bei Schweizer Bankinstituten erhoben.

Seit Inkrafttreten des Kapitaleinlageprinzips per 1. Januar 2011 werden Rückzahlungen von Kapitaleinlagen, welche vom Anteilshaber nach dem 31. Dezember 1996 geleistet wurden und korrekt deklariert und ausgewiesen werden, gleich behandelt wie die Rückzahlung von Nominalkapital. Dies bedeutet, dass Rückzahlungen von entsprechend deklarierten und ausgewiesenen Kapitaleinlagen nicht der Verrechnungssteuer unterliegen und bei natürlichen Personen (wenn Anteile im Privatvermögen gehalten werden) kein steuerbares Einkommen mehr darstellen (siehe Kapitel 10.3.1).

Ebenfalls der Verrechnungssteuer unterliegen Gewinne aus Geldspielen, Lotterien und dgl., welche nicht von der Einkommenssteuer befreit sind, sowie Versicherungsleistungen.

Im Grundsatz ist der Schuldner der Leistung steuerpflichtig und muss den fälligen Quellensteuerbetrag ungeachtet dessen einbehalten, ob der Empfänger vollständig oder teilweise rückerstattungsberechtigt ist. Eine Rückerstattung ist nur möglich, wenn die betreffenden Einkünfte für Einkommens-/Gewinnsteuerzwecke ordnungsgemäss deklariert wurden und der Empfänger an den verrechnungssteuerbelasteten Einkünften nutzungsberechtigt ist. Ziel dieser Regelung ist es, die Umgehung von Steuern zu verhindern. Für juristische Personen erfolgt die Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf dem Wege einer tatsächlichen Rückzahlung, während sie bei in der Schweiz ansässigen natürlichen Personen in Form einer Gutschrift mit der Gesamtsteuerschuld im Rahmen des regulären Besteuerungsverfahrens verrechnet wird.

Dank zahlreicher Doppelbesteuerungsabkommen und bilateraler Verträge kann Steuerpflichtigen mit Wohnsitz ausserhalb der Schweiz eine teilweise oder vollständige Reduktion an der Quelle oder eine Erstattung der Verrechnungssteuer gewährt werden.

Für nicht in der Schweiz ansässige Steuerpflichtige stellt die Verrechnungssteuer grundsätzlich eine endgültige Steuerbelastung dar. Auf der Basis eines internationalen Doppelbesteuerungsabkommens oder eines bilateralen Vertrags zwischen der Schweiz und dem Land, in welchem der Empfänger der Erträge seinen Wohnsitz hat, kann jedoch eine teilweise oder vollständige Steuererstattung gewährt werden.

Es ist ferner anzumerken, dass für bestimmte Dividendenausschüttungen unter bestimmten Voraussetzungen ein Meldeverfahren anstelle des Abzugs an der Quelle und des Rückerstattungsverfahrens zur Anwendung kommen kann.

10.4.1 Inländische Steuersätze

Der auf Dividendenausschüttungen einschliesslich verdeckter Gewinnausschüttungen und Zinszahlungen auf Anleihen und anleiheähnlichen Schuldinstrumenten sowie auf Zinszahlungen von Banken oder bankähnlichen Instituten an Nichtbanken anwendbare Steuersatz beträgt 35 %. Auf Zinszahlungen für Firmenkreditverträge, welche nicht als Anleihen oder anleiheähnliche Schuldinstrumente qualifiziert sind, wird keine Verrechnungssteuer erhoben. Ebenfalls nicht der Verrechnungssteuer unterliegen die von natürlichen oder juristischen Personen in der Schweiz zu entrichtenden Lizenz-, Dienstleistungs- und vergleichbaren Gebühren, sofern diese dem Drittvergleich standhalten.

10.4.2 Steuersätze gemäss Doppelbesteuerungsabkommen

Die meisten Doppelbesteuerungsabkommen sehen eine Reduktion des auf Dividenden anwendbaren ordentlichen Steuersatzes von 35 % vor. Der reduzierte Satz beträgt gewöhnlich 15 % für Portfoliobeteiligungen sowie 0 %, 5 % oder 10 % wesentliche Beteiligungen. Einige Doppelbesteuerungsabkommen schreiben allerdings die Besteuerung der aus schweizerischen Quellen stammenden Einkünfte im Wohnsitzland des Empfängers vor; andernfalls wird keine Steuererleichterung gewährt. Für Zinserträge sehen die meisten Abkommen ebenfalls eine Reduktion des Steuersatzes vor, üblicherweise auf 10 %. Einige Abkommen sehen einen Nullsatz vor.

Eine Reduktion ist jedoch nur möglich, wenn die Person, welche die Vergünstigungen nach dem Doppelbesteuerungsabkommen geltend macht, de facto berechtigt ist, sich auf das Abkommen zu berufen.

10.4.3 Bilaterale Verträge mit der EU

Dividenden, Lizenzgebühren und Zinszahlungen zwischen den in der Schweiz und den Mitgliedstaaten der EU ansässigen Parteien unterliegen seit dem Inkrafttreten des Zinsbesteuerungsabkommens (1. Juli 2005) nicht mehr der Verrechnungssteuer, sofern die hierfür massgeblichen Bedingungen (unter anderem Mindestbeteiligung, Haltefrist) erfüllt sind.

Per 2017/18 wurde das Zinsbesteuerungsabkommen durch das Abkommen für automatischen Informationsaustausch in Steuerfragen (AIA-Abkommen) ersetzt. Dieses umfasst nicht nur Zinserträge, sondern alle Arten von Kapitalerträgen inkl. solcher aus Trusts und Stiftungen. Die im Zinsbesteuerungsabkommen verankerte Quellensteuerbefreiung von grenzüberschreitenden Zahlungen von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen wurde jedoch unverändert übernommen.

Im Allgemeinen gelten die bilateralen Vereinbarungen einschliesslich des AIA-Abkommens auch für neue EU-Mitgliedstaaten, die der Europäischen Union nach dem 1. Juli 2005 beitreten (z. B. Bulgarien, Rumänien oder Kroatien).

Im AIA-Abkommen wurde der ausdrückliche Vorbehalt aufgenommen, dass sowohl seitens der Schweiz als auch von Seiten der einzelnen EU-Mitgliedstaaten die jeweils geltenden nationalen oder im Abkommen vorgesehenen Bestimmungen zur Vermeidung von Betrug oder Missbrauch zur Anwendung kommen sollen. Die Anwendung der vorgenannten Vergünstigungen des AIA-Abkommens kann daher in Missbrauchs- oder Betrugsfällen verweigert werden.

Die Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und EU-Mitgliedstaaten mit günstigerer steuerlicher Behandlung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren bleiben hiervon unberührt. Dies bedeutet in der Praxis, dass sich steuerpflichtige Personen wahlweise auf das AIA-Abkommen oder das anwendbare Doppelbesteuerungsabkommen berufen können.

10.5 MEHRWERTSTEUER

Obgleich die Schweiz kein EU-Mitgliedstaat ist, wurde ihr Mehrwertsteuersystem gemäss der damaligen sechsten EU-Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern («Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie») als System einer nicht kumulativen, mehrstufigen Steuer mit Vorsteuerabzug konzipiert. Infolgedessen wird die Mehrwertsteuer in der Schweiz als indirekte Steuer nur auf Bundesebene erhoben und zwar auf den meisten Waren und Dienstleistungen sowie auf jeder Stufe der Produktions- und Lieferkette. Sie ist als vom Leistungserbringer geschuldete Steuer ausgestaltet (d. h. die Steuerschuld wird auf der Grundlage der vom Leistungsempfänger geleisteten Vergütung ermittelt).

10.5.1 Steuerpflichtige Personen

Jede (juristische oder natürliche) Person, Einrichtung, Personengemeinschaft ohne Rechtsfähigkeit, Anstalt usw. (unabhängig von Rechtsform, Zweck und Gewinnabsicht), die ein Unternehmen betreibt (nachhaltige Erzielung von Einnahmen durch selbstständige gewerbliche oder berufliche Tätigkeit und Auftritt im eigenen Namen) ist grundsätzlich steuerpflichtig. Eine Pflicht zur MWST-Registrierung besteht, sofern die steuerbaren Umsätze weltweit mindestens 100'000 Schweizer Franken pro Jahr betragen. Alle inländischen Betriebsstätten einer inländischen Gesellschaft bilden gemeinsam mit dem Hauptsitz ein Steuersubjekt. Ebenfalls als ein Steuersubjekt gelten alle inländischen Betriebsstätten einer ausländischen Gesellschaft. Als jeweils eigenes Steuersubjekt gelten hingegen die inländischen Betriebsstätten und der ausländische Hauptsitz (und umgekehrt).

Eine sog. Bezugsteuerpflicht (keine MWST-Registrierungspflicht) besteht auch für nicht steuerpflichtige Empfänger im Inland, sofern diese im Kalenderjahr für mehr als 10'000 Schweizer Franken Leistungen beziehen, die der Bezugsteuer unterliegen. Darunter fallen unter anderem die Bezüge von Dienstleistungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland, welche nicht im Register der steuerpflichtigen Personen eingetragen sind, sofern sich der Ort der Leistung gemäss Empfängerortsprinzip im Inland befindet. Als Ausnahme von diesem Grundsatz gelten insbesondere der Bezug von Telekommunikations- oder elektronischen Dienstleistungen durch nicht steuerpflichtige Empfänger, da in diesem Fall der ausländische Leistungserbringer in der Schweiz steuerpflichtig wird, sofern er weltweit mehr als 100'000 Schweizer Franken Umsatz erzielt.

Der Bezugsteuerpflicht unterliegen auch steuerpflichtige Empfänger, welche die Bezugsteuer im Rahmen ihrer ordentlichen Mehrwertsteuerabrechnungen deklarieren.

Betragen die Einnahmen eines Steuersubjekts (weltweiter Umsatz aus steuerbaren Lieferungen und Dienstleistungen) im Jahr weniger als 100'000 Schweizer Franken (bei Sport- und Kulturvereinen und gemeinnützigen Institutionen 150'000 Schweizer Franken), ist es von der Steuerpflicht befreit. Es besteht allerdings die Möglichkeit, auf die Befreiung von der Steuerpflicht zu verzichten. Mit der Registrierung bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung erhält der Steuerpflichtige eine MWST-Nummer, welche grundsätzlich auf der Unternehmensidentifikationsnummer beruht. Der Unternehmensidentifikationsnummer wird der Zusatz MWST nachgestellt (z. B. CHE123.456.789 MWST).

Eine besondere Regelung existiert für Holdinggesellschaften. Grundsätzlich stellt das Erwerben, Halten und Veräussern von Beteiligungen aus Sicht der Schweizer MWST eine unternehmerische Tätigkeit dar. Als Beteiligungen gelten Anteile am Kapital anderer Unternehmen von mindestens 10 %, die mit der Absicht der dauernden Anlage gehalten werden und einen massgeblichen Einfluss vermitteln.

Holdinggesellschaften würden in der Regel nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, da ihre Umsätze üblicherweise aus Beteiligungen stammen und somit nicht unter die steuerbaren Leistungen fallen. Die Qualifikation der Holdingtätigkeit als unternehmerische Tätigkeit führt allerdings dazu, dass sich Holdingunternehmen durch den Verzicht auf die Befreiung von der Steuerpflicht freiwillig für die Mehrwertsteuer registrieren lassen können.

Die (freiwillige) Registrierung hat den Vorteil, dass die Vorsteuern, welche im Rahmen der zum Vorsteuerabzug berechtigenden unternehmerischen Tätigkeit anfallen, geltend gemacht werden können. Nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten ausgenommene Leistungen, für die nicht optiert wird bzw. nicht optiert werden kann (siehe Kapitel 10.5.5). Im Bereich des Geld- und Kapitalverkehrs ist beispielsweise der Handel mit Wertschriften und Anteilen an Gesellschaften eine von der Steuer ausgenommene Leistung, welche als solche zu einer Vorsteuerkorrektur führt.

10.5.2 Steuerbare Leistungen

Der Inlandsteuer unterliegen die im Inland durch steuerpflichtige Personen gegen Entgelt erbrachten Leistungen, sofern diese nicht von der Steuer ausgenommen oder befreit sind. Eine Leistung, welche nach mehrwertsteuerlichen Grundsätzen als im Ausland erbracht gilt, unterliegt nicht der Inlandsteuer. Die Mehrwertsteuer wird auf folgende Arten von Leistungen erhoben:

1. Lieferungen in der Schweiz (einschliesslich als Inland geltende Zollgebiete, wie z. B. Liechtenstein).
2. Erbringen von Dienstleistungen in der Schweiz (einschliesslich als Inland geltende Zollgebiete, wie z.B. Liechtenstein).
3. Der Bezugsteuer unterliegende Dienstleistungen und Lieferungen von Unternehmen mit Sitz im Ausland.
4. Die Einfuhr von Waren.

Lieferungen im mehrwertsteuerlichen Sinn sind nicht auf Warenlieferungen im Sinne des schweizerischen Handelsrechts beschränkt. Das Mehrwertsteuergesetz nennt eine Reihe von Geschäftsvorfällen, die im mehrwertsteuerlichen Sinn als Lieferungen gelten, beispielsweise die Wartung von Maschinen, die Vermietung oder das Verleasen von Gegenständen sowie der Handel mit Elektrizität.

Dienstleistungen, deren Ort der Leistung sich im Ausland befindet, sowie die Lieferungen von Waren im Ausland unterliegen nicht der Schweizer Mehrwertsteuer. Die Ausfuhr von Waren aus der Schweiz ist zwar grundsätzlich steuerbar, aber von der Mehrwertsteuer befreit.

10.5.3 Steuerbarer Betrag

Die Basis für die Berechnung des Steuerbetrags für Lieferungen und Dienstleistungen ist das hierfür vereinbarte bzw. vereinbarte Bruttoentgelt (als Bar- oder Sachleistung). Die Vorsteuer, d. h. die auf bezogenen Leistungen entrichtete Steuer, kann im

Prinzip durch die für die Mehrwertsteuer registrierte Person in der periodischen Mehrwertsteuerabrechnung geltend gemacht und von der geschuldeten Umsatzsteuer abgezogen werden, sofern der Steuerpflichtige zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist. In der Konsequenz wird nur der Mehrwert besteuert (sog. Netto-Allphasensteuer-Prinzip).

10.5.4 Steuersätze

Der Standardsatz für steuerbare Lieferungen oder Dienstleistungen beträgt seit 1. Januar 2018 7,7 %. Für Beherbergungsleistungen gilt der Sondersatz von 3,7 %. Bestimmte Arten von Waren und Dienstleistungen zur Deckung bestimmter Grundbedürfnisse, z. B. Wasserversorgungsleistungen, Nahrungsmittel und nicht alkoholische Getränke, Vieh, Geflügel, Fische, Getreide und Sämereien, Futtermittel, Dünger, Medikamente, (elektronische) Bücher und Zeitungen, Dienstleistungen nicht gewerblicher Radio- und Fernsehgesellschaften usw., unterliegen dem reduzierten Satz von 2,5 %.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung bietet ferner ein vereinfachtes Mehrwertsteuerverfahren für kleine Unternehmen mit einem Umsatz von nicht mehr als 5,005 Millionen Schweizer Franken (inkl. MWST) und einer Steuerschuld von nicht mehr als 103'000 Schweizer Franken pro Jahr (berechnet nach dem für sie massgebenden Saldosteuersatz) an. Kleinunternehmen können sich dafür entscheiden, die Mehrwertsteuer auf Basis eines pauschalisierten Steuersatzes abzurechnen, der niedriger als der Standardsatz von 7,7 % ist. Hierdurch wird auf die Geltendmachung von Vorsteuern verzichtet, die ansonsten von der auf den steuerbaren Umsätzen erhobenen Mehrwertsteuer in Abzug gebracht werden können (Vorsteuerabzug). Diese vereinfachte Besteuerungsmethode muss von der Eidgenössischen Steuerverwaltung bewilligt und für mindestens ein Jahr beibehalten werden. Im Gegensatz zum Regelfall der vierteljährlichen Abrechnung ist bei Anwendung der Saldosteuerersatzmethode nur zweimal jährlich eine Mehrwertsteuererklärung einzureichen.

10.5.5 Ausgenommene und befreite Umsätze

Mehrwertsteuerlich ist zwischen von der Steuer ausgenommenen und von der Steuer befreiten Umsätzen zu unterscheiden. In beiden Fällen wird keine Mehrwertsteuer erhoben, es besteht jedoch ein Unterschied in Bezug auf den Vorsteuerabzug.

Aufwendungen, welche ausschliesslich für die Erbringung für von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Leistungen verwendet werden, berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug. Von der Mehrwertsteuer ausgenommen sind insbesondere zahlreiche Leistungen in den Bereichen Gesundheit, Bildung, Kultur, Sport, Soziales, die meisten Bank- und Versicherungsleistungen, die Vermietung und der Verkauf von Immobilien sowie Umsätze aus Glücksspielen und Lotterien. Für die meisten dieser ausgenommenen Umsätze besteht jedoch die Möglichkeit, für deren freiwillige Versteuerung zu optieren. Diese Option ist jedoch insbesondere für Bank- und Versicherungsumsätze, aber auch für die Vermietung und den Verkauf von Immobilien, die ausschliesslich für Wohnzwecke genutzt werden, nicht möglich. Im Gegensatz zu den von der Mehrwertsteuer ausgenommenen Leistungen ist bei den steuerbefreiten Leistungen ein Vorsteuerabzug für sämtliche Steuern möglich, die im Rahmen des Generierens der betreffenden Umsätze zu entrichten sind (echte Befreiung). Eine steuerbefreite Leistung ist z. B. der Export von Waren (siehe Kapitel 10.5.7).

Nicht der Schweizer Mehrwertsteuer unterliegen Leistungen im Ausland. Derartige Umsätze sind im Allgemeinen das Ergebnis internationaler Geschäftsmodelle. Ein typisches Beispiel hierfür wäre eine Schweizer Handelsgesellschaft, die Produkte bei einem ausländischen Hersteller einkauft und sie an Kunden in einem Drittland verkauft, wobei die Produkte direkt an diese Kunden versandt werden. Leistungen im Ausland berechtigen dann zum Vorsteuerabzug, wenn sie sich nicht als von der Mehrwertsteuer ausgenommene Umsätze qualifizieren, für welche eine Option (bei Ort der Leistung in der Schweiz) ausgeschlossen ist.

10.5.6 Abzug von Vorsteuern

Ein für die Mehrwertsteuer registriertes Unternehmen haftet für die auf sämtlichen steuerbaren Leistungen zu erhebende Mehrwertsteuer (Umsatzsteuer) und zahlt seinerseits Mehrwertsteuer auf steuerbare Leistungen, die das Unternehmen bezieht (Vorsteuer). In den meisten Fällen können die anfallenden Vorsteuern von den insgesamt fälligen Mehrwertsteuern abgezogen (bzw. verrechnet) werden. Entsprechend stellt die Mehrwertsteuer für Unternehmen in der Regel keine zusätzliche Belastung dar. Die Mehrwertsteuer ist lediglich für Endverbraucher und Unternehmen, welche an Geschäftsvorfällen beteiligt sind, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen (dies trifft insbesondere bei ausgenommenen Umsätzen zu, z. B. für Banken und Versicherungen) ein effektiver Kostenaufwand.

10.5.7 Exporte

Während Exportgüter von der Mehrwertsteuer befreit sind und zum Vorsteuerabzug berechtigen, unterliegen viele Dienstleistungen an Leistungsempfänger im Ausland nicht der Schweizer Mehrwertsteuer, wenn sie sich als im Ausland erbrachte Dienstleistungen qualifizieren.

Das schweizerische Mehrwertsteuergesetz enthält allerdings eine Liste von Dienstleistungen, die entweder am Sitz des Leistungserbringers zu versteuern sind oder die gemäss dieser Liste einer besonderen Regelung unterliegen (z. B. Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken; gastgewerbliche Dienstleistungen; Dienstleistungen in den Bereichen Kultur, Sport und Künste sowie Personenbeförderungen). Nicht in dieser Liste enthaltene Dienstleistungen, die an einen ausländischen Leistungsempfänger erbracht werden, unterliegen nicht der Schweizer Mehrwertsteuer (Auffangtatbestand des sogenannten Empfängerortsprinzips kommt zur Anwendung).

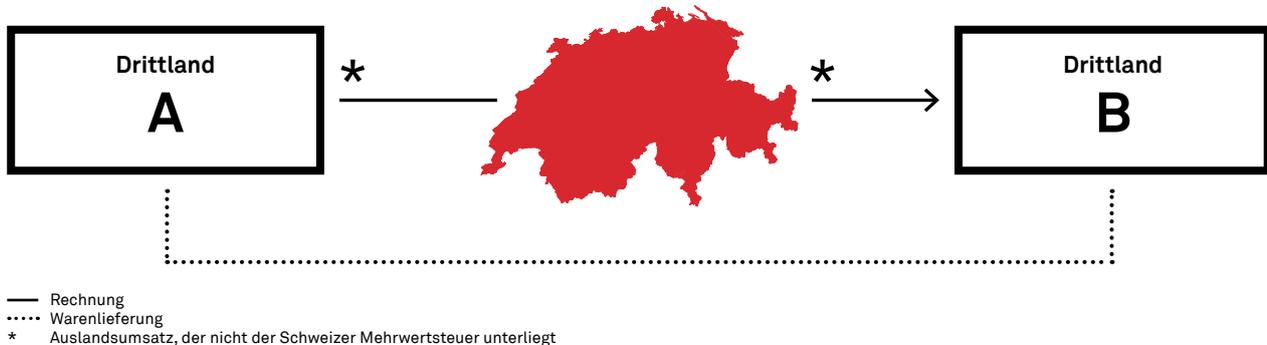
Der Anspruch auf Steuerbefreiung bzw. Nichtbesteuerung für eine solche Dienstleistung muss jedoch durch die zugrunde liegenden Unterlagen wie z. B. Rechnungen oder Verträge nachgewiesen werden. Das Gleiche gilt für Exportlieferungen, bei denen die Steuerbefreiung in der Regel auf Grundlage eines zollamtlichen Ausfuhr- bzw. Einfuhrnachweises erfolgt (es gilt jedoch der Grundsatz der freien Beweiswürdigung).

10.5.8 Internationale Geschäftstätigkeit

Die vorgängig beschriebenen mehrwertsteuerlichen Grundregeln wirken sich bei einer Schweizer Handelsgesellschaft, die Produkte bei einem ausländischen Hersteller einkauft und sie an Kunden in einem Drittland verkauft, wobei die Produkte direkt an diesen Kunden versandt werden, wie folgt aus:

Internationale Geschäftstätigkeit

(ABB. 37)



Quelle: Darstellung PricewaterhouseCoopers

10.5.9 Unternehmen mit Sitz im Ausland

Ausländische Unternehmen, die Waren in die Schweiz liefern oder Dienstleistungen in der Schweiz erbringen und auf die Befreiung von der Steuerpflicht verzichten möchten oder pro Jahr mindestens 100'000 Schweizer Franken Umsatz aus steuerbaren und steuerbefreiten Leistungen im In- und Ausland erzielen, deren Wert über dem in Kapitel 10.5.1 genannten Schwellenwert liegt, müssen für Mehrwertsteuerzwecke einen in der Schweiz ansässigen Bevollmächtigten benennen. Diese Unternehmen können die Vorsteuer direkt geltend machen bzw. in Abzug bringen. Von der obligatorischen Mehrwertsteuerpflicht befreit sind ausländische Unternehmen, welche im Inland ausschliesslich von der Steuer befreite Leistungen oder Dienstleistungen nach dem Empfängerortsprinzip (mit Ausnahme von Telekommunikations- oder elektronischen Dienstleistungen an nicht steuerpflichtige Empfänger) oder Lieferungen von Elektrizität in Leitungen, Gas über das Erdgasverteilnetz und Fernwärme an steuerpflichtige Personen im Inland erbringen.

Erzielt ein (in- oder ausländischer) Versandhändler pro Jahr mindestens 100'000 Schweizer Franken Umsatz aus Kleinsendungen (Kleinsendungen liegen dann vor, wenn der Steuerbetrag fünf Schweizer Franken oder weniger beträgt), welcher dieser vom Ausland ins Inland befördert oder versendet, gelten seine Lieferungen als Inlandlieferungen. Der Versandhändler wird in der Folge in der Schweiz mehrwertsteuerpflichtig und muss sich im MWST-Register eintragen lassen. Die Steuerpflicht entsteht bei Erreichen der Umsatzgrenze von 100'000 Schweizer Franken. Die Umsatzgrenze errechnet sich aus den von den Käufern an den Versandhändler bezahlten Entgelten.

Unternehmen mit Sitz im Ausland und ohne steuerpflichtige Aktivitäten in der Schweiz haben Anspruch auf eine Rückerstattung der Schweizer Mehrwertsteuer, wenn ihre Aktivitäten im Ausland nach dem schweizerischen Mehrwertsteuergesetz die Voraussetzungen für steuerbare Umsätze erfüllen würden und das Land, in dem das Unternehmen seinen Sitz hat, Schweizer Unternehmern im Gegenrecht die gleiche Behandlung gewährt (VAT Refund/MWST-Rückerstattungsverfahren).

**Die Schweiz kennt mit 7,7 %
den tiefsten Mehrwertsteuersatz
innerhalb Europas.**

10.6 SONSTIGE STEUERN

10.6.1 Stempelabgaben

Stempelabgaben werden bei besonderen Rechtsgeschäften insbesondere bei der Ausgabe von Aktien (Emissionsabgabe) oder dem Handel mit Wertpapieren (Umsatzabgabe) erhoben.

Die Begründung und Erhöhung des Kapitals bei Kapitalgesellschaften unterliegt einer Emissionsabgabe in Höhe von 1 % des Marktwerts des Kapitalzuschusses, wobei die erste Million Schweizer Franken des insgesamt eingezahlten Kapitals steuerfrei ist. Dies unabhängig davon, ob es sich um die erstmalige oder eine spätere Einlage handelt. Ebenfalls der Emissionsabgabe unterliegen Kapitalzuschüsse ohne entsprechende Erhöhung des Gesellschaftskapitals, wobei in diesem Fall der Freibetrag von einer Million Schweizer Franken nicht zur Anwendung kommt.

Die Übertragung von schweizerischen und ausländischen Wertpapieren, an denen ein Schweizer Effektenhändler als Vertragspartei oder Vermittler beteiligt ist, unterliegt der Umsatzabgabe (oft auch als «Börsenumsatzsteuer» bezeichnet). Je nach Sitz des Emittenten beträgt der Steuersatz 0,15 % (inländische Wertpapiere) oder 0,3 % (ausländische Wertpapiere), berechnet auf das Entgelt für die gehandelten Wertpapiere.

Als schweizerische Effektenhändler gelten alle Personen, die gewerbsmässig Wertpapiere für eigene oder fremde Rechnung kaufen oder verkaufen, einschliesslich Schweizer Banken und sonstiger bankähnlicher Schweizer Institute. Gleichgestellt werden Unternehmen, die steuerbare Wertpapiere halten, deren Buchwerte zehn Millionen Schweizer Franken übersteigen, sowie ausländische Mitglieder einer schweizerischen Börse (sogenannte «Remote Members») in Bezug auf inländische Titel, die an der schweizerischen Börse notiert sind.

10.6.2 Liegenschaftssteuern

Kapitalgewinne aus unbeweglichem Vermögen (Liegenschaften) in der Schweiz unterliegen einer speziellen kantonalen Grundstückgewinnsteuer, sofern der entsprechende Kapitalgewinn dem Privatvermögen einer natürlichen Person zugerechnet wird. Wird der Kapitalgewinn dem Geschäftsvermögen einer natürlichen Person oder den Aktiven einer juristischen Person zugerechnet, unterliegt dieser – je nach dem Kanton, in dem sich die Immobilie befindet – der normalen Einkommens- bzw. Gewinnsteuer oder ebenfalls der kantonalen Grundstückgewinnsteuer. Auf Ebene der direkten Bundessteuer sind Kapitalgewinne aus unbeweglichem Vermögen, welches sich im Privatvermögen einer natürlichen Person befindet, nicht steuerbar, während Kapitalgewinne im Geschäftsvermögen bzw. im Vermögen juristischer Personen der normalen Einkommens- bzw. Gewinnsteuer unterliegen.

Darüber hinaus unterliegt die Übertragung von Liegenschaften in manchen Kantonen einer Grunderwerbssteuer (Handänderungssteuer), während auf Bundesebene keinerlei Steuern dieser Art erhoben werden. Die Grunderwerbssteuer bemisst sich in der Regel nach dem Kaufpreis der Immobilie und wird normalerweise vom Käufer bezahlt. Je nach Kanton variiert der anzuwendende Steuersatz zwischen rund 1 % und 3 %.

Darüber hinaus erhebt rund die Hälfte der Kantone eine spezielle Vermögenssteuer auf Immobilien («Liegenschaftssteuer»), die jedes Jahr zusätzlich zur allgemeinen Vermögenssteuer fällig wird. Die Steuer wird dort erhoben, wo sich die Immobilie befindet, und bemisst sich nach dem Markt- oder Ertragswert der Liegenschaft ohne Abzug von Schulden. Der anwendbare Steuersatz beträgt maximal 0,3 %.

10.7 DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMEN

Um den Effekt einer allfälligen Doppelbesteuerung in der Schweiz und im Ausland möglichst gering zu halten, hat die Schweiz mit allen führenden Industrienationen und vielen anderen Staaten Doppelbesteuerungsabkommen in Bezug auf direkte Einkommenssteuern sowie teilweise im Bereich der Vermögenssteuern geschlossen. Die meisten dieser Abkommen orientieren sich an den Grundsätzen des OECD-Musterabkommens, in dem festgelegt ist, wo Einkünfte oder Vermögen zu versteuern sind, und die Verfahren zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung beschrieben werden. Die Schweiz wendet grundsätzlich die Freistellungsmethode an, wonach im Ausland erzielte Einkünfte von der Besteuerung in der Schweiz befreit sind. Die jeweiligen Einkünfte und Vermögenswerte werden lediglich zur Berechnung des anzuwendenden Steuersatzes herangezogen (Freistellung mit Progressionsvorbehalt). Für bestimmte Einkünfte (Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren) wendet die Schweiz hingegen grundsätzlich die Anrechnungsmethode an. Bei Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren sind typischerweise beide Staaten – der Staat, in dem der Ertrag erzielt wird, und der Wohnsitzstaat des Empfängers – berechtigt, diese zu besteuern. Das Doppelbesteuerungsabkommen beschränkt jedoch das Besteuerungsrecht des Quellenlandes, wobei die betreffende Quellensteuer auf die im Wohnsitzland des Empfängers erhobene Steuer angerechnet werden kann. Bis dato sind über 100 Steuerabkommen sowie seit dem 1. Juli 2005 die bilateralen Verträge mit der EU in Kraft. Da Schweizer Doppelbesteuerungsabkommen als internationale Abkommen qualifiziert werden, gehen sie den Regelungen auf Stufe Bund, Kanton und Gemeinde grundsätzlich vor.

Schweizer Doppelbesteuerungsabkommen gelten für (natürliche und juristische) Personen, die in einem oder in beiden Vertragsstaaten einen Wohnsitz haben. Wie bereits in Abschnitt 10.3.5 erwähnt, erfüllen in der Schweiz ansässige Steuerpflichtige, welche der Pauschalbesteuerung unterstehen, im Grundsatz ebenfalls die Voraussetzungen für Steuererleichterungen unter den meisten Doppelbesteuerungsabkommen. Einige Abkommen enthalten jedoch besondere Auflagen, die zu erfüllen sind, um in den Genuss der Vorteile des angewandten Abkommens kommen zu können.

Neben den Doppelbesteuerungsabkommen für direkte Einkommenssteuern – sowie teilweise für Bereiche der Vermögenssteuern – hat die Schweiz auch diverse Steuerabkommen in den Bereichen Erbschafts- und Nachlasssteuer geschlossen. Verhandlungen über ein Doppelbesteuerungsabkommen im Hinblick auf die Schenkungssteuer hat es bislang nicht gegeben. Darüber hinaus bestehen einige Sonderabkommen in Bezug auf Grenzgänger, die Besteuerung von internationalen Luftverkehrs- und Transportleistungen sowie die Steuersituation von internationalen Organisationen und deren Beschäftigten.

10.8 VERRECHNUNGSPREISVORSCHRIFTEN

Gemäss schweizerischem Steuerrecht müssen Transaktionen zwischen Konzerngesellschaften zu marktüblichen Bedingungen erfolgen (Fremd- bzw. Drittvergleichsprinzip). Die Schweiz verfügt nicht über eine separate Verrechnungspreisgesetzgebung und plant auch nicht, eine solche in absehbarer Zeit einzuführen. Stattdessen folgen die Schweizer Steuerbehörden den Verrechnungspreisrichtlinien der OECD, um zu ermitteln, ob eine Transaktion zwischen verbundenen Parteien zu marktüblichen Bedingungen erfolgt ist. In der Schweiz müssen keine spezifischen Dokumentationsanforderungen für Verrechnungspreiszwecke beachtet werden. Ein Unternehmen, das geschäftlich in der Schweiz tätig ist, sollte jedoch stets die entsprechenden Unterlagen bereithalten, mit denen sich die Durchführung von Transaktionen mit verbundenen Parteien zu objektiven marktüblichen Bedingungen belegen lässt.

www.efd.admin.ch
Eidgenössisches Finanzdepartement (EFD)

10.9 BEPS 2.0

Mit BEPS 2.0 will die OECD die Steuergerechtigkeit zwischen traditionellen und digitalen Unternehmen verbessern. Säule 1 sieht eine teilweise Neuordnung der Besteuerungsrechte für Konzerne mit über 20 Milliarden Euro Jahresumsatz und mehr als 10 % Gewinnmarge an die Marktstaaten vor. Säule 2 führt eine globale Mindeststeuer von 15 % für internationale Firmengruppen mit einem Jahresumsatz von über 750 Millionen Euro ein.

Die Schweiz will die OECD-Mindestbesteuerung übernehmen. Die Schweizer Regierung hat im August 2022 die Vernehmlassung zur Verordnung über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen (Mindestbesteuerungsverordnung, MindStV) eröffnet. Diese regelt vorübergehend die Mindestbesteuerung in der Schweiz mittels einer Ergänzungssteuer. Die neuen Regelungen sollen voraussichtlich per 1. Januar 2024 in Kraft treten.