

Gemischte Gesellschaften gültig bis und mit Steuerperiode 2019

1. Allgemeines

Das Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) ist per 01.01.2020 in Kraft gesetzt worden. Mit der STAF sind die international nicht mehr akzeptierten Steuerprivilegien für Statusgesellschaften (Domizil-, Verwaltungs- und Holdinggesellschaften) abgeschafft worden. Die nachfolgenden Bestimmungen gelten daher nur noch bis und mit der Steuerperiode 2019.

Gemischte Gesellschaften üben im Gegensatz zu Verwaltungsgesellschaften nicht ausschliesslich, sondern lediglich überwiegend auslandbezogene Geschäftstätigkeiten aus. Weil eine untergeordnete schweizerische Geschäftstätigkeit vorliegt, kommt die Besteuerung als Verwaltungsgesellschaft nicht in Frage.

Für gemischte Gesellschaften gelten gemäss § 88 StG die folgenden Bestimmungen:

- die Beteiligungserträge gemäss § 86 StG sowie Kapital- und Aufwertungsgewinne auf solchen Beteiligungen sind steuerfrei;
- die übrigen Einkünfte aus der Schweiz werden zum ordentlichen Tarif besteuert;
- die übrigen Einkünfte aus dem Ausland werden nach Massgabe des Umfangs der Geschäftstätigkeit in der Schweiz zum ordentlichen Tarif besteuert;
- der geschäftsmässig begründete Aufwand, der mit bestimmten Erträgen und Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang steht, wird vorher abgezogen. Verluste aus Beteiligungen können nur mit Erträgen aus Beteiligungen verrechnet werden.

Von der Befreiung der Gewinnsteuer ausgeschlossen sind gemäss § 90 StG Einkünfte und Erträge, wenn dafür eine Entlastung von ausländischen Quellensteuern beansprucht wird und der Staatsvertrag die ordentliche Besteuerung in der Schweiz voraussetzt.

2. Überwiegend auslandbezogene Geschäftstätigkeit

Von einer überwiegend auslandbezogenen Geschäftstätigkeit wird dann ausgegangen, wenn höchstens 20% des Geschäftsvolumens auf eine schweizerische Geschäftstätigkeit entfällt. Es wird dabei sowohl auf die Ertrags- als auch auf die Aufwandseite abgestellt. Somit müssen mindestens 80% des Ertrages aus dem Ausland stammen, gleichzeitig muss aber auch der Beitrag zur Leistungserstellung zu mindestens 80% im Ausland erbracht werden. Die beiden Grössen Aufwand und Ertrag müssen grundsätzlich korrelieren.

Als Beitrag zur Leistungserstellung werden alle Aktivitäten betrachtet, welche als Geschäftstätigkeit qualifiziert werden (vgl. StP 88 Nr. 1, Ziff. 4), nicht jedoch der Aufwand für die Verwaltungstätigkeit (vgl. StP 88 Nr. 1, Ziff. 2).

3. Geschäftstätigkeit in der Schweiz

Gesellschaften, die in der Schweiz eine untergeordnete Geschäftstätigkeit ausüben, entrichten darauf die ordentliche Gewinnsteuer. Gewisse Hilfestellungen zu Gunsten des Konzerns werden aber nicht als Geschäftstätigkeit qualifiziert. Dies schlägt sich jedoch im Prozentsatz des in der Schweiz gestatteten Geschäftsvolumens gemäss § 88 Absatz 1 Ziffer 3 StG nieder (vgl. Ziff. 4 unten, Erhöhung auf max. 30% bei solchen Konzernleistungen).

Als Hilfestellungen zu Gunsten des Konzerns kommen beispielsweise in Frage:

- Assistenzleistungen wie Werbemassnahmen, Marktforschung, Rechtsberatung, Ingenieurberatung, Grundlagenforschung;
- Managementleistungen wie Auftragssteuerung, Investitionsplanung, Finanzplanung, Gestaltung der Personalstruktur;
- Kontrollleistungen.

4. Übrige Einkünfte aus dem Ausland

Der Gewinn aus ausländischer Geschäftstätigkeit wird nach Massgabe der Verwaltungstätigkeit in der Schweiz besteuert. Diese wird einerseits nach der Intensität der tatsächlichen Präsenz der Gesellschaft in der Schweiz und andererseits nach dem Grad des wirtschaftlichen Bezugs der ausländischen Einkünfte zur Schweiz beurteilt.

Quotenmindernd wirken sich fehlender oder geringfügiger Personaleinsatz in der Schweiz und fehlender wirtschaftlicher Bezug der Auslandeinkünfte zur Schweiz aus, während die umgekehrten Verhältnisse die Quoten erhöhen.

Aufgrund der untergeordneten Geschäftstätigkeit in der Schweiz ist, im Gegensatz zur Verwaltungsgesellschaft, ein vollständiger Verzicht auf die Besteuerung für die ausländischen Einkünfte nicht gerechtfertigt. Die Quote für die Besteuerung der übrigen Einkünfte aus dem Ausland bewegt sich zwischen 10% und 30%.

Für die Ermittlung des Personalaufwands werden nicht nur die Löhne und Sozialleistungen des eigenen Personals, sondern auch Entschädigungen an Gruppengesellschaften oder an Dritte für Personalleistungen berücksichtigt.

5. Übrige Einkünfte aus der Schweiz

Die übrigen Einkünfte aus der Schweiz werden zum ordentlichen Tarif besteuert. Dazu zählen beispielsweise:

- Erträge oder Kapitalgewinne aus inländischen Immobilien
- Wertschriften von schweizerischen Schuldnern
- Entschädigungen von inländischen Konzerngesellschaften für die Ausführung von Hilfsfunktionen
- Lizenzerträge aus schweizerischen Quellen

6. Aufwand

Der Aufwand wird mittels einer Spartenrechnung den drei Ertragsgruppen Beteiligungserträge, Erträge aus schweizerischen Quellen und Erträge aus ausländischen Quellen zugeordnet.

Der Finanzierungs- und Verwaltungsaufwand wird aufgrund der Spartenrechnung verteilt. Allfällige Verluste aus Beteiligungen können nicht mit den steuerbaren Erträgen verrechnet werden. Aufwandüberschüsse aus schweizerischen Quellen werden mit dem steuerbaren Teil der Ausländerträge verrechnet und umgekehrt.

7. Statuswechsel

Wird erstmals die Besteuerung als gemischte Gesellschaft beansprucht, werden allfällige stille Reserven besteuert. Auf die Besteuerung wird jedoch verzichtet, soweit diese stillen Reserven weiterhin vollumfänglich in der Schweiz steuerbar bleiben (z.B. Immobilien, schweizerische Wertpapiere, etc.).

Die Voraussetzungen der gemischten Gesellschaft müssen grundsätzlich in jedem Geschäftsjahr erfüllt sein. Für Geschäftsjahre, in denen die Voraussetzungen nicht erfüllt sind, entfällt die Privilegierung. Dies gilt auch, wenn in einem späteren Jahr die Voraussetzungen wieder erfüllt werden.

Vor dem Übergang zur ordentlichen Besteuerung können stille Reserven offengelegt werden, die während der Zeit der privilegierten Besteuerung entstanden sind. Verluste aus Geschäftsjahren, für welche die privilegierte Besteuerung beansprucht wurde, können nach dem Übergang zur ordentlichen Besteuerung nur im Rahmen der steuerbaren Quote verrechnet werden.