

## **VORWORT**

Die Schweiz hat den Ruf eines interessanten Investitionsstandortes. Als Vorteile werden im Allgemeinen die (politische) Stabilität, die Leistungsbereitschaft der Mitarbeiter, die kulturelle Nähe zu Deutschland und nicht zuletzt die attraktiven steuerlichen Rahmenbedingungen genannt. Als Nachteile gelten unter Umständen die (hohen) Kosten oder auch die fehlende Zugehörigkeit zur EU.

Die vorliegende Broschüre soll Investoren aus Deutschland einen kurzen Überblick über die steuerlichen und rechtlichen Rahmenbedingungen für Investitionen in der Schweiz vermitteln. Die Broschüre wurde von Praktikern konzipiert: von Beratern, welche sich seit Jahren mit deutsch-schweizerischen Verhältnissen beschäftigen, und von einem Vertreter eines kantonalen Steueramtes. Die in dieser Broschüre enthaltenen Informationen wurden sorgfältig recherchiert und an die konkreten Bedürfnisse eines deutschen Investors angepasst. Die Verfasser können aber keine Garantie übernehmen für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Informationen. Auch kann diese Broschüre natürlich keinesfalls ein Beratungsgespräch ersetzen. Es hat sich in der Praxis immer wieder gezeigt, dass in einem Beratungsgespräch unter Umständen schon im Vorfeld einer Direktinvestition mögliche Probleme und Lösungsansätze eruiert werden können, bevor umfangreiche Abklärungen getätigt werden. Die Berater von VISCHER Anwälte und Notare sind ausgewiesene Spezialisten und stehen Ihnen gerne für ein solches Gespräch zur Verfügung. Selbstverständlich können Sie sich auch an Vertreter der kantonalen Wirtschaftsförderungen wenden, die ausgesprochene Fachleute für die schweizerischen Belange sind.

Die Verfasser danken insbesondere Herrn Heiko Kubaile, Steuerberater, Ernst & Young AG Zürich, für wertvolle Anregungen und Ergänzungen.

Andreas Wurster  
lic. oec. HSG  
Kantonales Steueramt  
St. Gallen

Dr. Hubertus Ludwig  
Rechtsanwalt und eidg. dipl. Steuerexperte  
Partner bei VISCHER Anwälte und Notare  
Basel / Zürich

Stand der Bearbeitungen: Januar 2009

## Ihre Ansprechpartner

### Osec

Axel Bermeitinger  
Regionaldirektor Europa  
Export and Location Promotion Switzerland  
Stampfenbachstrasse 85  
Postfach 2407  
CH-8021 Zürich  
Tel. 0041 44 365 51 51  
Fax 0041 44 365 52 21  
abermeitinger@osec.ch  
[www.osec.ch](http://www.osec.ch)

### Steueramt St. Gallen

Andreas Wurster, lic. oec. HSG  
Kantonales Steueramt SG  
Leiter Hauptabteilung jur. Personen  
Davidstrasse 41  
CH-9001 St. Gallen  
Tel. 0041 71 229 41 36  
Fax 0041 71 229 41 99  
andreas.wurster@sg.ch  
www.steuern.sg.ch

## VISCHER Anwälte und Notare [www.vischer.com](http://www.vischer.com)

### In Basel:

Dr. Hubertus Ludwig, dipl. Steuerexperte  
VISCHER  
Aeschenvorstadt 4  
Postfach 526  
CH-4010 Basel  
Tel. 0041 61 279 39 90  
Fax 0041 61 279 33 10  
hludwig@vischer.com

Franziska Bur Bürgin, dipl. Steuerexpertin  
VISCHER  
Aeschenvorstadt 4  
Postfach 526  
CH-4010 Basel  
Tel. 0041 61 279 39 95  
Fax 0041 61 279 33 10  
fbur@vischer.com

### In Zürich:

Stefan Widmer, dipl. Steuerexperte  
VISCHER  
Schützengasse 1  
Postfach  
CH-8023 Zürich  
Tel. 0041 44 254 34 37  
Fax 0041 44 254 34 10  
swidmer@vischer.com

Erwin R. Griesshammer  
VISCHER  
Schützengasse 1  
Postfach  
CH-8023 Zürich  
Tel. 0041 44 254 34 43  
Fax 0041 44 254 34 10  
egriesshammer@vischer.com

## INHALTSVERZEICHNIS

<b>I.</b>	<b>GRUNDFRAGEN .....</b>	<b>1</b>
A.	Wahl der Rechtsform .....	1
1.	Personengesellschaft (Kollektiv-/Kommanditgesellschaft) .....	1
2.	Kapitalgesellschaft (GmbH/AG) .....	1
3.	Zweigniederlassung (einer ausländischen Kapital- oder Personengesellschaft) .....	4
B.	Aufenthalts- und Arbeitsbewilligungen .....	4
C.	Grundstückerwerb .....	6
<b>II.</b>	<b>BESTEuerung DER UNTERNEHMUNG UND DES UNTERNEHMERS IN DER SCHWEIZ .....</b>	<b>6</b>
A.	Grundlagen .....	6
B.	Besteuerung der Unternehmung (Kapitalgesellschaft); direkte Steuern .....	7
C.	Kantonaler Steuerstatus .....	8
D.	Übrige Steuern .....	10
1.	Eidgenössische Verrechnungssteuer .....	10
2.	Stempelabgabe .....	10
3.	Mehrwertsteuer (MWSt) .....	11
E.	Besteuerung des Unternehmers .....	11
1.	Beschränkte Steuerpflicht .....	11
2.	Unbeschränkte Steuerpflicht .....	12
<b>III.</b>	<b>INVESTITIONSANREIZE IN DER SCHWEIZ .....</b>	<b>13</b>
A.	Kantone .....	13
B.	Bund .....	14
<b>IV.</b>	<b>GRUNDZÜGE DES DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMENS (DBA) ODER ZINSBESTEUERUNGSABKOMMEN .....</b>	<b>14</b>
A.	Besteuerung von Ausschüttungen (Dividenden) an einen deutschen Anteilsinhaber .....	14

B.	Betriebsstätte .....	15
C.	Missbrauchsbestimmungen im Doppelbesteuerungsabkommen.....	15
D.	Schweizerische Vorschriften gegen den Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen .....	16
<b>V.</b>	<b>AUSSENSTEUERGESETZ .....</b>	<b>16</b>
<b>VI.</b>	<b>GRUNDZÜGE DER STRUKTURIERUNGEN BEI INVESTITIONEN IN DER SCHWEIZ .....</b>	<b>17</b>
<b>VII.</b>	<b>EXKURS: WEGZUGSBESTEuerung IN DEUTSCHLAND.....</b>	<b>18</b>
<b>VIII.</b>	<b>EXKURS: FUNKTIONSVERLAGERUNGEN .....</b>	<b>19</b>
<b>IX.</b>	<b>ZUSAMMENFASSUNG .....</b>	<b>20</b>
<b>X.</b>	<b>AUSGEWÄHLTE (PRAXISNAHE) LITERATUR.....</b>	<b>21</b>
<b>XI.</b>	<b>ANHÄNGE .....</b>	<b>23</b>

#### Wichtiger Hinweis:

Die Informationen und Daten in dieser Publikation stammen aus unterschiedlichen Quellen und wurden mit grösstmöglicher Sorgfalt recherchiert. Die Verwendung von Informationen dieser Schrift erfolgt ausdrücklich auf Risiko und Gefahr des Benutzers. Die Herausgeber dieser Broschüre übernehmen keine Haftung oder Garantie für die Aktualität, Richtigkeit und Vollständigkeit der hier zur Verfügung gestellten Informationen.

## **I. GRUNDFRAGEN**

### **A. Wahl der Rechtsform**

#### 1. Personengesellschaft (Kollektiv-/Kommanditgesellschaft)

##### Kollektivgesellschaft

Sämtliche Gesellschafter müssen natürliche Personen sein. Sofern einer der Gesellschafter eine juristische Person ist, liegt eine einfache Gesellschaft vor.

##### Kommanditgesellschaft

Komplementär muss zwingend eine natürliche Person sein. Eine Rechtsform wie die deutsche GmbH & Co. KG existiert in der Schweiz nicht.

In der Praxis ist in der Regel - solange der Investor in Deutschland bleibt - ein Partner mit Wohnsitz in der Schweiz notwendig, um in Form einer schweizerischen Personengesellschaft in der Schweiz tätig zu werden (vgl. Arbeits- bzw. Aufenthaltsbewilligung, S. 4 f.). Ein Partner mit Wohnsitz in der Schweiz ist nicht erforderlich, wenn eine ausländische Personengesellschaft in Form einer Betriebsstätte (= Zweigniederlassung) in der Schweiz investiert, allerdings braucht die Zweigniederlassung einen Leiter der Niederlassung.

#### 2. Kapitalgesellschaft (GmbH/AG)

##### Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH)

In der Schweiz war diese Gesellschaftsform in der Vergangenheit eher selten. Dies lag wohl daran, dass sie erst 1936 eingeführt wurde und sie auch punkto Gesellschaftskapital gegenüber der Aktiengesellschaft nur geringe Vorteile hatte (Mindestkapital GmbH CHF 20'000; AG bis 1992 CHF 50'000, seither jedoch CHF 100'000). Heute werden jedoch jährlich mehr GmbHs gegründet als Aktiengesellschaften.

Vorteile der GmbH:

Gegenüber der AG deutlich tieferes Mindestkapital. Allenfalls Revisionsstelle: Das Bundesgesetz über die Teilrevision des Obligationenrechts (GmbH-Recht sowie Anpassungen im Aktien-, Genossenschafts-, Handelsregister- und Firmenrecht), welches am 1. Januar

2008 in Kraft getreten ist, sieht vor, dass eine GmbH verpflichtet ist, eine Revisionsstelle zu ernennen, sofern zwei der drei nachstehenden Grössen in zwei aufeinander folgenden Jahren überschritten werden: Bilanzsumme von CHF 10 Mio., Umsatzerlös CHF 20 Mio. oder 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt.

Nachteile der GmbH:

Anteilhaber an sich bekannt (Handelsregister)<sup>1</sup>, Übertragung der Stammanteile schriftlich.

### Aktiengesellschaft (AG)

Grundkapital:

*Mindestkapital* CHF 100'000, eingeteilt in Aktien mit einem Nennwert von mindestens 1 Rappen (CHF 0,01). Die Aktien können auf den Namen oder auf den Inhaber lauten. Die Übertragbarkeit von Namenaktien kann durch die Statuten eingeschränkt werden (Vinkulierungsvorschriften sind in der Praxis sehr beliebt, wenn auch heute nicht mehr uneingeschränkt möglich).

Organisation:

*Verwaltungsrat*: Geschäftsführendes Organ, welchem die Vertretung der Gesellschaft zusteht. In der Praxis existiert daneben zumeist eine Geschäftsführung, die die operative Tätigkeit leitet. Ein Aufsichtsrat wie im deutschen Recht existiert nicht. Mindestens ein Mitglied des Verwaltungsrates oder ein "Direktor" (Dritter, dem der Verwaltungsrat die Vertretung der Gesellschaft übertragen hat) muss Wohnsitz in der Schweiz haben.

*Revisionsstelle*: Seit Inkraftsetzung des erwähnten Bundesgesetzes über die Teilrevision des Obligationenrechts gelten die gleichen Regeln wie bei der GmbH und besteht die Pflicht zur Ernennung einer ordentlichen Revisionsstelle nur, sofern zwei der er-

---

<sup>1</sup> Es ist allerdings eine Treuhandlösung denkbar.

wähnten drei Grössen in zwei aufeinanderfolgenden Jahren überschritten werden: Bilanzsumme von CHF 10 Mio., Umsatzerlös von CHF 20 Mio. oder 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt. Sofern die Voraussetzungen für eine ordentliche Revision nicht erfüllt werden, greift eine eingeschränkte Revisionspflicht. Auf die eingeschränkte Revision darf verzichtet werden, wenn die Gesellschaft nicht mehr als zehn Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt hat und sämtliche Aktionäre dem Verzicht zustimmen. Als Revisionsstelle können natürliche wie auch juristische Personen gewählt werden. Je nach Grösse der Gesellschaft werden unterschiedliche Voraussetzungen an die Revisionsstelle geknüpft.

*Gründung:* Die Gründung der Aktiengesellschaft erfolgt durch eine oder mehrere natürliche oder juristische Personen.

Im Rahmen einer Barliberierung ist das Kapital bei einer gesetzlich anerkannten Depositenstelle zur freien Verfügung der Gesellschaft einzuzahlen. Die konstituierende Generalversammlung wird durch einen Notar (freies Notariat oder Amtsnotariat) in Form einer öffentlichen Urkunde aufgenommen, und anschliessend wird die Gesellschaft im Handelsregister am statutarischen Sitz eingetragen. Die Gründung wird im schweizerischen Handelsamtsblatt unter Angabe des Gesellschaftszwecks, des Aktienkapitals, der Namen der Verwaltungsräte und der Zeichnungsberechtigung bekannt gegeben. Die Namen der Kapitalgeber bleiben in der Regel unerwähnt (Ausnahme: Gründung durch Sacheinlage oder anschliessende Sachübernahme durch einen Aktionär oder Nahestehenden).

Kosten:

- Stempelabgabe: Auf dem Aktienkapital oder auf dem Übernahmewert der Sacheinlage wird auf dem CHF 1'000'000 übersteigenden Betrag eine einmalige eidgenössische Emissionsabgabe von 1 % geschuldet.
- Die Beurkundungskosten sind je nach Kanton unterschiedlich, während die Gebühr für die Eintragung im Handelsregister gesamtschweizerisch einheitlich ist. Im Weiteren ist gegebenenfalls das Honorar für die Beratung und Durchführung der Gründung durch einen Anwalt oder durch eine Treuhandgesellschaft zu entrichten. In aller Regel kommen bei einfachen Verhältnissen die Gründungskosten ohne die Stempelabgaben auf CHF 3'000 bis CHF 5'000 zu stehen.

### 3. Zweigniederlassung (einer ausländischen Kapital- oder Personengesellschaft)

Zweigniederlassungen sind abhängige Niederlassungen eines Hauptunternehmens. In wirtschaftlicher und geschäftlicher Hinsicht zeichnet sich die Zweigniederlassung (Filiale) durch eine gewisse Selbstständigkeit gegenüber dem Hauptsitz aus. Durch die rechtliche Abhängigkeit vom Hauptunternehmen unterscheidet sie sich von der Tochtergesellschaft.

- Schweizerische Zweigniederlassungen ausländischer Unternehmen sind in derselben Weise wie diejenigen schweizerischer Gesellschaften in das Handelsregister einzutragen.
- Für Zweigniederlassungen muss ein Bevollmächtigter mit Wohnsitz in der Schweiz bestimmt werden.

## **B. Aufenthalts- und Arbeitsbewilligungen**

Deutsche Geschäftsführer oder Mitarbeiter bedürfen in der Regel in der Schweiz einer Aufenthalts- bzw. einer Arbeitsbewilligung. Die Zahl der zu vergebenden Bewilligungen ist beschränkt. Was nun insbesondere deutsche Staatsangehörige bzw. generell Angehörige von EU-Mitgliedstaaten anbelangt, bringen die auf den 1. Juni 2002 in Kraft getretenen Sektoralabkommen zwischen der Schweiz einerseits und der EG sowie den EU-Mitgliedstaaten andererseits Erleichterungen.

Die Sektoralabkommen sehen unter anderem eine schrittweise Einführung der Freizügigkeit für Erwerbstätige und Nichterwerbstätige und eine Liberalisierung der Erbringung grenzüberschreitender Dienstleistungen vor. Seit dem Inkrafttreten gilt:

- Bis zum 31. Mai 2004 blieben nebst einer zahlenmässigen Begrenzung innerhalb von Kontingenten für EU-Angehörige auch der Inländervorrang und die Kontrolle von Lohn- und Arbeitsbedingungen bestehen. Für Grenzgänger ist seit Inkrafttreten der Sektoralabkommen die tägliche Rückkehrpflicht an den Wohnort durch eine wöchentliche ersetzt.
- Vom 1. Juni 2004 bis zum 31. Mai 2007 blieben die zahlenmässige Begrenzung innerhalb von Kontingenten für EU-Angehörige bestehen, hingegen wurden die Bestimmungen über den Inländervorrang und die Kontrolle der Lohn- und Arbeitsbedingungen aufgehoben und durch flankierende Massnahmen ersetzt.



- Am 1. Juni 2007 wurden auch die Kontingente für EU-Angehörige aufgehoben und die Grenzzonen abgeschafft.
- Am 8. Februar 2009 stimmte die Schweiz nach Ergreifen des fakultativen Referendums der Weiterführung des Personenfreizügigkeitsabkommens zu.

Für Angehörige von EU-Mitgliedstaaten sind folgende Bewilligungsarten vorgesehen:

**Grenzgängerbewilligung (G-EG/EFTA):** für unselbständig und selbständig erwerbende Grenzgänger; unterliegen keiner Kontingentierung, die Grenzgänger müssen wöchentlich mindestens ein Mal an ihren ausländischen Hauptwohnsitz zurückkehren;

**Kurzaufenthaltsbewilligung (L-EG/EFTA)** mit max. 364 Tagen Gesamtdauer: für Arbeitnehmer mit unterjährigen Arbeitsverträgen und für Dienstleistungserbringer;

**Aufenthaltsbewilligung (B-EG/EFTA)** mit Anspruch auf Familiennachzug, Bewilligungsdauer 5 Jahre, verlängerbar:

- für Arbeitnehmer mit überjährigen oder unbefristeten Arbeitsverträgen;
- für selbständige Erwerbstätigkeit (Nachweis der selbständigen Erwerbstätigkeit nach einer Einrichtungszeit, für die eine Kurzaufenthaltsbewilligung von bis zu 8 Monaten ausgestellt wird);
- für Personen ohne Erwerbstätigkeit, welche über ausreichende finanzielle Mittel und eine alle Risiken abdeckende Kranken- und Unfallversicherung verfügen;

**Niederlassungsbewilligung (C-EG/EFTA):** nicht im Abkommen geregelt, wird wie bisher aufgrund von Vereinbarungen mit den einzelnen Staaten erteilt. Europäische Staatsangehörige erhalten grundsätzlich nach einem Aufenthalt von 5 Jahren in der Schweiz eine Niederlassungsbewilligung.

Sofern man in der Schweiz im Rahmen einer schweizerischen Personengesellschaft tätig sein möchte, ist es in der Regel unabdingbar, dass ein Schweizer Partner für den ausländischen Partner eine Aufenthalts- bzw. Arbeitsbewilligung einholt, wobei der schweizerische Partner gegenüber den Bewilligungsbehörden als Bewilligungsträger aufzutreten hat. In der Praxis findet man darum Personengesellschaften meistens bei Handwerksbetrieben im grenznahen Gebiet.

## C. Grundstückerwerb

Der Erwerb von betrieblich genutzten Grundstücken (z.B. Betriebe, Hotels, Bürogebäude, Land zur Überbauung für solche Zwecke) ist bewilligungsfrei, egal ob der Erwerber (natürliche oder juristische Person) in der Schweiz oder im Ausland (EU und Nicht-EU) wohnt resp. domiziliert ist.

In der Schweiz wohnhafte EU-Staatsangehörige mit Aufenthaltsbewilligung haben seit Inkrafttreten des Personenfreizügigkeitsabkommens als natürliche Personen bewilligungsfrei die gleichen Erwerbsrechte für alle Immobilienarten inklusive reine Kapitalanlagen in Wohnbauten wie schweizerische Staatsangehörige. Grenzgänger, die Angehörige eines EU-Mitgliedstaates sind, können bewilligungsfrei eine Zweitwohnung in der Schweiz erwerben.

## II. BESTEUERUNG DER UNTERNEHMUNG UND DES UNTERNEHMERS IN DER SCHWEIZ

### A. Grundlagen

Die schweizerischen Steuerverhältnisse sind gekennzeichnet durch die bundesstaatliche Struktur des Landes. Neben dem Bund besitzen die 26 Kantone und Halbkantone ihre eigene Steuergesetzgebung. Bezieht man die Gemeinden mit ein, die teilweise ebenfalls Steuererhebungskompetenzen besitzen, so ergibt sich eine Aufteilung der Steuerhoheiten auf **drei Hoheitsträger**. Dieses Nebeneinander verschiedener Steuerhoheiten hat zur Folge, dass die Steuerbelastung in der Schweiz nicht nur von der Höhe der Einkünfte und des Vermögens bzw. Kapitals, sondern in starkem Masse auch von der Wahl des Sitzes bzw. der Betriebsstätte der Gesellschaft abhängig ist.

Personengesellschaften sind in der Schweiz keine Steuersubjekte. Vielmehr wird der Gewinn bzw. das Vermögen bei den Anteilsinhabern im Verhältnis ihrer Anteile besteuert. Voraussetzung für die Besteuerung eines deutschen Anteilsinhabers in der Schweiz ist demnach das Vorliegen einer Betriebsstätte. **Ausländische Personengesellschaften** (z.B. eine GmbH & Co. KG) werden seit dem 1. Januar 1995 gemäss Art. 49 Abs. 3 DBG auf Bundesebene und seit dem 1. Januar 2001 in allen Kantonen den **juristischen Personen** gleichgestellt.

Insofern wird im Folgenden nur die Besteuerung der Kapitalgesellschaft, d.h. der Unternehmung, dargestellt.

## **B. Besteuerung der Unternehmung (Kapitalgesellschaft); direkte Steuern**

Kapitalgesellschaften (AG bzw. GmbH) unterliegen der unbeschränkten Steuerpflicht, wenn der formelle Sitz oder der Ort der tatsächlichen Verwaltung in der Schweiz liegt. Die Anknüpfung an den Ort der tatsächlichen Verwaltung ist in der Praxis ganz selten.

Steuerobjekt für die **Ertragssteuer** (Körperschaftssteuer) ist der **Reingewinn**, der sich unter Berücksichtigung steuerlicher Korrekturen aus der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung ergibt.

Die steuerliche Abschreibungspraxis ist grosszügig und der „bürokratische“ Aufwand hält sich in Grenzen (vgl. vollständige Abschreibungstabelle im Anhang 1).

In der Schweiz ist es üblich, auf den Waren das so genannte **Warendrittel** (Rückstellung auf dem Inventarwert; vgl. Anhang 4 Ziff. 3) zu bilden, was steuerlich anerkannt wird. Zu den steuerlichen Korrekturen der Handelsbilanz gehören unter anderem geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen, verdeckte Gewinnausschüttungen oder Zinsen auf verdecktem Eigenkapital. Allerdings macht sich auch hier die föderalistische Struktur bemerkbar, indem in einzelnen Kantonen z.B. Sofortabschreibungen (vgl. Anhang 4 Ziff. 1) oder auch Rückstellungen für Forschung und Entwicklung zugelassen sind. Im Übrigen sind Steuern bei der direkten Bundessteuer wie auch in den Kantonen **steuermindernder Aufwand**, allerdings in der Regel erst bei Fälligkeit der Steuern.

Eine Besonderheit des schweizerischen Steuersystems liegt darin, dass sich bei den kantonalen Ertragssteuern (Körperschaftssteuern) die Steuersätze in teilweise (noch) nach der Rendite (Ertragsintensität) richten. Der massgebliche Steuersatz ergibt sich somit unternehmensbezogen aus dem Verhältnis zwischen dem steuerbaren Gewinn und dem Eigenkapital der Gesellschaft. Auf Bundessteuerebene und in einigen Kantonen (Tendenz steigend) wird ein proportionaler Tarif angewendet (direkte Bundessteuer 8,5 % respektive ca. 7,8 % nach Abzug der Steuern). In den anderen Kantonen gelangt ein Stufentarif und zum Teil ein progressiver Tarif (reine Ertragsintensität) zur Anwendung.

Bezüglich einer Gesamtübersicht über die Steuerbelastung verweisen wir auf die Anhänge 2a und 2b. Die Übersichten im Anhang 2a werden von der Eidgenössischen Steuerverwaltung jährlich publiziert und geben die Steuerbelastung in den Kantonshauptorten wieder. Da auch die Gemeinden das Institut des Steuerfusses kennen,

kann selbstverständlich die Steuerbelastung zwischen verschiedenen Orten im selben Kanton differieren.

Im Übrigen wird eine Steuer auf dem Aktienkapital und auf den Reserven erhoben (**Kapitalsteuer**), die in den Kantonen bis zu 0,7 % beträgt. Auf Bundesebene gibt es keine Kapitalsteuer. Die Kantone können die Gewinnsteuer auf die Kapitalsteuer anrechnen, was zwar den Charakter der Substanzsteuer nicht beseitigt, aber trotzdem zu einer Entlastung führen kann.

Die Schweiz (Bund und die meisten Kantone) kennt schon seit Jahren das klassische Körperschaftssteuersystem. Dieses System zeichnet sich dadurch aus, dass die Ertragssteuer auf dem Gewinn der Kapitalgesellschaften und die Einkommenssteuer auf Gewinnausschüttungen (Dividenden) an den Anteilseigner unabhängig voneinander erhoben werden (wirtschaftliche Doppelbelastung). Allerdings zeichnet sich in den meisten Kantonen und auch im Bund ab 1. Januar 2009 eine Tendenz ab, Dividendeneinkünfte nur noch teilweise zwischen 20 und 60 % zu besteuern (ausgenommen die Kantone Basel-Stadt, Tessin, Jura, Neuenburg, Freiburg, Waadt und Genf haben zurzeit alle Kantone eine Teilbesteuerung).

Aufgrund der vielfältigen Verflechtung schweizerischer Unternehmen mit dem Ausland kennt das schweizerische Steuerrecht, unabhängig von den bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen, einseitige Massnahmen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung (z.B. Betriebsstättenabzug für ausländische Betriebsstätten).

Im Bund wie auch in den Kantonen wird im Weiteren der Beteiligungsabzug auf bestimmte Dividendeneinkünfte gewährt, indem der **Steuerbetrag** grundsätzlich im Verhältnis Beteiligungsertrag zu Reingewinn gemindert wird. Diese Begünstigung gilt im Übrigen auch dann, wenn die Erträge aus dem Ausland stammen.

Im Anhang 3 findet sich die Beispielsbilanz und -erfolgsrechnung einer Muster-Aktiengesellschaft mit verschiedenen Varianten, aus denen weitere Details der Besteuerung ersichtlich sind. Anhang 4 enthält Ausführungen zu einzelnen steuerlichen Planungsszenarien.

### **C. Kantonaler Steuerstatus**

Holdingsgesellschaften (2/3 der Aktiven bestehen aus Beteiligungen und/oder 2/3 der Erträge bestehen aus Beteiligungserträgen) werden vollständig von der kantonalen

Ertragssteuer befreit, was dazu führt, dass auch die übrigen Erträge auf kantonaler Ebene nicht zu versteuern sind. Insofern handelt es sich um einen Ausfluss des auch in Deutschland bekannten Schachtelprivilegs. Im Übrigen wird nur eine reduzierte Kapitalsteuer von zwischen 0,05 – 1 ‰ geschuldet.

Holdinggesellschaften deutscher Anteilhaber sind in der Praxis wegen Missbrauchs (§ 42 AO) und allenfalls wegen der Hinzurechnungsbesteuerung äusserst problematisch und nur in Ausnahmefällen sinnvoll (vgl. BROCK RÜDIGER, Die Schweiz als Holdingstandort: Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform, in: Praxis Internationale Steuerberatung 9/2000, S. 220-222). Bei Vorliegen einer Rückbeteiligung (deutscher Tochtergesellschaften) aufgrund von § 50d Abs. 3 EStG sogar kontraproduktiv. (DR. HUBERTUS LUDWIG, FRANZISKA BUR zur missbräuchlichen Rückerstattung der deutschen Kapitalertragssteuer in: Praxis Internationale Steuerberatung 10 /2007)

Die Kantone kennen aber auch andere Status. Gesellschaften mit Teilfunktionen, welche die Schweiz nicht übermässig belasten, werden ebenfalls ganz oder teilweise steuerlich privilegiert. In der Praxis wird dabei von Hilfs- oder Verwaltungsgesellschaften gesprochen. Voraussetzung für einen derartigen kantonalen Steuerstatus ist, dass diese Gesellschaften ihre Geschäftstätigkeit vorwiegend im Ausland (80% Regel) entfalten. In der Praxis werden derartige Tätigkeiten als Ausland-Ausland-Geschäfte bezeichnet. Ein solches Geschäft kann beispielsweise darin bestehen, dass eine derartige Gesellschaft im Ausland Waren einkauft, die wieder ins Ausland (Konzern) verkauft werden. Diese Gesellschaften können (müssen) über Personal und eigene Büroräumlichkeiten in der Schweiz verfügen. In aller Regel werden je nach Kanton keine Ertragssteuern oder höchstens 1/10 bis 1/15 der normalen Ertragssteuer erhoben (vgl. Anhang 5). Die Vielfalt in den Kantonen ist aufgrund der föderalistischen Ausgestaltung der Steuergesetze gross, wobei mit dem gesamtschweizerisch geltenden Steuerharmonisierungsgesetz versucht wird, eine gewisse Vereinheitlichung zu erreichen. Derartige Verwaltungs- oder Hilfgesellschaften sind allerdings aus deutscher Sicht problematisch, was nachfolgend im Zusammenhang mit dem deutschen Aussensteuergesetz (S. 20 f.) noch behandelt werden soll.

Der guten Ordnung halber sei an dieser Stelle noch einmal festgehalten, dass auf Bundesebene derartige Besonderheiten nicht bekannt sind.

## D. Übrige Steuern

### 1. Eidgenössische Verrechnungssteuer

Als **Quellensteuer** erhebt der Bund die so genannte Verrechnungssteuer, deren Satz zur Zeit 35 % beträgt. Ihr unterliegt eine Vielzahl von aus schweizerischen Quellen fließenden Erträgen, insbesondere

- Dividenden und Gratisaktien einer schweizerischen Gesellschaft;
- Gewinnausschüttungen anlässlich der Liquidation eines schweizerischen Unternehmens (Kapitalgesellschaft);
- geldwerte Leistungen (verdeckte Gewinnausschüttungen) einer schweizerischen Gesellschaft an ihre Aktionäre, welche keine Kapitalrückzahlung darstellen;
- Zinsen auf Obligationen eines schweizerischen Schuldners;
- Zinsen auf Guthaben einer schweizerischen Bank.

Die **zinszahlende Bank** oder die Kapitalgesellschaft, die solche "Ausschüttungen" vornimmt, hat diese um 35 % zu kürzen und diesen Steuerbetrag dem Fiskus abzuliefern.

Zinsen auf Guthaben, deren Schuldner keine Banken sind, unterliegen nicht der Verrechnungssteuer. Lizenzgebühren unterliegen ebenfalls keiner schweizerischen Quellensteuer.

### 2. Stempelabgabe

Die (eidgenössische) Stempelabgabe ist eine Steuer auf den Rechtsverkehr mit bestimmten Urkunden (Wertschriften). Für den deutschen Investor sind dabei die Emissionsabgabe (bei Gründung einer Kapitalgesellschaft) und allenfalls die Umsatzabgabe relevant.

Die Emissionsabgabe fällt bei der Ausgabe von inländischen Beteiligungsrechten (und auch Obligationen und Geldmarktpapieren) an. Der Abgabesatz bei Beteiligungsrechten (Aktien/GmbH-Stammanteile) beträgt 1 %, wobei die ersten CHF 1'000'000 steuerfrei sind.

Die Umsatzabgabe von 1,5 ‰ oder 3 ‰ fällt an, wenn steuerbare Urkunden verkauft werden und einer der beteiligten Parteien Effekthändler ist (z.B. eine Bank).

### 3. Mehrwertsteuer (MWSt)

Auf den 1. Januar 1995 wurde die Warenumsatzsteuer (Verbrauchssteuer ohne Dienstleistungen) durch die moderne Mehrwertsteuer (inkl. Dienstleistungen) – weitgehend nach EU-Modell – ersetzt. Der Satz beträgt zurzeit 7,6 % (normaler Steuersatz) bzw. 2,4 % oder 3.6 % (reduzierte Sätze).

Die seit dem 1. Januar 1995 bestehende Verordnung wurde auf den 1. Januar 2001 durch das MWSt-Gesetz ersetzt. Dabei sind diverse Praxisänderungen zu beachten, die nun in diversen Publikationen neu aufgelegt wurden (7 Spezial-, 23 Branchenbroschüren sowie 13 Merkblätter). Besondere Erwähnung verdient auch Art. 45a MWStV, weil auf Grund dieses Artikels den formalen Mängeln nicht mehr das Gewicht beigemessen wird.

Momentan ist eine weitere Vereinfachung der MWSt sowie allenfalls eine Senkung der MWSt auf 6 % geplant (voraussichtlich 2012).

## E. Besteuerung des Unternehmers

Im Rahmen dieser Broschüre wird grundsätzlich davon ausgegangen, dass der Unternehmer in Deutschland bleibt. Insofern **fehlt** es in der Regel an einer **Anknüpfung für ein Besteuerungsrecht** des Unternehmers in der Schweiz. Wird allerdings eine Arbeitstätigkeit in der Schweiz ausgeübt, ist der Unternehmer beschränkt steuerpflichtig. Im folgenden Kapitel soll auf diese beschränkte Steuerpflicht und im Rahmen eines Exkurses auch auf die unbeschränkte Steuerpflicht kurz eingetreten werden. Voraussetzung für eine unbeschränkte Steuerpflicht ist die Verlegung des Mittelpunktes der Lebensbeziehung in die Schweiz, was zwingend zur Wegzugsbesteuerung in Deutschland führt (vgl. hinten S. 22 f.).

### 1. Beschränkte Steuerpflicht

Das prinzipielle Besteuerungsrecht bei Arbeitsentgelten kann aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens in Deutschland verbleiben. Dies ist insbesondere bei Grenzgängern der Fall, bei welchen in der Schweiz zwar eine Quellensteuer von 4,5 % auf dem Arbeitsentgelt geschuldet ist, das Arbeitsentgelt aber unter Anrechnung der schweizerischen Quellensteuern in Deutschland vollumfänglich zu versteuern ist.

Sofern die Arbeitstätigkeit nicht in Form der Grenzgängereigenschaft erbracht wird, liegt das Besteuerungsrecht grundsätzlich in der Schweiz, wenn die folgenden Vor-

aussetzungen gegeben sind: Angestellter in leitender Funktion, periodische Rückkehr nach Deutschland und Aufenthalt von mehr als 183 Tagen im Kalenderjahr in der Schweiz. Die Kantone erheben diesfalls eine Quellensteuer, die sich in der Praxis als recht vorteilhaft erweist. Ein Berechnungsbeispiel findet sich in Anhang 6. In der Praxis stellt sich nunmehr die Frage, ob dieses Arbeitsentgelt in Deutschland ebenfalls zu versteuern ist, allerdings unter **Anrechnung** der schweizerischen Steuern, **oder** ob dieses Arbeitsentgelt von der deutschen Steuer unter Progressionsvorbehalt **befreit** ist. Bei einer Anrechnung wird a priori das deutsche Steuerniveau erreicht, während bei einer Befreiung die tiefen schweizerischen Quellensteuern durchschlagen. Zurzeit kann zumindest festgehalten werden, dass eine Befreiung immer dann eintritt, wenn die Arbeitstätigkeit in der Schweiz ausgeübt wird. Sofern die Arbeitstätigkeit nicht in der Schweiz ausgeübt wird, ist nach schweizerischer Überzeugung ebenfalls eine Befreiung angezeigt, während nach deutscher Überzeugung der Finanzverwaltung zumindest in der Vergangenheit bloss eine Anrechnung erfolgt. Allerdings hat der BFH mit Entscheid vom 25.10.2006 (IR 81/04) festgehalten, dass befreit werden muss.

**Sozialversicherungsabgaben** sind im Gegensatz zu Deutschland in der Schweiz normalerweise einkommensmässig nicht begrenzt (Arbeitgeber- und Arbeitnehmeranteil betragen zusammen ca. 10 %) und wirken demgemäss als Steuer, weil sie ab ca. CHF 80'000 nicht mehr rentenbildend sind. Sofern allerdings der einzahlende Arbeitnehmer in Deutschland sozialversicherungspflichtig ist, kann über das Formular 101 eine Befreiung von den Sozialversicherungsbeiträgen aufgrund des reformierten Abkommens erreicht werden.

## 2. Unbeschränkte Steuerpflicht

Eine unbeschränkte Steuerpflicht liegt immer dann vor, wenn der Lebensmittelpunkt in die Schweiz verlegt wird. Prinzipiell schuldet der unbeschränkt Steuerpflichtige eine Einkommenssteuer (Bund, Kanton, Gemeinde) und eine Vermögenssteuer (Kanton, eventuell Gemeinde). Die Steuersätze für die Einkommenssteuer sind progressiv ausgestaltet. Die folgende Tabelle (Basis 2007) enthält eine exemplifikatorische Darstellung der Grössenordnungen:

<b>Bund:</b>	<b>Direkte Bundessteuer</b>	Steuerbares Einkommen
	Alleinstehende(r): ~ 0.02 % - 11.5 %	CHF 13'600 - CHF 712'500
	Verheiratete(r): ~ 0.03 % - 11.5 %	CHF 26'700 - CHF 843'600



**Kanton: z.B. Basel-Stadt (Basel)**

Alleinstehende(r):	~ 23.50 % - 24.03 %	CHF 100 - CHF 253'900
Verheiratete(r):	~ 23.50 % - 23.69 %	CHF 100 - CHF 433'900

**z.B. Zug (Zug)**

Alleinstehende(r):	~ 0.5 % - 8.0 %	CHF 100 - CHF 130'500
Verheiratete(r):	~ 0.5 % - 8.0 %	CHF 100 - CHF 261'000

Ein konkretes Berechnungsbeispiel findet sich in Anhang 6.

In der Schweiz wird in der Regel nicht zwischen verschiedenen Einkommensarten unterschieden (neu teilweise Dividenden). Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass **Kapitalgewinne** grundsätzlich **steuerfrei** sind. Wenn z.B. 100 % einer Kapitalgesellschaft verkauft werden, ist ein allfälliger Gewinn steuerfrei, sofern die Anteile der Kapitalgesellschaft nicht dem Geschäftsvermögen zuzurechnen sind.

Eine Vermögenssteuer wird im Übrigen nur vom Kanton erhoben und beträgt z.B. im Kanton Basel-Stadt bis 8 ‰ des steuerbaren Vermögens. Der Kanton Basel-Stadt ist in Bezug auf die Vermögenssteuer ein „teurer“ Kanton.

Alle Kantone kennen auch das System der Besteuerung nach dem Aufwand (Pauschalbesteuerung), welches allerdings voraussetzt, dass der Ausländer in der Schweiz keiner Erwerbstätigkeit nachgeht. Insofern ist eine derartige Besteuerung wohl nur in Ausnahmefällen möglich.

### **III. INVESTITIONSANREIZE IN DER SCHWEIZ**

#### **A. Kantone**

Alle Kantone versuchen mit Investitionsanreizen, die Errichtung von neuen Produktionsstätten attraktiver zu gestalten. Die Anreize reichen von absoluter Steuerfreistellung oder Steuererleichterungen bis zu direkten Massnahmen wie Bürgschaften, verbilligten Zinsen usw. Selbstverständlich sind auch die Voraussetzungen für derartige Investitionsanreize in den verschiedenen Kantonen unterschiedlich.

In der Regel gelten die Steuererleichterungen in den Kantonen bis zu 10 Jahren und werden aufgrund von speziellen Vereinbarungen mit dem jeweiligen Kanton festgelegt. Unter Umständen ist mit derartigen Steuererleichterungen ein Gewinnausschüt-

tungsverbot verbunden oder auch das Verbot, Abschreibungen in die Zukunft zu verlagern.

## **B. Bund**

Gemäss Bundesgesetz über Regionalpolitik vom 8. Oktober 2006<sup>2</sup> gewährt der Bund Steuererleichterungen, sofern der Kanton derartige Steuererleichterungen zubilligt. Ebenfalls ist der Bund bereit, andere Investitionsanreize wie Finanzhilfen, Darlehen, usw. zu gewähren. Allerdings gelten derartige Massnahmen gemäss Verordnung vom 28. November 2007 nur für bestimmte Regionen. Es handelt sich dabei um die Kantone Jura und Uri sowie Teile der Kantone Neuenburg, Wallis, Tessin, Graubünden, St. Gallen, Solothurn, Glarus, Luzern und Bern. In Anhang 7 findet sich eine Karte, auf der die begünstigten Gebiete gekennzeichnet sind.

## **IV. GRUNDZÜGE DES DOPPELBESTEUERUNGSABKOMMENS (DBA) ODER ZINSBESTEUERUNGSABKOMMEN**

### **A. Besteuerung von Ausschüttungen (Dividenden) an einen deutschen Anteilsinhaber**

Ausschüttungen (Dividenden) einer schweizerischen Gesellschaft an deutsche Aktionäre unterliegen gemäss Art. 10 DBA Deutschland-Schweiz (D-CH) (oder aufgrund des Zinsbesteuerungsabkommens bei Mutter-/Tochtergesellschaft) einer reduzierten Quellensteuer (Verrechnungssteuer):

Beteiligung von 20 % und mehr

- ab 1.1.2002: 0 % (davor: 5 %)
- bei Streubesitz: 15 % (davor: 10 %)

---

<sup>2</sup> Das neue Gesetz ist seit dem 1. Januar 2008 in Kraft und ersetzt das BG vom 8. Oktober 1995 zugunsten wirtschaftlicher Erneuerungsgebiete

Die Entlastung wird bei wesentlichen Belastungen ausländischer Gesellschaften an der Quelle gewährt (Formular 823B beim DBA und 823C beim Zinsbesteuerungsabkommen). Vergütungen in Form von Zinsen (Obligationenzinsen/Bankzinsen) sind, sofern sie von der Verrechnungssteuer überhaupt erfasst werden, von der Quellensteuer befreit (Art. 11 DBA D-CH).

## **B. Betriebsstätte**

Nach Art. 24 Abs. 1 Ziff. 1 lit. a DBA D-CH sind Gewinne aus einer Tätigkeit einer schweizerischen Betriebsstätte von der deutschen Steuer befreit, soweit die Gewinne nachweislich durch Herstellung, Bearbeitung, Verarbeitung oder Montage von Gegenständen, Aufsuchen von Bodenschätzen, Bank- und Versicherungsgeschäfte, Handel oder Erbringung von Dienstleistungen unter Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr erzielt werden. Eine analoge Vorschrift gilt im Übrigen gemäss Art. 7 Abs. 7 DBA D-CH auch für Einkünfte aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft. Der deutsche Gesellschafter einer schweizerischen Personengesellschaft, die einer aktiven Wirtschaftstätigkeit nachgeht, ist für diese Einkünfte nur in der Schweiz steuerpflichtig, wenn die Personengesellschaft eine Betriebsstätte in der Schweiz unterhält.

Die bei aktiven Betriebsstätten und Personengesellschaften eintretende Befreiung von der deutschen Steuer gilt auch, wenn Gewinne entnommen und dem deutschen Betriebsstätteninhaber oder der Personengesellschaft zugeführt werden. In diesem Umstand wird der entscheidende steuerliche Vorteil gegenüber der Aktiengesellschaft bzw. der Gesellschaft mit beschränkter Haftung gesehen. Die deutsche Finanzverwaltung kann lediglich noch den Progressionsvorbehalt geltend machen.

## **C. Missbrauchsbestimmungen im Doppelbesteuerungsabkommen**

Die im Doppelbesteuerungsabkommen selbst enthaltenen Missbrauchsbestimmungen wurden mit Inkrafttreten des geänderten Doppelbesteuerungsabkommens am 24. März 2003 aufgehoben. Allerdings sind an deren Stelle die nationalen Missbrauchsbestimmungen (z.B. in Deutschland § 50d Abs. 3 EStG) getreten (vgl. Ludwig / Bur, Wie schafft man den Spagat zwischen Holdingprivileg und aktiver Teilnahme am Wirtschaftsverkehr?, in: CH-D Wirtschaft 11/2008, S. 5 ff.).

## **D. Schweizerische Vorschriften gegen den Missbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen**

Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass schweizerische Gesellschaften Doppelbesteuerungsabkommen gegenüber Drittstaaten<sup>3</sup> nur in Anspruch nehmen können, wenn die nachfolgenden Grundbedingungen erfüllt sind:

- *Weiterleitungsbeschränkung:*

Ausländische Einkünfte, für die aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens eine Steuerentlastung verlangt wird, dürfen in der Regel höchstens zu 50 % in irgendwelcher Form weitergeleitet werden. Diese Einschränkung gilt nicht für aktive Gesellschaften und diesen gleichgestellten börsenkotierte Gesellschaften.

- *Gewinnausschüttung:*

Zu über 80 % ausländisch beherrschte Gesellschaften müssen angemessene Gewinnausschüttungen vornehmen. Als angemessen sind Dividenden von über 6 % des Reingewinns der Gesellschaft zu betrachten.

- *Ausgabendeckung:*

Von den quellensteuerentlasteten Erträgen, die der Gesellschaft nach Erfüllung der Ansprüche nicht abkommensberechtigter Personen verbleiben, dürfen nur die darauf entfallenden Verwaltungsspesen und Steuern in Abzug gebracht werden.

## **V. AUSSENSTEUERGESETZ**

Bei steuerlichen Strukturen im Verhältnis Deutschland – Schweiz sind nicht nur die nationalen Steuergesetze (Körperschafts- und Einkommenssteuerrecht in Deutschland und schweizerisches Steuerrecht) und das Doppelbesteuerungsabkommen zu beachten, sondern insbesondere auch das deutsche Aussensteuergesetz. Es handelt sich dabei um eine unilaterale Missbrauchsgesetzgebung, die zwar die schweizerische Struktur als solche anerkennt, aber praktisch durch sie hindurchgreift (sog. Hinzu-

---

<sup>3</sup> Z.B. Lizenzzahlungen aus Österreich an eine schweizerische Gesellschaft, die einem Anteilshaber aus Deutschland gehört

rechnungsbesteuerung). Erträge und Aufwendungen (inklusive Steuern in der Schweiz) werden diesfalls dem deutschen Anteilsinhaber hinzugerechnet, so dass die allfällige Steuerersparnis in der Schweiz aufgehoben wird. Im Sinne einer Leitlinie kann festgehalten werden, dass das deutsche Aussensteuergesetz unter folgenden Voraussetzungen wirksam wird:

- passive Tätigkeit
- niedrige Besteuerung (unter 25 %) und
- deutsche Beherrschung von über 50 %

Der zweite Punkt (Besteuerung unter 25 %) wird in der Praxis in der Schweiz (fast) immer gegeben sein, da nach deutschem Verständnis zu beachten ist, dass in der Schweiz die Steuern Aufwand sind. Insofern dürfte in der Schweiz kaum ein Kanton bzw. ein Ort zu finden sein, dessen Besteuerung vor Steuern über 25 % liegt. Entscheidend ist darum in der Praxis die Art und Weise der Tätigkeit. Eine passive Tätigkeit (z.B. Einnahmen von Lizenzen oder Verwaltung von Vermögenswerten) dürfte dementsprechend nur in Ausnahmefällen nicht zur Anwendung des deutschen Aussensteuergesetzes führen.

## **VI. GRUNDZÜGE DER STRUKTURIERUNGEN BEI INVESTITIONEN IN DER SCHWEIZ**

Es ist zu unterscheiden, ob es sich beim deutschen Unternehmer (Investor) um eine Kapitalgesellschaft (z.B. GmbH) oder eine Personengesellschaft (z.B. GmbH & Co. KG) handelt.

Sofern es sich beim deutschen **Investor** um eine **Kapitalgesellschaft** handelt, ist es oftmals vorteilhafter, in der Schweiz ebenfalls über eine Kapitalgesellschaft (AG oder GmbH) zu investieren (Anhang 8). Der (steuerliche) Grund liegt darin, dass es infolge des deutschen Aussensteuergesetzes (zur Vermeidung sog. „KAC-Einkünfte“) grundsätzlich geboten ist, dass die schweizerische Kapitalgesellschaft ihre Gewinne ausschüttet (Dividenden). Auf Ebene der vereinnahmenden deutschen Kapitalgesellschaft werden die Dividendenausschüttungen im wirtschaftlichen Ergebnis zu 95 % freigestellt, so dass es nur zu einer geringen Besteuerung kommt (Hinweis: bei der Gewerbesteuer greift diese weitest gehende Freistellung nicht immer). Diese Steuerfolgen würden im Übrigen auch bei einer Beteiligungsveräußerung zutreffen.

Schüttet die deutsche Kapitalgesellschaft ihrerseits weiter an die in Deutschland ansässigen Anteilseigner (natürliche Personen) aus, greift seit 2009 die sog. Abgeltungsteuer. Die Abgeltungsteuer beträgt 25 % zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer. Es ergibt sich hierdurch – je nach Bundesland – eine Gesamtsteuerbelastung von 27.82 % oder 28 %.

Insgesamt zeigt sich, dass sich die Steuerersparnisse aufgrund der Investition in der Schweiz – tiefere ordentliche Besteuerung als in Deutschland – durch die Dividendenausschüttungen an die deutschen Anteilsinhaber weitergereicht wird.

Sofern in Deutschland **Personengesellschaftsstrukturen** vorliegen, ist oftmals eine Schweizer Betriebsstättenstruktur steuerlich dann vorteilhafter, wenn der Gewinn der Schweizer Betriebsstätte in Deutschland (unter Progressionsvorbehalt) freigestellt wird. Auch bei Kapitalgesellschaftsstrukturen lassen sich mit einer atypischen Beteiligung ähnliche steuerliche Ergebnisse erzielen.

## **VII. EXKURS: WEGZUGSBESTEUERUNG IN DEUTSCHLAND**

Der deutsche Gesetzgeber hat bezüglich der völligen Entlassung eines unbeschränkt Steuerpflichtigen aus dem Besteuerungszugriff des deutschen Fiskus hohe Hürden aufgestellt. Neben der so genannten Wegzugsbesteuerung des deutschen Aussensteuergesetzes sind auch Regelungen im deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen zu finden, die von erheblicher Tragweite für den Steuerpflichtigen sind.

Eine natürliche Person, die in Deutschland über eine ständige Wohnstätte verfügt oder dort ihren gewöhnlichen Aufenthalt von mindestens sechs Monaten im Kalenderjahr hat, kann in Deutschland ungeachtet anderer Bestimmungen wie ein unbeschränkt Steuerpflichtiger besteuert werden, obwohl sie als in der Schweiz ansässig gilt. Es handelt sich um die so genannte überdachende Besteuerung nach Art. 4 Abs. 3 DBA D-CH. Das überdachende Besteuerungsrecht Deutschlands bedeutet für die betreffende Person, dass auch nach dem Wegzug und der Wohnsitznahme in der Schweiz Einkünfte aus Drittstaaten (z.B. Dividenden aus Italien) sowie bestimmte andere Einkünfte (z.B. Renten, Ruhegehälter und anderes mehr) mit deutschen Steuern belastet werden. Im Weiteren ist darauf hinzuweisen, dass in bestimmten Fällen die Abkommensvergünstigungen gemäss DBA D-CH verweigert werden und auf eine uneingeschränkte deutsche Quellenbesteuerung zurückgegriffen wird. Diese

Regelung trifft selbstverständlich nur bei deutschen Einkünften (Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren) zu, nicht aber bei Einkünften aus einer Tätigkeit in der Schweiz als Unternehmer oder Arbeitnehmer.

Es ist ausserdem zu erwähnen, dass gemäss § 2 des deutschen Aussensteuergesetzes eine erweiterte beschränkte Steuerpflicht zur Anwendung kommt, die vorsieht, dass deutsche Einkünfte des Auswanderers in Deutschland mit einem Einkommenssteuersatz belastet werden, der dem Steuersatz für das Welteinkommen des Steuerpflichtigen entspricht. Das bedeutet, dass die normalerweise anzuwendende isolierende Betrachtungsweise bei einer beschränkten Steuerpflicht nicht zur Anwendung kommt.

Nach § 6 des Aussensteuergesetzes muss zudem der auswandernde Steuerpflichtige, der zum Zeitpunkt des Wegzugs in der Schweiz im Besitz einer wesentlichen Beteiligung an einer deutschen oder ausländischen (ab 01.01.2007) Kapitalgesellschaft ist, über die stillen Reserven auf dieser Beteiligung abrechnen. Es wird demnach die Fiktion einer Veräusserung der Beteiligung hergestellt. Führt man sich vor Augen, dass eine wesentliche Beteiligung bereits bei einem Prozent vorliegt, greift diese Bestimmung häufig.

Die kurzen Ausführungen machen deutlich, dass die deutsche ausensteuerliche Gesetzgebung ein feinmaschiges Netz komplexer Regelungen darstellt, welche die sofortige Beendigung des deutschen Besteuerungszugriffs nur ausnahmsweise zulassen.

## **VIII. EXKURS: FUNKTIONSVERLAGERUNGEN**

Im Rahmen von § 1 des deutschen Aussensteuergesetzes (in Kraft seit 1.1.2008) hat Deutschland die gesetzliche Grundlage geschaffen sog., Funktionsverlagerungen eines inländischen Unternehmens auf ein ausländisches, verbundenes Unternehmen zu besteuern. Diese Regelung geht weit über die bisherigen Möglichkeiten hinaus, wo beispielsweise bei einer Übertragung eines Kundenstamms ins Ausland praktisch im Rahmen einer Einzelbewertung über stille Reserven abzurechnen war. Sie berücksichtigt Standortvorteile, Synergieeffekte und Rationalisierungsmassnahmen, was weit über die Besteuerung gemäss OECD-Verrechnungspreis-Richtlinie hinausgeht.

## **IX. ZUSAMMENFASSUNG**

Der Standort Schweiz ist (auch) steuerlich attraktiv. Bereits bei ordentlich besteuerten Gesellschaften ergibt sich eine vorteilhafte Steuerbelastung. Was insbesondere die Bemessungsgrundlage und die Steuerveranlagung anbelangt, bestehen für den Steuerpflichtigen viele Gestaltungsmöglichkeiten. Darüber hinaus existiert auf Seiten der Steuerverwaltungen die Bereitschaft, im gemeinsamen Gespräch zu pragmatischen, innerhalb des durch das Steuerrecht abgesteckten Rahmens zu angemessenen Steuerlösungen zu gelangen.

Allerdings ist eine Investition (auch steuerlich) sorgfältig zu planen, wobei solche Planungsmassnahmen vor allem in Deutschland angezeigt sind. Eine *aktive* Tätigkeit in der Schweiz dürfte dabei in der Praxis kaum ein Problem darstellen. Als steuerliche Leitlinie gilt, dass ein Deutscher Investor entweder über eine schweizerische Kapitalgesellschaft – wenn er selbst eine Kapitalgesellschaft ist – oder über eine Zweigniederlassung – wenn er eine Personengesellschaft ist – investiert.



## **X. AUSGEWÄHLTE (PRAXISNAHE) LITERATUR**

**BADERTSCHER HEINZ/EBERHARDT ULRICH/KIWIT DANIEL**, Konzerninterne Entsendung von Mitarbeitern zwischen der Schweiz und Deutschland, in: Handelskammer Deutschland-Schweiz 12/2000, S. 36-46

**BROCK RÜDIGER**, Die Schweiz als Holdingstandort: Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform, in: Praxis Internationale Steuerberatung 9/2000, S. 220-222

**GEHRIGER PIERRE-OLIVIER**, Holding- und Finanzgesellschaften als Instrumente der internationalen Steuerplanung, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht (ASA) Bd. 71 Heft 8/2003, S. 433-485

**HUBSCHMID URSULA**, Das Abkommen über die Personenfreizügigkeit und seine Auswirkungen auf die Tätigkeit der Personalverantwortlichen, in: Handelskammer Deutschland-Schweiz 3/2001, S. 11-13

**KESSLER WOLFGANG/DORFMÜLLER PIA/SCHMITT CLAUDIO PHILIPP**, Änderungen der Hinzurechnungsbesteuerung durch den Entwurf eines UntStFG, in: Praxis Internationale Steuerberatung 12/2001, S. 318-329

**KOCH MANUEL/HEEB MARKUS**, Der Wegzug in die Schweiz: Vorzüge eines Steuerparadieses nutzen, in: Praxis Internationale Steuerberatung 4/2000, S. 84-98

**KUBAILE HEIKO / SUTER ROLAND / JAKOB WALTER**, Der Steuer- und Investitionsstandort Schweiz, 2. A., Herne 2006 (Erscheinungsdatum Neuauflage voraussichtlich März 2009)

**KUBAILE HEIKO**, Steueroptimale Direktinvestitionen deutscher Gesellschaften in der Schweiz, in: Handelskammer Deutschland-Schweiz 2/2000, S. 11-16

**KUBAILE HEIKO**, Der Wegzug in die Schweiz: Chancen und Risiken, in: Praxis Internationale Steuerberatung 5/2004, S. 126 ff.

**KUBAILE HEIKO/KAPALLE URS**, Praxiserprobte Cross-Border-Strukturen – Renaissance der Schweizer Betriebsstätte, in: Praxis Internationale Steuerberatung 1/2003, S. 14 ff.

**LUDWIG HUBERTUS/BARETTA GABRIELE/POLLINI IVO**, Biotech-Unternehmen in der Schweiz, in: Praxis Internationale Steuerberatung 9/2005, S. 236-241, Wirtschafts-Briefe Herne Berlin 2006

**LUDWIG HUBERTUS/BUR BÜRGIN FRANZISKA**, Wie schafft man den Spagat zwischen Holdingprivileg und aktiver Teilnahme am Wirtschaftsverkehr?, in: CH-D Wirtschaft 11 / 2008, S. 5 ff.

**LUDWIG HUBERTUS/BUR BÜRGIN FRANZISKA**, Besteuerung bei Dividendenausschüttungen aus schweizerischen Kapitalgesellschaften, in: Praxis internationale Steuerberatung 12/2006, S. 318-322

**LUDWIG HUBERTUS/BUR BÜRGIN FRANZISKA**, Zur missbräuchlichen Rückerstattung der deutschen Kapitalertragssteuer, in: Praxis Internationale Steuerberatung 10/2007, S. 270-274

**LUDWIG HUBERTUS/KOCH MANUEL**, Steuersenkungsgesetz: Hat der Standort Schweiz durch die Steuerreform an Attraktivität verloren?, in: Praxis Internationale Steuerberatung 4/2001, S. 109-116

**LUDWIG HUBERTUS/KOCH MANUEL**, Standort Schweiz nach Revision des DBA und AstG-Änderungen weiterhin attraktiv?, in: Praxis Internationale Steuerberatung 8/2002, S. 222-230

**MARENCO SZABÒ TIZIANA**, Ausgewählte Aspekte der Unternehmensnachfolge bei Beteiligungen in beiden Ländern, in: Handelskammer Deutschland-Schweiz (Hrsg.), Erbschaftsratgeber Deutschland-Schweiz, 2003

**REICH MARKUS / LANG MICHAEL / SCHMIDT CHRISTIAN**, Personengesellschaften im Verhältnis Deutschland-Österreich-Schweiz, Internationales Steuerrecht 2007, S. 1-7

**REICH MARKUS / LANG MICHAEL / LÜDICKE JÜRGEN**, Beteiligungen im Privatvermögen: Die Besteuerung des Wegzugs aus Österreich und Deutschland in die Schweiz, Internationales Steuerrecht 2008, S. 673 ff. und 709 ff.

**WEIGELL JÖRG/BRAND JÜRGEN/SAFARIK FRANTISEK J.**, Investitions- und Steuerstandort Schweiz: Chancen und Risiken von Investitionen und Wohnsitzverlegungen, 2. A., München und Basel 2007

Einige dieser Publikationen können Sie (im pdf-Format) herunterladen:

<http://www2.eycom.ch/library/chd/de.aspx>

[www.ey.com/global/Content.nsf/Switzerland\\_D/Tax\\_Services\\_ITS\\_DECH](http://www.ey.com/global/Content.nsf/Switzerland_D/Tax_Services_ITS_DECH): Ernst & Young, Kompetenzzentrum Deutschland-Schweiz

## **XI. ANHÄNGE**

Anhang 1 Abschreibungstabelle

Anhang 2a Steuerbelastung in den Kantonshauptorten (2007)

Anhang 2b Berechnung der Gesamtsteuerbelastung 2008 für eine Kapitalgesellschaft mit Sitz im Kantonshauptort

Anhang 3 Gestaltungsspielraum bei der Steuerplanung

Anhang 4 Steuerliche Planungen

Anhang 5 Besteuerung einer gemischten Gesellschaft

Anhang 6 Quellensteuer bei beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht

Anhang 7 Steuererleichterungen im Bund

Anhang 8 Schema deutsche Kapitalgesellschaft/schweizerische Kapitalgesellschaft

Anhang 9 Schema deutsche Personengesellschaft/schweizerische Zweigniederlassung



# Abschreibungen

Kanton St.Gallen

## Anhang 1

Quelle: Steueramt St. Gallen

Diese Abschreibungsrichtlinien entsprechen den Ansätzen gemäss Merkblatt «A 1995 – Geschäftliche Betriebe», hrsg. von der Eidg. Steuerverwaltung unter den Beilagen zum Kreisschreiben Nr. 15 vom 27. 9. 1994. Die detaillierten Ansätze und Ansätze für Unternehmen wie Elektrizitätswerke, Luftseilbahnen, Schifffahrtsanlagen befinden sich auch im St.Galler Steuerbuch (StB) 41 Nr. 2ff (Stand 1. 1. 1999).

<i>Abschreibungssätze vom Buchwert (vom Anschaffungswert: Reduktion der Ansätze um die Hälfte)</i>	<i>Ausgleichszuschläge für Überabschreibungen (Art. 23 Abs. 4 StV)</i>	<i>Endwerte (Art. 23 Abs. 2 StV) in % des amtlichen Verkehrs-</i>
--	--	---

### 1. Normalansätze

Wohnhäuser von Immobiliengesellschaften und Personalwohnhäusern	1,5%	50%	75%
Geschäftshäuser, Büro- u. Bankgebäude, Warenhäuser, Kinogebäude	3 %	45 %	50
Gebäude des Gastwirtschaftsgewerbes und der Hotellerie	4 %	45%	50
Fabrikgebäude, Lagergebäude und gewerbliche Bauten (spez. Werkstatt- und Silogebäude)	7 %	40%	25 %
Dient ein Gebäude verschiedenen geschäftlichen Zwecken (z. B. Werkstatt, Büro, Wohnungen), so sind die einzelnen Abschreibungssätze angemessen zu berücksichtigen.			
Hochregallager und ähnliche Einrichtungen	15%	30%	—
Fahrnisbauten auf fremden Grund und Boden	20%	24%	—
Gleisanschlüsse	20%	24%	—
Tanks (inkl. Zisternenwaggons), Container	20%	24%	—
Wasserleitungen zu industriellen Zwecken	20%	24%	—
Geschäftsmobiliar, Werkstatt- und Lagereinrichtungen mit Mobiliarcharakter	25%	21%	—
Apparate und Maschinen zu Produktionszwecken	30%	18%	—
Transportmittel aller Art ohne Motorfahrzeuge, insbesondere Anhänger	30%	18%	—
Immaterielle Werte, die der Erwerbstätigkeit dienen, wie Patent-, Firmen-, Verlags-, Konzessions-, Lizenz- und andere Nutzungsrechte; Goodwill	40%	12%	—
Automatische Steuerungssysteme	40%	12%	—
Büromaschinen	40%	12%	—
Datenverarbeitungsanlagen (Hardware und Software)	40%	12%	—
Maschinen, die im erhöhten Masse schädigenden chemischen Einflüssen ausgesetzt sind	40%	12%	—
Maschinen die vorwiegend im Schichtbetrieb eingesetzt sind, oder die unter besonderen Bedingungen arbeiten, wie z. B. schwere Steinbearbeitungsmaschinen, Strassenbaumaschinen	40%	12%	-
Motorfahrzeuge aller Art	40%	12%	—
Sicherheitseinrichtungen, elektronische Mess- und Prüfgeräte	40%	12%	—
Hotel- und Gastwirtschaftsgeschirr sowie Hotel- und Gastwirtschaftswäsche	45%	9 %	—
Werkzeuge, Werkgeschirr, Maschinenwerkzeuge, Geräte, Gebinde, Gerüstmaterial, Paletten usw.	45%	9 %	—

### 2. Sonderfälle

#### **Investitionen für energiesparende Einrichtungen**

Wärmeisolierungen, Anlagen zur Umstellung des Heizungssystems, zur Nutzbarmachung der Sonnenenergie u. dgl. können im ersten und zweiten Jahr bis zu 50% vom Buchwert und in den darauffolgenden Jahren zu den für die betreffenden Anlagen üblichen Sätzen (Ziffer 1) abgeschrieben werden.

#### **Umweltschutzanlagen**

Gewässer- und Lärmschutzanlagen sowie Abluftreinigungsanlagen können im ersten und im zweiten Jahr bis zu 50% vom Buchwert und in den darauffolgenden Jahren zu den für die betreffenden Anlagen üblichen Sätzen (Ziffer 1) abgeschrieben werden.

2007

**A) Steuerbelastung in den Kantonshauptorten****Aktiengesellschaften**

Die nachfolgenden Tabellen zeigen die Belastungen durch Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuern bzw. direkte Bundessteuer in den Kantonshauptorten.

**Annahmen**

**Steuersubjekt:** Handels-, Industrie-, Bank AG, ohne Beteiligungen;

**Steuerobjekte:** 100'000 Fr. bzw. 2 Mio. Fr. steuerbares Kapital und Reserven kombiniert mit verschiedenen Renditetypen. Diese Tabellen zeigen die Belastungen durch Reingewinn- und Kapitalsteuern insgesamt.

**Steuerbares Kapital und Reserven.** Diese Tabelle zeigt die Belastung durch die Kapitalsteuer alleine.

Die statistischen Berechnungen der Belastung des Reingewinns gehen vom Reingewinn vor Abzug der bezahlten Steuern aus. Die Kantone sowie der Bund lassen den Abzug der bezahlten Steuern vom Reingewinn zu. Die in einem Geschäftsjahr bezahlten Steuern sind eine Funktion der Geschäftsergebnisse früherer Jahre. Die Berechnungen beruhen auf der Annahme gleich hoher Gewinne in den Vorjahren wie im Steuerjahr. Bei einem konstanten Reingewinn löst aber der Abzug bezahlter Steuern eine anfänglich starke, dann immer schwächer werdende Pendelbewegung der Steuerbelastung aus. Für jeden von der Statistik berücksichtigten Einzelfall, in welchem der Steuerabzug zulässig ist, ist der Betrag der ausgependelten Steuer ermittelt und (auf 100 Fr. auf- oder abgerundet) vom Reingewinn abgezogen worden. Jede Änderung des Steuersatzes und des jährlichen Vielfachen löst eine neue Pendelbewegung aus. In diesen Fällen wird deshalb der neu "ausgependelte" Betrag vom Reingewinn abgezogen.

In einigen Kantonen werden von den juristischen Personen Minimalsteuern erhoben, die an die Steuern vom Reingewinn und Kapital angerechnet werden. Diese Minimalsteuern sind in den nachfolgenden Berechnungen nicht berücksichtigt.

**A) Charge fiscale dans les chefs-lieux des cantons****Sociétés anonymes**

Les tableaux suivants indiquent les charges dues aux impôts cantonaux, communaux et paroissiaux, resp. à l'impôt fédéral direct dans les chefs-lieux des cantons.

**Hypothèses**

**Sujet fiscal:** SA commerciales, industrielles ou bancaires, sans participations;

**Objets fiscaux:** 100'000 fr., resp. 2 mio. fr. de capital et réserves imposables combinés avec différents types de rendement (pages 48 à 51). Ces tableaux indiquent les charges dues aux impôts sur le bénéfice net et sur le capital pris ensemble.

**Capital et réserves imposables.** Ce tableau indique la charge due à l'impôt sur le capital uniquement.

Les calculs statistiques de la charge grevant le bénéfice net se fondent sur le bénéfice net avant la déduction des impôts payés. Les cantons, ainsi que la Confédération, admettent que les impôts payés soient déduits du bénéfice net. Les impôts payés pendant un exercice sont une fonction mathématique des résultats commerciaux d'exercices précédents. Pour les calculs, on a supposé des bénéfices de même montant pour les années précédentes et pour l'année fiscale. Le bénéfice net demeurant constant, la déduction des impôts a pour effet un mouvement pendulaire de la charge fiscale, dont l'amplitude, d'abord considérable, diminue de plus en plus. Dans chaque cas pris en considération par la statistique pour lequel la déduction des impôts est admise, le montant de l'impôt résultant du mouvement pendulaire a été calculé (arrondi aux 100 fr. supérieurs ou inférieurs) et déduit du bénéfice net. Chaque modification du taux d'impôt et du multiple annuel produit un nouveau mouvement pendulaire. Dans ces cas le montant qui résulte du nouveau mouvement pendulaire est donc déduit du bénéfice net.

Dans quelques cantons, il est perçu, en lieu et place des impôts sur le bénéfice net et sur le capital des personnes morales, des impôts minimums. Ces impôts minimums ne sont pas pris en considération dans les calculs ci-après.

## Aktiengesellschaften 1) / Sociétés anonymes 1)

Reingewinn- und Kapitalbelastung durch Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuern sowie direkte Bundessteuer insgesamt in Prozenten des Reingewinnes 2)

Charge globale sur le bénéfice net et sur le capital due aux impôts cantonaux, communaux et paroissiaux ainsi que l'impôt fédéral direct en pour-cent du bénéfice net 2)

19

Kantonshauptorte

Chefs-lieux des cantons

Rendite in Prozenten / Rendement en pour-cent							
4	8	12	16	20	30	40	50

Kapital und Reserven 100'000 Franken / Capital et réserves 100'000 francs							
---	--	--	--	--	--	--	--

Zürich	24.68	22.84	22.45	22.09	22.01	21.81	21.64	21.60
Bern	16.73	15.14	14.86	15.82	16.39	17.31	17.71	17.95
Luzern	26.73	22.68	21.34	20.81	20.37	19.87	19.68	19.52
Altdorf	21.60	18.84	17.93	17.59	17.29	16.99	16.83	16.70
Schwyz	17.70	15.89	15.28	15.09	14.88	15.85	16.87	17.44
Sarnen	23.83	15.34	14.63	14.18	13.99	13.70	13.56	13.48
Stans	19.79	18.51	18.08	17.87	17.84	17.60	17.53	17.49
Glarus	22.03	19.31	18.58	18.08	17.78	18.15	18.80	19.13
Zug	14.33	13.55	13.30	13.17	13.09	12.96	12.90	12.89
Freiburg	23.42	19.22	17.97	17.34	16.97	16.41	19.16	20.82
Solothurn	22.61	19.62	18.79	18.25	17.92	17.52	17.37	17.24
Basel	27.92	24.56	24.55	25.41	26.29	26.17	25.82	25.60
Liestal	31.76	24.26	23.60	24.20	25.22	27.41	26.94	26.66
Schaffhausen	23.78	20.88	19.74	19.17	18.83	18.34	18.14	17.98
Herisau	24.00	21.08	20.10	19.62	19.32	18.90	18.63	18.51
Appenzell	19.30	15.56	15.40	15.44	15.46	15.49	15.46	15.48
St. Gallen	20.53	19.70	19.42	19.43	19.31	19.24	19.20	19.18
Chur	24.51	19.29	17.41	16.58	16.65	16.97	17.49	17.95
Aarau	34.28	19.98	19.20	18.81	18.57	18.23	18.05	17.99
Frauenfeld	23.33	20.10	19.03	18.49	18.27	17.84	17.62	17.49
Bellinzona	27.83	24.84	23.85	23.53	23.19	22.79	22.59	22.47
Lausanne	28.58	26.22	25.17	24.84	24.64	24.23	24.09	23.95
Sitten	17.11	14.94	14.21	13.85	13.64	13.32	13.16	13.10
Neuenburg	27.35	22.14	20.39	20.74	21.02	21.79	22.44	22.89
Genf 3)	31.67	27.83	26.82	26.11	25.69	25.23	25.00	24.86
Delsberg	29.47	25.83	24.61	24.18	23.78	23.20	22.98	22.85

Kapital und Reserven 2'000'000 Franken / Capital et réserves 2'000'000 de francs							
--	--	--	--	--	--	--	--

Zurich	24.76	23.03	22.47	22.18	22.01	21.78	21.67	21.60
Berne	20.92	21.28	21.40	21.47	21.49	21.55	21.57	21.58
Lucerne	26.40	22.65	21.40	20.77	20.40	19.90	19.65	19.50
Altdorf	21.33	18.83	17.99	17.58	17.32	16.99	16.82	16.72
Schwyz	21.38	20.57	20.30	20.17	20.08	19.97	19.92	19.89
Sarnen	17.46	15.29	14.56	14.21	13.99	13.70	13.55	13.47
Stans	19.82	18.55	18.12	17.91	17.78	17.61	17.53	17.48
Glaris	24.53	22.57	21.90	21.58	21.38	21.11	20.98	20.90
Zoug	14.42	14.50	15.03	15.30	15.46	15.67	15.78	15.84
Fribourg	29.09	25.46	24.23	23.63	23.26	22.78	22.54	22.39
Soleure	22.58	20.97	21.57	21.87	22.04	22.28	22.40	22.48
Bâle	27.83	24.37	24.44	25.29	26.36	26.13	25.80	25.60
Liestal	27.98	22.44	22.49	23.49	24.73	26.98	26.64	26.45
Schaffhouse	24.68	23.36	23.18	23.09	23.04	22.98	22.94	22.92
Hérisau	19.54	18.79	18.53	18.41	18.34	18.24	18.19	18.16
Appenzell	15.46	15.46	15.47	15.47	15.47	15.47	15.47	15.47
Saint-Gall	20.42	19.76	19.53	19.42	19.35	19.26	19.21	19.18
Coire	28.15	24.36	23.53	23.18	23.30	23.90	24.65	25.41
Aarau	22.35	20.98	21.42	21.65	21.78	21.97	22.05	22.11
Frauenfeld	18.84	17.91	17.61	17.45	17.36	17.23	17.17	17.13
Bellinzona	27.76	24.88	23.92	23.44	23.15	22.76	22.57	22.46
Lausanne	28.93	26.22	25.33	24.88	24.61	24.25	24.07	23.96
Sion	22.15	19.51	20.26	20.63	20.85	21.15	21.30	21.39
Neuchâtel	31.92	27.04	25.42	24.61	24.12	23.47	23.15	22.96
Genève 3)	31.87	28.05	26.78	26.14	25.76	25.26	25.00	24.85
Delémont	29.58	25.92	24.70	24.09	23.72	23.23	22.99	22.84

1) Handels-, Industrie-, Bank-AG, ohne Beteiligungen

2) Reingewinn vor Abzug der im Geschäftsjahr bezahlten Steuern

3) Ohne Gewerbesteuer

1) SA commerciales, industrielles ou bancaires, sans participations

2) Bénéfice net avant déduction des impôts payés pendant l'exercice

3) Sans la taxe professionnelle fixe

## BERECHNUNG DER GESAMTSTEUERBELASTUNG 2008 FÜR EINE KAPITALGESELLSCHAFT MIT SITZ IM KANTONSHAUPTORT

unterschiedliche Kapital- und Gewinnannahmen

	Bern	St. Gallen	Luzern	Zürich	Chur
Eigenkapital	100'000	100'000	100'000	100'000	100'000
Gewinn vor Steuer	100'000	100'000	100'000	100'000	100'000
Steuerpflichtiger Reingewinn	80'985	81'123	81'581	78'500	81'300
Kanton Total x Steuerfuss	<b>12'131</b>	<b>11'864</b>	<b>11'485</b>	<b>14'721</b>	<b>12'102</b>
Bundessteuer	6'884	6'895	6'934	6'673	6'885
Total Steuerbelastung	<b>19'015</b>	<b>18'759</b>	<b>18'419</b>	<b>21'394</b>	<b>18'987</b>
in % des Gewinns vor Steuern	19.01%	18.76%	18.42%	21.39%	18.98%
in % des Gewinns nach Steuern	23.48%	23.12%	22.58%	27.25%	23.35%

	Bern	St. Gallen	Luzern	Zürich	Chur
Eigenkapital	1'000'000	1'000'000	1'000'000	1'000'000	1'000'000
Gewinn vor Steuer	300'000	300'000	300'000	300'000	300'000
Steuerpflichtiger Reingewinn	236'502	242'999	244'542	234'800	238'400
Kanton Total x Steuerfuss	<b>43'395</b>	<b>36'346</b>	<b>34'672</b>	<b>45'239</b>	<b>41'324</b>
Bundessteuer	20'103	20'655	20'786	19'958	20'264
Total Steuerbelastung	<b>63'498</b>	<b>57'001</b>	<b>55'458</b>	<b>65'197</b>	<b>61'588</b>
in % des Gewinns vor Steuern	21.16%	19.00%	18.48%	21.73%	20.52%
in % des Gewinns nach Steuern	26.85%	23.46%	22.68%	27.76%	25.83%

## GESTALTUNGSSPIELRAUM BEI DER STEUERPLANUNG

Im Rahmen der steuerlichen Planung besteht in der Schweiz ein durchaus bemerkenswerter Gestaltungsspielraum innerhalb der geltenden Gesetze und Verordnungen. Im Anhang 4 sind einige dieser Möglichkeiten kurz erläutert. Im Folgenden sollen, anhand einer Beispielunternehmung, mögliche steuerlich relevante Ausgestaltungen aufgezeigt werden.

### Die Unternehmung

- Nettoumsatz 2 Mio. Franken
- Personalaufwand 45 % des Nettoumsatzes (900'000)

### Die Ausgangslage

Die Unternehmung ist im Aufbau begriffen und möchte (muss) das angestrebte Wachstum möglichst aus selbst erwirtschafteten Mitteln finanzieren. Die Unternehmung ist in einem technologisch anspruchsvollen Bereich tätig und benötigt deshalb grössere Aktivpositionen im Bereich Produktionssoftware und Hardware sowie Fahrzeuge für den Aussendienst und die Geschäftsleitung. Aufgrund der klaren Wachstumsstrategie und der Prämisse, dieses Wachstum möglichst selbst zu finanzieren, prüft die Unternehmung drei Varianten der Jahresendgestaltung. Die Varianten unterscheiden sich nur hinsichtlich der Höhe der Abschreibungen und Rückstellungen.

### **Variante 1**

Die kantonale Abschreibetabelle (Beispiel Anhang 1) wird mit der Hälfte der jeweilig maximalen Abschreibungssätze (degressive Abschreibung vom Buchwert) angewendet. Es wird davon ausgegangen, dass die hieraus resultierenden Abschreibungen handelsrechtlich genügen. Es resultieren folgende Abschreibungssätze und Rückstellungsbeträge:

Soft- / Hardware / Fahrzeuge:	20 %
Warenlager:	Buchwert
Debitoren:	Einzelwertberichtigung 20'000, kein Delkredere gebildet

### **Variante 2**

Die Abschreibetabelle wird mit den vollen Abschreibungssätzen angewendet, es resultieren folgende Abschreibungssätze und Rückstellungsbeträge:

Soft- / Hardware / Fahrzeuge:	40 %
Warenlager:	Warendrittel gebildet
Debitoren:	Einzelwertberichtigung 20'000, Delkredere 10 %

### **Variante 3**

Die Abschreibetabelle wird mit den vollen Abschreibungssätzen angewendet. Zudem werden in den Positionen Software und Hardware namhafte Überabschreibungen vorgenommen, welche mit dem Einmalerledigungszuschlag abgegolten werden, es resultieren folgende Abschreibungssätze und Rückstellungsbeträge:

Soft- / Hardware / Fahrzeuge:	40 % und Einmalerledigungszuschlag von 12 % auf der Überabschreibung von 130'000 (Software) und 140'000 (Hardware)
Warenlager:	Warendrittel gebildet
Debitoren:	Einzelwertberichtigung 20'000, Delkredere 10 %

### Anmerkungen

- Das Unternehmensbeispiel wurde stark vereinfacht und in möglichst übersichtlichen Dimensionen gehalten. Selbstverständlich greifen die dargelegten Möglichkeiten auch in komplexen Strukturen und grösseren Dimensionen.
- Es handelt sich bei diesen Varianten um eine Einjahresbetrachtung. Es ist zu beachten, dass aufgrund unterschiedlich hoher Abschreibungen im aktuellen Jahr das Abschreibesubstrat der Folgejahre geschmälert wird.
- Bei der Variante 3 wird eine wesentliche Liquiditätsschonung erreicht, das Wachstum lässt sich besser aus eigener Kraft finanzieren.



## Gestaltungsspielraum: Berechnungsbeispiel

Die Varianten unterscheiden bei Abschreibungen / Rückstellungen (A/R)

	Basis	Gestaltungsvarianten		
	vor A/R	Variante 1	Variante 2	Variante 3
<b>Aktiven</b>				
Debitoren	420'000	20'000	20'000	20'000
Delkredere			40'000	40'000
Warenvorräte	300'000		100'000	100'000
Produktionssoftware	300'000	60'000	120'000	250'000
Hardware	500'000	100'000	200'000	340'000
Fahrzeuge	200'000	40'000	80'000	80'000
<i>Total</i>		220'000	560'000	830'000
<b>Erträge und Aufwendungen</b>				
Ertrag		2'000'000	2'000'000	2'000'000
Personalaufwand		900'000	900'000	900'000
Pauschalspesen (gemäss Regl.)		20'000	20'000	20'000
Übrige Aufwände		250'000	250'000	250'000
<b>Gewinn vor Abschreibung + Steuern</b>		<b>830'000</b>	<b>830'000</b>	<b>830'000</b>
Abzüglich Abschreibungen / Rückstellungen		220'000	560'000	830'000
<b>Gewinn vor Steuern (Handelsbilanz)</b>		<b>610'000</b>	<b>270'000</b>	<b>0</b>
Einmalerledigungszuschlag (Var. 3)				
Produktionssoftware				15'600
Hardware				16'800
Fahrzeuge				0
Total Einmalerledigungszuschlag				<b>32'400</b>
<b>Steuerbarer Reingewinn</b>		<b>610'000</b>	<b>270'000</b>	<b>32'400</b>
<b>Steuern (Bund/Kanton/Gemeinde)</b>		<b>102'987</b>	<b>45'584</b>	<b>5'470</b>
in % des Gewinns vor Steuern, ohne Kapitalsteuer		<b>16.88%</b>	<b>16.88%</b>	<b>16.88%</b>

## Anhang 4

### STEUERLICHE PLANUNGEN

#### 1. Einmalabschreibung

Kauf Reisedar	800'000
Abschreibung im 1. Jahr	720'000 (Verbleibender Buchwert 80'000)
Steuerlich zulässiger Abschreibungssatz 40%	320'000
Überabschreibung	400'000
Ausgleichszuschlag 12%	48'000

Der Ausgleichszuschlag von 48'000 wird einmalig dem ausgewiesenen Unternehmensgewinn zugerechnet. Beim Vermögen/Kapital erfolgt keine Aufrechnung. Basis für die Abschreibungen im 2. Jahr bildet der verbleibende Buchwert von 80'000. Im Jahr der Einmalabschreibung erfolgt ein positiver Liquiditätseffekt.

#### 2. Rückstellungen / Rücklagen

Die betriebswirtschaftlich und handelsrechtlich gebotenen Rückstellungen werden normalerweise steuerlich anerkannt. In der Praxis sind Rückstellungen von Bedeutung bei Haftpflichtfällen, Risiken, unmittelbar bevorstehendem Aufwand und Ähnlichem. In der Praxis werden Rückstellungen zusätzlich bei folgenden Positionen angewendet:

- Delkrederewertberichtigung: pauschal 10 %, akzeptiert ohne besonderen Nachweis
- Rücklagen für Forschung und Entwicklung durch Dritte (max. 1 Mio. CHF)
- Grossreparaturen (kann auf 3 Jahre verteilt werden)
- Firmenjubiläum (kann auf 3 Jahre verteilt werden)
- Baugarantien (Pauschal 1 % des Umsatzes der letzten 2 Jahre)
- Aufwendungen im Umweltschutzbereich

#### 3. Stille Reserven auf dem Warenlager (Warendrittel)

Die Bewertung der Waren- und Materialvorräte unter dem Inventarwert wird nach dem Grundsatz der Bilanzvorsicht vorgenommen. Verschiedene zukünftige Entwertungsgefahren und Verlustquellen auf den Waren- und Materialvorräten sollen eine angemessene Berücksichtigung finden. Dieser über die Abschreibung hinaus gehende zusätzliche Direktabzug gilt als Wertberichtigung und stellt eine stille Reserve dar, deren sachliche Begründetheit sich erst in Zukunft weisen kann. Allfällige stille Reserven lösen sich bei dem Verkauf der Waren oder bei dem Abbau (Liquidation) des Warenlagers wieder auf.

Üblicherweise kann das Warenlager bis zu einem Drittel unter dem Gestehungs- bzw. Marktwert bilanziert werden, ohne dass diese Reservebildung (welche über die echte Abschreibung hinausgeht) besonders zu begründen ist.

*Beispiel:*

Einstandswert des Warenlagers laut Inventar	900'000
Begründete Abschreibungen einzelner Waren	./. 150'000
Inventarwert des Warenlagers	750'000
Abzug <u>Warendrittel</u> , pauschal anerkannt	./. 250'000
Bilanzwert des Warenlagers (Einkommenssteuerwert)	<u>500'000</u>

#### **4. Aktivierungsvorschriften / Behandlung geringwertiger Wirtschaftsgüter**

Eine gesetzlich festgelegte Aktivierungsgrenze gibt es nicht. Viele Unternehmen haben sich hierzu ein Reglement geschaffen (unter „true and fair view“), welches die Aktivierungsrichtlinien festlegt. Auch hier gilt das Massgeblichkeitsprinzip. Es darf jedoch festgehalten werden, dass die Steuerämter bei der Beurteilung dieser Fragestellung eine grundsätzlich wirtschaftsfreundliche Betrachtung anwenden.

#### **5. Steuerneutrale Ersatzbeschaffung**

Es erfolgt keine Besteuerung der realisierten stillen Reserven auf betriebsnotwendigem Anlagevermögen, sofern diese wieder, innerhalb von maximal 3 Jahren, in ein betriebliches Ersatzobjekt mit gleicher Funktion investiert wird.

*Beispiel:*

Ersatzmaschine:	
Anschaffungswert	650
Alte Maschine:	
Buchwert	50
Veräußerungserlös	300
Realisierte stille Reserven	250
<b>Zulässige Übertragung Beispiel (Abschreibung)</b>	<b>250</b>
<b>Neuer Buchwert Ersatzmaschine</b>	<b>400</b>

Auf dem neuen Buchwert können die Abschreibungen gemäss Abschreibungstabelle (s. Anhang 1) vorgenommen werden.

## BESTEuerung EINER GEMISCHTEN GESELLSCHAFT

### 1. Ausgangsplanung

Die X-AG ist im Engros-Handel weltweit tätig. Sie beschäftigt acht Händler und eine Sekretärin in Zug bzw. Schwyz (in eigenen Büros). Sie kauft bei ausländischen Konzerngesellschaften ein (nicht Inland) und vertreibt die Produkte an Dritte, überwiegend im Ausland. Im schweizerischen Ergebnis sind CHF 50'000 Passiverträge (netto) von schweizerischen Schuldner (Bank!) enthalten.

Umsatz weltweit: 40 Mio. = 100 %  
 Umsatz CH: 1 Mio. = 2.5 %  
 Reingewinn: 2.05 Mio. (= Gewinn nach Steuern)  
 Eigenkapital: 10 Mio.

2. Steuerliche Bemessungsbasis	Zug	Schwyz
Anteil Schweiz: 1. Passiverträge (abzüglich Verwaltungskosten [Pauschale ZG: 25%])	50'000	50'000
2. Umsatzquote CH (2.5% von 2 Mio.)	50'000	50'000
Anteil Ausland: ZG 10% / SZ 15% von 97.5% (Quote) = (ZG 9.75% / SZ 14.625% von 2 Mio.)	195'000	292'500
Total	295'000	392'500

3. Steuerbelastung in den Kantonshauptorten	Zug	Schwyz
Kantonale Steuern		
Einfache Ertragssteuer	17'100	15'300
einfache Kapitalsteuer	<u>1'000</u>	<u>250</u>
Total kantonale Steuern (multipliziert mit Steuerfuss)	<u>27'500</u>	<u>57'200</u>
Direkte Bundessteuer (8.5% von 2.05 Mio.)		
<b>Gesamte Steuerbelastung (alles gerundet)</b>	<b><u>201'700</u></b>	<b><u>231'400</u></b>

**Hinweis:** Der besseren Vergleichbarkeit wegen wurde hier die Steuerbelastung in den Kantonshauptorten verwendet. Es ist jedoch zu beachten, dass die Steuerbelastung im konkreten Einzelfall im selben Kanton je nach Gemeinde unterschiedlich – d.h. möglicherweise auch tiefer – ausfallen kann.

**QUELLENSTEUER BEI BESCHRÄNKTER UND UNBESCHRÄNKTER STEUERPFLICHT****Annahmen:**

Der Steuerpflichtige ist Alleinverdiener, verheiratet, hat zwei Kinder und wohnt im Kantonshauptort. Ohne Kirchensteuer.

**Variante 1:**

Kurzaufenthaltsbewilligung

**Beschränkt steuerpflichtig**

Bruttoeinkommen 30'000

Erzielt in durchschnittlich 5 Arbeitstagen pro Monat  
(Betr. Quellensteuer ergibt sich Tarifstufe CHF 10'000 / Monat)

Im Kanton Bern:	Steuersatz von 12.77%
	Besteuerung von jährlich CHF 3'831
Im Kanton Nidwalden:	Steuersatz von 8.13%
	Besteuerung von jährlich CHF 2'439
Im Kanton Zürich:	Steuersatz von 5.76%
	Besteuerung von jährlich CHF 1'728
Im Kanton Graubünden:	Steuersatz von 7.42%
	Besteuerung von jährlich CHF 2'226

**Variante 2:**

B-Bewilligung

**Unbeschränkt steuerpflichtig**

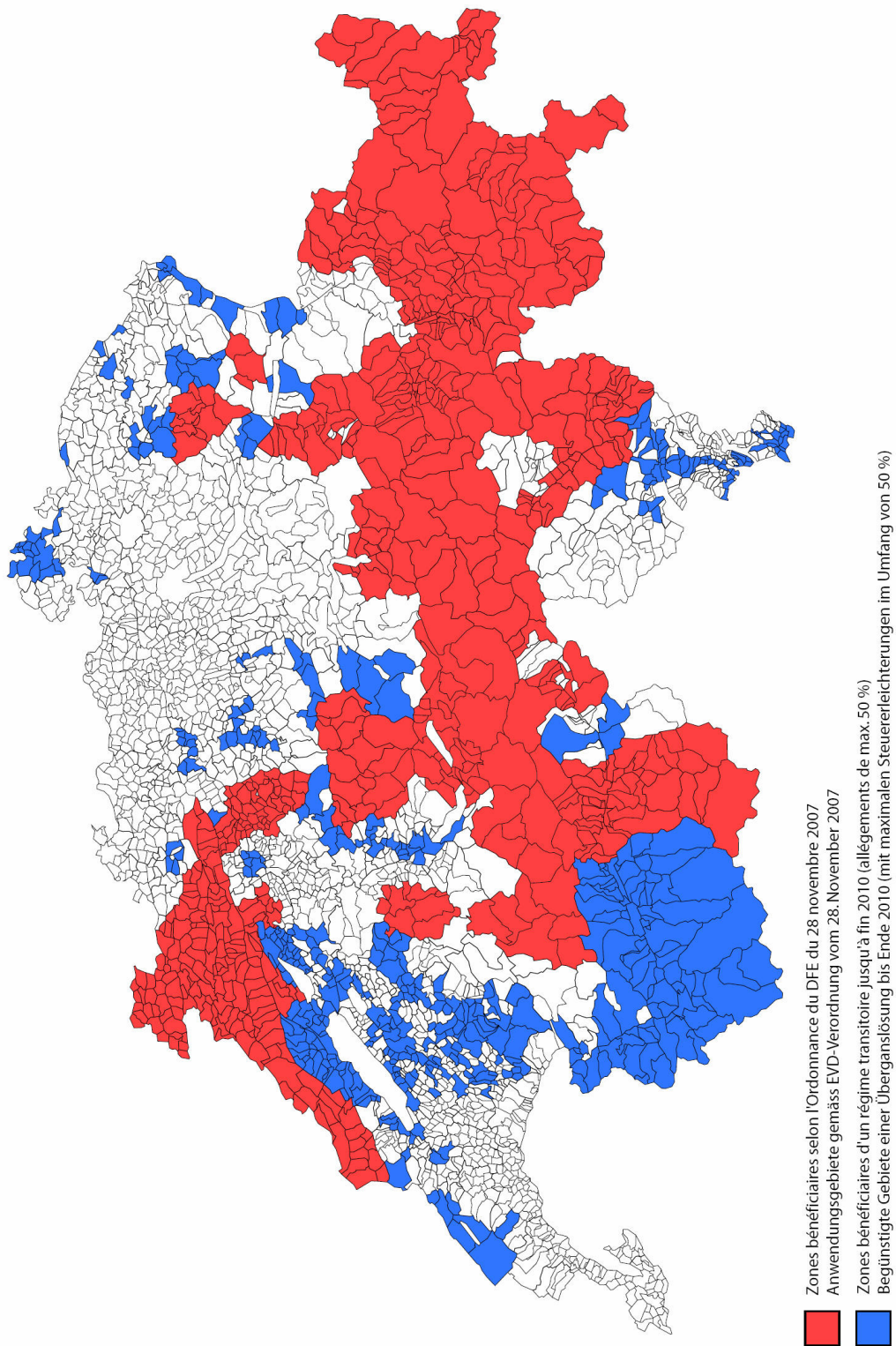
Steuerbares Einkommen CHF 200'000

Bruttojahreseinkommen CHF 250'000

Ordentliche Besteuerung von CHF 200'000 (Steuerjahr 2008):

Im Kanton Bern:	Staats- und Gemeindesteuern	CHF 44'879.30
	Direkte Bundessteuer	CHF 13'346.00
	<b>Total</b>	<b>CHF 56'225.30</b>
Im Kanton Nidwalden:	Staats- und Gemeindesteuer	CHF 28'097.00
	Direkte Bundessteuer	CHF 13'346.00
	<b>Total</b>	<b>CHF 41'443.00</b>
Im Kanton Zürich:	Staats- und Gemeindesteuer	CHF 31'662.85
	Direkte Bundessteuer	CHF 13'346.00
	<b>Total</b>	<b>CHF 45'008.85</b>
Im Kanton Graubünden:	Staats- und Gemeindesteuern	CHF 31'947.00
	Direkte Bundessteuer	CHF 13'346.00
	<b>Total</b>	<b>CHF 45'293.00</b>

## STEUERERLEICHTERUNGEN IM BUND IM RAHMEN DER REGIONALPOLITIK



## DEUTSCHE KAPITALGESELLSCHAFT / SCHWEIZERISCHE KAPITALGESELLSCHAFT

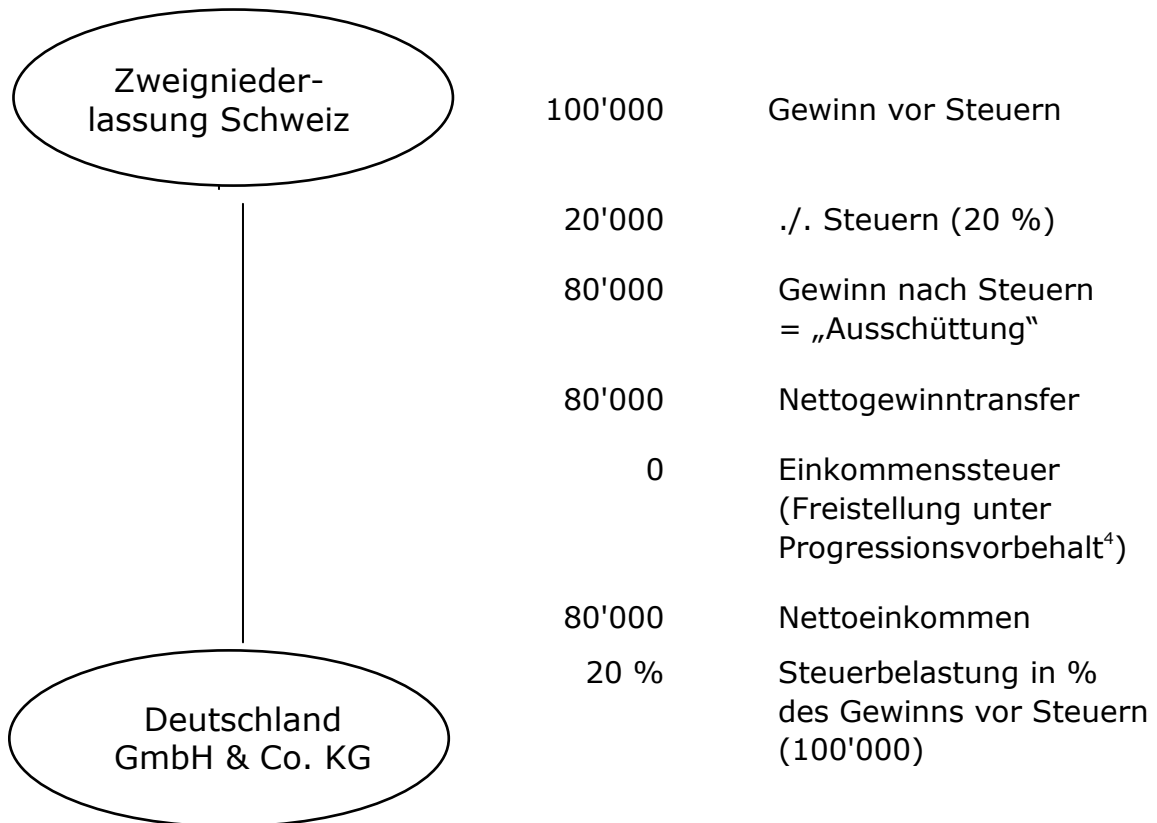
Schweiz AG	100'000	Gewinn vor Steuern
100 %	20'000	./. Steuern (20 %)
Deutschland GmbH	80'000	Gewinn nach Steuern in der CH = Dividende
100 %	0	./. Sockelsteuer 0 % gemäss DBA <sup>1</sup>
Herr/Frau Deutschland	80'000	Nettogewinntransfer
	1'200	./. Steuerbelastung (GmbH) (BRD) <sup>2</sup>
	78'800	Dividende = Einkommen
	22'604	./. Einkommenssteuer <sup>3</sup>
	56'736	Nettoeinkommen
	~ 43 %	Steuerbelastung in % des Gewinns vor Steuern (100'000)

### → endgültige Steuerersparnis

<sup>1</sup> Entweder über Erstattungsverfahren (Antragsfristen beachten) oder direkte Entlastung an der Quelle (analog zum deutschen Freistellungsverfahren).

<sup>2</sup> 5 % der Dividende wird der KSt/SolZ/GewSt (Annahme: insgesamt ca. 30 %) unterworfen (§ 8b Abs. 5 KStG). Berechnung:  $80'000 \times 5 \% = 4'000 \times 30 \% = 1'200$ ; sofern die nationale deutsche Freistellungsnorm des § 8b Körperschaftsteuergesetz nicht greift ggf. Anwendung des internationalen Schachtelprivilegs nach Art. 24 Abs. 1 Nr. 1b DBA D-Gesetz.

<sup>3</sup> Ab 2009 greift die Abgeltungsteuer; die Steuerbelastung von maximal 28 % berücksichtigt den SolZ und die Kirchensteuer. Weitere Alternativen (Günstigerprüfung, Teileinkünfteverfahren) sind ggf. anwendbar und vorteilhaft.

**DEUTSCHE PERSONENGESELLSCHAFT / SCHWEIZERISCHE ZWEIGNIEDERLASSUNG**

➔ **endgültige Steuerersparnis**

Vgl. auch (ausführliche) steuertechnische Ausführungen von KUBAILE, Steueroptimale Direktinvestitionen (s. Literaturverzeichnis), insbesondere auch bei deutscher Personengesellschaft und schweizerischer Kapitalgesellschaft.

<sup>4</sup> Hinweis: Der Progressionsvorbehalt (Berücksichtigung zur Satzbestimmung) wirkt auf die anderen Einkünfte, die in Deutschland steuerpflichtig sind.



**NOTIZEN:**

**NOTIZEN:**