

过渡规则：计税基础提升与特别税率

Dr Alexander Ressos, TEP
Attorney-at-Law (Switzerland), Solicitor (Hong Kong),
Solicitor (England & Wales)

优惠制度的废除引出了一个问题：如何处理在这些制度下累积的隐性储备。当时有两种过渡机制可供选择。根据 StHG 过渡条款中的特别税率方案，优惠地位终止时存在的隐性储备包括自创商誉。如在丧失优惠地位后五年内实现，则按特别优惠税率征税。¹若干州在 2020 年之前已在其本州法律中引入了另一种方案，即计税基础提升（step-up）。依此方案，公司可在地位变更时于税务资产负债表披露其隐性储备而无需即时纳税，随后在之后数年内摊销，从而减少按普通税率计征的应税利润。TRAF 还为迁入瑞士的公司引入了一般性的计税基础提升制度。公司将其住所或业务迁至瑞士时，其隐性储备（包括商誉）可免税披露并予以摊销。相应地，迁出时隐性储备须予征税。²

对于直至 2019 年仍为混合公司的提契诺州贸易公司而言，特别税率的五年期限至 2024 年底届满。贸易公司持有的长摊销期资产很少，而其商誉体现在交易员的客户关系和专业知识的难以估值。因此在实践中，过渡规则对控股公司和拥有高价值参股的集团的意义，大于对贸易公司本身的意义。当贸易集团将其住所从意大利、英国或其他国家迁至卢加诺时，迁入时的计税基础提升仍具有现实意义。在迁移时进行审慎估值，可产生在数年内减少瑞士应税利润的摊销额。迁出国的退出税可能对同一储备征税，第 H.II 章就意大利的情况对此作了阐述。³

1 贸易公司还剩下什么

贸易公司拥有的专利很少，研发活动也不多。因此 TRAF 的新工具对其几乎毫无助益；自 2020 年以来，其税负取决于州和市镇的普通税率、联邦税率以及利润分配规则。对公司利润征收的联邦直接税按税后利润 8.5% 的单一税率征收。由于该税本身可予扣除，这相当于税前利润的约 7.8%。⁴ 其余部分由州税和市镇税构成。因此，对于在卢加诺、日内瓦和楚格之间进行选择的贸易商而言，问题只是对普通税率进行简单比较，并就大型集团最低税以及人员、办公和生活成本加以调整。对于曾为混合公司的贸易商，变化相当可观。提契诺州的混合公司过去仅就其部分境外收入缴纳州税，其整体实际税率可低于 12%。2020 年以后，其须按普通税率纳税，而提契诺州当时的普通税率约为 19%。拥有大型贸易群体的各州反应不一。日内瓦自 2020 年起将税率降至约 14%，楚格将税率维持在接近 12% 的水平，而提契诺州则决定逐步降低税率，直至 2025 年才完成。⁵ 下一节将考察这一降税过程以及卢加诺目前适用的税率。

要点。TRAF 于 2019 年 5 月 19 日经全民公决通过，自 2020 年 1 月 1 日起生效，废除了州级控股公司、住所公司和混合公司制度，以及联邦层面的主体公司和融资分支机构实践做法。其新工具（专利益、研发扣除、名义利息扣除）对贸易公司用处不大，贸易公司自 2020 年起按普通税率纳税。过渡性减免通过对五年内实现的隐性储备适用特别税率以及计税基础提升来实现。联邦利润税为税后利润的 8.5% 单一税率。

2 注释

1. Kantonales Steueramt Zürich, Zürcher Steuerbuch No. 73.4, Sondersteuer auf realisierten stillen Reserven von Holding-, Domizil- und gemischten Gesellschaften, <https://www.zh.ch/de/steuern->

- finanzen/steuern/treuhaender/steuerbuch/steuerbuch-definition/zstb-73-4.html（对优惠地位终止后五年内实现的隐性储备按特别税率征税）。联邦层面的依据为 StHG 第 78g 条，<https://www.droit-bilingue.ch/fr-de/6/64/642.14-78g-138.html>。
2. 1990 年 12 月 14 日《联邦直接税法》（DBG），SR 642.11，第 61a 条及第 61b 条；StHG 第 24c 条及第 24d 条（纳税义务开始时披露包括自创增值在内的隐性储备，纳税义务终止时征税，包括将住所或实际管理机构迁往境外的情形），文本见 [droit-bilingue.ch](https://www.droit-bilingue.ch)，<https://www.droit-bilingue.ch/fr-de/6/64/642.11-61a-70.html>、<https://www.droit-bilingue.ch/fr-de/6/64/642.11-61b-71.html> 及 <https://www.droit-bilingue.ch/fr-de/6/64/642.14-24c-41.html>。
 3. 1986 年 12 月 22 日第 917 号总统令（Testo unico delle imposte sui redditi, TUIR），第 166 条（Imposizione in uscita），第 1 款 a 项第 3 款 a 项及第 4 款（将税务居所迁往境外；对市场价值与计税基础之间的差额征税），文本见 [Brocardi.it](https://brocardi.it/testo-unico-imposte-redditi/titolo-iii/capo-ii/art166.html)，<https://brocardi.it/testo-unico-imposte-redditi/titolo-iii/capo-ii/art166.html>；参见第 H.II 章。
 4. 1990 年 12 月 14 日《联邦直接税法》（DBG），SR 642.11，第 68 条（“8,5 Prozent des Reingewinns”）及第 59 条第 1 款 a 项（联邦税、州税和市镇税可作为费用扣除），文本见 [droit-bilingue.ch](https://www.droit-bilingue.ch)，<https://www.droit-bilingue.ch/fr-de/6/64/642.11-68-79.html> 及 <https://www.droit-bilingue.ch/fr-de/6/64/642.11-59-67.html>。

过渡规则：计税基础提升与特别税率

5. KPMG Switzerland, 2025 年 5 月 20 日新闻稿（见上文）（日内瓦于 2025 年由 14% 上调至 14.7%；楚格 11.85%）；la Regione, 2023 年 2 月 28 日（见上文）（楚格、下瓦尔登和卢塞恩约为 12%）。

仅供一般参考。本文不构成法律或税务意见，不能替代针对个案的专业意见，亦不建立律师与客户关系。本文反映截至 2026 年 9 月的法律状况。

在线版本: cn.helveticaregister.com/lugano-transitional-rules-the-step-up-and-the-special-rate