
Gemischte Gesellschaften

1. Begriff

Gemischte Gesellschaften zeichnen sich dadurch aus, dass sie im Gegensatz zu Domizilgesellschaften nicht ausschliesslich, sondern lediglich überwiegend auslandbezogene Geschäftstätigkeiten ausüben. Sie üben mit anderen Worten auch eine geringfügige schweizerische Geschäftstätigkeit aus und kommen daher für die privilegierte Besteuerung als Domizilgesellschaft nicht in Frage. Dennoch trägt das Steuergesetz der Besonderheit der überwiegenden Auslandsbezogenheit Rechnung, indem das Auslandsergebnis auf dem Weg der Steuerauscheidung weitgehend von der Besteuerung ausgenommen wird. Damit diese Ausscheidung greift, muss die Auslandsstätigkeit die Voraussetzungen einer Betriebsstätte im Sinne von Art. 73 Abs. 1 zweiter Satz StG erfüllen.

2. Betriebsstätte infolge überwiegend ausländischer Geschäftstätigkeit

Eine ausländische Betriebsstätte liegt nach Art. 73 Abs. 1 zweiter Satz StG vor, wenn der Umfang der schweizerischen Geschäftstätigkeit von untergeordneter Bedeutung ist, das heisst, er darf höchstens 20 Prozent des gesamten Geschäftsvolumens ausmachen. Trifft dies zu, geht das st. gallische Steuergesetz davon aus, dass die Auslandserträge einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen sind. Dies gilt unabhängig davon, ob in einem oder mehreren ausländischen Staaten tatsächlich die Voraussetzungen einer Betriebsstätte im Sinne des OECD-Musterabkommens erfüllt sind.

3. Überwiegend ausländische Geschäftstätigkeit

Für die Beurteilung, ob die Geschäftstätigkeit überwiegend im Ausland ausgeübt wird, ist sowohl auf die Ertrags- als auch auf die Aufwandseite der Leistungserbringung abzustellen. Ertragsseitig müssen mindestens 80 Prozent des Umsatzes aus dem Ausland stammen. Gleichzeitig muss aber auch der eigene oder durch Dritte erbrachte Beitrag zur Leistungserstellung zu mindestens 80 Prozent im Ausland erbracht werden. Massgebend sind die Bruttobeträge (Art. 35 Abs. 1 StV).

Als Beitrag zur Leistungserstellung sind alle Aktivitäten zu betrachten, welche als Geschäftstätigkeit qualifizieren. Ausgeklammert werden mit anderen Worten die Kosten aus reiner Verwaltungstätigkeit. Für die Abgrenzung der Begriffe Geschäfts- und Verwaltungstätigkeit sowie die Lokalisierung der Geschäftstätigkeit gelten die gleichen Grundsätze wie für Holding- und Domizilgesellschaften (StB 92 Nr. 1 und 93 Nr. 1). Bei Dritteleistungen wird auf den Sitz bzw. Wohnsitz des Rechnungstellers abgestellt, wenn nicht in Anwendung der vorstehenden Grundsätze im Einzelfall eine im Ausland erbrachte Leistung nachgewiesen wird.

4. Besteuerung**4.1 Grundsatz**

Zunächst wird in Anwendung der allgemeinen Grundsätze des Steuergesetzes (Art. 81 ff. StG) der steuerbare Reingewinn ermittelt. Davon wird das Inlandergebnis ausgeschieden, welches vollständig der Besteuerung in der Schweiz unterliegt. Vom verbleibenden Auslandsergebnis wird eine Quote als Vorausanteil (Art. 35 Abs. 3 StV) zum in der Schweiz steuerbaren Gewinn geschlagen. Der verbleibende Gewinn wird als Betriebsstätte-ergebnis freigestellt.

Für das Kapital erfolgt eine Ausscheidung nach Lage der Aktiven. Dabei werden der ausländischen Betriebsstätte die entsprechenden Debitoren aus Lieferungen und Leistungen (abzüglich Delkredere) sowie ein allfälliges im Ausland gelegenes Warenlager zugeschrieben.

4.2 Inlandertrag

Die Ausscheidung des Inlandertrages erfolgt nach den Grundsätzen des interkantonalen bzw. internationalen Steuerrechts in der Regel nach Quoten (Bruttoumsatz). Sind im steuerbaren Reingewinn Passiverträge aus der Schweiz (Zinsen, Lizenzen, Dividenden) oder Erträge aus Grundstücken enthalten, sind diese jedoch vorweg als Inlandertrag auszuscheiden. Dabei ist für die Zuordnung auf den Wohnsitz bzw. Sitz des Schuldners abzustellen. Die Berücksichtigung von Finanzierungskosten erfolgt im Verhältnis der Aktiven, welche einen inländischen Passivertrag ausweisen, zu den Gesamttaktiven (wobei für Immobilien eine übliche Hypothekierung als Obergrenze gilt, vgl. auch StB 92 Nr. 1). Kurs- und Währungsgewinne auf Bilanzpositionen, deren Erträge der ordentlichen Besteuerung unterliegen, werden ordentlich besteuert. Kurs- und Währungsverluste auf diesen Positionen stellen folgedessen ebenfalls vollumfänglich Aufwand dar, welcher mit den ordentlich besteuerten inländischen Gewinnen verrechnet werden kann. Die operativen Kurs- und Währungsgewinne (inkl. Verluste) werden im Rahmen der internationalen Steuerauscheidung nach den allgemeinen Regeln (Ziff. 4.2 und 4.3) ausgeschieden.

4.3 Quote am Auslandergebnis

Die vom verbleibenden Auslandergebnis steuerbare Quote wird nach Massgabe der Bedeutung der inländischen Verwaltungs- und Geschäftstätigkeit festgelegt (Art. 35 Abs. 3 StV). Der schweizerische Vorausanteil beträgt in der Regel 10 Prozent.

4.4 Verluste

Im Fall von ausgewiesenen Verlusten erfolgt nach der Methode der Gesamtverlustverrechnung keine internationale Gewinnausscheidung für das betreffende Geschäftsjahr. Werden diese Verluste in den Folgejahren gesamthaft mit Gewinnen verrechnet, erfolgt erst dann wieder eine internationale Steuerauscheidung, wenn über das Ganze betrachtet ein steuerbarer Gewinn ausgewiesen wird. Für diesen Gewinn nach Verlustverrechnung wird eine internationale Steuerauscheidung nach den entsprechenden Regeln (Ziff. 4.2. und 4.3.) vorgenommen. Vorbehalten bleibt die Ausscheidung nach der direkten Methode (Art. 74 Abs. 2 und Art. 75 Abs. 2 StG).

4.5 Erstmaliges Erfüllen der Voraussetzungen

Wird erstmals eine Ausscheidung als gemischte Gesellschaft geltend gemacht, wird über die allfällig vorhandenen stillen Reserven (insbesondere auf einem ausländischen Auslieferungslager, welches bisher keine Betriebsstätte darstellte) abgerechnet (Art. 35 Abs. 2 StV). Auf die Besteuerung kann jedoch verzichtet werden, soweit diese stillen Reserven weiterhin vollumfänglich in der Schweiz steuerbar bleiben (z.B. Erträge aus Immobilien, schweizerischen Wertpapieren usw.).

4.6 Wegfall der Voraussetzungen

Die Voraussetzungen für die Ausscheidung einer Betriebsstätte müssen in jedem Geschäftsjahr erfüllt sein (Art. 35 Abs. 1 StV). Sind in einem Geschäftsjahr die Voraussetzungen nicht mehr erfüllt, entfällt für dieses Jahr eine Ausscheidung, selbst wenn in späteren Jahren wieder eine Betriebsstätte vorliegt.

4.7 Beispiel

Die X-AG beschäftigt 8 Händler und eine Sekretärin in St. Gallen (eigene Büros) und ist im Engros-Handel weltweit tätig. Sie kauft bei ausländischen Konzerngesellschaften ein (kein Einkauf im Inland) und vertreibt die Produkte an Dritte, welche überwiegend im Ausland, zu einem geringen Teil aber auch in der Schweiz ansässig sind. Im ausgewiesenen Ergebnis sind keine schweizerischen Immobilienerträge, aber Fr. 50'000 Passiverträge von schweizerischen Schuldern enthalten (Finanzierungskosten vernachlässigbar).

Umsatz weltweit	40 Mio.	= 100%
Umsatz Schweiz	0.8 Mio.	= 2%
Reingewinn	1.05 Mio.	(= Gewinn nach Steuern)
Inländischer Passivertrag	0.05 Mio.	
Restlicher operativer Gewinn	1.00 Mio.	
Eigenkapital	20 Mio.	
Steuerfuss	315%	
Einfache Steuer Gewinn	3.75%	
Einfache Steuer Kapital	0.2‰	

Berechnung der schweizerischen Steuerbelastung (Steuersätze und Steuerfuss 2011):

Anteil Schweiz:	Passiverträge Schweiz (netto) vorweg	50'000
	Umsatzquote Schweiz 2% von 1 Mio.	20'000
Quote Auslandanteil:	(10% von 98% =) 9.8% von 1 Mio.	98'000
Total steuerbarer Reingewinn St. Gallen:		168'000

Steuer auf dem Reingewinn:

3.75% x 315% = 11.8125% von 168'000 (Kanton)	19'845	
8.5% von 1'050'000 (Bund)	89'250	
Total Steuerbelastung auf dem Reingewinn (nach Steuern)	109'095	= 10.39%
Total Steuerbelastung auf dem Reingewinn (vor Steuern)		= 9.41%

Steuer auf dem Eigenkapital (Annahme: 50% Anteil Schweiz):

0.2‰ x 315% x 20 Mio. x 50% (= Anteil in der Schweiz)	6'300	= 0.03%
---	-------	---------

Seit 1. Januar 2009 wird im Kanton St. Gallen die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer angerechnet. In unserem Beispiel beträgt somit die geschuldete Kapitalsteuer 0.

5. Antrag auf Besteuerung als gemischte Gesellschaft

Der Antrag auf Besteuerung als gemischte Gesellschaft muss mit der Steuererklärung für jedes Steuerjahr gestellt werden. Zu diesem Zweck kann ein spezielles Formular für "Gemischte Gesellschaften" (Formular JP 9) beim Kantonalen Steueramt ab www.steuern.sg.ch / [Formulare/Gesuche](#) heruntergeladen werden. Mit diesem Formular werden gleichzeitig die für die Beurteilung der Voraussetzungen wesentlichen Daten (Aufteilung der Umsätze usw.) erhoben, welche im Rahmen der Veranlagung durch die Steuerbehörde überprüft werden.