



スイス税制の概要

10

10.1	法人課税.....	97
10.2	税率の国際比較.....	100
10.3	個人課税.....	101
10.4	源泉税(WHT).....	104
10.5	付加価値税.....	105
10.6	その他の税目.....	108
10.7	租税条約.....	109
10.8	移転価格税制.....	109
10.9	財源浸食と利益移転(BEPS)2.0.....	109

スイスの税制は国の連邦構造を反映しています。スイス連邦は、主権を有する26の州から構成され、2,148の市町村があります。連邦憲法は、連邦政府によって独占的に留保されている税目を除き、全州が課税権を持つと定めています。そのため、スイスの税制は連邦レベルと州／市町村レベルの2段階になっています。租税調和法により、課税所得の決定、控除項目、課税期間、課税方法など、州の税法の形式面での調和が図られました。しかしながら、州と市町村は、特に適用税率の決定において自由裁量権を持ちます。そのため、州／市町村によって税負担に大きな違いが見られます。

10.1 法人課税

10.1.1 法人税：連邦レベル

連邦レベルでは、法人(資本金会社)および協同組合の税引後利益に対して一律8.5%の法人税が課されます。協会、財団などその他の法人、投資信託に対する税率は、一律4.25%です。連邦レベルでは、資本税はかかりません。

納税義務者

課税対象者には、スイス国内に所在する法人(内国法人、スイス法人)、有限責任会社、合名会社／合資会社、協同組合、協会、財団、不動産を直接保有する集団投資信託が含まれます。人的会社(パートナーシップ)は、課税上透明な事業体として扱われるため、個々の事業主のレベルに応じて課税されます。登記上の本社や実際の経営がスイス国内で行われている企業は、税制上原則、スイスに拠点を置いていると見なされます。

課税対象となる利益

内国法人については、法人の全世界所得がスイス法人税の課税対象となります。ただし、スイス国外の恒久的施設、または不動産(移動できない資産)に帰属する所得は除外されます。該当する所得は、原則的にスイスでは課税の対象に含まれません。しかし、これまでのように、累進課税率を採用する各州の累進課税を考慮に入れる必要があります。

外国法人については、スイス国内源泉所得、すなわちスイス国内における事業、恒久的施設、不動産を源泉とする所得やキャピタルゲインについてのみ課税されます。不動産を源泉とする所得には、不動産取引による利益も含まれます。

原則として、内国法人の法定財務諸表上の利益、また外国法人のスイス国内支店の財務諸表上の利益が、課税対象となる利益の計算のベースとなります。これにより、商法上の費用は一般的に、独立企業原則に従い、個別の税務調整規定とは別に損金算入ができません。資本参加を源泉とする収益(配当金、キャピタルゲイン)は、間接的に免税されます。損失については、原則、税務上最大7年間繰越可能です。

過少資本税制

連邦税務局の実務では、関連会社による負債性資金調達の場合に適用される「セーフハーバー・ルール」を導入しています。この規則は、第三者からの借入金には適用されません。つまり、資本金に基づく独自のテストで、関連企業からの資金が適切に調達されているかを見極めているのです。関連会社の最大許容借入金額は、資産の種類ごとに、一定の最低自己資本比率(基本的に各資産の公正価額に基づいて算定)をもとに決定されます。

一定の基準額を超える関連会社からの借入金は、税法上の自己資本として再分類されて課税資本に加えられ、州/市町村の資本税が課されます。加えて、借入金利息の損金算入については、関連会社からの借入金に過少資本認定基準の金利を乗じて決められます。借入資本比率が適切であるという証明がなされない限り、関連会社に対する支払利息が、許容される債務に基づいて支払うことができる金額を超える場合、その超過分は課税所得に戻し入れられることになります。また、こうした関連会社の利息は隠れた利益分配とみなされ、源泉徴収の対象となります。

連結納税制度

スイスでは、法人税目的で単体納税制度が適用されています。連結納税は認められておらず、導入される予定もありません。

グループ組織再編

原則として、資産および負債の税務上の簿価が引き継がれ、スイス国内での課税義務が存続していれば、非課税で組織再編を行うことができます。ですが、それに加えて他のトランザクション関連の規制も遵守しなければなりません。

10.1.2 法人税：州と市町村レベル

州/市町村レベルで税制が調整された結果、上述の連邦レベルの税務会計規則はほとんどが州/市町村でも同様に適用されます(資本参加を源泉とする所得税免除、損失の相殺に関する規則、および原則に基づいた外部資金調達に関する規制など)。

スイスにおける法人税制の概要

実効税率(スイス政府への直接税と州および市町村民税を組み合わせたもの)は、2022年では11.9%から21%の間で推移します。この数字は、州および市町村によって変化します。

特別税制

連邦税法と異なり、すべての州税法は特別税制を定めており、連邦税制調和法に規定されている条件を満たしている場合に適用することができます。以下に挙げる特別税制は、税制法案17を機に新たな措置に置き換えられる予定で、ビジネス拠点としてのスイスの魅力を更に高めることとなります。

www.s-ge.com/corporate-taxation

スイスにおける法人税制の概要

スイス法人税制改正

スイスの法人税制が長期的に国際的に受け入れられるようにするため、2019年末に、国際的に認められなくなった複数の制度が廃止されました。しかし、事業拠点とするにふさわしい魅力を維持するため、制度の廃止には以下に記載する代替措置を伴って行われました。

A) 税率の引き下げ

税制改革の一環で、ほとんどの市町村では税率が引き下げられました。これまでスイス国内で比較的税率が高かった市町村では、かなり大幅な減税を実施したところもあります。

B) パテントボックス

研究開発を目的とした適格な費用に基づく特許や類似の権利の所得は、減免措置を受けて課税対象に含めることができます。パテントボックスの導入は必須です。市町村によって減免額は異なりますが最大で90%です。

C) 研究開発の追加控除

市町村は、スイスを発端とする研究開発の費用について最大50%の追加控除を認めることができます。研究開発の費用を追加控除するかは市町村が任意で決めることです。

D) 自己資金の控除

市町村は、長期的に必要な自己資本を超える課税対象の資本配当分(安全資本)について、帰属子子の控除を規定できます。これは、原則、10年国債の利回りに相当します。安全資本がグループの貸付金である場合は、第三者比較金利を適用することができます。現在、自己資金の控除については、チューリッヒ州に限り申請可能です。

E) 減免措置の制限

すべての代替措置からの減免措置(ただし、経過措置で規定されている特別金利対応を除く)については、州は制限を設ける必要があります。減免措置の上限が利益の70%を超えてはなりません(代替措置適用前)。州は、この減免措置の上限を低く設定することもできます。

10.1.3 資本税

年ベースの資本税が課されるのは、州・市町村のみです。原則として、資本税算定のベースとなるのは、法定財務諸表に基づく会社の純資産(資本金、資本剰余金、法定準備金、その他積立金、繰越利益剰余金)です。課税ベースには、税務上損金不算入とされた引当金、その他未開示の積立金、スイスの過小資本税制において資本の特徴を有するとされる借入金が含まれます。一部の州では、州法人税を資本税から控除することができます。

税率は州および法人の税務上の取扱いによって異なります。2022年における税率は、0.001%～0.5%です。州は、対象となる資本参加、特許や、グループ会社への貸付金に属する課税対象の資本金について資本税の減額を規定することができます。

10.1.4 優遇税制

要件を満たす新規投資に対して、最長10年間の税の軽減措置が州と市町村のレベルで適用されます。また特定の地域では、連邦レベルでの適用が行われることもあります。

連邦レベル

連邦政府は、企業の集中度が低い地域や経済力が弱い地域に優遇措置を設けており、このような地域では、10年を上限に法人税の減免措置が受けられます(14.2.2を参照)。

製造関連雇用の創出、既存のビジネスと競合しないなどの一定の条件を満たす投資プロジェクトにも、税優遇措置が適用されます。これは、例えば産業を呼び込み新しく雇用を創造する一方で、互いに競合相手にならないという安全性を保証するものです。

州と市町村レベル

ほとんどの州は10年間を上限に、州・市町村税の一部または全額を状況に応じて免除しています。特に、新たな事業の創出や、州にとって特に経済的重要性が高い事業拡大プロジェクトについては、優遇措置が適用されます。ただし、州によって対応は異なります。最も重要なポイントは、現地での新規雇用の創出に関連して優遇措置が適用されるということです。ほとんどの州で最低10人から20人の新規雇用が求められています。州によっては、税金の軽減措置を完全に排除しているところもあります。

www.s-ge.com/corporate-taxation
スイスにおける企業課税の概要

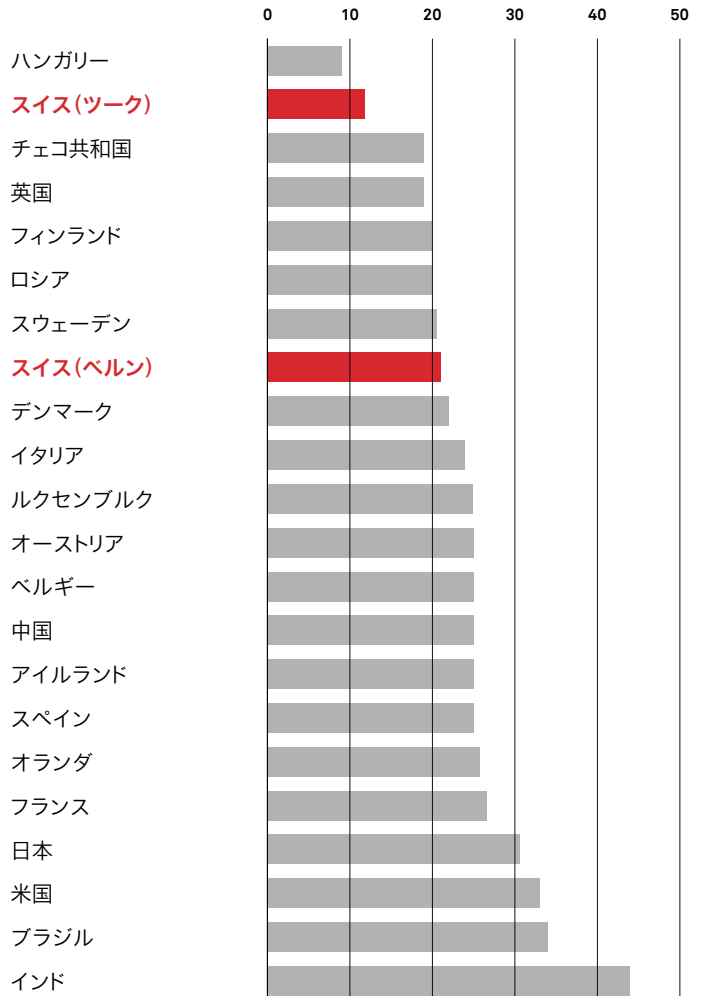
10.2 税率の国際比較

総合公的負担率(TTR)を他の主要先進国と比較すると、スイスの税制は常に国際的に非常に競争力のある制度となっています。これは、国際比較においてスイスの収益税率が低いことも関連しています(参照: ABB. 36)。

スイスの税制は、法人のみでなく個人にとっても国際的に大変有利な制度になっており、個人納税者の場合も国際比較のうえで税負担は相対的に低くなっています。

法人税率：OECD加盟国およびG20諸国 (利益に対する比率)

(図36)



出典：PricewaterhouseCoopers, 2022

スイスの税制は、法人のみでなく、個人にとっても、国際的に大変有利な制度になっており、個人納税者の場合も、国際比較での税負担は相対的に低くなっています。

10.3 個人課税

10.3.1 所得税

納税義務者

スイス国内に永住または一時居住する個人には、連邦と州および自治体レベルで納税義務があります。一時滞在とは、該当期間中に連続か断続かを問わず、自然人がスイス国内に a) 収入を得る目的で 30日間以上滞在すること、または、beruflichen b) 収入を得る行為をせずに90日間以上滞在することを指します。スイスの税制では、パートナーシップの場合、各パートナーが個人として納税義務を有しています。スイスの税制では、パートナーシップは透明性を持って扱われ、各パートナーが個々のレベル(比例配分)で納税義務を負います。

配偶者の所得は、家族課税の原則に従って合算されます。この原則は、市民パートナーシップ登録者にも同様に適用されます(2022年7月より「すべての人に結婚を(Ehe für alle)」に置き換え)。未成年の子どもの所得は、親権者に帰属するものとみなされます。未成年でも就業している場合、所得は例外的に別途課税されます。

所得税の申告は、一般的に納税者に送られてきた申告書(源泉徴収の項参照)を基に、本人が記入して行う必要があります(自己申告)。所得税の申告と納税については州の管轄税務当局が行い、州税と市町村税については州によっては居住地の市町村が行います。

スイスに住所または滞り場所を定めていない自然人は、スイスに所在する特定の課税事業体(不動産、営業所など)との間に事業取引関係がある場合、スイスで限定的な課税の対象となります。

課税所得

スイスに住所を持つ個人は、全世界からの所得に納税義務があります。ただし、国外で行っている事業の所得、国外にある恒久的施設および不動産を源泉とする所得は、課税を免除されており、適用税率を決定するためにのみ考慮されます(累進付免除)。全世界所得には給与所得、自由業所得、動産および不動産を源泉とする所得、失業手当、年金、その他補助金を源泉とする所得が含まれます。国内にある賃借人が存在する物件からの家賃収入も課税所得に入ります。

相続、贈与、夫婦財産権、民間または公共の財源からの補助金など、ある特定の種類の所得は非課税です。しかし、条件によっては、贈与税や相続税を支払わなければならない場合もあります(10.3.6を参照)。また、通勤交通費(ただし範囲は限られる)や外出先での食事にかかった追加費用の額などを、総所得から必要経費として控除することができます。また、社会保険料や、企業年金基金・個人年金基金への拠出金も控除の対象となります。さらに、扶養未成年者に対する追加控除の適用を申請することもできます。また、配偶者(共働きかどうかを問わず)も追加控除の適用を申請できます。控除の上限は、州によって大きく異なります。自営業所得に関連する負債利子は全額控除の対象となりますが、個人資産の支払利息の控除については、動産および不動産を源泉とした所得に50,000スイスフランを足した額が上限となっています。不動産価値の現状維持にかかる費用は控除が可能です。代わりに定額控除を適用することも可能です。

税率は累進課税制度に基づき、連邦レベルでの最高税率は11.5%です。各州は、課税率を各自で定めることができます。州の最高税負担は、州ごとに大きな差があります(州都では、約8.65%～29.28%)。配偶者と、子どもと同居している方については、特別税率があります。

キャピタルゲイン

私有目的、事業目的の動産、不動産を源泉としたキャピタルゲインは、各自課税方法が異なります。私有動産の売却に伴うキャピタルゲインは非課税ですが、事業目的の動産の売却に伴うキャピタルゲインは通常の所得とみなされます。

損失

個人資産の損失とは異なり、事業資産の損失は控除することができ、7年間繰越が可能です。これは、この期間に残りの納税義務者の所得課税によって埋め合わせが出来ない時に適用されます。

出資金配当

要件を満たす出資金は非課税です。また、源泉税(10.4を参照)の対象にも、所得税の対象にもなりません。

源泉徴収

滞在許可証を有していない外国人労働者は、所得に対し源泉徴収で課税されます。雇用者は、賃金から支払うべき税金を差し引き、税務当局に支払う義務があります。源泉課税対象所得が年間12万スイスフランを超える場合、従業員が確定申告を提出しなければなりません。それ以外の場合は源泉税のみです。2021年からは、所得が120,000スイスフラン未満の方については、手続きをすれば確定申告ができるようになりました(期限は翌年の3月31日まで)。一度申告すると、翌年にも適用されます。申告手続きを行わない場合、追加控除はありません。

外国に住居を保有する従業員は、国籍に関係なく源泉徴収で課税され、原則として納税申告は提出できません。海外に住居しているほぼスイスを源泉に収入を得ている方、またはスイスに住居している課税対象者と同等の状況にある方については、2021年から例外が適用されています。これも同様に、申告がない場合は追加控除はありません。

10.3.2 富裕税

富裕税は、州税法とその税率に従い、州・市町村でのみ課されます。課税対象は純資産です。純資産には不動産・動産(証券、銀行預金、生命保険の償還額、自動車、非分配相続分など)が含まれます。所得を生み出していない資産も課税対象となります。外国籍のパートナーシップまたは法人格を有しないパートナーシップの株式(外国にある恒久的施設を含む)は、外国の不動産同様、富裕税の対象ではありません。ただし、該当する資産税率が累進課税の場合には、富裕税率計算のために考慮に入れられます。個人は、負債や免税分を総資産から差し引くことができますが、免税分は州ごとに異なり、また婚姻状況や当人の子供の有無によっても変わります。

州は独自に税率を決められますが、富裕税はほとんどの州において累進課税方式です。そのため税負担にはかなりの差があり、負担率も0.13%から1%と差があります。連邦政府による富裕税の課税はありません。

10.3.3 海外駐在員

駐在員とは、雇用者からの辞令によりスイスに一時的に出向している国外からの管理職および特定分野の専門家(ITスペシャリストなど)を指し、駐在期間は契約上、最長5年に限定されている必要があります。駐在員は、スイス国内での滞在によって生じた経費について税控除を申請することができます。

駐在員が負担する費用で、控除可能なものは以下のとおりです。

1. スイスとの間の往復旅費を含む必須の引越費用、
2. 国外に住居を有している場合のスイスにおける居住費(出向中の賃貸は対象外)、
3. 公立学校が適切な教育条件を備えていない場合、未成年の子供が通う私立学校の学費。引越や住居の実費を証明するかわりに、納税者は毎月一括控除を求めることができますが、その額は州によって異なります。事業主が駐在員の業務関連費用を立て替えた場合は、駐在員の給与明細にその内容が記載される必要があります。

時雇用から無期雇用に変更になると、駐在員としての税務上の恩恵を受ける資格は停止されます。

10.3.4 越境通勤者

越境通勤者とは、スイス国外居住し、スイス国内で勤務し、居住地から毎日通勤する人を指します。

越境通勤者に対するスイスでの課税は、勤務地や居住地(自国・居住国)によって異なります。例えば、スイス・ドイツ租税条約は、課税権を二国間で共有することを定めています。勤務国では、越境通勤者のグロス給与の一律4.5%が源泉徴収されます。しかしながら、勤務国で源泉徴収されても、居住地での所得税が減免されるわけではありません(スイスで課される源泉徴収税の相殺による課税など)。また、越境通勤者が業務上の理由で国外の居住地に戻れない日が年間60営業日を超えた場合、越境通勤者としての税務上の資格を喪失します。フランスからの越境通勤者については、州ごとに異なる協定があります。

10.3.5 一括税(ランブサム税)

連邦税法とほとんどの州税法は、一括税と呼ばれる特別な納税方法を規定しています。国内に居住する一括税の対象納税者は、全世界所得や資産をベースとした課税ではなく、国内の支出や生活費に基づいて課税されます。

一括税の適用申請資格を有する納税者とは、スイス国籍を持っておらず、スイスに初めて(または10年以上不在後に)居住または永住するが国内で就業していない人を指します。一括税は、スイスで働く意思のない、十分な経済力をもった個人を対象としています。

配偶者がスイスに移ってくる場合には、両人がともに入居税の適用資格条件を満たしていなければなりません。原則として、配偶者のどちらかを一括税による課税とし、もう一人を標準課税とすることはできません。

課税ベースは、国内外で納税者が負担した費用をもとに、年ベースで算出されます。納税者自身の費用のみならずスイスに居住している配偶者、扶養未成年者の費用も考慮に入れます。原則として、費用とみなされるのは食料、衣服、住居、教育、娯楽、その他生活に必要な費用です。算出方法は、居住を希望する州の管轄税務署によって決定されます。最低ベースは a) 賃貸の場合は家賃の7倍以上、持家の場合はスイスの住宅の基準価格、もしくは b) 納税者がホテル等の宿泊施設に滞在している場合には、年間宿泊費の3倍でなければなりません。納税者が複数の物件を保有または賃借している場合には、最高額の物件を基準とします。直接連邦税には、2016年1月1日以降、400,000スイスフランという所得税課税最低ベースが適用されています。

原則として、一括税を申請する納税者はスイスの居住者とみなされ、国外源泉所得については租税条約上の減免措置の適用を受けることが可能です。ただし、一部の租税条約は、減免措置の適用を源泉国からの全所得がスイスで通常課税される場合に限られています。一括税の廃止の賛否については、常に政治的なテーマであり続けています。一括税が実施される可能性がある州(2018年7月現在)：アールガウ、アッペンツェル・インナーローデン、ベルン、フリブール、ジュネーブ、グラールス、グラウビュンデン、ジュラ、ルツェルン、ヌーシャテル、ニトヴァルデン、オブヴァルデン、ザンクトガレン、ゾロトゥルン、シュヴィーツ、トゥールガウ、ティチーノ、ウーリ、ヴォー、バレー、ツーク。

10.3.6 相続税と贈与税

相続税と贈与税は、州間で調和されていません。そのため、各州は自由に課税することができ、両税法は各州で大きく異なります。シュヴィーツ州を除く全ての州が、特定の資産譲渡に関し相続税や贈与税を課しており、原則として、課税権は被相続人または贈与者が居住者であった州、不動産の場合は不動産所在地の州が有します。

相続税、贈与税のほとんどは累進税率で、原則として、被相続人または贈与者と受領者の関係、および受領額に基づいて決まります。全州で配偶者間の相続と贈与を非課税にしており、多くの州は親子間の相続も非課税としています。

10.4 源泉税(WHT)

連邦レベルでの源泉税は、スイス法人の配当金の総額(グロス)、スイスが発行した債券および類似の債務を源泉とする所得、スイスの投資ファンドによる特定の収益分配、スイスの銀行預金の受取利子が課税対象となります。

出資指針が2011年1月1日に施行されて以来、1996年12月31日より後に株主が出資し、申告および計上が正しく行われた出資金の払い戻しが、現在、基本資本の払い戻しと同様に扱われています。これは、それに応じて申告・報告された出資金の返済には源泉税がかからないことを意味しています。個人の出資金払い戻し(株が私的財産として保持されている場合)は、現在は課税対象所得ではありません(10.3.1を参照)。

所得税で課税されていない賭け事や宝くじなどの賞金や保険金も源泉徴収の対象となります。

通常、債務者に納税義務があり、受領者に源泉税の全額または一部が還付されるか否かにかかわらず、源泉徴収が義務付けられています。還付は、納税者が所得税申告で関連所得を適正に申告した場合に限り可能です。受領者は源泉徴収対象の所得を利用できます。その目的は脱税の防止です。納税者が法人の場合には、源泉税が還付され、納税者がスイスに在住する個人の場合には、所得税申告書の査定を通じて、納税額から控除されます。

納税者がスイス非居住者の場合、源泉税は最終的に負担するコストとなります。しかし、受領者の居住国とスイスの租税条約や二国間協定に基づき、一部または全額が還付される場合もあります。

特定の配当金については、還付手続きを行う代わりに届出手続きで済ませることができます。

10.4.1 国内税率

配当には35%の源泉税が課されます。配当金にはみなし配当、債券および債券型貸付金の支払利子、銀行やノンバンクに至る類似の金融機関による支払利子も含まれます。債券または債券型貸付金の支払利子とみなされない、通常の企業貸付契約に関連する支払利子には、源泉税は課税されません。また、国内の個人または法人が支払うロイヤルティ、ライセンス料、サービス料、類似の手数料には、独立企業間価格であれば(アームズ・レングス原則に則っていれば)、源泉税は課税されません。

10.4.2 租税条約に基づく税率

ほとんどの租税条約は、配当に課される税率35%の軽減税率を定めています。通常、ポートフォリオ投資家への配当には15%、会社の所有者への配当には0%、5%、10%のいずれかの軽減税率が適用されます。一部の租税条約は、スイスで生じた所得を受領者の居住国で課税するよう定めていますが、スイス国外で課税されない場合、軽減税率は適用されません。利子所得についても、大半の租税条約は、軽減税率(通常最高10%)を規定しています。また、一部の租税条約は全額還付を規定しています。また、一部の租税条約はゼロレートを規定しています。

租税条約に基づく税の軽減は、申請者が実際に条約適用の資格を有することが前提です。

多くの租税条約や二国間協定により、
スイス国外に居住する納税者には
源泉税の一部または全額が還付されます。

10.4.3 スイス-EU協定

この貯蓄課税協定によると、諸条件(最低保有株式、保有期間など)を満たす場合、スイスとEU加盟国間で支払われる配当ロイヤルティ利子は源泉税の対象外となります(2005年7月1日以降)。

2017/18以降、利子課税協定は自動情報交換協定(AIA協定)に置き換えられました。この協定は貯蓄課税だけでなく、すべての資本所得やトラストおよび基金にも適用されます。この貯蓄課税協定に関連する最低保有株式、保有期間などの諸条件を満たす場合、スイスとEU加盟国間で支払われる配当、ロイヤルティ、利子などの源泉税は、そのまま引き継がれます。

原則として、自動情報交換協定を含めた二国間協定は、2005年7月1日以降のEU新規加盟国(ブルガリア、ルーマニア、またはクロアチアなど)にも適用されますが、一部の新規加盟国については経過規定に留意する必要があります。

自動情報交換協定(AEOI)協定には、スイスと各EU加盟国が不正や乱用を防ぐために、適用される国内規定または協定に基づく規定を適用すべきであるという明確な留保が付されています。したがって、濫用や詐欺行為があった場合には、AEOI協定の前述の優遇措置の適用が拒否されることがあります。

配当、利子、ロイヤルティの支払いに関するより有利なスイスとEU加盟国間の租税条約の規定は影響を受けません。実際には、これは納税者が自動情報交換協定または適用される租税条約のいずれかを選択して受けられることを意味します。

10.5 付加価値税

スイスはEU加盟国ではありませんが、スイスの付加価値税(VAT)制度は、第6次EU VAT指令(「売上税に関する加盟国間の法令の調和に関する第6次理事会指令」)にならい、前段階税控除を認める非累積型の多段階課税方式で設計されました。したがって、スイスのVATは、連邦間接税としてほとんどの物品およびサービスに課税され、生産から販売までの各段階で徴収されます。物品およびサービスの提供者に納税義務があり、物品およびサービスの受領者が支払った対価に基づいて納税額が計算されます。

10.5.1 納税義務者

事業を運営するすべての(法的もしくは自然)個人、施設、法人格を持たないパートナーシップや教会、機関等は、(利益を上げる意図があるか否かに関係なく、長期間、独立事業または専門的活動を通して売上がある限り)課税対象です。国内外からの課税対象売上高が年間100,000スイスフランを超える場合には、VAT登録義務があります。スイス国内にある企業の全事業所は、本社と共に1つの納税主体を構成します。海外に本社を構える外国企業の場合も、スイス国内の全事業所は、課税対象機関となります。スイス国内の全事業所と外国本社は、それぞれ別の課税法人としてみなされます。

年間10,000スイスフランの収入を超えた場合、スイス国内の課税対象者としてVAT登録する必要のない人々にも、付加価値税を納める義務が発生します。特に、スイス国内の課税対象者として登録していないスイス非居住企業によるサービスも、「供給地は受領者の居住地」の原則に基づきスイス国内で行われるサービスは課税対象となります。この原則の例外としては主に、非課税受領者による電気通信サービスまたは電子サービスの受領が挙げられます。この場合、外国のサービス提供者は、全世界で10万スイスフラン以上の売上があれば、スイスで課税されることになります。

付加価値税申請を行わなければならない課税対象者も、付加価値税納税義務があります。

納税者の年間売上高(課税対象となる物・サービスの供給による全世界の課税売上高)が100,000スイスフラン未満(スポーツ・文化クラブおよび非営利団体の場合は150,000スイスフラン未満)の場合、納税義務は生じません。しかし、納税義務の免除を放棄することもできます。納税者はスイス連邦税務局に登録すると、企業識別番号に基づくVAT番号が支給されます。企業識別番号にVATを加えたものがVAT番号となります(例：CHE123.456.789,456,789 VAT)。

持株会社には、特別な規定があります。一般的に、株式の取得、保有、売却は、スイスVAT法の範囲内における商業行為です。会社の持株比率が10%を超えるものは、シェアホールディングとされ、長期投資の意思および相当の影響力を有するとみなされます。

持株会社は、通常、売上高が参加資本から得られ、課税対象とならないため、VATの対象とはなりません。しかし、商業行為としての株保有と認められることは、持株会社が免税放棄のために任意でVAT登録できるということを意味します。

登録の利点は、株保有行為の範囲内で支払うべきものである税引前での申請が可能になることです。オプションが行使されていない、または行使できないサービスは、控除は受けられません(10.5.5を参照)。資金・資本取引では、税引前調整が必要な非課税のサービスに有価証券や企業の株式の取引が挙げられます。

10.5.2 課税対象となる物品および役務の提供

V国内の税は、納税義務者が国内で対価を得て提供したサービスに対して課税されます。ただし、非課税または免税である場合を除きます。付加価値税の原則に従い、海外で提供されたとみなされるサービスについては、国内の税の課税対象にはなりません。VATは以下の取引に課されます。

1. スイス(リヒテンシュタインなどスイス国外の関税地域を含む)での商品の提供、
2. スイス(リヒテンシュタインなどスイス国外の関税地域を含む)でのサービスの提供、
3. 付加価値税が課されるスイス非居住企業からのサービスおよび商品提供、および
4. 物品の輸入。

VAT上の物品の輸送は、スイス商法で物品の輸送と見なされるものに限られていません。VAT法は、機械のメンテナンス、物品の賃貸やリース、電力取引など、VAT税務上は、物品の供給とみなされる多数の事業取引を規定しています。

サービスおよび商品の提供が海外で行われる場合については、スイスの付加価値税の対象にはなりません。スイスからの輸出品は課税対象ですが、付加価値税は免除されます。

10.5.3 課税対象額

物品およびサービスの提供に関する課税額算出のためのベースは、合意または回収された対価(現金または現物)の総額です。前段階税、つまり購入したサービスに対して支払われた税金は、原則、VAT登録をした人が定期的に付加価値税納税を行い、納税義務者が全額控除を受けることができることを条件に、納付すべき付加価値税から控除することができます。そのため、付加価値分のみが課税されることになります(全段階相殺の原則)。

10.5.4 税率

2018年1月1日から課税対象である納品・サービスの提供に適用される標準税率は7.7%です。宿泊には3.7%の軽減税率が適用されます。生活必需品である一部の物品・サービス(水、食品、ノンアルコール飲料、食肉、魚、穀類、(電子)書籍、新聞、非営利目的のテレビ・ラジオ放送など)には、2.5%の軽減税率が適用されます。

スイス連邦税務局は、売上が5,005,000スイスフラン未満(VAT含む)、かつ年間納税額が103,000スイスフラン以下(該当する純税率に従って算出)の小規模事業者に対しては、簡略化されたVATの申告手続きを認めています。小規模事業者は、標準税率7.7%よりも低い軽減税率を適用してVATを申告することができ、通常のVAT申告(売上に課税されるVATから前段階税を控除する)に代えることができます。この簡略化した申告手続きは最低1課税期間継続される必要があり、年2回の申告で済みます。それに対して、通常のVAT申告は四半期に1回行われなければなりません。

10.5.5 免除対象の売上

VATの目的上、免税となる売上と非課税となる売上は区別されなければなりません。

VATが免除されるサービスの提供のためにのみ使用される経費においては、前段階税の控除はできません。VAT免除の対象となる事業には、ヘルスケアセクター、教育、文化、スポーツ、社会福祉、ほとんどの銀行および保険事業、不動産の賃貸および販売、賭博、宝くじが含まれます。ただし、上記事業を営む納税者は、銀行、保険事業の利益、また私的利用(居住)に限った不動産賃貸を除き、任意で納税することができます。ただし、銀行業および保険業の売上のほか、居住目的の不動産の使用賃貸については、このような選択をすることはできません。一方、免税売上は、売上を生み出す際に課される税金から前段階税を控除することができます(真正免除)。例えば、物品の輸出は免税となります(10.5.7参照)。

スイス国外での取引は、スイスのVATの対象外です。この種類の売上は、一般的に、国際的なビジネスモデルから生み出されます。典型例として、国外の製造会社から製品を仕入れて、会社から直接顧客に第三国の顧客に販売するスイスの商社が挙げられます。この場合、製品は国外の製造会社から出荷されます。国外での物品・サービスの供給に関わる事業活動については、売上がVAT免税でない場合に限り、納税者は前段階税の控除を受けることができます。

10.5.6 前段階税額控除

VATの登録を行った事業者は、課税対象となる物品・サービスの提供時に課されるVAT(売上税)と、課税対象となる物品・サービスの購入時に課されるVAT(前段階税)を納税する義務があります。多くの場合、売上税から前段階税を控除できます。この場合、事業者にとってVATは追加負担にはなりません。VATは、最終消費者または前段階税の還付を受けられない取引による事業(非課税売上を生み出している銀行や保険会社など)にとってのみ、純粋な費用となります。

10.5.7 輸出

輸出品に加え、スイス国外に居住する受領者に提供された特定のサービスも、スイスの付加価値税(VAT)は免除されます(控除による)。

ただし、スイスの付加価値税法は、サービス提供者の居住地で課税されるサービス、および特別規定が適用されるサービスを規定しています(不動産・ホテル・レストランに関連するサービス、文化・スポーツ・芸術に関連するサービス、旅客輸送など)。国外の受領者に提供されるが、VAT法に規定されていないその他のサービスについては、スイスVATの課税対象外となります(「供給地は受領者の居住地」という包括条項が適用されます)。

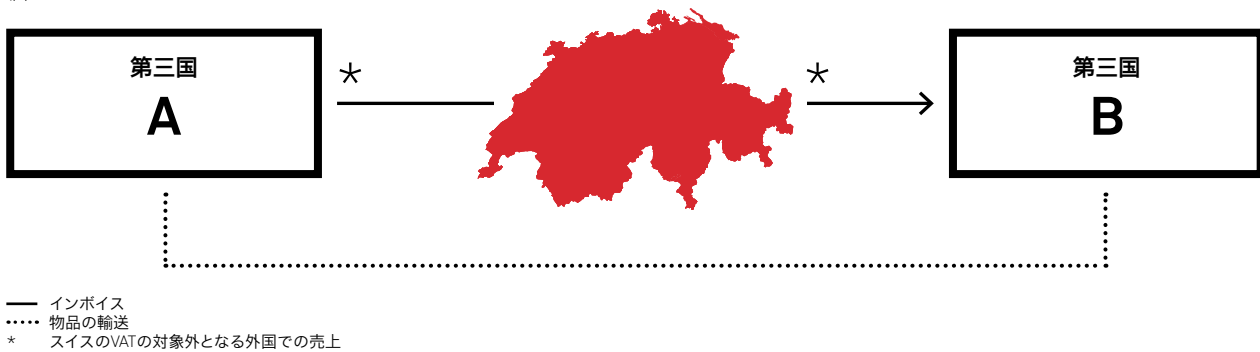
こうしたサービスの提供による売上がVATの免税売上として取り扱われるためには、請求書や契約書などの証票が必要です。輸出の納品についても同様で、通常は税関の輸出／輸入許可証に基づいて免税されます(ただし、証拠の自由査定の原則が適用されます)。

10.5.8 国際的な事業活動

スイスの商社がスイス国外の製造会社から製品を購入し、第三国の顧客に販売する場合(製品は製造会社から顧客に直接出荷される)、上記のVATの基本ルールが次のような影響を及ぼします。

国際的な事業活動

(図37)



出典：PricewaterhouseCoopers

10.5.9 非居住企業

スイスへ、またはスイス国内で物品やサービスを提供する外国の事業者が免税放棄を望むを放棄する場合、または、スイス国内および海外における課税・非課税サービスから年間10万スイスフラン以上の売上がある場合には、スイス国内に拠点を置く正式なVAT税務代理人を指名することが必要となります。このような事業者は、前段階税を直接請求または控除することができます。課税対象者に課税されるサービスのみを提供している外国企業は、VATが免除されます。こうしたサービスには、輸入税の対象とならないスイス国内における納品や、「供給地は受領者の居住地」の原則に基づくサービスなどがあります(例外：非課税二対する電気通信サービスおよび電子サービス)。

スイス国内または外国の運輸業者が外国からスイス国内への輸送により発生する小規模発送物の分野で年間10万スイスフラン以上を売り上げた場合(小規模発送物とは、税額が5スイスフラン以下のものをいう)、この業者の輸送は国内輸送とみなされます。当該の運輸業者には、その帰結として、スイスでVATの納税義務が発生し、付加価値税登録簿への登録が求められます。この納税義務は10万スイスフランの売り上げの上限に達成したときに発生します。売り上げの上限は、購入者が運輸業者に支払った額から産出されます。

スイスでVATの課税対象となる事業活動を行っていない非居住事業者は、スイス国外の売上がスイス付加価値税法上で課税対象となる場合、当該企業の居住国がスイスの事業者と同様の付加価値税還付を認めている場合に限り、スイスの付加価値税還付を請求することができます(VATリファンド)。

**スイスの付加価値税率は7.7%と
欧州域内で最も低率です。**

10.6 その他の税目

10.6.1 印紙税

印紙税は、株式発行(発行税)または有価証券取引(有価証券譲渡印紙税)など、特殊な法的取引を行った場合に課されます。

国内企業が株式発行および増資を行う場合、発行であれ増資であれ、100万スイスフランを超える総額(時価)に対して1%課税されます。株式資本の増加を伴わない出資も発行税の対象となりますが、この場合、100万スイスフランの免税額は適用されません。

スイスの証券会社が取引契約当事者または仲介業者としてスイス国内外の有価証券の取引を行う場合、スイス有価証券取引印紙税(「有価証券取引高税」とも呼ばれる)が課税されます。発行者の居住国(スイスまたはその他の国)により、税率は0.15%または0.3%で、税額は取引された有価証券の対価に基づいて算定されます。

スイスの証券会社は、自己勘定またはスイスの銀行や他の金融機関などの他者に代わって、有価証券の取引に専門的に従事する者と定義されます。加えて、課税対象となる有価証券を1,000万スイスフラン以上(簿価)保有する会社、およびスイスの証券を扱うスイス証券取引所の遠隔地会員で同取引所に上場している会社は、スイスの証券会社と見なされます。

10.6.2 不動産税

自然人の個人資産に該当する場合、スイスの不動産を源泉とするキャピタルゲインは、州税である特別不動産譲渡益税が課されます。キャピタルゲインが、自然人の事業資産または法人資産に該当する場合、不動産が所在する州の税制に応じて、州税である特別不動産譲渡益税、または通常の所得(利益)税のどちらかが課されます。自然人の個人財産として保有されている不動産からのキャピタルゲインは、直接連邦税においては課税されませんが、事業資産や法人資産として保有されているキャピタルゲインについては通常の所得(利益)税の対象となります。

キャピタルゲインへの課税権は、州および市町村に留保されます。不動産の譲渡は連邦レベルでは課税されない一方で、大半の州では譲渡税が課されます。原則として、譲渡税は不動産の取得価格または課税額に基づいて徴収され、通常は、不動産取得者が納税します。州によって税率は1-3%と異なります。

更に、一般富裕税に加えて、約半数の州は、不動産に対して特別富裕税(「不動産税」)を年ベースで徴収しています。特別富裕税は不動産の所在地で課税され、債務控除は考慮されず、不動産の時価または課税額に基づいて査定されます。適用税率は最大で0.3%です。

10.7 租税条約

国内外における二重課税を最小限に抑えるため、スイスは、主要先進国をはじめとする多数の国と直接所得税に関する租税条約を締結しています。これらの租税条約の大半は、所得や資産に対する課税範囲を定め、二重課税の排除方法を示したOECDモデル租税条約の原則に則っています。スイスは、原則免税方式を採用しており、国外で発生した所得は、国内の課税が免除されます。このような所得および資産は、適用税率の算定に限って考慮されます(累進税率)。特定の所得(配当金、利子、ロイヤルティ)については、スイスでは原則帰属課税方式を適用しています。配当金、利子、ライセンス料については、所得源泉国と受領者の居住国の両国に課税権があります。しかし、租税条約により所得源泉国の課税権が制限され、所得源泉国で支払った税額を、受領者の居住国で支払った税額から控除することができます(外国税額控除制度)。現在までに100以上の租税条約が発効されており、加えてEUとの二国間協定も2005年7月1日に発効となりました。スイスの租税条約は国際条約として扱われるため、連邦、州、市町村の課税規定より優先されます。

スイスの租税条約は、条約締結国の一方または双方の居住者(個人または会社)に適用されます。10.3.5に記載されているように、一括税(ランプサム税)の納税を申請するスイス居住者は、通常、租税条約の減免措置を受ける資格があります。ただし、一部の租税条約には、租税条約の優遇措置の適用を受けるために満たすべき特別な条件が定められています。

スイスは直接所得税(一部は富裕税の分野も含む)に関する租税条約の他に、相続税・遺産税の分野でも、租税条約を結んでいます。しかし、贈与税においては、これまで租税条約の交渉を行っていません。また、越境通勤者、国際航空運送税、国際機関およびその職員への課税に関する特別条約も複数締結しています。

10.8 移転価格税制

スイス税法によると、グループ会社間取引は、独立企業原則(アームズ・レングス原則)に従って行われなければなりません。スイスは、移転価格税制を別途定めておらず、近い将来に制定する予定もありません。その代わりに、スイス税務当局は、移転価格の設定に関するOECDの指針に沿って、関連者間取引が独立企業原則に従って行われたか否かを判断します。スイスには、移転価格に特化した文書化規定は、存在しません。しかし、スイスで事業を行う会社は、関連者間の取引が独立企業原則(アームズ・レングス原則)で行われていることを証明する書類を用意する必要があります。

www.efd.admin.ch
連邦財務省(EFD)

10.9 財源浸食と利益移転(BEPS)2.0

税源浸食と利益移転(BEPS)2.0により、OECDでは従来型の企業とデジタル企業の間で税の公平性を向上させることを目指しています。第1の柱では、年間売り上げ200億ユーロ以上で市場に対する利益率が10%を超える企業に対して課税権が部分的に刷新されています。第2の柱では、年間売上が7億5,000万ユーロを超える国際企業体に対してグローバルな最低課税15%を導入しています。

スイスではOECDによる最低課税の方針を採用しています。スイス政府は2022年8月に大規模企業グループへの最低課税に関する指令(最低課税指令、MindStV)を発表しました。この指令では、補完課税を用いたスイスでの最低課税について主に規定しています。この新規則は2024年1月1日に施行される予定です。