Künftige Initiativen und zu entwickelnde Massnahmen – Mittelfristige Massnahmen

Aktion	Inhalt
21	Entwicklung eines EDV-Formats für den automatischen Informationsaustausch (siehe Aktion 12)
22	Verwendung einer EU-weiten Steueridentifikationsnummer (TIN)[168]
23	Rationalisierung von IT-Instrumenten
24	Leitlinien für die Zurückverfolgung von Geldflüssen
25	Verbesserung der Risikomanagementtechniken und insbesondere des Compliance-Risikomanagements
26	Ausdehnung von EUROFISC auf den Bereich direkte Steuern
27	Einführung des Konzepts der zentralen Anlaufstelle in allen Mitgliedstaaten
28	Entwicklung von Verhaltensanreizen einschliesslich Programme zur freiwilligen Offenlegung
29	Entwicklung eines Webportals für Steuern
30	Vorschlag für eine Angleichung von verwaltungs- und strafrechtlichen Sanktionen
31	Entwicklung einer EU-Standardprüfdatei für Steuern (Standard Audit File for Tax (SAF-T))

Künftige Initiativen und zu entwickelnde Massnahmen – Längerfristigere Massnahmen

Aktion	Inhalt
32	Methode für gemeinsame Steuerprüfungen durch speziell ausgebildete Prüfteams
33	Entwicklung eines gegenseitigen Direktzugangs zu nationalen Datenbanken
34	Erarbeitung eines einzigen Rechtsinstruments für die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden in Bezug auf alle Steuern

168 Siehe dazu bereits die Konsultation zum Thema «Verwendung einer EU-weiten Steueridentifikationsnummer (TIN)» («EUTIN»), TAXUD.D.2.002 (2013) 276134 (25.2.2013), und den zusammenfassenden Bericht TAXUD.D.2 (2014) 3179327 (3.9.2014).

© IFF-HSG

Praxis-Forum

Die Besteuerung ausländischer Personengesamtheiten nach Art. 11 und 49 Abs. 3 DBG

Jan Weissbrodt, Dipl.-Kfm./LL.M.

Jan Weissbrodt (Dipl.-Kfm./LL.M./Steuerberater dt. Rechts), Manager am German Desk bei KPMG AG, Zürich*

Im Spannungsfeld der internationalen Besteuerung von Personengesellschaften beleuchtet der Beitrag den schweizerischen Ansatz, wonach ausländische Personengesamtheiten ihre inländischen Steuern nach den für juristische Personen geltenden Vorschriften zu ermitteln haben. Dieses als «Korporationsfiktion» bezeichnete Konzept entbindet den Rechtsanwender vom oft heiklen Typenvergleich ausländischer Rechtsfiguren und soll somit der erhebungstechnischen Vereinfachung dienen. Vor dem Hintergrund des in der Schweiz grundsätzlich geltenden Transparenzprinzips bei der steuerlichen Behandlung von Personengesamtheiten stellt ein derartiger Regimewechsel jedoch einen rechtssystematisch schwierigen Fremdkörper dar. Ziel des Aufsatzes ist es, die Tatbestandsmerkmale der Korporationsfiktion einzeln zu analysieren und der herrschenden Meinungslandschaft eine eigene Rechtsauffassung gegenüberzustellen. Hiernach wird ihr Anwendungsbereich aufgrund des weiten Begriffs der Personengesamtheit erst durch die engen Merkmale des Auslandsbezugs und der wirtschaftlichen Zugehörigkeit wieder eingeschränkt. Insbesondere ist für die Frage, wann eine Personengesamtheit ausländisch ist, im Gegensatz zur herrschenden Meinung analog an die Merkmale des Doppelbesteuerungsabkommens anzuknüpfen. Ferner arbeitet der Aufsatz heraus, dass durch die Korporationsfiktion Rückwirkungen auf die Mechanik des OECD Partnership Reports nicht ausgeschlossen sind. Und schliesslich plädiert er dafür, die Rechtsfolge der Gleichstellung mit den juristischen Personen konsequenter von deren Rechtsform zu lösen.

La présente contribution touche au cœur de la problématique de l'imposition internationale des sociétés de personnes et met en exergue l'approche suisse, selon laquelle les communautés étrangères de personnes doivent calculer leurs impôts suisses selon les dispositions applicables aux personnes morales. Ce concept, désigné comme « fiction de corporation », évite de devoir recourir à des comparaisons souvent délicates entre les formes juridiques étrangères lors de l'application du droit et simplifie ainsi le prélèvement de l'impôt sur le plan technique. Au vu du principe de transparence prévalant généralement en Suisse lors du traitement fiscal de communauté de personnes, un tel changement de régime représente toutefois un corps étranger très problématique d'un point de vue systématique. Cette contribution vise à analyser individuellement les éléments constitutifs de la fiction de corporation pour présenter une position propre au regard des différentes opinions exprimées. Selon nous, en raison du sens très large de la notion de communauté de personnes, le champ d'application de la fiction de corporation n'est limité que par les critères restrictifs du rapport avec l'étranger et du rattachement économique. Il s'agit en particulier, pour déterminer quand une communauté de personnes est étrangère, à l'inverse de ce que prône l'opinion majoritaire, de se baser sur les caractéristiques de l'accord de double imposition. En outre, l'article fait ressortir le fait que la fiction de corporation n'exclut pas des répercussions sur le mécanisme du Partnership Report de l'OCDE. La présente contribution prône finalement de distinguer de manière plus conséquente les effets juridiques de l'assimilation aux personnes morales de leur forme juridique.

* Der Artikel ist ein verkürzter Auszug aus der Masterarbeit zum Thema «Die schweizerische Korporationsfiktion der deutschen Investmentkommanditgesellschaft» im Rahmen des Studiengangs «LL.M. International Tax Law» an der Universität Zürich.

© IFF-HSG

Inhalt

1 Einleitung . . . 64

2 Wesen und Rechtsquellen . . . 65

3 Persönlicher Anwendungsbereich . . . 65

3.1 Personengesamtheit . . . 65

3.2 Handelsgesellschaft . . . 67

3.3 Ausländisch . . . 68

3.3.1 Sitz . . . 68
3.3.2 Inkorporation . . . 68
3.3.3 Geschäftsbetrieb/Unternehmen . . . 69
3.3.4 Teilhaber . . . 69
3.3.5 Eigene Meinung . . . 69

4 Sachlicher Anwendungsbereich . . . 70

4.1 Wirtschaftliche Zugehörigkeit . . . 70

4.1.1 Geschäftsbetriebe (Art. 4 Abs. 1 lit. a DBG) und Betriebsstätten (Art. 4 Abs. 1 lit. b DBG) . . . 71
4.1.2 Grundstücke (Art. 4 Abs. 1 lit. c und d DBG) und grundpfandgesicherte Forderungen (Art. 5 Abs. 1 lit. c DBG) . . . 72

4.2 Steuerpflicht . . . 73

5 Rechtsfolge . . . 74

5.1 Gleichstellung . . . 74

5.2 Ähnlichkeit . . . 76

5.2.1 Rechtliche . . . 76
5.2.2 Tatsächliche . . . 76

6 Zusammenfassung . . . 77

Literatur . . . 78

Rechtsquellen . . . 79

Materialien, Dokumente . . . 79

Praxisanweisungen . . . 79

1 Einleitung

Personengesellschaften stehen im Steuerrecht seit jeher im Brennpunkt der Diskussion. Ursache hierfür ist im Wesentlichen der Zielkonflikt zwischen der Gleichbehandlung entweder mit anderen Personenunternehmen (namentlich dem Einzelunternehmer[1]) oder mit juristischen Personen (namentlich Kapitalunternehmen). Da dieser Konflikt oft schon gesellschaftsrechtlich angelegt ist (z. B. für die Frage der Rechtsfähigkeit), weist häufig bereits das lokale Steuerrecht einer Jurisdiktion in sich konzeptionelle Brüche auf (z. B. für die Frage der Steuerschuldnerschaft). Diese Probleme setzen sich im internationalen Steuerrecht fort (z. B. für die Frage der Abkommensberechtigung), wo mehrere in sich inkonsistente Steuerrechtsordnungen mit unterschiedlichen Besteuerungskonzepten aufeinanderprallen. Qualifikationskonflikte sind daher im Bereich der grenzüberschreitenden Besteuerung von Personengesellschaften häufig.

Die Schweiz sucht dieses Problem unter anderem dadurch zu lösen, dass sie ausländische Personengesamtheiten für Zwecke der inländischen Besteuerung wie juristische Personen behandelt. Dieser Ansatz, welcher im Wesentlichen der verfahrensrechtlichen Vereinfachung dienen soll, wird nachfolgend als «Korporationsfiktion» bezeichnet. In einem Land wie der Schweiz, das für die steuerliche Behandlung von Personengesamtheiten eigentlich dem Transparenzprinzip folgt, stellt ein derart grundsätzlicher Regimewechsel einen schwierigen Fremdkörper dar. Die Korporationsfiktion ist dementsprechend umstritten[2] und konzeptionell schwer zu erschliessen.

In diesem Spannungsfeld ist es das Ziel des vorliegenden Aufsatzes, die Tatbestandsmerkmale der Korporationsfiktion einzeln anhand von Rechtsprechung und Fachliteratur zu analysieren, Brüche im Meinungsbild aufzuzeigen und eine jeweils eigene Rechtsauffassung anzubieten. Er beschränkt sich auf rechtssystematische Zusammenhänge im materiellen Steuerrecht. Schwerpunkt ist hierbei die Frage, ob bzw. unter welchen Umständen die Korporationsfiktion zur Anwendung kommt. Nicht Gegenstand dieses Aufsatzes sind vorgelagerte Fragen (bspw. zur Rechtsentwicklung oder nach der Zweckmässigkeit) sowie weiterführende Fragen (bspw. nach den konkret anzuwendenden Gesetzesnormen).

1 Sog. Bilanzbündeltheorie; siehe Urteil des Reichsfinanzhofs RFH VI A 422/37 vom 14.7.1937, Reichssteuerblatt (RStBl.) 1937, 937.

2 Die Divergenz der Literaturmeinungen ist bemerkenswert: Bereits für die Frage, wann eine Personengesamtheit ausländisch ist, existieren unter zehn Kommentatoren fünf unterschiedliche Ansätze mit völlig verschiedenen Ergebnissen (vgl. Abschn. 3.3).

© IFF-HSG

2 Wesen und Rechtsquellen

Als Korporationsfiktion wird in diesem Aufsatz gesamthaft das Set nachfolgender Rechtsnormen bezeichnet, wobei auf die Regelungen des DBG der Schwerpunkt gelegt wird:

- Art. 11 DBG: «Ausländische Handelsgesellschaften und andere ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit, die aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig sind, entrichten ihre Steuern nach den Bestimmungen für die juristischen Personen.»
- Art. 49 Abs. 3 DBG: «Ausländische juristische Personen sowie nach Artikel 11 steuerpflichtige, ausländische Handelsgesellschaften und andere ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit werden den inländischen juristischen Personen gleichgestellt, denen sie rechtlich oder tatsächlich am ähnlichsten sind.»
- Art. 20 Abs. 2 StHG: «Juristische Personen, ausländische Handelsgesellschaften und andere ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit werden den inländischen juristischen Personen gleichgestellt, denen sie rechtlich oder tatsächlich am ähnlichsten sind.»
- Entsprechende Normen in den kantonalen Steuergesetzen, beispielsweise § 54 Abs. 3 StG ZH: «Ausländische juristische Personen sowie gemäss § 8 Abs. 2 steuerpflichtige ausländische Handelsgesellschaften und andere ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit werden den inländischen juristischen Personen gleichgestellt, denen sie rechtlich oder tatsächlich am ähnlichsten sind.»

Sinn und Zweck der Korporationsfiktion ist es, «die Veranlagungsbehörden der oft heiklen Prüfung [zu entheben], ob einer ausländischen Personengesamtheit selbständige juristische Persönlichkeit zukommt oder nicht.»[3] Mit anderen Worten geht es um die erhebungstechnische Vereinfachung der Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger «ausländischer Gebilde»[4], denen in ihrer jeweiligen Jurisdiktion, abweichend vom schweizerischen Verständnis, eine eigenständige (Steuer-)Rechtspersönlichkeit zukommen könnte. Dies geschieht in der Weise, dass ausländische Rechtsfiguren, die keine juristische Person sind, ihre schweizerischen Steuern gleichwohl nach den für juristische Personen geltenden Vorschriften zu entrichten haben. Im Ergebnis werden diese ausländischen Rechtsfiguren also für steuerliche Zwecke als juristische Personen fingiert («Korporationsfiktion»).

3 Botschaft StHG/DBG, 159.

4 Bzw. der an ihnen beteiligten Personen; Meuter, Besteuerung von ausländischen Personengesamtheiten ohne juristische Rechtspersönlichkeit, 11.

Art. 11 DBG, der den Ausgangspunkt der Korporationsfiktion bildet, wurde in das Dritte Kapitel («Besondere Verhältnisse bei der Einkommenssteuer») vom Ersten Titel («Steuerpflicht») des Zweiten Teils («Besteuerung der natürlichen Personen») aufgenommen. Regelungsgegenstand dieses Dritten Kapitels sind insbesondere Zurechnungsfragen bei Personengesamtheiten (z. B. Ehe- und Lebenspartnerschaften, Kinder unter elterlicher Sorge, Erbengemeinschaften, Kollektivanlagen usw.).

Der wohl herrschenden Meinung ist darin zuzustimmen, dass die Korporationsfiktion weder in persönlicher noch in sachlicher Hinsicht eine steuerbegründende Norm ist. Sowohl ihre rechtssystematische Stellung[5] als auch ihr Sinn und Zweck bestehen nicht darin, einen existierenden Besteuerungsanspruch zu erweitern oder einen nicht existierenden Besteuerungsanspruch neu zu schaffen. Insbesondere für die Frage der anwendbaren Gewinnermittlungsnormen im Einzelnen endet ihre materielle Wirkung dort, wo der erhebungstechnische Vereinfachungszweck jeweils erfüllt ist. Nicht ganze Besteuerungsregime einzelner Rechtsformen (z. B. Stiftungen) sind deshalb auf die ausländische Personengesamtheit anzuwenden, sondern einzelne Normen aller juristischen Personen, soweit diese jeweils den erhebungstechnischen Vereinfachungszweck erfüllen (vgl. Abschn. 5.2.2). Im Ergebnis reduziert sich daher der Anwendungsbereich der für juristische Personen geltenden Gewinnermittlungsvorschriften – trotz grundsätzlich materieller Wirkung – auf eher verfahrensrechtliche Aspekte.

3 Persönlicher Anwendungsbereich

3.1 Personengesamtheit

Der Begriff der Personengesamtheit ist im Gesetz nicht definiert und wird auch in der Literatur nicht systematisch erschlossen. Einigkeit besteht allein darin, dass (ausländische) Einzelunternehmer nicht erfasst sind[6] und ein Unternehmen bzw. Geschäftsbetrieb nicht zwingend erforderlich ist.[7] Beides ergibt sich bereits aus dem eindeutigen Wortlaut, der von Personengesamtheiten spricht

5 Als steuerbegründende Vorschrift hätte Art. 11 DBG im ersten Kapitel («steuerliche Zugehörigkeit») eingeordnet werden müssen.

6 Locher, Art. 11 DBG N 4; Duss, Interkantonale und internationale Aspekte der Unternehmensumstrukturierungen, 384; Meuter, Besteuerung von ausländischen Personengesamtheiten ohne juristische Rechtspersönlichkeit, 3; Höhn, Steuerprobleme bei schweizerischen Betriebsstätten ausländischer Unternehmen, 178; Greminger/Bärtschi, Art. 11 DBG N 2.

7 Locher, Art. 11 DBG N 5; Donati, Besteuerung ausländischer Personengesellschaften in der Schweiz, 8; Meuter, Besteuerung von ausländischen Personengesamtheiten ohne juris-

© IFF-HSG

– und nicht etwa von Personenunternehmen. Schon bei der Frage, ob Erbengemeinschaften[8] und Anlagefonds[9] erfasst sind, gehen die Meinungen indessen auseinander (vgl. unten).

Was eine Personengesamtheit ist, kann jedoch nicht ohne Weiteres vorausgesetzt werden, reflektiert sie doch die «Suche nach dem Unbekannten»: Sinn und Zweck der Korporationsfiktion ist es, den Rechtsformvergleich dort zu suspendieren, wo eine – vom schweizerischen Rechtsverständnis abweichende – intransparente Besteuerung wahrscheinlich ist oder wenigstens möglich erscheint. Daher versteht es sich zunächst von selbst, dass der Begriff der Personengesamtheit weiter sein muss als alle Rechtsfiguren des schweizerischen Rechts. Mehr noch ist jede Ableitung des Begriffs aus dem schweizerischen Recht (z. B. Gesellschaftsrecht, DBA) oder seiner Termini von vornherein unvollständig. Es erscheint fast paradox, dass die Korporationsfiktion also überhaupt erst definieren muss, was sie anschliessend negiert. Es könnte daher berechtigterweise gefragt werden, wo der Begriff der Personengesamtheit denn überhaupt endet. Genau darin liegt aber die Lösung: Er kann nur negativ abgegrenzt werden.

Vom Standpunkt einer vollständigen (Steuer-)Rechtsordnung ausgehend kann es aus inländischer Sicht nur drei Klassen ausländischer Rechtsfiguren geben: natürliche Person, juristische Person und «übrige» Rechtsfiguren.[10] Um die (ausländische) natürliche Person geht es bei der Korporationsfiktion ganz offensichtlich nicht, da eine vom schweizerischen Rechtsverständnis abweichende Besteuerung wohl entweder unwahrscheinlich oder jedenfalls erhebungstechnisch unproblematisch ist.[11] Um die (ausländische) juristische Person geht es bei der Korporationsfiktion ebenfalls nicht, wenngleich dies schon nicht mehr so selbstverständlich ist. Immerhin stellen sich für den Rechtsformvergleich juristischer Personen die selben Fragen wie für den der «übrigen» Rechtsfiguren – lediglich die Antworten unterscheiden sich.[12] Die Korporationsfiktion erfasst daher die «übrigen» (ausländischen) Rechtsfiguren, welche aus schweizerischer Sicht weder eindeutig natürliche noch eindeutig juristische Personen sind und daher nur negativ von diesen abgegrenzt werden können.

Von der natürlichen Person abgegrenzt werden sie im Rahmen der Korporationsfiktion vor allem durch die Mehrheit an Personen. Diese Abgrenzung – gemessen am Organisationsgrad – «nach unten» ist eindeutig und universell, d.h. unabhängig vom Rechtsverständnis. Die Abgrenzung von der juristischen Person («nach oben») ist hingegen komplex[13] und würde den angestrebten Vereinfachungseffekt (exakt) kompensieren.[14] Allerdings kann diese Abgrenzung «nach oben» im Ergebnis völlig dahinstehen,[15] entrichten doch die (ausländischen) juristischen Personen ihre Steuern ohnehin originär nach den für juristische Personen geltenden Vorschriften. Der Literaturstreit um Erbengemeinschaften und Anlagefonds ist daher obsolet, weil er letzten Endes zum grundsätzlich gleichen Ergebnis führt.

Zusammenfassend handelt es sich bei dem Begriff der Personengesamtheit nach der hier vertretenen Auffassung also um die residuale Menge aller (ausländischen) Rechtsfiguren, die weder natürliche noch juristische Person sind. Und zwar natürliche und juristische Person nach schweizerischem Rechtsverständnis,[16] in welches der Rechtsformvergleich die ausländischen Personen zwingt. Nur für diese residuale Menge aller «übrigen» (ausländischen) Rechtsfiguren wird der Rechtsformvergleich suspendiert mit der zwingenden Folge, dass sie nur noch negativ abgegrenzt werden können. Als Auffangklasse umfassen die Personengesamtheiten somit jegliche Arten von Gesellschaften,[17] nicht-gesellschaftlichen Personengruppen, Eigentumsgemeinschaften, organisierten Gruppen, Meta-Gesellschaften, vertraglichen Klubs, Zweckgemeinschaften und Ähnlichem.[18]

tische Rechtspersönlichkeit, 4; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 11 DBG N 2; Agner/Jung/Steinmann, Art. 11 DBG N 1 f.

8 Bejahend Meuter, Besteuerung von ausländischen Personengesamtheiten ohne juristische Rechtspersönlichkeit, 6; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 11 DBG N 2; Agner/Jung/Steinmann, Art. 11 DBG N 3; Agner/Digeronimo/Neuhaus/Steinmann, 13. Verneinend nach Meuter einige nicht genannte Bodenseekantone (Meuter, Besteuerung von ausländischen Personengesamtheiten ohne juristische Rechtspersönlichkeit, 5).

9 Für Satzungsform Locher, Art. 11 DBG N 6; Meuter, Besteuerung von ausländischen Personengesamtheiten ohne juristische Rechtspersönlichkeit, 6; Hess, Die Besteuerung der Anlagefonds und der anlageähnlichen Instrumente sowie deren Anteilsinhaber in der Schweiz, 190; Hess, Besteuerung der kollektiven Kapitalanlagen und deren Anleger, 15. Für Vertragsform Agner/Jung/Steinmann, Art. 49 DBG N 7.

10 Ähnlich Donati, Besteuerung ausländischer Personengesellschaften in der Schweiz, 3.

11 Zwar können sich auch hier komplizierte Abgrenzungsfragen im grenzüberschreitenden Verhältnis stellen (bspw. nach der Klassifizierung von Trusts, nachrichtenlosen Vermögen oder ungeborenen Erben); diese werden jedoch vom Gesetzgeber offenbar nicht als explizit regelungsbedürftig erachtet.

12 Unabhängig davon, ob in einem Fall nun die juristische Person bejaht und somit die «übrige» Rechtsfigur verneint wird oder umgekehrt, erfolgt die Prüfung (bspw. der freien Übertragbarkeit der Gesellschaftsanteile) nach den selben Kriterien. Von den natürlichen Personen abgesehen sind die «übrigen» Rechtsfiguren daher zu den juristischen Personen komplementär.

13 Weshalb die Korporationsfiktion überhaupt erst geschaffen wurde.

14 Da die «übrigen» (ausländischen) Rechtsfiguren nur negativ von der juristischen Person abgegrenzt werden können, müssten zunächst die (ausländischen) juristischen Personen einem Rechtsformvergleich unterzogen werden. Dieser Rechtsformvergleich hätte aber nach den selben Kriterien wie jener der «übrigen» Rechtsfiguren zu erfolgen (vgl. Fn. 12), sodass sich keine Vereinfachung ergäbe.

15 Ohne Begründung, aber im Ergebnis ebenso Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 11 DBG N 4.

16 Das Tatbestandsmerkmal «ohne juristische Persönlichkeit» stellt dies klar.

17 Inklusive (ausländischer) juristischer Personen, die dem schweizerischen Rechtsformvergleich nicht standhalten.

18 Es darf an dieser Stelle vorweggenommen werden, dass der persönliche Anwendungsbereich der Korporationsfiktion trotz des sehr weiten Tatbestandsmerkmals der Personengesamtheit durch das sehr enge Tatbestandsmerkmal des Auslandsbezugs (vgl. Abschn. 3.3) wieder eingeschränkt wird.

19 Das Unternehmen bzw. der Geschäftsbetrieb kommen an anderer Stelle zur Sprache, namentlich bei den Tatbestandsmerkmalen des Auslandsbezugs (vgl. Abschn. 3.3) und der wirtschaftlichen Zugehörigkeit (vgl. Abschn. 4.1) sowie bei der Rechtsfolge der Gleichstellung (vgl. Abschn. 5.2.2).

20 Eigentlich eine Personengesamtheit, die auch nicht-gesellschaftliche Personenzusammenschlüsse umfasst. Allerdings sind solche Rechtsfiguren, die eine Handelstätigkeit ausüben, grundsätzlich schwer vorstellbar. Zur weiterführenden Frage, inwieweit auch ein gewerbsmässiger Wertschriftenhändler in Form einer nicht-gesellschaftlichen Personengesamtheit (z. B. Erbengemeinschaft) den Anwendungsbereich der Korporationsfiktion eröffnen könnte, vgl. Abschn. 4.1.

21 Locher, Art. 11 DBG N 4.

© IFF-HSG

3.2 Handelsgesellschaft

Der Begriff der Handelsgesellschaft wird offenbar als bekannt vorausgesetzt, wird er doch weder vom Gesetz definiert noch in der Literatur diskutiert.[19] Er wirft indessen einige Fragen auf. Unstrittig dürfte zunächst sein, dass es sich um eine Personengesellschaft handeln muss.[20] Dies ergibt sich aus dem Wortlaut, der die Handelsgesellschaften in einen direkten Zusammenhang mit «anderen Personengesamtheiten» stellt,[21] als auch aus dem Sinn und Zweck der Suspendierung des Rechtsformvergleichs «übriger» (ausländischer) Rechtsfiguren (vgl. Abschn. 3.1). Andernfalls ergäbe sich die Zirkularität, dass sich die Korporationsfiktion hinsichtlich der Personenhandelsgesellschaften selbst aufheben würde, da für diese weiterhin ein Rechtsformvergleich erforderlich wäre. Aus all dem folgt, dass auch (ausländische) Kapitalhandelsgesellschaften unter den Begriff fallen, soweit sie dem Rechtsformvergleich mit schweizerischen juristischen Personen nicht standhalten bzw. keine juristische Rechtspersönlichkeit haben. Insoweit muss der Wortbestandteil der Gesellschaft hier im Ergebnis bedeutungsidentisch mit dem der Personengesamtheit verstanden werden.

Unklar ist, ob sich die hinsichtlich der Personengesamtheit diskutierte Frage, inwieweit eine Anknüpfung an das schweizerische Rechtsverständnis möglich ist (vgl. Abschn. 3.1), auch auf die Handelstätigkeit erstreckt. Mit anderen Worten, ob der Sinn und Zweck der Suspendierung des Rechtsvergleichs neben der Rechtsform auch die Tätigkeit der ausländischen Rechtsfigur umfasst. Dafür spricht, neben einer allfälligen Vereinfachung, dass der Begriff der Handelsgesellschaft andernfalls in seine beiden Bestandteile zerlegt und diese nach unterschiedlichen Konzepten subsumiert werden müssten (Methodendualismus).[22] Dagegen spricht zunächst, dass sich der Vereinfachungszweck ausweislich der Gesetzesbegründung ausschliesslich auf die Frage bezieht, «ob einer ausländischen Personengesamtheit selbständige juristische Persönlichkeit zukommt oder nicht»,[23] für die ihre Tätigkeit aber grundsätzlich irrelevant ist. Eine weitergehende Motivation des Gesetzgebers ist nirgends ersichtlich. Zudem würden in überschiessender Rechtsfolge auch (ausländische) Gesellschaften erfasst, die nach schweizerischem Rechtsverständnis keine Handelsgesellschaften sind, wofür weder ein Erfordernis[24] noch eine Berechtigung[25] auszumachen sind. Und schliesslich ergäbe sich aus der dann erforderlichen Negativ-Abgrenzung der Handelstätigkeit wohl auch keine Vereinfachung.[26]

Dass der Begriff der Handelstätigkeit also positiv definiert werden muss, bedeutet allerdings noch nicht automatisch, dass das schweizerische Rechtsverständnis zur Anwendung kommt. Denkbar wäre hingegen auch eine Anknüpfung an die Qualifikation des ausländischen Rechts. Jedoch ist eine solche grenzüberschreitende Qualifikationsverkettung im Steuerrecht aus Gründen seiner Kohärenz überaus selten und hätte wohl eines ausdrücklichen Rechtsgrundverweises bedurft. Zudem würden auch in diesem Fall (ausländische) Gesellschaften erfasst, die nach schweizerischem Rechtsverständnis keine Handelsgesellschaften sind (vgl. oben). Und schliesslich würde dieser Ansatz mit der dann erforderlichen Informationsbeschaffung eine Quelle zusätzlicher Komplexität schaffen,[27] die nicht nur dem Vereinfachungszweck der Korporationsfiktion widerspräche, sondern für die auch kein vernünftiger Grund zu erkennen wäre. Nach der hier vertretenen Auffassung geht es deshalb um die

22 Nämlich die «Gesellschaft» in negativer Abgrenzung zu den natürlichen und juristischen Personen und die «Handelstätigkeit» in Form eines positiven Rechtsvergleichs.

23 Botschaft StHG/DBG, 159.

24 Diese Gesellschaften können nämlich grundsätzlich nicht wirtschaftlich zugehörig sein (vgl. Abschn. 4.1) und sind daher nicht regelungsbedürftig. Allenfalls werden sie zudem vom Auffangtatbestand der Personengesamtheit erfasst.

25 Es würde sich nämlich die Folgefrage stellen, ob die dann als Handelsgesellschaften geltenden (ausländischen) Rechtsfiguren nicht doch wirtschaftlich zugehörig sein könnten, womit der Besteuerungsanspruch ungerechtfertigt erweitert werden würde (vgl. Abschn. 2.).

26 Vgl. analog Fn. 12 und 14.

27 Siehe beispielsweise BMF-Schreiben Gz. IV C 2 für die steuerlichen Folgen in Deutschland bei Löschung einer britischen Limited aus dem britischen Handelsregister.

© IFF-HSG

(materielle[28]) Handelstätigkeit nach schweizerischem Rechtsverständnis. Das technische Argument des Methodendualismus (vgl. oben) sticht hiergegen nicht durch.

Somit ist der Begriff der Handelsgesellschaft im Ergebnis enger als jener der Personengesamtheit. Womit sich die Frage stellt, welche Bedeutung ihm überhaupt zukommt? Meines Erachtens ist ihm letztlich keine besondere Geltung beizumessen. Die Nennung des wohl häufigsten Anwendungsfalls dürfte der Klarstellung im Interesse der vereinfachten Gesetzesanwendung dienen.

3.3 Ausländisch

Wann eine Personengesamtheit ausländisch ist, ergibt sich nicht aus dem Gesetz. Der Auslandsbezug ist Tatbestandsvoraussetzung, weshalb er grundsätzlich nicht bereits nach den Kriterien für juristische Personen ermittelt werden kann, die erst Rechtsfolge der Korporationsfiktion sind. Gleichzeitig ist die Personengesamtheit grundsätzlich steuertransparent (Art. 10 DBG), sodass sich analoge Anknüpfungspunkte für den Auslandsbezug auch nicht ohne Weiteres aus dem übrigen Steuerrecht aufdrängen (vgl. Abschn. 3.1). Das Merkmal muss daher durch Auslegung konkretisiert werden. In der Literatur werden folgende Anknüpfungspunkte diskutiert: Sitz, Inkorporation, Unternehmen/Geschäftsbetrieb und Teilhaber.

3.3.1 Sitz

Nach Auffassung der Vertreter[29] des formal-gesellschaftsrechtlichen Ansatzes ist an das Gesellschaftsrecht anzuknüpfen.[30] Als Sitz gilt hiernach der in den Statuten bezeichnete Ort (Art. 21 Abs. 2 S. 1 IPRG). Fehlt eine solche Bezeichnung, so gilt als Sitz der Ort, an dem die Personengesamtheit tatsächlich verwaltet wird (Art. 21 Abs. 2 S. 2 IPRG).

Die herrschende Meinung[31] (inklusive der Vertreter des formal-gesellschaftsrechtlichen Ansatzes) spricht sich gegen die Sitztheorie aus. Dies ergibt sich bereits daraus, dass sich Rechtsprechung[32] und Gesetzgeber[33] aus Gründen der Rechtssicherheit[34] für die Inkorporationstheorie entschieden haben. Obgleich diese privatrechtlich motivierten Gründe für das Steuerrecht nicht in gleicher Weise tragen, wäre es wohl inkonsequent und der einheitlichen Rechtsordnung abträglich, würde man vom Gesellschaftsrecht ausgehen, um dann für steuerliche Zwecke der Sitztheorie zu folgen.

3.3.2 Inkorporation

Ebenfalls aus dem Gesellschaftsrecht ergibt sich als möglicher Anknüpfungspunkt der Ort der Inkorporation. Als dieser gilt derjenige Staat, nach dessen Rechtsvorschriften die Personengesamtheit organisiert ist, wenn sie die darin vorgeschriebenen Publizitäts- oder Registrierungsvorschriften dieses Rechts erfüllen oder, falls solche Vorschriften nicht bestehen, wenn sie sich nach dem Recht dieses Staates organisiert hat (Art. 154 Abs. 1 IPRG). Erfüllt die Personengesamtheit diese Voraussetzungen nicht, so untersteht sie dem Recht des Staates, in dem sie tatsächlich verwaltet wird (Art. 154 Abs. 2 IPRG).

Nach Donati[35] ist die Inkorporationstheorie auch steuerlich massgeblich; nach Salvi[36] werde ihr zumindest in der Verwaltungspraxis gefolgt. Die Mehrheit[37] lehnt indessen den formal-gesellschaftsrechtlichen Ansatz insgesamt ab. Dies wird einerseits mit der wirtschaftlichen

28 Zumindest iSd Kaufmanns nach Art. 934 Abs. 1 OR. Die (formelle) Handelstätigkeit iSd Nichtkaufmanns nach Art. 934 Abs. 2 OR ist nach dem Konzept der Korporationsfiktion, die (nur) ausländische Handelsgesellschaften erfassen will, denklogisch ausgeschlossen. Zur weiterführenden Frage, inwieweit neben dem handelsrechtlichen Kaufmannsbegriff auch der steuerrechtliche Händlerbegriff (insbes. iSd gewerbsmässigen Wertschriftenhändlers) Platz greifen könnte, vgl. Abschn. 4.1.

29 Donati, Besteuerung ausländischer Personengesellschaften in der Schweiz, 3 ff.; Donati, Aspekte ordentlicher Besteuerung ausländischer Personengesellschaften in der Schweiz, 139; Salvi, Schweizerische Besteuerung von Internationalen Personengesellschaften, 181.

30 Dies gilt auch für (bestimmte) Personengesamtheiten, die keine Gesellschaften sind (Art. 150 Abs. 1 IPRG).

31 Salvi, Schweizerische Besteuerung von Internationalen Personengesellschaften, 182; Donati, Besteuerung ausländischer Personengesellschaften in der Schweiz, 3 ff.; Donati, Aspekte ordentlicher Besteuerung ausländischer Personengesellschaften in der Schweiz, 139; Locher, Art. 11 DBG N 8; Duss, Interkantonale und internationale Aspekte der Unternehmensumstrukturierungen, 384; Meuter, Besteuerung von ausländischen Personengesamtheiten ohne juristische Rechtspersönlichkeit, 9.

32 BGE 117 II 494.

33 Art. 154 Abs. 1 IPRG.

34 Donati, Besteuerung ausländischer Personengesellschaften in der Schweiz, 6: «Die Anwendung der Sitztheorie vermag nicht zu garantieren, dass die einmal erlangte Rechtspersönlichkeit nicht nachträglich in Zweifel gezogen wird. Dies kann zu einer Häufung der Nichtigkeitsfälle führen. Aus diesem Grund wird die Sitztheorie den Gläubigerinteressen letztlich weniger gerecht als die Inkorporationstheorie.»

35 Donati, Besteuerung ausländischer Personengesellschaften in der Schweiz, 6.

36 Salvi, Schweizerische Besteuerung von Internationalen Personengesellschaften, 196.

37 Locher, Art. 11 DBG N 8; Duss, Interkantonale und internationale Aspekte der Unternehmensumstrukturierungen, 384; Meuter, Besteuerung von ausländischen Personengesamtheiten ohne juristische Rechtspersönlichkeit, 9; Höhn, Steuerprobleme bei schweizerischen Betriebsstätten ausländischer Unternehmen, 178.

© IFF-HSG

Betrachtungsweise[38] begründet und andererseits damit, dass die Inkorporationstheorie in Einzelfällen zu zweckwidrigen Ergebnissen[39] führe.[40]

3.3.3 Geschäftsbetrieb/Unternehmen

Nach Auffassung der Vertreter[41] des materiell-wirtschaftlichen Ansatzes ist an den Geschäftsbetrieb anzuknüpfen. Dies ergäbe sich aus dem für das Steuerrecht gültigen Grundsatz, wonach privatrechtliche Vereinbarungen (hier die Inkorporationstheorie) gegenüber den tatsächlichen Verhältnissen subsidiär sind (wirtschaftliche Betrachtungsweise).

Dieser Ansatz wird einerseits mit der Begründung kritisiert, die Anknüpfung an den Geschäftsbetrieb sei nur partiell brauchbar – ginge sie doch für Personengesamtheiten ins Leere, die kein Unternehmen betreiben.[42] Zudem liefe dieser Ansatz dem vorrangigen Gesetzeszweck der erhebungstechnischen Vereinfachung zuwider, da die Allokation des Unternehmens vor dem Hintergrund der Präponderanzmethode ähnlich schwierig sei.[43] Und schliesslich sei das Unternehmen steuerlich (anteilig) den Teilhabern zuzurechnen, weshalb es deren Einordnung zu folgen habe.[44] Dies ergäbe sich auch aus Art. 3 Abs. 1 lit. c und d OECD-MA, nach dem es nicht auf das Unternehmen selbst ankomme, sondern auf dessen Betreiber.[45]

3.3.4 Teilhaber

Die Mehrheit der Fachmeinungen[46] betrachtet daher die Ansässigkeit der Teilhaber als massgeblich. Dieser Ansatz wird im Wesentlichen mit der Steuersubjekt-Eigenschaft der (ausländischen) Teilhaber begründet.[47] Deren Besteuerung nach Sinn und Zweck der Regelung habe vereinfacht werden wollen.[48]

Die Anknüpfung an die Teilhaber führt allerdings zu dem ebenso zweckwidrigen Ergebnis, dass die Gewinnanteile der schweizerischen Teilhaber ebenfalls nach den für juristische Personen geltenden Vorschriften zu ermitteln wären. Eine Personengesamtheit mit schweizerischen Teilhabern und Geschäftsbetrieb in der Schweiz könnte folglich durch einen einzigen ausländischen Teilhaber «infiziert» werden. Dieses Problem wird von den Vertretern dieses Ansatzes übereinstimmend dadurch gelöst, dass die Korporationsfiktion nach ihrem Sinn und Zweck aus der Optik der Teilhaber anzuwenden sei.[49] Im Ergebnis führt dies dazu, dass auf dieselbe Personengesamtheit (partiell für die schweizerischen bzw. ausländischen Teilhaber) sowohl die Vorschriften für juristische als auch die für natürliche Personen anzuwenden sind (Zebra-Gesellschaft).

3.3.5 Eigene Meinung

Nach der hier vertretenen Auffassung ist in analoger Anwendung an die Merkmale des Art. 4 Abs. 1 S. 1 OECD-MA anzuknüpfen. Hiernach gilt eine Personengesamtheit dann als ausländisch, wenn der Ort ihrer Geschäftsleitung oder ein ähnliches Merkmal im Ausland liegt. Dies ergibt sich aus folgenden Überlegungen:

Das Gesellschaftsrecht kann bereits deshalb nicht massgeblich sein, weil die von der Korporationsfiktion erfassten Personengesamtheiten mehr (ausländische) Rechtsfiguren erfassen als nur Gesellschaften iSd Art. 150 Abs. 1 IPRG (vgl. Abschn. 3.1). Doch auch innerhalb des schweizerischen Rechtsverständnisses gäbe es Regelungslücken.[50] Folglich kommen Sitz und Inkorporation vorweg nicht als Anknüpfungspunkte für einen Auslandsbezug in Betracht.

38 Duss, Interkantonale und internationale Aspekte der Unternehmensumstrukturierungen, 384.

39 Locher, Art. 11 DBG N 8: «Nach diesem Kriterium [IPRG-Kriterien] wäre Art. 11 sogar dann anwendbar, wenn sich das Geschäft in der Schweiz befände und sämtliche Teilhaber hier ansässig wären, wenn nur die Inkorporation seinerzeit im Ausland erfolgte.»

40 Locher, Art. 11 DBG N 8; Meuter, Besteuerung von ausländischen Personengesamtheiten ohne juristische Rechtspersönlichkeit, 9; Brülisauer/Kriesi, Internationale Personenunternehmen im Einkommens- und Gewinnsteuerrecht der Schweiz, 278.

41 Duss, Interkantonale und internationale Aspekte der Unternehmensumstrukturierungen, 384; Höhn, Steuerprobleme bei schweizerischen Betriebsstätten ausländischer Unternehmen, 178.

42 Locher, Art. 11 DBG N 12.

43 Meuter, Besteuerung von ausländischen Personengesamtheiten ohne juristische Rechtspersönlichkeit, 11.

44 Brülisauer/Kriesi, Internationale Personenunternehmen im Einkommens- und Gewinnsteuerrecht der Schweiz, 277.

45 Locher, Art. 11 DBG N 13; Brülisauer/Kriesi, Internationale Personenunternehmen im Einkommens- und Gewinnsteuerrecht der Schweiz, 277; Lang/Reich/Schmidt, Personengesellschaften im Verhältnis Deutschland-Österreich-Schweiz, 3.

46 Locher, Art. 11 DBG N 13; Meuter, Besteuerung von ausländischen Personengesamtheiten ohne juristische Rechtspersönlichkeit, 11; Brülisauer/Kriesi, Internationale Personenunternehmen im Einkommens- und Gewinnsteuerrecht der Schweiz, 277 f.; Greminger/Bärtschi, Art. 11 DBG N 2; im Ergebnis Agner/Digeronimo/Neuhaus/Steinmann, 13.

47 Locher, Art. 11 N 13; Brülisauer/Kriesi, Internationale Personenunternehmen im Einkommens- und Gewinnsteuerrecht der Schweiz, 277.

48 Meuter, Besteuerung von ausländischen Personengesamtheiten ohne juristische Rechtspersönlichkeit, 11.

49 Nach Meuter entspricht diese Handhabung auch der Zürcher Verwaltungspraxis (Meuter, Besteuerung von ausländischen Personengesamtheiten ohne juristische Rechtspersönlichkeit, 16).

50 Namentlich sind einfache (ausländische) Gesellschaften, die sich keine Organisation gegeben haben, vom Gesellschaftsrecht ausgenommen (Art. 150 Abs. 2 IPRG), wohl aber von der Korporationsfiktion erfasst.

© IFF-HSG

Nach ihrem Sinn und Zweck (vgl. Abschn. 2) braucht es dort keine Korporationsfiktion, wo die selbständige juristische Rechtspersönlichkeit einer Personengesamtheit ausgeschlossen ist. Mit anderen Worten zielt die Korporationsfiktion also auf die Fälle, in denen eine – nach schweizerischem Rechtsverständnis transparente – Personengesamtheit nach ausländischem Rechtsverständnis überhaupt intransparent besteuert werden kann. Daraus ergibt sich die Frage, an welche Merkmale die ausländische Jurisdiktion ihre Besteuerung der – nach ihrem Rechtsverständnis intransparenten – Rechtsfigur anknüpfen würde. Nur diese Anknüpfungspunkte beschreiben einen sinnvollen Regelungsbereich der Korporationsfiktion.

Die Vielzahl theoretisch denkbarer Anknüpfungspunkte der verschiedenen ausländischen Jurisdiktionen würde den angestrebten Vereinfachungseffekt bei weitem überkompensieren. Das lokale Steuerrecht endet aber in seiner materiellen Wirkung – jedenfalls im Regelfall[51] – am DBA (steuerbegrenzende Wirkung). Woran auch immer eine ausländische Jurisdiktion also die Besteuerung des Einkommens einer – nach ihrem Rechtsverständnis intransparenten – Rechtsfigur knüpft, wird die effektive Besteuerung durch die DBA «normalisiert». Unter der vereinfachenden Prämisse homogener DBA sollte also aus schweizerischer Sicht die These zulässig sein, dass eine intransparente Besteuerung im Regelfall an die Merkmale des Art. 4 Abs. 1 S. 1 OECD-MA anknüpfen muss. Und nur dort besteht überhaupt Regelungsbedarf.

Weder der Geschäftsbetrieb noch die Teilhaber gelten als solche Anknüpfungsmerkmale, weshalb beide nach der hier vertretenen Auffassung zu verwerfen sind. Es ist nicht zu erkennen, weshalb diese bereits für juristische Personen untauglichen Anknüpfungsmerkmale für Personengesamtheiten geeigneter sein sollen – dies umso mehr, als die Korporationsfiktion eben gerade auf das Problem einer allfälligen Intransparenz abzielt. Weder Geschäftsbetrieb noch Unternehmen sind abkommensrechtlich persönliche Anknüpfungspunkte. Vielmehr spielen beide nur in den Verteilungsnormen eine Rolle, also im sachlichen Anwendungsbereich der DBA.[52] Auch die Teilhaber haben auf die – nach Sinn und Zweck der Korporationsfiktion massgebliche – Frage, wo eine intransparente Rechtsfigur steuerpflichtig sein könnte, keinen Einfluss. Deshalb stellt sich bei einer Personengesamtheit mit Geschäftsbetrieb in der Schweiz die Frage einer möglichen intransparenten Behandlung auch für die schweizerischen Teilhaber,[53] wenn der Ort der Geschäftsleitung (oder ein ähnliches Merkmal) im Ausland liegt. Die Zebra-Gesellschaft ist deshalb ein Scheinproblem.[54]

4 Sachlicher Anwendungsbereich

4.1 Wirtschaftliche Zugehörigkeit

Ausländische Handelsgesellschaften und andere ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit entrichten ihre Steuern nur dann nach den Bestimmungen für die juristischen Personen, wenn sie aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit in der Schweiz steuerpflichtig sind. Auch hier stellt sich die Frage nach dem Sinn dieses Tatbestandsmerkmals. Denn einerseits können Personengesamtheiten eben gerade nach schweizerischem Rechtsverständnis nicht (selbst) steuerpflichtig sein, auch nicht durch wirtschaftliche Zugehörigkeit. Diese ist ebenso Tatbestandsvoraussetzung und kann deshalb gleichfalls nicht bereits nach den Kriterien für juristische Personen ermittelt werden, die erst Rechtsfolge der Korporationsfiktion sind.[55] Andererseits können und sollen schweizerische Personengesamtheiten offensichtlich nicht gemeint sein. Ausländische Rechtsfiguren können aber – wenn überhaupt – immer nur qua wirtschaftlicher Zugehörigkeit in der Schweiz steuerpflichtig sein.[56] Weder nach Sinn und Zweck der Korporationsfiktion noch nach ihrer rechtssystematischen Stellung kann indessen von einer steuerbegründenden Norm ausgegangen werden (vgl. Abschn. 2). Nach der hier vertretenen Auffassung ist das Tatbestandsmerkmal daher redundant; eine schlichte Anknüpfung an ausländische Personengesamtheiten hätte genügt.

Dessen ungeachtet soll die wirtschaftliche Zugehörigkeit jedoch nachfolgend kurz untersucht werden für die Frage, inwieweit eine ausländische Personengesamtheit ihrer Art nach in den Anwendungsbereich der Korporationsfiktion gelangen kann. Folgende Anknüpfungspunkte kommen in Betracht:

4.1.1 Geschäftsbetriebe (Art. 4 Abs. 1 lit. a DBG) und Betriebsstätten (Art. 4 Abs. 1 lit. b DBG)

Geschäftsbetriebe sind nach schweizerischem Recht errichtete Personengesellschaften, die ihre tatsächliche Verwaltung[57] in der Schweiz haben und eine geschäftliche Tätigkeit in der Schweiz nach Art einer kaufmännischen Unternehmensführung[58] ausüben. Als Unternehmen sind hierbei organisierte Einheiten von Arbeit und Kapital zu verstehen, die selbstständig, nach aussen sichtbar und planmässig wirtschaftliche Leistungen für Dritte erbringen.[59] Als Betriebsstätte gilt eine feste Geschäftseinrichtung, in der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird (Art. 4 Abs. 2 DBG). Erforderlich sind jeweils feste oder ständige körperliche Anlagen oder Einrichtungen,[60] mittels derer sich ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil des Hauptbetriebs vollzieht.[61] Die Wesentlichkeit ergibt sich hierbei aus der Art der Geschäftstätigkeit (Relativität der Massstäbe).[62]

Umstritten ist, ob zum Geschäftsbetrieb ein Unterschied darin besteht, dass sich die Betriebsstätte auf rein vermögensverwaltende Tätigkeiten beschränken kann. Die Vertreter dieser Auffassung[63] begründen dies damit, dass Art. 4 Abs. 2 DBG von «Geschäftstätigkeit eines Unternehmens» spricht, Art. 5 Abs. 1 OECD-MA hingegen von «Tätigkeit eines Unternehmens». Daraus sei abzuleiten, dass das DBG die geschäftliche Seite stärker betonen wolle als das OECD-MA, welches Vermögensverwaltungsbetriebsstätten kenne.[64] Auch aufgrund der Zielsetzung des Art. 4 Abs. 1 lit. b DBG sei indessen dem Abkommensrecht ein höheres Gewicht beizumessen (Normenkollision).[65] Zudem wäre der abkommensrechtliche Betriebsstättenbegriff bei anderer Auslegung weiter als der innerstaatliche, was der rein steuerbegrenzenden Wirkung des Abkommensrechts widerspräche.[66]

Dem wird entgegengehalten,[67] aus einem weiteren Abkommensrecht ergäbe sich noch keine steuerbegründende Wirkung, sondern allenfalls eine virtuelle Doppelbesteuerung (Normenkonkurrenz).[68] Zudem könne eine Betriebsstätte, soll sie Teil des Geschäftsbetriebs sein,[69] ihrer Art nach nicht über diesen hinausgehen.[70] Meines Erachtens liesse sich ergänzen, dass sich der Geschäftsbezug, wenn nicht aus dem Tätigkeitsbegriff des Art. 5 Abs. 1 OECD-MA, so doch aber aus dem abkommensrechtlichen Unternehmensbegriff des Art. 5 Abs. 1 iVm Art. 3 Abs. 1 lit. c OECD-MA ergibt, der ebenfalls von «Geschäftstätigkeit» spricht. Diesen Argumenten ist nach der hier vertretenen Auffassung zuzustimmen: Der innerstaatliche Betriebsstättenbegriff ist insoweit deckungsgleich mit dem abkommensrechtlichen; eine Normenkollision liegt nicht vor.

Aus dieser Übereinstimmung allein folgt allerdings noch nicht, dass eine Beschränkung des Betriebsstättenbegriffs auf rein vermögensverwaltende Tätigkeiten ausgeschlossen ist. Denn grundsätzlich gilt für den Unternehmensbegriff des Art. 3 OECD-MA die anwenderstaatsorientierte Auslegung.[71] Soweit sich also aus dem lokalen Steuerrecht des Quellenstaats, hier der Schweiz, eine Anknüpfung für die beschränkte Steuerpflicht ergäbe, wäre sie insoweit auch abkommensrechtlich gedeckt. Als Grenzfall infrage kommt hierbei insbesondere der gewerbsmässige Wertschriftenhandel.

Dieser liegt vor, wenn An- und Verkäufe von Vermögensgegenständen in einer Art getätigt werden, die über die schlichte Vermögensverwaltung hinausgeht.[72] Hierzu erforderlich ist, dass die Handelstätigkeit in ihrer Gesamtheit systematisch auf Gewinnerzielungsabsicht gerichtet ist.[73] Für die Beurteilung werden insbesondere folgende

51 Ausnahmen hiervon sind sowohl auf abkommensrechtlicher Ebene (z. B. Missbrauchsbekämpfungsvorschriften) als auch auf lokaler Rechtsebene (z. B. Treaty Override) möglich. Sie gelten jedoch nur im Einzelfall und vermögen die grundsätzlichen Anknüpfungspunkte daher nicht in Frage zu stellen.

52 Ebenso die Betriebsstätte, die zudem nicht allein der Geschäftsbetrieb ist und daher ein nicht vergleichbarer Fall wäre.

53 Dieses vielfach zitierte Beispiel von Locher (Art. 11 DBG N 9) scheint die zentrale Bedeutung des Orts der Geschäftsleitung zu übersehen, die als potenzieller (und wohl auch wahrscheinlicher) Anknüpfungspunkt eines intransparent besteuernden Auslands ureigener Regelungsgegenstand der Korporationsfiktion ist. Übrigens könnte auch die Inkorporation ein solcher potenzieller Anknüpfungspunkt sein, wenn nämlich die ausländische Jurisdiktion steuerlich der Inkorporationstheorie folgt. Daher ist das Beispiel zur Widerlegung des formal-gesellschaftsrechtlichen Ansatzes ungeeignet, der mit anderen Argumenten zu vereinen ist (vgl. oben).

54 Donati beschreibt den Kern zwar zutreffend, erkennt wohl aber seine Ursache nicht und zieht daher keine Konsequenz: «Es ist m. a. W. nicht ersichtlich, weshalb für Schweizer Gesellschafter bezüglich der Frage der Rechtspersönlichkeit eine Ausnahme gemacht werden soll. [...] Die erwähnte Bestimmung sieht vielmehr vor, dass die ausländische Personengesellschaft selbst als juristische Person zu betrachten ist. Bei dieser Interpretation wird eine Ungleichbehandlung zwischen schweizerischen und ausländischen Teilhabern [...] vermieden.» (Donati, Besteuerung ausländischer Personengesellschaften in der Schweiz, 15).

55 Die Anwendung bspw. von Art. 51 DBG bleibt damit verschlossen.

56 Ähnlich Locher, Art. 4 DBG N 1. Insoweit ergibt sich ein Konnex der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zum Auslandsbezug (vgl. Abschn. 3.3).

57 Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 4 DBG N 9; Bauer-Balmelli/Omlin, Art. 4 DBG N 4. Nicht hingegen ihren Sitz (Locher, Art. 4 DBG N 7).

58 Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 4 DBG N 10.

59 Locher, Art. 4 DBG N 4.

60 Locher, Art. 4 DBG N 8 und 29 ff.; Agner/Jung/Steinmann, Art. 4 DBG N 4.

61 Locher, Art. 4 DBG N 8; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 4 DBG N 19 f.; Agner/Jung/Steinmann, Art. 4 DBG N 5.

62 Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 4 DBG N 22.

63 Locher, Art. 4 DBG N 32; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 4 DBG N 13 und 26.

64 Vogel/Lehner, Art. 5 OECD-MA N 25, für Vermietung und Verpachtung; Fresch/Strunk, Art. 5 OECD-MA N 70 ff.

65 Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 4 DBG N 26.

66 Locher, Art. 4 DBG N 24 und 32.

67 Agner/Jung/Steinmann, Art. 4 DBG N 6.

68 Zuweisung eines Besteuerungsrechts durch DBA ohne Inanspruchnahme durch das lokale Recht.

69 Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 4 DBG N 13.

70 Ähnlich Locher, Art. 4 DBG N 13.

71 Komm. OECD-MA, Art. 3 N 4.

72 BGer 12.11.2001, ASA 71 (2002/2003), 627; BGer 3.7.1998, ASA 66 (1997/98), 224.

73 KS 36 Gewerbsmässiger Wertschriftenhandel, Ziff. 4.1.

© IFF-HSG

© IFF-HSG

Indizien nach gewichtender Gesamtschau der Verhältnisse herangezogen: Quantitative Kriterien (z. B. Höhe des Transaktionsvolumens[74], Häufigkeit der Geschäfte[75], Haltedauer[76]), die Intensität der Fremdfinanzierung[77] und der Einsatz von Derivaten[78], ein systematisches und planmässiges Vorgehen[79] sowie der Einsatz spezieller Fachkenntnisse.[80] Meines Erachtens liesse sich ergänzen: Ein einheitliches Geschäftskonzept (z. B. Anlagestrategie oder Business Plan), die aktive Bewirtschaftung der Vermögensgegenstände bspw. durch Einflussnahme auf die Geschäftspolitik allfälliger Beteiligungsunternehmen (z. B. Stimmrechtspolitik), das Handeln für fremde Rechnung (z. B. Verwahrung von Fremdgeldern für Dritte) sowie der qualitative und quantitative Umfang der Handelstätigkeit im Verhältnis zu anderen Tätigkeiten (z. B. Hauptbeschäftigung).

Liegt hiernach ein gewerbsmässiger Wertschriftenhandel vor, so ist dieser nicht das Ergebnis einer graduellen Umqualifizierung. Mit anderen Worten wird eine rein vermögensverwaltende Tätigkeit nicht sukzessiv, d. h. erst ab einem bestimmten Punkt, zu selbständiger Erwerbstätigkeit. Vielmehr ist der gewerbsmässige Wertschriftenhandel bereits dem Grunde nach selbständige Erwerbstätigkeit iSd Art. 18 Abs. 2 DBG und somit originäre Geschäftstätigkeit. Soweit ersichtlich, ist daher weder ein Erfordernis noch eine Rechtfertigung auszumachen, ihn von den allgemeinen Grundsätzen der Betriebsstättenbesteuerung auszunehmen. Sind die übrigen Voraussetzungen der Betriebsstätte (vgl. oben) erfüllt, so begründet der gewerbsmässige Wertschriftenhandel deshalb nach der hier vertretenen Auffassung eine beschränkte Steuerpflicht durch wirtschaftliche Zugehörigkeit.[81]

4.1.2 Grundstücke (Art. 4 Abs. 1 lit. c und d DBG) und grundpfandgesicherte Forderungen (Art. 5 Abs. 1 lit. c DBG)

Eine wirtschaftliche Zugehörigkeit wird auch begründet durch:

- Eigentum an Grundstücken in der Schweiz (Art. 4 Abs. 1 lit. c Alt. 1 DBG);
- dingliche persönliche Nutzungsrechte an Grundstücken in der Schweiz (Art. 4 Abs. 1 lit. c Alt. 2 DBG);
- den dinglichen Nutzungsrechten wirtschaftlich gleichkommende persönliche Nutzungsrechte an Grundstücken in der Schweiz (Art. 4 Abs. 1 lit. c Alt. 3 DBG);
- Vermittlung von Grundstücken in der Schweiz (Art. 4 Abs. 1 lit. d Alt. 1 DBG);
- Handel mit Grundstücken in der Schweiz (Art. 4 Abs. 1 lit. d Alt. 2 DBG);
- Gläubigerschaft an Forderungen, die mit Grundstücken in der Schweiz grund- oder faustpfandgesichert sind (Art. 5 Abs. 1 lit. c Alt. 1 DBG);
- Nutzniessung an Forderungen, die mit Grundstücken in der Schweiz grund- oder faustpfandgesichert sind (Art. 5 Abs. 1 lit. c Alt. 2 DBG).

Als Grundstücke gelten die in Art. 655 Abs. 2 ZGB abschliessend aufgeführten Immobilien und im Grundbuch eingetragenen Rechte sowie deren Bestandteile (Art. 642 ZGB) und Zugehör (Art. 644 ZGB). Für den Eigentumsbegriff ist die juristische Betrachtungsweise massgeblich (Art. 641 ZGB).[82]

Dingliche persönliche Nutzungsrechte sind die Dienstbarkeiten (Art. 730 ff. ZGB), die Grundlasten (Art. 782 ff. ZGB) und die Pfandrechte (Art. 793 ZGB). Den dinglichen Nutzungsrechten wirtschaftlich gleichkommende persönliche Nutzungsrechte sind beispielsweise die unentgeltliche oder teilentgeltliche Überlassung eines Grundstücks,[83] nicht jedoch die Beteiligung an einer Immobiliengesellschaft.[84]

Die Vermittlung und der Handel setzen eine Geschäftstätigkeit voraus.[85] Für die Vermittlung spielt keine Rolle, ob sie für den Käufer oder Verkäufer des Grundstücks erbracht wird und ebenso wenig, ob es sich um Abschlussvermittlung (Art. 412 Abs. 1 Alt. 2 OR) oder blosse Nachweisvermittlung (Art. 412 Abs. 1 Alt. 1 OR) handelt.[86] Handel meint hier nicht die Übertragung von Eigentum,[87] sondern die unabhängige Vertretung durch Abschlussvollmacht für Dritte (Art. 32 OR).[88] In Abgrenzung zum Geschäftsbetrieb (Art. 4 Abs. 1 lit. a DBG) und zur Betriebsstätte (Art. 4 Abs. 1 lit. b DBG) suspendieren Vermittlung und Handel zwar einerseits das Erfordernis der festen Einrichtung[89] und andererseits das der Tätigkeit in der Schweiz.[90] Ein derart erweiterter Anknüpfungspunkt ist jedoch nicht vom vorrangigen Abkommensrecht gedeckt, sodass sich der Anwendungsbereich von Art. 4 Abs. 1 lit. d DBG auf diejenigen Fälle ohne DBA beschränkt.[91]

Für die Begriffe des Gläubigers und des Nutzniessers (Art. 745 ff. ZGB) ist jeweils die juristische Betrachtungsweise massgeblich.[92] Die Nutzniessung ist zu unterscheiden in die an der Forderung (Art. 5 Abs. 1 lit. c Alt. 2 DBG) und jene am Grundstück selbst (Art. 4 Abs. 1 lit. c Alt. 2 DBG). Nicht erfasst sind folglich die wirtschaftlich gleichkommenden Nutzungsrechte an inländisch grund- oder faustpfandgesicherten Forderungen, mittels derer meines Erachtens eine Partizipation an Schweizer Immobilien ohne beschränkte Steuerpflicht möglich sein sollte. Bei Gläubigerschaft und Nutzniessung ist der durch das lokale Schweizer Steuerrecht erweiterte Anknüpfungspunkt ebenfalls nicht vom vorrangigen Abkommensrecht gedeckt,[93] sodass sich der Anwendungsbereich von Art. 5 Abs. 1 lit. c DBG grundsätzlich[94] auch hier auf diejenigen Fälle ohne DBA beschränkt.[95]

4.2 Steuerpflicht

Weiteres Tatbestandsmerkmal der Korporationsfiktion ist, dass die ausländische Personengesamtheit aufgrund ihrer wirtschaftlichen Zugehörigkeit steuerpflichtig ist. Das Wort «aufgrund» impliziert hierbei einen Kausalzusammenhang in dem Sinne, dass die wirtschaftliche Zugehörigkeit für die Steuerpflicht ursächlich sein muss. Abgesehen davon, dass Personengesamtheiten eben gerade nach schweizerischem Rechtsverständnis nicht (selbst) steuerpflichtig sein können (vgl. Abschn. 4.1), wirft die Gesetzesformulierung die zusätzliche Frage auf, was dieser Kausalzusammenhang für eine allfällige Steuerbefreiung[96] bedeutet? Dies beispielsweise bei einer ausländischen Kollektivanlage in personengesellschaftlicher Satzungsform (z. B. luxemburgischer FCP, deutsche Investmentkommanditgesellschaft) vor dem Hintergrund, dass vergleichbare schweizerische Kollektivanlagen nur im Ausnahmefall (selbst) der Besteuerung unterliegen. Mit anderen Worten: Ist mit dem hier verwendeten Begriff der Steuerpflicht die (blosse) Unterstellung unter das schweizerische Steuerrecht gemeint oder aber die darüber hinausgehende (effektive) Steuerbarkeit? Im ersten Fall wäre das Tatbestandsmerkmal redundant, weil sich aus der wirtschaftlichen Zugehörigkeit nach ihrem ganzen Sinn und Zweck immer eine Unterstellung unter das schweizerische Steuerrecht ergibt. Im zweiten Fall ergäbe sich hingegen die Frage, ob eine Steuerbefreiung überhaupt möglich wäre oder ob die Korporationsfiktion hierdurch mangels Kausalzusammenhang zirkulär wieder aufgehoben werden würde.

Nach der hier vertretenen Auffassung sind die verschiedenen Gründe der Nicht-Besteuerung schweizerischer Kollektivanlagen jeweils nicht auf ausländische Personengesamtheiten übertragbar:

- Vertragliche Anlagefonds ohne direkten Grundbesitz haben keine Rechtspersönlichkeit iSv Art. 52 ff. ZGB.[97] Dies folgt daraus, dass zwischen den Anteilseignern untereinander keine Rechtsbeziehungen bestehen, sondern jeweils nur zwischen jedem einzelnen Anteilseigner und der Fondsleitung bzw. der Depotbank.[98] Aus Art. 78 Abs. 1 lit. a KAG und Art. 30 Abs. 1 KAG ergibt sich die zivilrechtliche Struktur einer Quasi-Kollektivtreuhand,[99] die gemäss Art. 10 Abs. 2 DBG zur transparenten Besteuerung führt. Folglich können vertragliche Anlagefonds ohne direkten Grundbesitz mangels Rechtsfähigkeit überhaupt nicht Steuersubjekt sein, womit sich die Frage einer Steuerbefreiung und deren Übertragbarkeit auf ausländische Kollektivanlagen erübrigt.[100] Dies gilt für Kommanditgesellschaften für kollektive Kapitalanlagen ohne direkten Grundbesitz gemäss

74 KS 36 Gewerbsmässiger Wertschriftenhandel, Ziff. 4.3.1.
75 BGer 12.11.2001, ASA 71 (2002/2003), 627.
76 BGer 9.7.1999, ASA 69 (2000/2001), 652; BGer 2.12.1999, ASA 69 (2000/2001), 788.
77 BGer 2.12.1999, ASA 69 (2000/2001), 788.
78 KS 36, Gewerbsmässiger Wertschriftenhandel, Ziff. 4.3.1.
79 BGer 9.7.1999, ASA 69 (2000/2001), 652; BGer 2.12.1999, ASA 69 (2000/2001), 788; BGer 23.10.2009, 2C.868/2008.
80 BGE 122 II 446; BGer 23.10.2009, 2C.868/2008.
81 Insoweit ergibt sich ein Konnex der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zur Handelstätigkeit (vgl. Abschn. 3.2).
82 Locher, Art. 4 DBG N 56; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 4 DBG N 34; Bauer-Balmelli/Omlin, Art. 4 DBG N 9; a. A. Agner/Jung/Steinmann, Art. 4 DBG N 7.
83 Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 4 DBG N 37.
84 Locher, Art. 4 DBG N 56; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 4 DBG N 34.
85 Insoweit ergibt sich ein Konnex der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zur Handelstätigkeit (vgl. 3.2).
86 Locher, Art. 4 DBG N 63; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 4 DBG N 41.
87 Da dies bereits unter Art. 4 Abs. 1 lit. c Alt. 1 DBG fällt.
88 Locher, Art. 4 DBG N 61 und 63; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 4 DBG N 42.
89 Locher, Art. 4 DBG N 67 f.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 4 DBG N 40.
90 Locher, Art. 4 DBG N 65; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 4 DBG N 43.
91 Locher, Art. 4 DBG N 70; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 4 DBG N 44; Bauer-Balmelli/Omlin, Art. 4 DBG N 13; Agner/Jung/Steinmann, Art. 4 DBG N 9.
92 Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 5 DBG N 35.
93 Da Forderungen, auch wenn sie grund- oder faustpfandgesichert sind, abkommensrechtlich als bewegliches Vermögen gelten (Bauer-Balmelli/Omlin, Art. 5 DBG N 16).
94 Nach vielen schweizerischen DBA können Hypothekarzinsen auch im Quellenstaat (idR beschränkt) besteuert werden (Locher, Art. 5 DBG N 29; Bauer-Balmelli/Omlin, Art. 5 DBG N 16).
95 Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 5 DBG N 40.
96 Gemeint sind hier nicht Steuerbefreiungen, die sich aus den für juristische Personen geltenden Vorschriften (z. B. Stiftungen, Vereine o. ä.) ergeben, da diese ebenfalls erst wie- der Rechtsfolge der Korporationsfiktion sind. Gemeint sind vielmehr Steuerbefreiungen aufgrund einer spezifischen Geschäftstätigkeit der (ausländischen) Personengesamtheit.
97 Hess, Besteuerung der kollektiven Kapitalanlagen und deren Anleger, 15.
98 «Kollektiv ist also nicht der Vertragsschluss, sondern lediglich die Anlage des gemeinsam aufgebrachten Kapitals. Der vertragliche Anlagefonds beruht mithin auf einem Bündel von Einzelverträgen.» (Hess, Besteuerung der kollektiven Kapitalanlagen und deren Anleger, 9).
99 KS 25 Kollektive Kapitalanlagen, Ziff. 2.
100 Aus diesem Grund erübrigt sich auch eine Gleichstellung mit der SICAV (vgl. nachfolgend) nach dem Grundsatz «same business, same rules» (so Hess, Besteuerung der kollektiven Kapitalanlagen und deren Anleger, 28).

© IFF-HSG
© IFF-HSG

Art. 99 KAG sowie für interne Sondervermögen entsprechend.[101]

- SICAV ohne direkten Grundbesitz werden, obwohl es sich um juristische Personen handelt, transparent besteuert.[102] Im Gegensatz zum vertraglichen Anlagefonds ohne direkten Grundbesitz kann dies jedoch dogmatisch nicht mit der Treuhand-Struktur begründet werden, sondern nur mit dem Grundsatz «same business, same rules».[103] Allerdings handelt es sich meines Erachtens steuersystematisch nicht um eine eigentliche Steuerbefreiung, sondern lediglich um den Verzicht auf eine (Unternehmens-)Besteuerung. Denn im reinen Inlandssachverhalt ist die SICAV allein zum Zweck des Transparenzprinzips steuerbefreit, um also die Besteuerung auf die Ebene des (ebenfalls inländischen) Anteilseigners zu verlagern. Für die Frage nach der Übertragbarkeit dieser Nicht-Besteuerung auf eine ausländische Kollektivanlage muss daher vor allem auch die Anteilseigner-Ebene in eine Gesamtbetrachtung einbezogen werden. Hier zeigt sich, dass die Korporationsfiktion insoweit der Kohärenz des Steuersystems dient: Wollte man nämlich diesen steuersystematischen Besteuerungsverzicht auf die Betriebsstätte einer ausländischen Personengesamtheit anwenden, so würde man die Besteuerung gleichfalls auf die Ebene des (nunmehr ausländischen) Anteilseigners verlagern, obwohl dieser doch durch die Betriebsstätte in der Schweiz beschränkt steuerpflichtig (und auch nicht anderweitig steuerbefreit) ist. Deshalb ermöglicht die Korporationsfiktion überhaupt erst die Gleichbehandlung zwischen inländischem und ausländischem Anteilseigner. Im Ergebnis ist die Nicht-Besteuerung der SICAV ohne direkten Grundbesitz daher ebenfalls nicht auf ausländische Kollektivanlagen übertragbar.
- Kollektive Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz[104] werden gemäss Art. 49 Abs. 2 S. 1 DBG iVm Art. 10 Abs. 2 DBG und SICAF gemäss Art. 49 Abs. 2 S. 2 DBG wie Kapitalgesellschaften, Anlagestiftungen gemäss Art. 49 Abs. 1 lit. b DBG als juristische Personen besteuert. Eine Steuerbefreiung ergibt sich weder explizit durch eine Positivnorm noch implizit durch Auslegung. Folglich stellt sich die Frage nach der Übertragbarkeit einer allfälligen Nicht-Besteuerung auf ausländische Personengesamtheiten nicht.
- Zertifikate auf kollektive Kapitalanlagen sind den kollektiven Kapitalanlagen selbst gleichgestellt.[105] Für die Frage der Übertragbarkeit einer allfälligen Nicht-Besteuerung auf ausländische Personengesamtheiten kann deshalb auf die bisherigen Ausführungen (vgl. oben) verwiesen werden.

In der Folge unterliegen entsprechende ausländische Kollektivanlagen in personengesellschaftlicher Satzungsform stets der (beschränkten) Steuerpflicht, für welche die wirtschaftliche Zugehörigkeit auch ursächlich ist. Andere Steuerbefreiungsnormen für (ausländische) Personengesamtheiten aufgrund einer spezifischen Geschäftstätigkeit sind nicht ersichtlich. Das Tatbestandsmerkmal der Steuerpflicht ist daher redundant; eine schlichte Anknüpfung an ausländische Personengesamtheiten hätte genügt.

5 Rechtsfolge

5.1 Gleichstellung

Ausländische Personengesamtheiten werden den inländischen juristischen Personen gleichgestellt, denen sie rechtlich oder tatsächlich am ähnlichsten sind (Art. 49 Abs. 3 DBG). Hieraus ergeben sich zunächst mehrere Zurechnungsfragen:

- Was bedeutet die Formulierung «entrichten ihre Steuern»?
- Wie steht die Korporationsfiktion zum OECD-Partnership-Report?
- Wie wirkt sich die Korporationsfiktion auf die steuerliche Wechselwirkung zwischen Personengesamtheit und Anteilseigner aus?
- Wie wirkt sich die Korporationsfiktion auf die Zurechnung des steuerlichen Anknüpfungspunkts aus?

Personengesamtheiten haben mangels Steuersubjektivität grundsätzlich keine (eigenen) Steuern.[106] Soweit die Korporationsfiktion dies aber voraussetzt, würde sie nach strengem Wortlaut stets ins Leere laufen. Umgekehrt liesse sich bei hinreichend weiter Auslegung die Antithese

101 Hess, Besteuerung der kollektiven Kapitalanlagen und deren Anleger, 28 und 33.
102 Botschaft KAG, 6429; KS 25 Kollektive Kapitalanlagen, Ziff. 2 und 3.1.
103 Hess, Besteuerung der kollektiven Kapitalanlagen und deren Anleger, 27. Bei dieser Auslegung muss es sich um eine Steuerbefreiung handeln, eben weil die SICAV als originär juristische Person grundsätzlich Gewinnsteuersubjekt ist. Soll sie dennoch nicht besteuert werden, so kann sich dies – sei es explizit durch eine Positivnorm oder implizit durch Auslegung – aber jedenfalls nur aus einer Steuerbefreiung ergeben.
104 Art. 59 KAG, Art. 103 Abs. 2 iVm Art. 121 Abs. 1 lit. a KAG, Art. 121 Abs. 3 und 4 KKV.
105 Hess, Besteuerung der kollektiven Kapitalanlagen und deren Anleger, 35.
106 Gemeint sind hier ausschliesslich Ertragssteuern (nicht bspw. Rechtsverkehrssteuern, Objektsteuern oder Substanzsteuern, für die auch Personengesamtheiten Steuersubjekt sein können).

© IFF-HSG

aufstellen, die Steuern seien der Personengesamtheit als Ergebnis der Korporationsfiktion zu Eigen geworden. Dieses Spektrum zeigt: Es stellt sich die Frage, inwieweit die (ausländische) Personengesamtheit durch die Korporationsfiktion zum Steuersubjekt wird.[107] Dies hätte wegen Art. 3 Abs. 1 lit. b OECD-MA insbesondere Auswirkungen auf die Abkommensberechtigung[108] und somit – aus schweizerischer Sicht – auf die gesamte Mechanik des OECD-Partnership-Reports.

Nach der hier vertretenen Auffassung ist die Formulierung «entrichten ihre Steuern» schlicht verunglückt. Gemeint sein können nur diejenigen Steuern, welche die Schweiz infolge der wirtschaftlichen Anknüpfung[109] erhebt – und zwar ungeachtet der Frage, wem diese Steuern zuzurechnen sind. Insbesondere kann die Korporationsfiktion nicht so weit gehen, dass durch sie jede ausländische Personengesamtheit (selbst) zum Steuersubjekt wird. Denn einerseits widerspräche eine solche Steuerbegründung dem rein verfahrensrechtlichen Charakter der Korporationsfiktion (vgl. 2). Zudem stünde sie im systematischen Gegensatz dazu, dass die Schweiz Personengesellschaften mangels Abkommensberechtigung in fast der Hälfte ihrer DBA[110] erst ausdrücklich als ansässige Personen bezeichnen muss. Und schliesslich liefe es dem von der Schweiz grundsätzlich anerkannten OECD-Partnership-Report zuwider, wonach der Quellenstaat grundsätzlich an die Steuersubjekt-Qualifikation des Sitzstaates der Personengesellschaft gebunden sein soll.[111]

Umgekehrt zu dem Problem, was die Korporationsfiktion für die Steuersubjektivität ausländischer Personengesamtheiten in der Schweiz als Quellenstaat bedeutet, lässt sich auch fragen, inwieweit sie auf den Sitzstaat der Personengesamtheit bzw. den Ansässigkeitsstaat der Anteilseigner zurückwirkt. Denn gemäss OECD-Partnership-Report soll ferner der Ansässigkeitsstaat für die Vermeidung der Doppelbesteuerung grundsätzlich an die Einkünfte-Qualifikation des Quellenstaats gebunden sein.[112] Wegen des schweizerischen Vorbehalts gegen die dynamische Qualifikationsverkettung[113] dürfte dies nur insoweit ohne Auswirkungen bleiben, als es infolge der Korporationsfiktion zu einer Mehrbelastung[114] im Vergleich zum Inkrafttreten des jeweiligen DBA käme. In allen anderen Fällen sind Rückwirkungen auf den Sitzstaat der Personengesamtheit und somit den Ansässigkeitsstaat der Anteilseigner[115] nach der hier vertretenen Auffassung möglich. Insbesondere braucht der Ansässigkeitsstaat eine Doppelbesteuerung nicht zu vermeiden, wenn im Quellenstaat keine Besteuerung erfolgt und bei zutreffender Abkommensanwendung (also aufgrund des reinen Qualifikationskonflikts) eine Doppelfreistellung drohen würde.[116] Käme es also infolge der Korporationsfiktion beispielsweise zu einer Freistellung in der Schweiz,[117] so kann Doppelbesteuerung drohen.

Wird die Steuersubjektivität der ausländischen Personengesamtheit als Folge der Korporationsfiktion verneint, so eröffnen sich hieraus jedoch zumindest für den Spezialfall einer Kollektivanlage neue Unklarheiten. Namentlich fragt sich, ob dem Anteilseigner selbst durch seine Beteiligung an der ausländischen Kollektivanlage deren gewerbsmässiger Wertschriftenhandel zugerechnet wird (Infektion).[118] Dies für sich genommen ist weniger von Bedeutung, wenn der Anteilseigner ohnehin bereits originär gewerbsmässig tätig ist. Es hat allerdings Folgewirkung auf die Frage, ob dem Anteilseigner selbst durch seine Beteiligung an der ausländischen Kollektivanlage auch deren Betriebsstätte in der Schweiz (mittelbar) zugerechnet wird. Dies ist nämlich bei Beteiligungen an Personen(handels)gesellschaften – mangels deren Steuersubjektivität – grundsätzlich der Fall.

Für inländische Kollektivanlagen hat sich der Bundesrat hierzu, in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung,[119] wie folgt geäussert: «Da bei den neuen kollektiven Kapitalanlagen gesetzlich sichergestellt ist, dass die rechtliche und faktische ‹Distanz› zwischen dem Anleger

107 Donati, Besteuerung ausländischer Personengesellschaften in der Schweiz, 15.
108 Besonders deutlich im Dreiecksfall, wenn anstelle des DBA mit dem Ansässigkeitsstaat des Anteilseigners nunmehr das DBA mit dem Sitzstaat der Personengesamtheit zur Anwendung käme (vgl. Fn. 117).
109 Unter Berücksichtigung allfälliger DBA.
110 Belgien, Bulgarien, Dänemark, Deutschland, Elfenbeinküste, Finnland, Frankreich, Griechenland, Grossbritannien, Irland, Island, Italien, Japan, Kanada, Kroatien, Österreich, Portugal, Schweden, Slowenien, Tunesien, USA.
111 OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, N 28.
112 OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, N 107.
113 OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Anhang II, N 27.
114 Hier stellt sich die weiterführende Frage, wie bzw. bei wem diese Mehrbelastung gegebenenfalls zu ermitteln ist (juristische vs. wirtschaftliche Doppelbesteuerung). An dieser Stelle soll jedoch die schlichte Feststellung genügen, dass die nachfolgend erläuterten Nebeneffekte jedenfalls nicht ausgeschlossen werden können.
115 Beispielsweise für das Problem der konkurrierenden Quellensteuer-Rückforderung.
116 OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, N 109 f.
117 Etwa wenn als Ergebnis der Korporationsfiktion nunmehr Drittlands-DBA zur Anwendung kämen. Die Entstehung von Dreiecksverhältnissen infolge der Korporationsfiktion wäre in ihren Konsequenzen kaum mehr absehbar.
118 Hess, Besteuerung der kollektiven Kapitalanlagen und deren Anleger, 20.
119 BGer 13.2.2003, StR 2003, 358; BGer 21.10.1996, ASA 66 (1997/98), 381.

© IFF-HSG

und dem Verwalter der kollektiven Kapitalanlage gegeben ist, sind die Anleger auch bei den neuen Formen in Übereinstimmung mit der heutigen Praxis nicht als gewerbsmässige Wertschriftenhändler zu qualifizieren.»[120] Im Kern geht es also darum, dass der Anteilseigner – im Gegensatz zur «normalen» Personen(handels)gesellschaft – keine Kontrolle über deren Tätigkeit hat. Der Anteilseigner selbst ist dann durch seine Beteiligung an der ausländischen Kollektivanlage kein gewerbsmässiger Wertschriftenhändler, weshalb ihm allein hieraus auch keine Betriebsstätte zugerechnet werden kann.

Es drängt sich die Frage auf, ob dieses Argument auf ausländische Kollektivanlagen übertragbar ist. Dagegen könnte sprechen, dass die Kontrolle Gegenstand eines erneuten Rechtsvergleichs zu werden droht, der nach Sinn und Zweck der Korporationsfiktion eben gerade suspendiert werden soll. Dafür spricht jedoch, dass die Rechtsprechung auch eine rein faktische Kontrolllosigkeit[121] genügen liess, sodass es auf die (ausländische) Rechtsstellung des Anteilseigners nicht ankommt. Allerdings könnte mit einer solch weiten Auslegung auch die These aufgestellt werden, der Anteilseigner einer jeden Publikumspersonenhandelsgesellschaft (z. B. Kommanditaktionär einer originär gewerblichen Publikumskommanditgesellschaft auf Aktien) sei faktisch kontrolllos.

Nach der hier vertretenen Auffassung ist das Kriterium der Kontrolle (bzw. der Kontrolllosigkeit) grundsätzlich auf ausländische Kollektivanlagen übertragbar, und zwar entgegen der herrschenden Meinung auch im Verhältnis zum schweizerischen Anteilseigner. Denn die Merkmale einer rein faktischen Kontrolllosigkeit (Tatfrage) sind für schweizerische und ausländische Anteilseigner dieselben. Auf die Rechtsstellung des Anteilseigners (Rechtsfrage) kommt es nicht an, weshalb sich ein Rechtsvergleich erübrigt. Allerdings sollte die Rechtsprechung ihre Wirkung auf die viel diverseren Auslandssachverhalte im Auge behalten, wenn sie über innerschweizerische Sachverhalte entscheidet. Bei dem Anteilseigner einer ausländischen Kollektivanlage ist daher die vom Gesetzgeber geforderte qualifizierte Distanz zum Verwalter gegeben, sodass er selbst durch seine Beteiligung allein nicht zum gewerbsmässigen Wertschriftenhändler wird. In der Folge ist ihm weder eine ausländische noch eine inländische Betriebsstätte der Kollektivanlage zuzurechnen. Dies sollte analog für andere Anknüpfungspunkte der beschränkten Steuerpflicht (z. B. Grundstücke, grundpfandgesicherte Forderungen) gelten.[122]

5.2 Ähnlichkeit

5.2.1 Rechtliche

Für die Gleichstellung der ausländischen Personengesamtheit mit der schweizerischen juristischen Person stellt die Korporationsfiktion einerseits auf die rechtliche und andererseits auf die tatsächliche Ähnlichkeit ab. Das Kriterium der rechtlichen Ähnlichkeit wird nach herrschender Meinung[123] als untauglich verworfen und nur für den Rechtsformvergleich der ausländischen juristischen Personen betrachtet. Denn die für Personengesamtheiten prägenden Wesensmerkmale (z. B. Haftung, Erfolgsverteilung, Gesellschafter-Vertretung, Übertragbarkeit der Anteile, etc.) sind mit denen der juristischen Personen eben gerade unvereinbar. Ein derartiger Rechtsvergleich würde nicht nur den von der Korporationsfiktion angestrebten Vereinfachungszweck wieder aufheben, sondern die Komplikationen bis zur Unmöglichkeit steigern. Die herrschende Meinung betrachtet daher für Personengesamtheiten das Kriterium der tatsächlichen Ähnlichkeit als massgeblich.

Dem ist nach der hier vertretenen Auffassung zuzustimmen. Zwar gibt es ausländische Formen von Personengesamtheiten, die einer juristischen Person stark angenähert sein können (z. B. Kommanditgesellschaft auf Aktien, Limited Liability Company, vertraglicher Anlagefonds). Allerdings würde das Kriterium der rechtlichen Ähnlichkeit auch im besten Fall stets einen Rechtsformvergleich erzwingen, der nach Sinn und Zweck der Korporationsfiktion eben gerade suspendiert werden soll.

5.2.2 Tatsächliche

Die herrschende Meinung[124] stellt für das Kriterium der tatsächlichen Ähnlichkeit auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise ab, namentlich ob ein kaufmännisches Unternehmen geführt wird oder nicht. Bejahendenfalls sei die (ausländische) Personengesamtheit insgesamt nach den Bestimmungen für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften zu besteuern, andernfalls nach denen für Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen. Ein anderes Kriterium als das der Führung eines kaufmännischen Unternehmens käme jedenfalls solange nicht in Frage, als es um ein ausländisches Unternehmen ginge, welches keine juristische Persönlichkeit aufweist und im Sitzstaat auch nicht als Steuersubjekt behandelt wird.[125] Zudem könne in der Praxis regelmässig nur auf die Tätigkeit der schweizerischen Betriebsstätte abgestellt werden.[126]

Nach der hier vertretenen Auffassung ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise für das Kriterium der tatsächlichen Ähnlichkeit zwar massgeblich, jedoch nicht primär und schon gar nicht allein bezogen auf die Führung eines kaufmännischen Unternehmens. Dies bereits deshalb, weil die Korporationsfiktion mehr (ausländische) Personengesamtheiten erfasst als nur Unternehmen (vgl. Abschn. 3.1) und deshalb auch mehr steuerliche Anknüpfungspunkte als nur Betriebsstätten (vgl. Abschn. 4.1).[127] Die herrschende Auffassung führt deshalb zu widersprüchlichen Ergebnissen, etwa dass vermögensverwaltende Personengesamtheiten auch Unternehmensträgerstiftungen, nicht hingegen aber Holdinggesellschaften gleichgestellt werden könnten. Ursache hierfür ist, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise nur einseitig auf die (ausländische) Personengesamtheit angewendet wird – nicht aber konsequent auch auf die Vergleichsgruppe der inländischen juristischen Personen, denen schlichtweg qua Rechtsform eine bestimmte wirtschaftliche Tätigkeit (typisierend) unterstellt wird.

Meines Erachtens muss sich die Gleichstellung nach der tatsächlichen Ähnlichkeit konsequent von der Rechtsform lösen – auch jener der inländischen juristischen Personen. Nicht ganze Besteuerungsregime einzelner Rechtsformen (z. B. Stiftungen) sind insgesamt auf die ausländische Personengesamtheit anzuwenden, sondern *einzelne* Normen *aller* juristischen Personen, soweit diese nach ihrem *individuellen* Normzweck dem Kriterium der tatsächlichen Ähnlichkeit *jeweils* entsprechen (z. B. Holdingprivileg für vermögensverwaltende ausländische Erbengemeinschaft). An die Stelle des (suspendierten) Rechtsformvergleichs tritt ein Vergleich der wirtschaftlichen Ähnlichkeit.[128] Dies entspricht insoweit auch dem Wortlaut der Korporationsfiktion, als dort einerseits von den «*Bestimmungen für* die juristischen Personen» (Art. 11 DBG) die Rede ist und andererseits von «*den inländischen juristischen Personen* [Mehrzahl, Anm. des Verf.], *denen* sie rechtlich oder tatsächlich am ähnlichsten *sind*» (Art. 49 Abs. 3 DBG).

Das Kriterium der wirtschaftlichen Ähnlichkeit ist – bei konsequenter Anwendung – auch ohne Weiteres auf andere steuerliche Anknüpfungspunkte (z. B. Grundstücke) übertragbar. Deshalb ist nach der hier vertretenen Auffassung weder ein Erfordernis noch eine Berechtigung auszumachen und für die Frage der tatsächlichen Ähnlichkeit allein auf die Tätigkeit der schweizerischen Betriebsstätte abzustellen. Vielmehr muss die Personengesamtheit insgesamt nach Massgabe der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gewürdigt werden.[129]

6 Zusammenfassung

Die Korporationsfiktion ist ein Set schweizerischer Gesetzesnormen, nach welchen ausländische Personengesamtheiten für Zwecke der inländischen Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden. Ihr Ziel ist die erhebungstechnische Vereinfachung, indem sie den Rechtsformvergleich jener ausländischen Rechtsfiguren suspendiert, die nach schweizerischem Rechtsverständnis keine juristischen Personen sind. Hinter diesen verfahrensrechtlichen Zweck der Korporationsfiktion tritt ihr materiell-rechtlicher Charakter zurück. Vor dem Hintergrund, dass die Schweiz für die steuerliche Behandlung von Personengesamtheiten eigentlich dem Transparenzprinzip folgt, stellt die Korporationsfiktion einen steuersystematischen Fremdkörper dar.

Als Personengesamtheiten gelten nach der hier vertretenen Auffassung jegliche Arten von Gesellschaften, nichtgesellschaftlichen Personengruppen, Eigentumsgemeinschaften und dergleichen. Gesetzlicher Hauptanwendungsfall der Korporationsfiktion ist die Handelsgesellschaft nach schweizerischem Rechtsverständnis. Zur Frage, wann eine Personengesamtheit als ausländisch zu

120 Botschaft KAG, 6430.

121 Im Urteil BGer 13.2.2003, StR 2003, 358, ging es um die aufgrund des praktizierten Schneeballsystems nicht im Einzelnen nachzuvollziehenden Transaktionen, die einzelnen Anlegern nicht konkret zuzurechnen sind.

122 Mit Ausnahme des Geschäftsbetriebs, da dieser als Beteiligung an einer (schweizerischen) Personengesellschaft mit geschäftlicher Tätigkeit (vgl. Abschn. 4.1) direkte gesellschaftsrechtliche Kontrolle ermöglicht.

123 Locher, Art. 49 DBG N 34; Donati, Besteuerung ausländischer Personengesellschaften in der Schweiz, 9; Salvi, Schweizerische Besteuerung von Internationalen Personengesellschaften, 195; Meuter, Besteuerung von ausländischen Personengesamtheiten ohne juristische Rechtspersönlichkeit, 16; Richner/Frei/Kaufmann/ Meuter, Art. 49 DBG N 40; Athanas/Giglio, Art. 49 DBG N 22; Athanas/Widmer, Art. 20 StHG N 21.

124 Locher, Art. 49 DBG N 35; Donati, Besteuerung ausländischer Personengesellschaften in der Schweiz, 8; Meuter, Besteuerung von ausländischen Personengesamtheiten ohne juristische Rechtspersönlichkeit, 17; Richner/Frei/Kaufmann/ Meuter, Art. 49 DBG N 40; Athanas/Giglio, Art. 49 DBG N 22; Athanas/Widmer, Art. 20 StHG N 21.

125 Agner/Jung/Steinmann, Art. 49 DBG N 10.

126 Meuter, Besteuerung von ausländischen Personengesamtheiten ohne juristische Rechtspersönlichkeit, 17; Richner/Frei/Kaufmann/ Meuter, Art. 49 DBG N 40.

127 Von Locher, Art. 49 DBG N 36, zutreffend erkannt, ohne daraus aber Konsequenzen zu ziehen.

128 Ob diese schwierige Abgrenzung dem erstrebten Vereinfachungszweck der Korporationsfiktion förderlich ist, dürfte klar in Zweifel stehen. Sie ist aber das konsequente Ergebnis der vom Gesetzgeber gewählten und gewollten Formulierung.

129 Dem schlichten Grundstück einer ausländischen Personengesamtheit kann allein nicht anzusehen sein, ob es betrieblich (d. h. im Rahmen eines Unternehmens) oder nicht-betrieblich (z. B. im Rahmen einer Vermögensverwaltung) genutzt wird. Dies ergibt sich erst aus dem Kontext der (übrigen) wirtschaftlichen Tätigkeit der Personengesamtheit.

© IFF-HSG
© IFF-HSG

gelten hat, teilen sich die Lehrmeinungen in die nach dem formal-gesellschaftsrechtlichen und jene nach dem materiell-wirtschaftlichen Ansatz. Meines Erachtens ist für die Frage der Lokalisation indessen an die für juristische Personen geltenden abkommensrechtlichen Merkmale in analoger Anwendung anzuknüpfen. Dies ergibt sich aus Sinn und Zweck der Korporationsfiktion, die den Rechtsformvergleich nur dort zu suspendieren braucht, wo eine – vom schweizerischen Rechtsverständnis abweichende – intransparente Besteuerung zumindest möglich erscheint. Aufgrund der steuerbegrenzenden Wirkung ist dies grundsätzlich nur in Fällen denkbar, in denen allfällige steuerliche Anknüpfungspunkte einer ausländischen Jurisdiktion auch abkommensrechtlich gedeckt sind.

Die Korporationsfiktion gilt nur für Zwecke der inländischen Besteuerung, also bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit. Eine allfällige (schweizerische) Steuerbefreiung aufgrund einer spezifischen Geschäftstätigkeit der ausländischen Personengesamtheit steht der für die Korporationsfiktion erforderlichen Steuerpflicht nicht entgegen. Die für schweizerische Kollektivanlagen ursächliche Nicht-Besteuerung ist nicht auf vergleichbare ausländische Personengesamtheiten übertragbar; weitere Steuerbefreiungstatbestände aufgrund einer spezifischen Geschäftstätigkeit sind nicht ersichtlich.

Die Korporationsfiktion geht in ihrer Rechtsfolge nicht so weit, dass sie einer ausländischen Personengesamtheit zur Abkommensberechtigung verhilft. Hingegen kann nach der hier vertretenen Auffassung nicht ausgeschlossen werden, dass die Korporationsfiktion auf die Abkommensanwendung des Sitzstaats der Personengesellschaft zurückwirkt und somit auf die – aus schweizerischer Sicht – gesamte Mechanik des OECD-Partnership-Reports Einfluss nimmt. Ein allfälliger gewerbsmässiger Wertschriftenhandel der ausländischen Personengesamtheit wirkt nicht auf den Anteilseigner durch, sodass diesem weder eine ausländische noch eine inländische Betriebsstätte (anteilig) zuzurechnen ist.

Für die Gleichstellung der ausländischen Personengesamtheit mit der schweizerischen juristischen Person ist die rechtliche Ähnlichkeit nach herrschender Meinung, die hier geteilt wird, untauglich. Genau deshalb muss sich aber meines Erachtens auch die Gleichstellung nach der tatsächlichen Ähnlichkeit konsequent von der Rechtsform lösen. In der Folge sind nicht ganze Besteuerungsregime einzelner schweizerischer Rechtsformen insgesamt auf die ausländische Personengesamtheit anzuwenden, sondern einzelne Normen aller juristischen Personen, soweit diese jeweils den erhebungstechnischen Vereinfachungszweck der Korporationsfiktion erfüllen. An die Stelle des suspendierten Rechtsformvergleichs tritt ein gesamtheitlicher Vergleich der wirtschaftlichen Ähnlichkeit.

Literatur

Agner Peter/Digeronimo Angelo/Neuhaus Hans-Jürg/Steinmann Gotthard, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Ergänzungsband, Zürich 2000

Agner Peter/Jung Beat/Steinmann Gotthard, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995

Athanas Peter/Giglio Giuseppe, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. A., Basel 2008

Athanas Peter/Widmer Stefan, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A., Basel u. a. 2002

Bauer-Balmelli Maja/Omlin Lucia, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. A., Basel 2008

Brüslisauer Peter/Kriesi Marcel R., Internationale Personenunternehmen im Einkommens- und Gewinnsteuerrecht der Schweiz, FStR 2007, 271

Donati Davide G. S., Besteuerung ausländischer Personengesellschaften in der Schweiz, Basel u. a. 2001

– Aspekte ordentlicher Besteuerung ausländischer Personengesellschaften in der Schweiz, StR 2002, 138

Duss Marco, Interkantonale und internationale Aspekte der Unternehmensumstrukturierungen, in: Reich Markus/Duss Marco, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel/Frankfurt am Main 1996, 351

Fresch Axel/Strunk Günther, in: Strunk Günther/Kaminski Bert/Köhler Stefan (Hrsg.), Aussensteuergesetz DBA (Loseblattsammlung), Ergänzungslieferung März 2012

Greminger Bernhard J./Bärtschi Bettina, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. A., Basel 2008

Hess Toni, Die Besteuerung der Anlagefonds und der anlageähnlichen Instrumente sowie deren Anteilsinhaber in der Schweiz, Zürich 2001

– Besteuerung der kollektiven Kapitalanlagen und deren Anleger, zsis 11/2013, 6

© IFF-HSG

Höhn Ernst, Steuerprobleme bei schweizerischen Betriebsstätten ausländischer Unternehmen, ASA 65 (1996/97), 171

Lang Michael/Reich Markus/Schmidt Christian, Personengesellschaften im Verhältnis Deutschland-Österreich-Schweiz, IStR 2007, 1

Locher Peter, Kommentar zum DBG. Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil Art. 1–48 DBG, Basel 2001

Meuter Hans Ulrich, Besteuerung von ausländischen Personengesamtheiten ohne juristische Rechtspersönlichkeit, ZStP 2008, 1

Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan/Meuter Hans Ulrich, Handkommentar zum DBG, 2. A., Zürich 2009

Salvi Irene, Schweizerische Besteuerung von Internationalen Personengesellschaften, ASA 64 (1995/96), 177

Vogel Klaus/Lehner Moris, Doppelbesteuerungsabkommen, 5. A., München 2008

Rechtsquellen

DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11

IPRG, BG über das Internationale Privatrecht (IPRG) (vom 18.12.1987), SR 291

OR, BG betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (vom 30.3.1911), SR 220

StG ZH, Steuergesetz (des Kantons Zürich) (vom 8.6.1997), LS 631.1

StHG, BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) (vom 14.12.1990), SR 642.14

ZGB, Schweizerisches Zivilgesetzbuch (vom 10.12.1907), SR 210

Materialien, Dokumente

Botschaft StHG/DBG, Botschaft des Bundesrates zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer (vom 22.5.1983), BBl 1983 III, 1

OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, Paris 1999

Botschaft KAG, Botschaft des Bundesrates zum Bundesgesetz über die kollektiven Kapitalanlagen (vom 23.9.2005), BBl 2005, 6395

OECD-MA, OECD Model Tax Convention, in: OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (Stand 22.7.2010), Paris 2010

Komm. OECD-MA, Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, in: OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (Stand 22.7.2010), Paris 2010

Schreiben Gz. IV C 2 – S 2701/10/10002 des Bundesfinanzministeriums betr. den steuerlichen Folgen der Löschung einer britischen Limited aus dem britischen Handelsregister (vom 6.1.2014)

Praxisanweisungen

KS 25 Kollektive Kapitalanlagen, Kreisschreiben Nr. 25 der ESTV betr. der Besteuerung kollektiver Kapitalanlagen und ihrer Anleger (vom 5.3.2009)

KS 36 Gewerbsmässiger Wertschriftenhandel, Kreisschreiben Nr. 36 der ESTV betr. dem gewerbsmässigen Wertschriftenhandel (vom 27.7.2012)

© IFF-HSG