

Internationale Personenunternehmen im Einkommens- und Gewinnsteuerrecht der Schweiz (2. Teil)

Dr. iur. Peter Brülisauer*/Lic. iur. Marcel R. Kriesi**

Inhalt

In der vorangehenden Ausgabe:

1	Einleitung
2	Grundlagen
2.1	Rechtliche Grundlagen
2.1.1	Unilaterales Recht
2.1.2	Bilaterales Recht
2.2	Grundbegriffe
2.2.1	Internationales Personenunternehmen
2.2.2	Schweizerisches und ausländisches Unternehmen
2.2.3	Geschäftsbetrieb und Betriebsstätte
2.3	Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung bei Personenunternehmen

In dieser Ausgabe:

3	Spezifische internationale Fallkonstellationen
3.1	Geschäftsbetrieb in der Schweiz
3.1.1	Ohne Betriebsstätte im Ausland
3.1.1.1	Ansässigkeit beider Teilhaber im Ausland
3.1.1.2	Ansässigkeit je eines Teilhabers in der Schweiz und im Ausland
3.1.2	Mit Betriebsstätte im Ausland
3.1.2.1	Ansässigkeit beider Teilhaber in der Schweiz
3.1.2.2	Ansässigkeit beider Teilhaber im Ausland
3.1.2.3	Ansässigkeit je eines Teilhabers in der Schweiz und im Ausland
3.2	Geschäftsbetrieb im Ausland
3.2.1	Ohne Betriebsstätte in der Schweiz
3.2.1.1	Ansässigkeit beider Teilhaber in der Schweiz
3.2.1.2	Ansässigkeit je eines Teilhabers in der Schweiz und im Ausland
3.2.2	Mit Betriebsstätte in der Schweiz
3.2.2.1	Ansässigkeit beider Teilhaber in der Schweiz
3.2.2.2	Ansässigkeit beider Teilhaber im Ausland
3.2.2.3	Ansässigkeit je eines Teilhabers in der Schweiz und im Ausland
4	Conclusio
	Literatur
	Rechtsquellen
	Materialien

* Dipl. Steuerexperte, Partner, Ernst & Young AG, Zürich,
peter.brueelisauer@ch.ey.com.

** Dipl. Steuerexperte, Manager, Ernst & Young AG, Zug,
marcel.kriesi@ch.ey.com.

3 Spezifische internationale Fallkonstellationen

Die im ersten Teil dargestellten Grundlagen stellen das «Grundgerüst» der Besteuerung internationaler Personenunternehmen dar. Um jene Ausführungen zu veranschaulichen und verständlicher zu machen, sollen im Folgenden spezifische Fallkonstellationen untersucht werden. Diese ergeben sich mit Bezug auf die folgenden drei Dimensionen bzw. Fragestellungen:

- Wo befindet sich der Geschäftsbetrieb? Dieser kann sich entweder in der Schweiz oder im Ausland befinden.
- Wird im anderen Staat – d. h. im Ausland bei einem Geschäftsbetrieb in der Schweiz bzw. in der Schweiz bei einem Geschäftsbetrieb im Ausland – eine Betriebsstätte unterhalten?
- Wo sind die Teilhaber ansässig? Sie können vollständig in der Schweiz, vollständig im Ausland oder teilweise in der Schweiz und im Ausland ansässig sein.

Um die Fallkonstellationen möglichst einfach zu halten und um Doppelspurigkeiten zu vermeiden, werden die folgenden Einschränkungen und Annahmen vorgenommen:

- Am untersuchten Personenunternehmen sind stets zwei Teilhaber beteiligt.
- Bei den Teilhabern handelt es sich ausschliesslich um natürliche Personen. Dies aufgrund der Ähnlichkeit der steuerrechtlichen Qualifikation: Befinden sich die Teilhaber im Ausland, findet bezüglich ihrer «Anteile» an der Personengesellschaft Art. 11 DBG Anwendung. Diese Bestimmung unterscheidet bei der Besteuerung des Ergebnisses der schweizerischen Betriebsstätte nicht danach, ob es sich bei den Teilhabern um natürliche oder juristische Personen handelt. Die Ansässigkeit der Teilhaber in der Schweiz hingegen stellt einen Anwendungsfall von Art. 6 Abs. 3 DBG im Falle einer natürlichen Person bzw. von Art. 52 Abs. 3 DBG im Falle einer juristischen Person dar. Diese beiden Bestimmungen unterscheiden sich – obwohl vom Wortlaut her unterschiedlich abgefasst – inhaltlich kaum. Abgesehen von der unterschiedlichen Steuerart (Einkommenssteuer bzw. Gewinnsteuer) und vom unterschiedlichen Korrekturmechanismus bei der Verrechnung ausländischer Betriebsstätteverluste ergeben sich grundsätzlich die gleichen Steuerfolgen.
- Am Ort des Geschäftsbetriebs befindet sich der zivilrechtliche Sitz (Handelsregistereintrag) und wird die Leitung des Personenunternehmens ausgeübt.
- Die effektive Gewinnsteuerbelastung (auf dem Gewinn vor Steuern) in der Schweiz wie auch im Ausland beträgt jeweils 20 %.

Die nachstehenden Fallkonstellationen gehen von folgendem Grundsachverhalt aus:

- Herr Meier und Herr Müller sind hälftige Teilhaber an einer Personengesellschaft – der Meier & Müller KG (in der Schweiz registrierte Kollektivgesellschaft mit einem Geschäftsbetrieb in der Schweiz) bzw. der Meier & Müller PG (im Ausland registrierte Personengesellschaft mit einem Geschäftsbetrieb im Ausland).
- Das Personenunternehmen weist ein Gesamtergebnis von 100 aus; dieses gliedert sich beim Vorhandensein einer Betriebsstätte in einen Gewinn des Geschäftsbetriebs von 150 und einen Betriebsstätteverlust in Höhe von 50.
- Neben dem Ergebnis aus der Personengesellschaft verfügen Herr Meier und Herr Müller über kein weiteres Einkommen.

Basierend auf den oben genannten drei Dimensionen ergibt sich mit Blick auf die zu untersuchenden Fallkonstellationen die folgende Matrix:

Übersicht: Fallkonstellationen

Fall	Geschäftsbetrieb	Betriebsstätte	Meier	Müller	Abschn.
1	CH	-	Ausland	Ausland	3.1.1.1
2	CH	-	CH	Ausland	3.1.1.2
3	CH	Ausland	CH	CH	3.1.2.1
4	CH	Ausland	Ausland	Ausland	3.1.2.2
5	CH	Ausland	CH	Ausland	3.1.2.3
6	Ausland	-	CH	CH	3.2.1.1
7	Ausland	-	CH	Ausland	3.2.1.2
8	Ausland	CH	CH	CH	3.2.2.1
9	Ausland	CH	Ausland	Ausland	3.2.2.2
10	Ausland	CH	CH	Ausland	3.2.2.3

Für die weiteren Ausführungen soll – da sich die DBG- und die kantonalen Normen in ihren Auswirkungen, wie gezeigt⁸⁷, entsprechen – nur noch auf die Bestimmungen des DBG eingegangen werden.

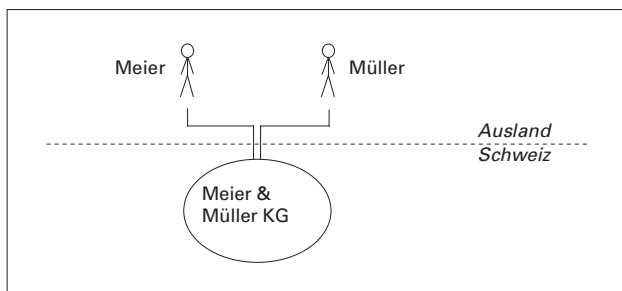
87 S. vorne, in Abschn. 2.2.2.

3.1 Geschäftsbetrieb in der Schweiz

3.1.1 Ohne Betriebsstätte im Ausland

3.1.1.1 Ansässigkeit beider Teilhaber im Ausland

Fall 1: Grafik



Aufgrund der Ansässigkeit von Herrn Meier und Herrn Müller im Ausland liegt ein ausländisches Unternehmen iSv Art. 11 DBG bzw. Art. 49 Abs. 3 DBG vor. Die geforderte wirtschaftliche Anknüpfung des Unternehmens in der Schweiz kann mit Verweis auf den Wortlaut von Art. 4 Abs. 1 lit. a und b DBG u. a. ein Geschäftsbetrieb oder eine Betriebsstätte sein. Auch wenn sich die gesamte Unternehmenstätigkeit – wie hier unterstellt – in der Schweiz entfaltet, ist von einem bloss wirtschaftlichen Anknüpfungspunkt in der Schweiz auszugehen:⁸⁸ Träger des Unternehmens sind nämlich die einzelnen Teilhaber – Herr Meier und Herr Müller –, die im Ausland ansässig und dort unbeschränkt steuerpflichtig sind. Durch ihre Teilhaberschaft am Geschäftsbetrieb in der Schweiz begründen diese in der Schweiz eine beschränkte Steuerpflicht iSv Art. 4 Abs. 1 lit. a DBG.

Vorliegend handelt es sich um einen Anwendungsfall von Art. 11 DBG (iVm Art. 49 Abs. 3 DBG). Bezüglich praktischer Umsetzung sind jedoch dessen Tragweite und die damit verbundenen Konsequenzen zu bestimmen. In der Lehre wird u. a. vertreten, dass die ausländische Personengesellschaft – mit Bezug auf die ausländischen Teilhaber – als fiktives Steuersubjekt zur Besteuerung herangezogen⁸⁹ bzw. – mit Bezug auf die ausländischen und die schweizerischen Teilhaber – als juristische Person besteuert⁹⁰ wird. Somit wäre die Meier & Müller KG selbst an Stelle ihrer ausländischen Teilhaber als Steuer-

subjekt zu betrachten. Eine derart weit gehende Konsequenz ist nach Ansicht der Autoren jedoch nicht zu ziehen. Art. 11 DBG ordnet vielmehr eine Steuersubstitution an, bei der die einzelnen Teilhaber selbst Steuersubjekte bleiben, das Unternehmen als Steuersubstitut jedoch sämtliche Rechte und Pflichten im Steuerverfahren wahrnimmt und für die Steuerschulden primär haftet.⁹¹ Dafür, dass nicht das Unternehmen, sondern dessen Teilhaber als Steuersubjekte zu betrachten sind, sprechen die folgenden Gründe:

- Die erwähnten Lehrmeinungen, welche das ausländische Personenunternehmen als Steuersubjekt betrachten, stützen sich auf den Wortlaut von Art. 49 Abs. 3 DBG. Danach sind ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit für die Besteuerung in der Schweiz den juristischen Personen «gleichgestellt». Jedoch darf ob dieses (vermeintlich) klaren Wortlauts der Verweis auf Art. 11 DBG nicht ausser Acht gelassen werden. Letztere Vorschrift beschränkt den Anwendungsbereich der Bestimmungen über die juristischen Personen auf Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit, die in der Schweiz aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig sind. Eine solche wirtschaftliche Anknüpfung kann sich einzig über die beteiligten (natürlichen und/oder juristischen) Personen – d. h. via Art. 4 Abs. 1 lit. a und b DBG bzw. Art. 51 Abs. 1 lit. a und b DBG – ergeben. Somit müssen die im Ausland ansässigen Teilhaber systembedingt Steuersubjekte sein, damit Art. 11 DBG greifen kann.
- Der generelle Verweis des Art. 11 DBG auf die Bestimmungen über die juristischen Personen bedeutet, dass grundsätzlich sämtliche Bestimmungen des dritten Teils des DBG (Steuerpflicht, Steuerobjekt, Steuerberechnung und zeitliche Bemessung) anwendbar sind.⁹² Insbesondere sei in diesem Zusammenhang auf Art. 59 lit. a DBG hingewiesen, der – im Unterschied zur Besteuerung natürlicher Personen – die Abzugsfähigkeit von (nicht nur schweizerischen)⁹³ Steuern festschreibt. Eine Einschränkung wird jedoch hinsichtlich des Beteiligungsabzugs gemacht: Dieser soll nur dann gewährt werden, wenn dessen Anwendung der Vermeidung

88 Gl. M. LOCHER, Art. 11 DBG N 16.

89 HÖHN, Steuerprobleme bei schweizerischen Betriebsstätten ausländischer Unternehmen, 179; LOCHER, Art. 11 DBG N 1; gl. M. DONATI, Besteuerung ausländischer Personengesellschaften in der Schweiz, 15 f.; DERS. Aspekte ordentlicher Besteuerung ausländischer Personengesellschaften in der Schweiz, 141 f.

90 AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 11 DBG N 1; ATHANAS/WIDMER, Art. 49 DBG N 17.

91 Vgl. zur Steuersubstitution GREMINGER, Art. 9 DBG N 4; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, § 9 Rz 23; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 9 DBG N 5.

92 GREMINGER, Art. 11 DBG N 3; HÖHN, Steuerprobleme bei schweizerischen Betriebsstätten ausländischer Unternehmen, 180; LOCHER, Art. 11 DBG N 17; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 11 DBG N 7.

93 BRÜLISAUER/KUHN, Art. 59 DBG N 5; LOCHER, Art. 59 DBG N 51; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 59 DBG N 4.

der wirtschaftlichen Doppelbelastung dient^{94, 95}. Folglich soll nicht so weit gegangen werden, einem ausländischen Personenunternehmen den Beteiligungsabzug a priori zu gewähren, sondern es wird Bezug auf dessen Teilhaber (als Steuersubjekte) genommen. Wäre das ausländische Personenunternehmen selbst Steuersubjekt, dürfte eine solche Differenzierung nicht vorgenommen werden.

- Ebenfalls wird das ausländische Personenunternehmen international und für Verrechnungssteuerzwecke nicht als juristische Person bzw. eigenes Steuersubjekt betrachtet.⁹⁶

Basierend auf diesen Überlegungen bleiben Herr Meier und Herr Müller in der Schweiz beschränkt steuerpflichtige Steuersubjekte; hinsichtlich der Wahrnehmung der Rechte und Pflichten im Steuerverfahren werden sie jedoch durch die Meier & Müller KG substituiert. Diese hat in der Schweiz eine Steuererklärung – für juristische Personen – einzureichen und wird entsprechend den für die juristischen Personen geltenden Regeln besteuert.⁹⁷ Dabei können – im Unterschied zu den Vorschriften über die Besteuerung der natürlichen Personen – die geschuldeten Steuern als geschäftsmässig begründeter Aufwand in Abzug gebracht werden. Erzielte die Meier & Müller KG einen Verlust, wäre dieser vorzutragen und könnte mit Gewinnen der nächsten 7 Jahre verrechnet werden.

Auf Grund des linearen Steuersatzes von 8,5 % (bzw. allenfalls 4,25 %⁹⁸) stellt sich die Frage des satzbestimmenden Einkommens bei der direkten Bundessteuer nicht. Wohl wäre sie aber entscheidend, wenn der Steuertarif – wie immer noch in einigen Kantonen – progressiv ausgestaltet wäre. In diesem Fall müsste – gemäss Art. 11 DBG, welcher nur auf das Ergebnis des ausländischen Gesamtunternehmens abstellt, iVm Art. 7 Abs. 2 DBG – auf das Gesamtergebnis des Unternehmens (unter Ausklammerung der übrigen, persönlichen Einkünfte der

Teilhaber) abgestellt werden, sofern dieses höher ist als das schweizerische Ergebnis des ausländischen Unternehmens. Aufgrund der Tatsache, dass der in Art. 7 Abs. 2 DBG verankerte Methodendualismus zuungunsten des Steuerpflichtigen gegen das in Art. 8 BV verankerte Rechtsgleichheitsgebot bzw. gegen das in Art. 23 Abs. 3 OECD-MA verankerte Diskriminierungsverbot verstösst, ist nach der hier vertretenen Auffassung lediglich auf die in der Schweiz steuerbaren Faktoren abzustellen⁹⁹, obwohl im Lichte von Art. 23 Abs. 3 OECD-MA die Berücksichtigung der Gesamtprogression zulässig wäre. Das ausschliessliche Abstellen auf die Inlandfaktoren wird in der Praxis zugelassen, indem bei beschränkter Steuerpflicht in der Schweiz die objektmässig-direkte Ausscheidung zur Anwendung gelangen kann bzw. muss, wenn aus Gründen der objektiven Beweislast keine zuverlässigen Angaben über das Gesamtunternehmen beschafft werden können.¹⁰⁰

Fall 1: Gewinnabgrenzung

	Schweiz	Ausland	Total
Ergebnis vor Steuern	100	–	100
Meier			
Gewinnanteil Meier & Müller KG (50 %)	50	–	50
Abzüglich: Gewinnsteuer	–10	–	–10
Steuerbares Ergebnis	40	–	40
Müller			
Gewinnanteil Meier & Müller KG (50 %)	50	–	50
Abzüglich: Gewinnsteuer	–10	–	–10
Steuerbares Ergebnis	40	–	40

Gestützt auf Art. 11 DBG werden die Gewinnanteile von Herrn Meier und Herrn Müller (je 40 nach Abzug der Gewinnsteuer) nicht bei diesen selbst als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit besteuert, sondern die Meier & Müller KG versteuert das Gesamtergebnis (80 nach Abzug der Gewinnsteuer) nach den Regeln über die juristischen Personen.

Würde man – entgegen der hier vertretenen Auffassung – der Inkorporationstheorie folgen, läge im Falle der Meier & Müller KG ein schweizerisches Unternehmen vor. Ebenfalls zum selben Ergebnis führte das Abstellen auf den Ort des Geschäftsbetriebs. Dies hätte folgende Konsequenzen:

- Herr Meier und Herr Müller hätten ihre Gewinnanteile jeweils in einer eigenen Steuererklärung zu deklarieren; dies im Unterschied zu bloss einer (durch die Meier & Müller KG einzureichenden) Steuererklärung. Somit würde die Substitution der Steuerpflicht der Teilhaber durch das ausländische Unternehmen und damit die durch Art. 11 DBG beabsichtigte Vereinfachung ausgeschaltet. Bei bloss zwei

94 LOCHER, Art. 11 DBG N 18 mwH; a. M. DUSS/ALTORFER, Art. 69 DBG N 4; DUSS, Interkantonale und internationale Aspekte der Unternehmensumstrukturierungen, 423 (insb. Fn 15); HÖHN, Steuerprobleme bei schweizerischen Betriebsstätten ausländischer Unternehmen, 180 f.

95 Gemäss einer telefonischen Besprechung mit einem Vertreter der ESTV (Hans-Jürg Neuhaus, 18.6.2007) käme der Beteiligungsabzug beispielsweise dann zur Anwendung, wenn es sich bei den im Ausland ansässigen Teilhabern um juristische Personen handelt.

96 AGNER/DIGERONIMO/NEUHAUS/STEINMANN, Art. 49 DBG N 16.

97 Gemäss einer telefonischen Besprechung mit einem Vertreter der ESTV (Hans-Jürg Neuhaus, 18.6.2007) wird das ausländische Personenunternehmen aus praktischen Gründen zwecks Besteuerung des schweizerischen Ergebnisses herangezogen. Entsprechend hat dieses die Steuererklärung einzureichen. Zum selben Ergebnis führte eine telefonische Besprechung mit einem Vertreter des KSTA ZH (Jürg Altorfer, 25.7.2007).

98 Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen, Art. 71 DBG.

99 LOCHER, Art. 7 DBG N 10 ff.; ATHANAS/WIDMER, Art. 7 DBG N 11 ff.

100 LOCHER, Art. 7 DBG N 11; StE 2003 B 11.3 Nr. 13 (BdBSt); StE 2003 B 11.3 Nr. 14 (AG).

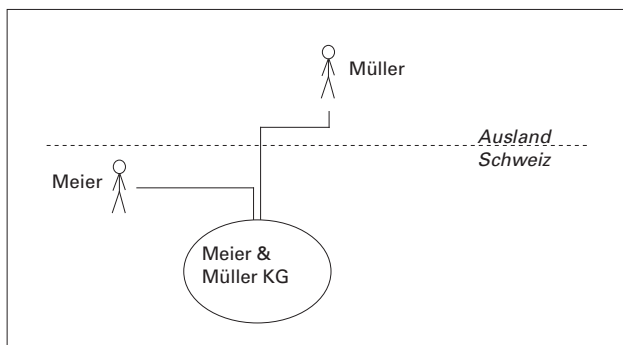
Teilhabern mag diese Folge akzeptabel sein. Würde es sich jedoch um eine Vielzahl von im Ausland ansässigen Teilhabern handeln, wäre der administrative Mehraufwand hingegen erheblich.

- Für die Besteuerung des Ergebnisses der Meier & Müller KG wären die Bestimmungen über die natürlichen Personen im Unterschied zu denjenigen über die juristischen Personen anwendbar. Dies berührt im Speziellen den anwendbaren Steuertarif (Art. 36 DBG anstatt Art. 68 DBG) und die Abzugsfähigkeit der Steuern (keine Abzugsfähigkeit im Unterschied zu Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG). Damit würde eine steuerliche Ungleichbehandlung von im Ausland ansässigen Teilhabern an einem Unternehmen mit Geschäftsbetrieb in der Schweiz (Besteuerung nach den Bestimmungen für natürliche Personen) verglichen mit im Ausland ansässigen Teilhabern an einem Unternehmen mit Geschäftsbetrieb im Ausland und nur einer Betriebsstätte in der Schweiz (Besteuerung nach den Bestimmungen für juristische Personen) bewirkt. Eine solche Ungleichbehandlung liesse sich jedoch nur dann rechtfertigen, wenn im zweiten Fall eine Vereinfachung im Vergleich zum ersten Fall resultieren würde. In beiden Fällen besteht jedoch gestützt auf Art. 4 Abs. 1 lit. a und b DBG lediglich eine wirtschaftliche Anknüpfung in der Schweiz, bei der die Anwendung von Art. 11 DBG gleichermassen eine echte Vereinfachung bedeuten würde.

Im Ergebnis würde bei Anwendung der Inkorporationstheorie bzw. beim Abstellen auf den Ort des Geschäftsbetriebs die in Art. 11 DBG statuierte Vereinfachung ausgehebelt. Das Abstellen auf den Ort der Ansässigkeit der Teilhaber führt demgegenüber in casu zu einem sachgerechten Ergebnis.

3.1.1.2 Ansässigkeit je eines Teilhabers in der Schweiz und im Ausland

Fall 2: Grafik



Hinsichtlich des im Ausland ansässigen Teilhabers (Herr Müller) liegt nach der hier vertretenen Auffassung ein ausländisches Unternehmen vor. Allerdings liegt im Ge-

gensatz zur vorangegangenen Konstellation kein Anwendungsfall von Art. 11 DBG vor. Diese Bestimmung bezieht sich nämlich auf ausländische Personengesamtheiten, was nach dem Wortsinn eine Mehrzahl von ausländischen Teilhabern erfordert.¹⁰¹ Herr Müller ist jedoch der einzige im Ausland ansässige Teilhaber der Meier & Müller KG, womit er nach Ansicht der Autoren analog einem im Ausland ansässigen Inhaber eines Einzelunternehmens mit Geschäftsbetrieb in der Schweiz zu besteuern ist.¹⁰² Herr Müller wird damit basierend auf Art. 4 Abs. 1 lit. a DBG in der Schweiz beschränkt steuerpflichtig und unterliegt den Bestimmungen über die natürlichen Personen. Dies bedeutet u. a., dass er in der Schweiz eine Steuererklärung einzureichen hat, in der er – zwecks Satzbestimmung – sein weltweites Einkommen (und Vermögen) anzugeben hat. Im Unterschied zu Art. 11 DBG findet der Steuertarif für natürliche Personen Anwendung; zudem können die geschuldeten Steuern bei der Bestimmung des steuerbaren Ergebnisses nicht in Abzug gebracht werden. Die steuerliche Abgrenzung mit dem Ausland richtet sich nach Art. 6 Abs. 2 DBG: Herr Müller hat in der Schweiz seinen Gewinnanteil an der Meier & Müller KG zu versteuern.

In diesem Zusammenhang ist Folgendes von Bedeutung: Der Steuertarif für juristische Personen unterscheidet sich grundsätzlich von demjenigen für die natürlichen Personen; zudem führt die Abzugsfähigkeit der Steuern bei juristischen Personen zu einer Reduktion der Steuerbemessungsgrundlage, die natürlichen Personen nicht zugänglich ist. Die Nichtanwendbarkeit von Art. 11 DBG führt damit zu einer steuerlichen Ungleichbehandlung eines einzelnen im Ausland ansässigen Teilhabers eines Personenunternehmens mit Geschäftsbetrieb in der Schweiz (Anwendung der Bestimmung über die natürlichen Personen), verglichen mit einem von mehreren im Ausland ansässigen Teilhabern eines solchen Personenunternehmens (Anwendung der Bestimmungen über die juristischen Personen). Nach Ansicht der Autoren ist diese Ungleichbehandlung vom Gesetzgeber bewusst in Kauf genommen worden und durch den Vereinfachungsgedanken von Art. 11 DBG gerechtfertigt: Teil der Ver-

101 Derselben Meinung ist gemäss einer telefonischen Besprechung ein Vertreter des KSTA ZH (Jürg Altorfer, 25.7.2007). Seiner Ansicht nach mangelt es beim Vorhandensein lediglich eines im Ausland ansässigen Teilhabers an einer (ausländischen) «Personengesamtheit» iSv Art. 11 DBG bzw. § 8 Abs. 2 StG ZH.

102 Diese Ansicht wird gemäss einer telefonischen Besprechung mit einem Vertreter der ESTV (Hans-Jürg Neuhaus, 18.6.2007) durch diesen tendenziell geteilt: Bei einem einzigen im Ausland ansässigen Teilhaber (natürliche Person) sei eine steuerliche Behandlung analog einem im Ausland ansässigen Inhaber eines Einzelunternehmens wohl angemessen. Jedoch sei zu betonen, dass die ESTV diesbezüglich keine feste Praxis habe; es werde grundsätzlich fallbezogen entschieden.

einfachung sind die Anwendung der Bestimmung über die juristischen Personen, ungeachtet, ob natürliche oder juristische Personen am ausländischen Unternehmen beteiligt sind (Vereinfachung hinsichtlich der Qualifikation), sowie das Einreichen bloss einer Steuererklärung (Vereinfachung hinsichtlich der Deklaration). Diese Eingriffe in die grundsätzlich transparente Betrachtung von Personenunternehmen führen bereits zu einer Ungleichbehandlung verglichen mit in der Schweiz ansässigen natürlichen Personen, die Inhaber oder Teilhaber von Personenunternehmen sind. Es ist daher nach Ansicht der Autoren sachgerecht, den Anwendungsbereich von Art. 11 DBG und die damit verbundene Ungleichbehandlung auf Fälle zu beschränken, die im Gegenzug eine echte administrative Vereinfachung mit sich bringen. Dies wäre bei lediglich einem im Ausland ansässigen Teilhaber nach der hier vertretenen Auffassung nicht der Fall.¹⁰³

Mit Bezug auf den in der Schweiz ansässigen Teilhaber (Herr Meier) handelt es sich hingegen um ein schweizerisches Unternehmen; mangels Auslandsbezugs liegt denn auch kein internationaler Sachverhalt vor. Somit hat Herr Meier seinen Anteil am Ergebnis der Meier & Müller KG in der Schweiz als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit iSv Art. 18 DBG im Rahmen seiner persönlichen Steuererklärung zu deklarieren und zu versteuern.

Fall 2: Gewinnabgrenzung

	Schweiz	Ausland	Total
Ergebnis vor Steuern	100	–	100
Meier			
Gewinnanteil Meier & Müller KG (50 %)	50	–	50
Abzüglich: Gewinnsteuer	–	–	–
Steuerbares Ergebnis	50	–	50
Müller			
Gewinnanteil Meier & Müller KG (50 %)	50	–	50
Abzüglich: Gewinnsteuer	–	–	–
Steuerbares Ergebnis	50	–	50

Herr Meier hat seinen Gewinnanteil (50) im Rahmen seiner persönlichen Steuererklärung als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu deklarieren und zu versteuern. Der Gewinnanteil von Herrn Müller (50) wird gestützt auf Art. 4 Abs. 1 lit. a DBG bei diesem selbst als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit besteuert. Art. 11 DBG ist im vorliegenden Fall nicht anwendbar.

Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass die Beurteilung mit Bezug auf Herrn Müller anders ausfallen würde, würde er stellvertretend für eine Vielzahl im Ausland ansässiger Teilhaber stehen: Diesfalls würde bezüglich des Herrn Müller zurechenbaren Ergebnisses

Art. 11 DBG Anwendung finden. In praktischer Hinsicht müsste in diesem Fall zunächst das Herrn Meier zurechenbare Ergebnis der Meier & Müller KG herausgeschält werden. Das verbleibende Ergebnis wäre den ausländischen Teilhabern zuzurechnen und würde in der Schweiz – entsprechend Art. 6 Abs. 2 iVm Art. 4 Abs. 1 lit. a DBG und Art. 11 iVm Art. 49 Abs. 3 DBG – zur Besteuerung gelangen. Für die daraus folgenden grundsätzlichen steuerrechtlichen Konsequenzen für die ausländischen Teilhaber sei auf die Ausführungen zu Konstellation 1 verwiesen.¹⁰⁴ In diesem Zusammenhang sei ferner erwähnt, dass konsequenterweise auch für die – allfällige – Satzbestimmung das Gesamtergebnis bzw. das schweizerische Ergebnis der Meier & Müller KG um den Herrn Meier zurechenbaren Teil zu kürzen ist. Nur der den ausländischen Teilhabern zurechenbare Anteil soll Gegenstand ihrer steuerbaren bzw. satzbestimmenden Faktoren bilden, da das Unternehmen nur mit Bezug auf die ausländischen Teilhaber als ausländisch zu qualifizieren ist. Mit Bezug auf Herrn Meier bleibt die steuerliche Qualifikation hingegen unverändert.

Wendete man für die Beurteilung der vorliegenden Konstellation den Ansatz der Inkorporationstheorie oder des Orts des Geschäftsbetriebs an, läge in beiden Fällen – d. h. sowohl mit Bezug auf Herrn Meier als auch Herrn Müller – ein inländisches Unternehmen vor. Auch bei dieser Schlussfolgerung hätten beide Teilhaber ihre Gewinnanteile an der Meier & Müller AG je im Rahmen ihrer persönlichen Steuererklärung zu deklarieren und zu versteuern. Das Ergebnis wäre identisch mit jenem der in diesem Beitrag vertretenen Auffassung. Jedoch sei darauf hingewiesen, dass mit Bezug auf Herrn Müller das Ergebnis nur deshalb übereinstimmt, weil im konkreten Sachverhalt Art. 11 DBG – trotz des grundsätzlichen Vorliegens eines ausländischen Unternehmens – mangels einer Mehrzahl von Teilhabern im Ausland nicht zum Tragen kommt.

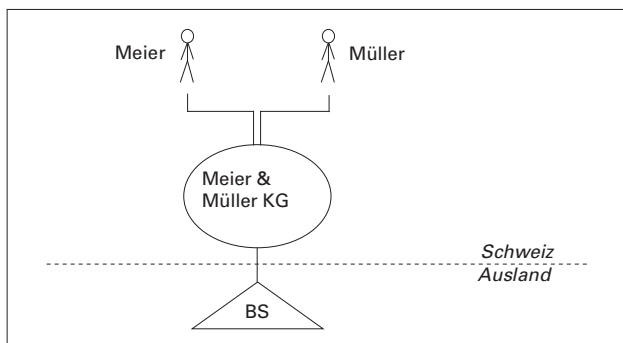
¹⁰³ Dieser Schluss der Autoren erfolgt in Analogie zur Nichtanwendbarkeit von Art. 11 DBG auf ausländische Einzelunternehmen; s. vorne, in Abschn. 2.2.1 mwH (insb. Fn 25).

¹⁰⁴ S. vorne, in Abschn. 3.1.1.1.

3.1.2 Mit Betriebsstätte im Ausland

3.1.2.1 Ansässigkeit beider Teilhaber in der Schweiz

Fall 3: Grafik



Aufgrund der Ansässigkeit der beiden Teilhaber in der Schweiz handelt es sich um ein schweizerisches Unternehmen. Dies bedeutet in praktischer Hinsicht, dass Herr Meier und Herr Müller ihre Anteile am Ergebnis der Meier & Müller KG jeweils als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit iSv Art. 18 DBG im Rahmen ihrer persönlichen Steuererklärung zu deklarieren und zu versteuern haben.

Dadurch, dass im Ausland eine Betriebsstätte unterhalten wird, besteht für beide ein Auslandsbezug. Sollte die ausländische Betriebsstätte einen Verlust erleiden, kann dieser Betriebsverlust – da es sich um ein schweizerisches Unternehmen handelt – gestützt auf Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG bis maximal zur Höhe des der Schweiz zuzuweisenden Unternehmensgewinns übernommen werden. Diese Verlustverlagerung ist jedoch provisorischer Natur: Ist im Ausland innerhalb der nächsten 7 Jahre eine Verrechnung des Verlustes mit ausländischen Betriebsstättegewinnen möglich, greift der in Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG verankerte Korrekturmechanismus. Eine Verrechnung von ausländischen Betriebsverlusten mit den übrigen privaten Einkünften ist im Lichte der in Art. 6 Abs. 1 DBG verankerten objektiven Freistellung nicht möglich.¹⁰⁵ Nach den hier vertretenen Auffassungen können jedoch allfällige, in der Schweiz als übriges Einkommen steuerbare sog. Sondervergütungen¹⁰⁶ im Rahmen der provisorischen Verlustübernahme berücksichtigt werden, da sich diese unmittelbar auf die Unternehmertätigkeit zurückführen lassen.

105 S. vorne, in Abschn. 2.2.2.

106 S. vorne, in Abschn. 2.2.2 und 2.3.

Fall 3: Gewinnabgrenzung

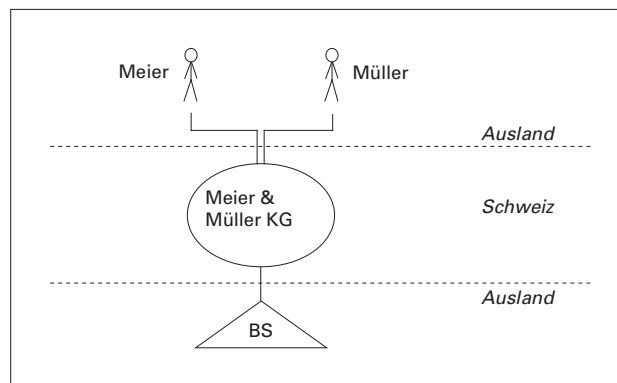
	Schweiz	Ausland	Total
Ergebnis vor Steuern	100	-50	100
Meier			
Gewinnanteil Meier & Müller KG (50 %)	75	-25	50
Abzüglich: Gewinnsteuer	-	-	-
Provisorische Verlustübernahme	-25	25	-
Steuerbares Ergebnis	50	0	50
Müller			
Gewinnanteil Meier & Müller KG (50 %)	75	-25	50
Abzüglich: Gewinnsteuer	-	-	-
Provisorische Verlustübernahme	-25	25	-
Steuerbares Ergebnis	50	0	50

Herr Meier und Herr Müller haben ihre Gewinnanteile von je 50 (nach provisorischer Verlustübernahme durch das schweizerische Steuerdomizil) im Rahmen ihrer persönlichen Steuererklärung zu deklarieren und als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu versteuern.

Die vorliegende Sachverhaltskonstellation ist bezüglich Qualifikation des Personenunternehmens als schweizerisch oder ausländisch unbestritten. So wird in dieser Fallkonstellation gemäss sämtlichen in der Doktrin vertretenen Auffassungen ein schweizerisches Unternehmen angenommen.

3.1.2.2 Ansässigkeit beider Teilhaber im Ausland

Fall 4: Grafik



Aufgrund der Ansässigkeit der beiden Teilhaber im Ausland handelt es sich um ein ausländisches Unternehmen. Die einzelnen Teilhaber sind aufgrund wirtschaftlicher Anknüpfung nach Art. 4 Abs. 1 lit. a DBG beschränkt steuerpflichtig. In dieser Konstellation sind jedoch die Besonderheiten von Art. 11 DBG zu beachten. Bezüglich der praktischen Umsetzung von Art. 11 DBG ist hervorzuheben, dass Herr Meier und Herr Müller als solche in der Schweiz keine Steuererklärung einzureichen haben. Die Meier & Müller KG erfüllt als Steuersubstitutin die steuerlichen Pflichten für ihre beiden im Ausland ansässigen Teilhaber¹⁰⁷; sie hat in der Schweiz eine Steuererklärung – für juristische Personen – einzurei-

107 S. vorne, in Abschn. 3.1.1.1.

chen und wird entsprechend den für die juristischen Personen geltenden Regeln besteuert. Daher können – im Unterschied zu den Vorschriften über die Besteuerung der natürlichen Personen – die geschuldeten Steuern als geschäftsmässig begründeter Aufwand in Abzug gebracht werden.

Erleidet die ausländische Betriebsstätte einen Verlust, kann dieser – da nach der hier vertretenen Auffassung mit Bezug auf beide Teilhaber ein ausländisches Personenunternehmen vorliegt – aufgrund von Art. 6 Abs. 2 iVm Art. 4 Abs. 1 lit. a und Art. 11 DBG nicht gestützt auf Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG mit schweizerischem Gewinn verrechnet werden.

Fall 4: Gewinnabgrenzung

	Schweiz	Ausland	Total
Ergebnis vor Steuern	100	-50	100
Meier			
Gewinnanteil Meier & Müller KG (50 %)	75	-25	50
Abzüglich: Gewinnsteuer	-15	0	-15
Verlustübernahme nicht möglich	-	-	-
Steuerbares Ergebnis	60	-25	35
Müller			
Gewinnanteil Meier & Müller KG (50 %)	75	-25	50
Abzüglich: Gewinnsteuer	-15	0	-15
Verlustübernahme nicht möglich	-	-	-
Steuerbares Ergebnis	60	-25	35

Gestützt auf Art. 11 DBG werden die schweizerischen Gewinnanteile von Herrn Meier und Herrn Müller (nach Abzug der Gewinnsteuer je 60) nicht bei diesen selbst als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit besteuert, sondern die Meier & Müller KG versteuert das schweizerische Gesamtergebnis (120, nach Abzug der Gewinnsteuer) nach den Regeln für die juristischen Personen. Da ein ausländisches Unternehmen gegeben ist, erfolgt keine Verrechnung des ausländischen Betriebsstätteverlusts nach Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG.

Würde man – entgegen der hier vertretenen Auffassung – der Inkorporationstheorie folgen, läge im Falle der Meier & Müller KG ein schweizerisches Unternehmen vor. Ebenfalls zum selben Ergebnis führte das Abstellen auf den Ort des Geschäftsbetriebs. Dies hätte die folgenden Konsequenzen:

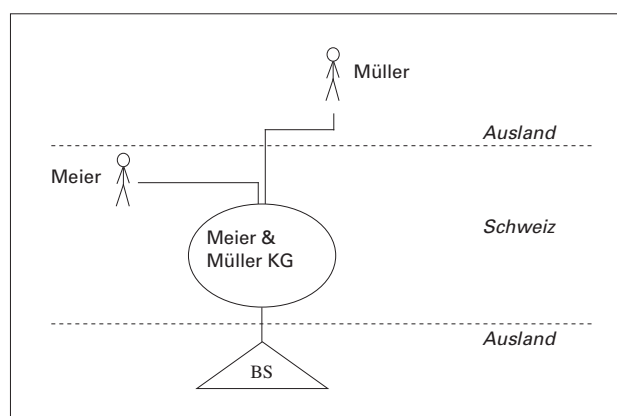
- Mit Bezug auf die Besteuerung des Ergebnisses der Meier und Müller KG ergäben sich die gleichen Auswirkungen wie bei Anwendung der Inkorporationstheorie in Fall 1.¹⁰⁸
- Zusätzlich würde nach dem Wortlaut von Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG der Weg geöffnet für die Verrechnung mit dem Verlust der ausländischen Betriebsstätte. Dies stände jedoch im Widerspruch zu Art. 6 Abs. 2 Satz 2 DBG, der bei beschränkter Steuerpflicht in der Schweiz die Besteuerung (mindestens) des in der Schweiz erzielten Einkommens vorschreibt. Ebenfalls würde dieses Ergebnis nicht dem

Grundsatz entsprechen, dass Doppelbesteuerungen idR durch den Ansässigkeitsstaat – d. h. in casu durch das Ausland – zu vermeiden sind¹⁰⁹, nicht jedoch durch den Staat, in welchem lediglich eine beschränkte Steuerpflicht vorliegt. Auch die OECD-Staaten sind als Betriebsstättestaaten nicht bereit, ausländische Verluste zu übernehmen bzw. derart einseitige Geschenke zu gewähren.¹¹⁰

Schlussfolgernd ist festzuhalten, dass die Anwendung der Inkorporationstheorie nach Ansicht der Autoren zu einem Ergebnis führte, welches nicht mit den Grundsätzen des unilateralen wie auch des bilateralen Rechts in Einklang gebracht werden kann.

3.1.2.3 Ansässigkeit je eines Teilhabers in der Schweiz und im Ausland

Fall 5: Grafik



Hinsichtlich des in der Schweiz ansässigen Teilhabers (Herr Meier) liegt ein schweizerisches Unternehmen vor. Dies bedeutet in praktischer Hinsicht, dass Herr Meier seinen Anteil am Ergebnis der Meier & Müller KG als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit iSv Art. 18 DBG im Rahmen seiner persönlichen Steuererklärung zu deklarieren und zu versteuern hat.

Dadurch, dass im Ausland eine Betriebsstätte unterhalten wird, besteht für ihn ein Auslandsbezug. Sollte die ausländische Betriebsstätte einen Verlust erleiden, kann dieser – da es sich um ein schweizerisches Unternehmen handelt – gestützt auf Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG mit schweizerischem Unternehmensgewinn verrechnet werden. Diese Verlustverlagerung ist jedoch provisorischer Natur: Ist im Ausland innerhalb der nächsten 7 Jahre eine Verrechnung des Verlustes mit ausländischen Betriebsstättegewinnen möglich, greift der in Art. 6

108 S. vorne, in Abschn. 3.1.1.1.

109 Vgl. mwH zum Methodenartikel HÖHN, Funktionsweise und Methoden der Doppelbesteuerungsabkommen, 112 ff.; LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht, 87 f.

110 AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 52 DBG N 14.

Abs. 3 Satz 3 DBG verankerte Korrekturmechanismus. Hingegen kann der ausländische Betriebsverlust – falls er den inländischen Unternehmensgewinn übersteigen würde – nicht mit übrigen privaten Einkünften – ausser diese sind auf sog. Sondervergütungen¹¹¹ zurückzuführen – verrechnet werden.

Mit Bezug auf den im Ausland ansässigen Teilhaber (Herr Müller) liegt ein ausländisches Unternehmen vor. Jedoch liegt hier kein Anwendungsfall von Art. 11 DBG vor. Dieser bezieht sich nämlich auf ausländische Personengesamtheiten, was eine Mehrzahl von ausländischen Teilhabern erfordert. Herr Müller ist jedoch der einzige im Ausland ansässige Teilhaber der Meier & Müller KG, womit er nach Ansicht der Autoren analog einem im Ausland ansässigen Inhaber eines Einzelunternehmens mit Geschäftsbetrieb in der Schweiz zu besteuern ist. Herr Müller wird damit basierend auf Art. 4 Abs. 1 lit. a DBG in der Schweiz beschränkt steuerpflichtig und unterliegt den Bestimmungen über die natürlichen Personen. Dies bedeutet u. a., dass er in der Schweiz eine Steuererklärung einzureichen hat, in der er – zwecks Satzbestimmung – sein weltweites Einkommen (und Vermögen) anzugeben hat. Die steuerliche Abgrenzung mit dem Ausland richtet sich nach Art. 6 Abs. 2 DBG: Herr Müller hat in der Schweiz seinen Gewinnanteil an der Meier & Müller KG zu versteuern. Da kein schweizerisches Unternehmen iSv Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG vorliegt, kann keine Verrechnung von ausländischen Betriebsstätteverlusten mit Gewinnen des in der Schweiz gelegenen Geschäftsbetriebs stattfinden.

Fall 5: Gewinnabgrenzung

	Schweiz	Ausland	Total
Ergebnis vor Steuern	150	-50	100
Meier			
Gewinnanteil Meier & Müller KG (50 %)	75	-25	50
Abzüglich: Gewinnsteuer	-	-	-
Provisorische Verlustübernahme	-25	25	-
Steuerbares Ergebnis	50	0	50
Müller			
Gewinnanteil Meier & Müller KG (50 %)	75	-25	50
Abzüglich: Gewinnsteuer	-	-	-
Verlustübernahme nicht möglich	-	-	-
Steuerbares Ergebnis	75	-25	50

Herr Meier hat seinen Gewinnanteil nach provisorischer Verlustverrechnung (50) im Rahmen seiner persönlichen Steuererklärung als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu deklarieren und zu versteuern. Der schweizerische Gewinnanteil von Herrn Müller (75) wird gestützt auf Art. 4 Abs. 1 lit. a DBG bei diesem selbst als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit besteuert. Art. 11 DBG ist im vorliegenden Fall nicht anwendbar.

111 S. vorne, in Abschn. 2.2.2 und 2.3.

Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass die Beurteilung mit Bezug auf Herrn Müller anders ausfallen würde, sollte er stellvertretend für eine Vielzahl im Ausland ansässiger Teilhaber stehen: Diesfalls würde bezüglich des Herrn Müller zurechenbaren Ergebnisses Art. 11 DBG Anwendung finden. Bezüglich der daraus fließenden Konsequenzen sei auf die Ausführungen zu Fall 4¹¹² verwiesen. Mit Bezug auf Herrn Meier bleibt die steuerliche Qualifikation unverändert.

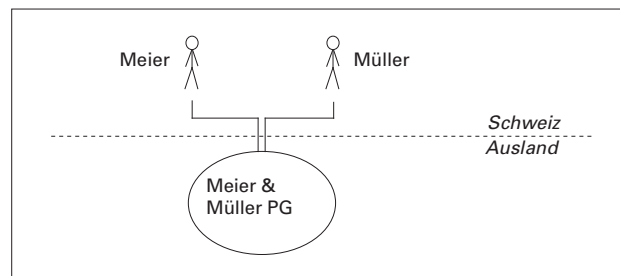
Wendete man für die Beurteilung der vorliegenden Konstellation den Ansatz der Inkorporationstheorie oder des Orts des Geschäftsbetriebs an, läge in beiden Fällen ein inländisches Unternehmen vor. Bezüglich der Steuerfolgen für Herrn Meier deckt sich das Ergebnis mit jenem nach der hier vertretenen Auffassung, da unabhängig vom gewählten Ansatz ein schweizerisches Unternehmen vorliegt. Mit Bezug auf Herrn Müller sind jedoch dieselben Vorbehalte anzubringen wie bei Fall 4.¹¹³

3.2 Geschäftsbetrieb im Ausland

3.2.1 Ohne Betriebsstätte in der Schweiz

3.2.1.1 Ansässigkeit beider Teilhaber in der Schweiz

Fall 6: Grafik



Aufgrund der Ansässigkeit der beiden Teilhaber in der Schweiz liegt in dieser Konstellation ein schweizerisches Unternehmen vor, auch wenn sich der Geschäftsbetrieb im Ausland befindet. In praktischer Hinsicht haben Herr Meier und Herr Müller ihren Anteil am Ergebnis der Meier & Müller PG jeweils als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit iSv Art. 18 DBG im Rahmen ihrer persönlichen Steuererklärung zu deklarieren. Da sich der Geschäftsbetrieb jedoch im Ausland befindet, erfolgt aus schweizerischer Sicht gestützt auf Art. 6 Abs. 1 DBG eine unbedingte Freistellung (unter Progressionsvorbehalt) der aus dem ausländischen Geschäftsbetrieb fließenden Einkünfte.

112 S. vorne, in Abschn. 3.1.2.2.

113 S. vorne, in Abschn. 3.1.2.2.

Fall 6A: Gewinnabgrenzung

	Schweiz	Ausland	Total
Ergebnis vor Steuern	–	100	100
Meier			
Gewinnanteil Meier & Müller PG (50 %)	–	50	50
Abzüglich: Gewinnsteuer	–	–	–
Steuerbares Ergebnis	–	50	50
Müller			
Gewinnanteil Meier & Müller PG (50 %)	–	50	50
Abzüglich: Gewinnsteuer	–	–	–
Steuerbares Ergebnis	–	50	50

Herr Meier und Herr Müller haben ihre Gewinnanteile von je 50 im Rahmen ihrer persönlichen Steuererklärung als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu deklarieren. Infolge der unbedingten Freistellung in der Schweiz erfolgt hier keine Besteuerung dieses Einkommens; jedoch ist es satzbestimmend zu berücksichtigen.

Sollte die Meier & Müller PG, deren Geschäftsbetrieb sich im Ausland befindet, einen Verlust erleiden, stellt sich die Frage, ob dieser gestützt auf Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG (provisorisch) mit übrigem schweizerischem Einkommen zur Verrechnung gebracht werden kann. Für ein solches Vorgehen spricht der Verweis auf die Grundsätze des IKStR in Art. 6 Abs. 3 Satz 1 DBG. Im interkantonalen Verhältnis ist ein allfälliger Anteil des Teilhabers am Verlust einer Personengesellschaft durch den Kanton des Hauptsteuerdomizils des Teilhabers zu übernehmen.¹¹⁴ Analog auf die vorliegende Konstellation angewendet bedeutete dies, das schweizerische Hauptsteuerdomizil der Teilhaber hätte Verluste aus sich im Ausland befindlichen Geschäftsbetrieben ebenfalls (provisorisch) zu übernehmen. Gegen eine solche Betrachtung spricht jedoch der Wortlaut von Art. 6 Abs. 1 iVm Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG: Die grenzüberschreitende (provisorische) Verlustverlagerung beschränkt sich danach auf Fälle, in denen «ein schweizerisches Unternehmen Verluste aus einer ausländischen Betriebsstätte mit inländischen Gewinnen verrechnet». Zum einen braucht es folglich eine ausländische Betriebsstätte, die einen Verlust erleidet; der ausländische Geschäftsbetrieb stellt in casu zweifelsohne eine Betriebsstätte dar.¹¹⁵ Zum anderen hat die Verrechnung gemäss Wortlaut mit schweizerischen Gewinnen des Personenunternehmens stattzufinden; m. a. W. muss der Schweiz im Rahmen der internationalen Abgrenzung ein Gewinn zugewiesen werden.¹¹⁶ Doch genau daran mangelt es im vorliegenden

Fall, denn die gesamte Geschäftstätigkeit wird im Ausland ausgeübt. Somit ist basierend auf Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG eine (provisorische) Verlustübernahme nicht möglich. Allerdings ist der Auslandsverlust gestützt auf Art. 6 Abs. 3 Satz 3 DBG in der Schweiz satzbestimmend zu berücksichtigen.

Eine provisorische Verlustübernahme wäre nach der hier vertretenen Auffassung dann möglich, wenn im übrigen in der Schweiz steuerbaren Einkommen sog. Sondervergütungen¹¹⁷ enthalten wären, die im Zusammenhang mit der Unternehmenstätigkeit stehen. Ebenfalls wäre eine provisorische Verlustübernahme in der Schweiz dann zulässig, wenn die in der Schweiz ansässigen Teilhaber aufgrund ihrer allfälligen (Leitungs-)Funktionen in der Schweiz eine Betriebsstätte des ausländischen Geschäftsbetriebs begründen würden und dieser Betriebsstätte im Rahmen der Abgrenzung ein Gewinn zugewiesen würde; es kann diesbezüglich auf die Ausführungen zu Fall 8 verwiesen werden.¹¹⁸

Fall 6B: Gewinnabgrenzung (Variante)

	Schweiz	Ausland	Total
Ergebnis vor Steuern	–	–100	–100
Meier			
Gewinnanteil Meier & Müller PG (50 %)	–	–50	–50
Abzüglich: Gewinnsteuer	–	–	–
Verlustübernahme nicht möglich	–	–	–
Steuerbares Ergebnis	–	–50	–50
Müller			
Gewinnanteil Meier & Müller PG (50 %)	–	–50	–50
Abzüglich: Gewinnsteuer	–	–	–
Verlustübernahme nicht möglich	–	–	–
Steuerbares Ergebnis	–	–50	–50

Da der Schweiz abgrenzungstechnisch kein Gewinn zugewiesen wird, kann keine auf Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG gestützte provisorische Verlustverlagerung in die Schweiz stattfinden.

Gemäss den übrigen in der Lehre zur Definition des schweizerischen und des ausländischen Unternehmens vertretenen Ansichten wäre im Falle der Meier & Müller PG ein ausländisches Unternehmen anzunehmen. Jedoch läge – mangels einer wirtschaftlichen Anknüpfung zur Schweiz in der konkreten Sachverhaltskonstellation bzw. weil die Teilhaber des Personenunternehmens in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig sind – kein Anwendungsfall von Art. 11 DBG vor.

114 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 22 Rz 23; LOCHER/LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 8, IV A, 2 Nr. 21 = BGE 107 Ia 42 E 1, 2 = ASA 52 (1983/84), 459.

115 S. vorne, Abschn. 2.2.3, zu den Begriffen «Geschäftsbetrieb» und «Betriebsstätte».

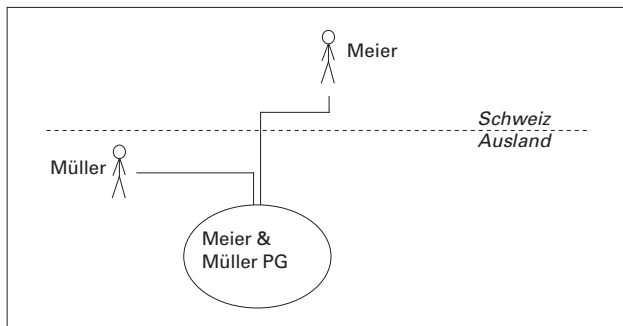
116 Gl. M. DIGERONIMO/BRÜLISAUER, Internationale Ausscheidung des Betriebsstättegewinns, 6; wohl auch ATHANAS/WIDMER, Art. 6 DBG N 84; s. ebenfalls die diesbezüglichen Ausführungen in Abschn. 2.2.2.

117 S. vorne, in Abschn. 2.2.2 und 2.3.

118 S. hinten, Abschn. 3.2.2.1.

3.2.1.2 Ansässigkeit je eines Teilhabers in der Schweiz und im Ausland

Fall 7: Grafik



Hinsichtlich des in der Schweiz ansässigen Teilhabers (Herr Meier) liegt ein schweizerisches Unternehmen vor. Somit hat Herr Meier seinen Anteil am Ergebnis der Meier & Müller PG als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit iSv Art. 18 DBG im Rahmen seiner persönlichen Steuererklärung zu deklarieren. Da sich der Geschäftsbetrieb jedoch im Ausland befindet, erfolgt aus schweizerischer Sicht gestützt auf Art. 6 Abs. 1 DBG eine unbedingte Freistellung (unter Progressionsvorbehalt) der aus dem Geschäftsbetrieb fliessenden Einkünfte. Sollte der ausländische Geschäftsbetrieb einen Verlust ausweisen, ist – wie bereits in Fall 6¹¹⁹ – eine provisorische Verlustverlagerung in die Schweiz ausgeschlossen, es sei denn, das in der Schweiz steuerbare (übrige) Einkommen sei auf sog. Sondervergütungen¹²⁰ zurückzuführen, die sich auf die Unternehmenstätigkeit zurückführen lassen.

Mit Bezug auf den im Ausland ansässigen Teilhaber (Herr Müller) liegt mangels Bezugs zur Schweiz kein die Schweiz betreffender internationaler Sachverhalt vor, so dass sich weitergehende Ausführungen erübrigen.

Fall 7: Gewinnabgrenzung

	Schweiz	Ausland	Total
Ergebnis vor Steuern	-	100	100
Meier			
Gewinnanteil Meier & Müller PG (50 %)	-	50	50
Abzüglich: Gewinnsteuer	-	-	-
Steuerbares Ergebnis	-	50	50

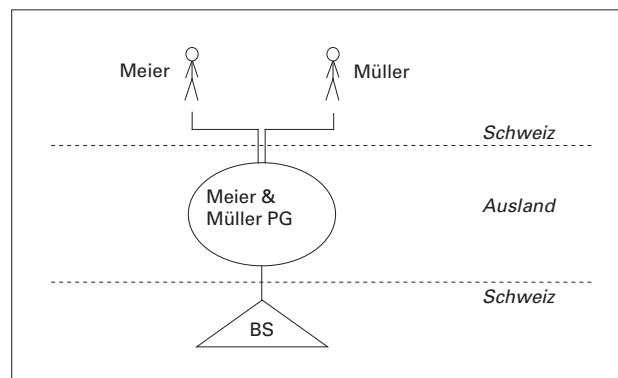
Herr Meier hat seinen Gewinnanteil von 50 im Rahmen seiner persönlichen Steuererklärung als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu deklarieren. Infolge der unbedingten Freistellung in der Schweiz erfolgt hier keine Besteuerung dieses Einkommens; jedoch ist es satzbestimmend zu berücksichtigen.

Gemäss den übrigen in der Lehre zur Definition des schweizerischen und des ausländischen Unternehmens vertretenen Ansichten wäre im Falle der Meier & Müller PG mit Bezug auf Herrn Meier ein ausländisches Unternehmen anzunehmen. Jedoch läge mangels einer wirtschaftlichen Anknüpfung zur Schweiz kein Anwendungsfall von Art. 11 DBG vor. Die daraus resultierenden steuerlichen Konsequenzen in der Schweiz wären mit denjenigen, die sich aus der hier vertretenen Auffassung ergeben, identisch, d. h., es erfolgt eine Freistellung (unter Progressionsvorbehalt) des anteiligen Ergebnisses der Meier & Müller PG, und es könnte keine Verlagerung allfälliger Verluste in die Schweiz stattfinden.

3.2.2 Mit Betriebsstätte in der Schweiz

3.2.2.1 Ansässigkeit beider Teilhaber in der Schweiz

Fall 8: Grafik



Aufgrund der Ansässigkeit der beiden Teilhaber in der Schweiz liegt in dieser Konstellation ein schweizerisches Unternehmen vor, auch wenn sich der Geschäftsbetrieb im Ausland befindet. In praktischer Hinsicht haben Herr Meier und Herr Müller ihren Anteil am Ergebnis des Personenunternehmens jeweils als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit iSv Art. 18 DBG im Rahmen ihrer persönlichen Steuererklärung zu deklarieren. Da sich der Geschäftsbetrieb jedoch im Ausland befindet, erfolgt aus schweizerischer Sicht gestützt auf Art. 6 Abs. 1 DBG eine unbedingte Freistellung (unter Progressionsvorbehalt) der aus dem ausländischen Geschäftsbetrieb fliessenden Einkünfte. Hingegen ist das der schweizerischen Betriebsstätte zurechenbare Ergebnis weiterhin in der Schweiz steuerbar bzw. der anteilige Verlust aus dieser Betriebsstätte kann mit (allfälligem) übrigen, Einkommen der Teilhaber verrechnet werden. Falls der Verlust der schweizerischen Betriebsstätte mangels übrigen in der Schweiz steuerbarem Einkommen nicht verrechnet werden kann, kann er in den Folgejahren als Verlustvortrag berücksichtigt werden.

119 S. die diesbezüglichen Ausführungen in Abschn. 3.2.1.1.

120 S. vorne, in Abschn. 2.2.2 und 2.3.

Fall 8A: Gewinnabgrenzung

	Schweiz	Ausland	Total
Ergebnis vor Steuern	-50	150	100
Meier			
Gewinnanteil Meier & Müller PG (50 %)	-25	75	50
Abzüglich: Gewinnsteuer	-	-	-
Steuerbares Ergebnis	-25	75	50
Müller			
Gewinnanteil Meier & Müller PG (50 %)	-25	75	50
Abzüglich: Gewinnsteuer	-	-	-
Steuerbares Ergebnis	-25	75	50

Herr Meier und Herr Müller haben ihre Gewinnanteile von je 50 im Rahmen ihrer persönlichen Steuererklärung als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu deklarieren. Infolge der unbedingten Freistellung des ausländischen Ergebnisses von je 75 erfolgt in diesem Umfang keine Besteuerung in der Schweiz; es verbleibt der Verlust der schweizerischen Betriebsstätte, welcher mit übrigem Einkommen von Herrn Meier bzw. Herrn Müller verrechnet werden kann. Das Ergebnis des ausländischen Geschäftsbetriebs ist jedoch satzbestimmend zu berücksichtigen.

Sollte der im Ausland befindliche Geschäftsbetrieb bei Vorliegen eines Gesamtgewinns einen Verlust erleiden, ist die Frage der (provisorischen) Verlustverrechnung am Hauptsteuerdomizil der Teilhaber, basierend auf der Existenz einer Betriebsstätte in der Schweiz, anders zu beurteilen als wenn keine solche Betriebsstätte bestünde¹²¹. Auch wenn im Ausland formell keine Betriebsstätte, sondern ein Geschäftsbetrieb unterhalten wird, ist in materieller Hinsicht und mit Blick auf eine komplementäre Auslegung von Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG und Art. 11 DBG dennoch von einer ausländischen Betriebsstätte des als schweizerisch qualifizierten Unternehmens auszugehen.¹²² Somit ist der Weg frei für die – basierend auf Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG – (provisorische) Verlustverrechnung mit schweizerischen Gewinnen des Unternehmens. M. a. W. können die Verluste des ausländischen Geschäftsbetriebs (materiell: Betriebsstätte) mit Gewinnen der schweizerischen Betriebsstätte der Meier & Müller PG (provisorisch) zur Verrechnung gebracht werden.

Fall 8B: Gewinnabgrenzung (Variante)

	Schweiz	Ausland	Total
Ergebnis vor Steuern	150	-50	100
Meier			
Gewinnanteil Meier & Müller PG (50 %)	75	-25	50
Abzüglich: Gewinnsteuer	-	-	-
Provisorische Verlustübernahme	-25	25	-
Steuerbares Ergebnis	50	0	50

121 S. vorne, in Abschn. 3.2.1.1, mit Bezug auf die Versagung der Verlustübernahme, falls in der Schweiz keine Betriebsstätte unterhalten wird.

122 Gl. M. LOCHER, Art. 6 DBG N 36.

Müller

Gewinnanteil Meier & Müller PG (50 %)	75	-25	50
Abzüglich: Gewinnsteuer	-	-	-
Provisorische Verlustübernahme	-25	25	-
Steuerbares Ergebnis	50	0	50

Der Verlust des ausländischen Geschäftsbetriebs von Herrn Meier und Herrn Müller kann mit dem Gewinn der Betriebsstätte in der Schweiz verrechnet werden; ebenfalls ist dieser satzbestimmend zu berücksichtigen. Herr Meier und Herr Müller haben in der Schweiz somit ein Ergebnis von je 50 zu versteuern.

Gemäss den übrigen in der Lehre zur Definition des schweizerischen wie auch des ausländischen Unternehmens vertretenen Ansichten wäre im Falle der Meier & Müller PG ein ausländisches Unternehmen anzunehmen. Hierzu sind aus Sicht der Autoren die folgenden Vorbehalte anzubringen:

- Die Qualifikation als ausländisches Unternehmen würde zur Anwendbarkeit von Art. 11 DBG und somit der Bestimmungen über die Besteuerung juristischer Personen führen. Eine solche Folge stellte jedoch mit Bezug auf die in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Personen weder eine Vereinfachung noch eine konsistente Besteuerung dar. Herr Meier und Herr Müller würden zu «gespaltenen» Steuersubjekten, indem ihr anteiliges Einkommen aus dem Personenunternehmen nach den Regeln über die Besteuerung juristischer Personen besteuert würde, die (allfälligen) übrigen Einkünfte jedoch nach den für natürliche Personen anwendbaren Bestimmungen. Zudem fände – mit Bezug auf die Fälle 8A und 8B – eine Ungleichbehandlung im Vergleich mit in der Schweiz ansässigen Teilhabern an einem Unternehmen mit Geschäftsbetrieb bzw. Leitung in der Schweiz statt, die vollumfänglich gemäss den Bestimmungen über die natürlichen Personen besteuert werden. In der Literatur wird diesen Problemen insofern begegnet, als vorgeschlagen wird, die in der Schweiz ansässigen Teilhaber analog den Teilhabern an einem schweizerischen Unternehmen zu besteuern.¹²³ Nach der hier vertretenen Auffassung ist bei der Definition des schweizerischen bzw. ausländischen Unternehmens anzusetzen, anstatt eine Korrektur via Analogieschluss vorzunehmen.

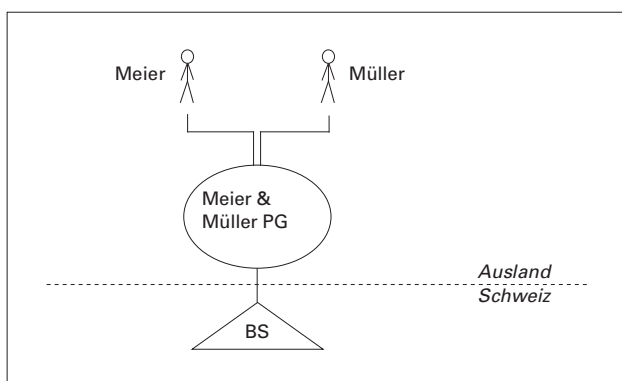
123 So AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 49 DBG N 13; AGNER/DIGERONIMO/NEUHAUS/STEINMANN, Art. 11 N 1a; DONATI, Besteuerung ausländischer Personengesellschaften in der Schweiz, 16 f.; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 49 DBG N 42; SALVI, Schweizerische Besteuerung von Internationalen Personengesellschaften, 199 und 204; offenbar zustimmend LANG/REICH/SCHMIDT, Personengesellschaften im Verhältnis Deutschland-Österreich-Schweiz, 3, die von einer «vorherrschende(n) Auffassung» sprechen und dieser zumindest nicht widersprechen; a. M. ATHANAS/WIDMER, Art. 49 DBG N 17; DUSS, Interkantonale und internationale Aspekte der Unternehmensumstrukturierungen, 387.

– Zudem ist zu betonen, dass eine Qualifikation als ausländisches Unternehmen die provisorische Verlustverlagerung aus dem Ausland gemäss Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG – mit Blick auf Fall 8B – verunmöglichen würde. In diesem Zusammenhang sei innerhalb von Art. 6 DBG auf die unterschiedlichen Anwendungsbereiche von Abs. 2 und Abs. 3 hingewiesen: Art. 6 Abs. 3 DBG regelt die internationale Steuerabgrenzung bei in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Personen und sieht bezüglich ausländischer Betriebsstätten eine (provisorische) Verlustverlagerung in die Schweiz vor. Demgegenüber erstreckt sich der Anwendungsbereich von Art. 6 Abs. 2 DBG auf in der Schweiz kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt steuerpflichtige Personen; eine Verlustverlagerung vom Ausland in die Schweiz ist dort nicht möglich.¹²⁴ Eine Qualifikation als ausländisches Unternehmen würde die Anwendbarkeit einer auf unbeschränkt steuerpflichtige Personen zwingend anzuwendenden Bestimmung ausschliessen und de facto eine auf beschränkt steuerpflichtige Personen ausgerichtete Norm zur Anwendung bringen, obwohl ausschliesslich in der Schweiz ansässige Teilhaber vorliegen.

Diese Vorbehalte zeigen, dass die übrigen Auffassungen mit Bezug auf die vorliegende Konstellation zu Ergebnissen führen, welche nicht zu überzeugen vermögen.

3.2.2.2 Ansässigkeit beider Teilhaber im Ausland

Fall 9: Grafik



Aufgrund der Ansässigkeit der beiden Teilhaber im Ausland handelt es sich nach der hier vertretenen Auffassung um ein ausländisches Unternehmen. Die einzelnen Teilhaber sind aufgrund wirtschaftlicher Anknüpfung nach Art. 4 Abs. 1 lit. b DBG beschränkt steuerpflichtig. In dieser Konstellation sind jedoch die Besonderheiten von

Art. 11 DBG zu beachten. Bezüglich der praktischen Umsetzung von Art. 11 DBG ist hervorzuheben, dass Herr Meier und Herr Müller als solche in der Schweiz keine Steuererklärung einzureichen haben. Die Meier & Müller PG erfüllt als Steuersubstitutin die steuerlichen Pflichten für ihre beiden im Ausland ansässigen Teilhaber¹²⁵; sie bzw. ihre Betriebsstätte hat in der Schweiz eine Steuererklärung – für juristische Personen – einzureichen und wird entsprechend den für die juristischen Personen geltenden Regeln besteuert. Daher können – im Unterschied zu den Vorschriften über die Besteuerung der natürlichen Personen – die geschuldeten Steuern als geschäftsmässig begründeter Aufwand in Abzug gebracht werden.

Fall 9: Gewinnabgrenzung

	Schweiz	Ausland	Total
Ergebnis vor Steuern	-50	150	100
Meier			
Gewinnanteil Meier & Müller PG (50 %)	-25	75	50
Abzüglich: Gewinnsteuer	0	-15	-15
Steuerbares Ergebnis	-25	60	35
Müller			
Gewinnanteil Meier & Müller PG (50 %)	-25	75	50
Abzüglich: Gewinnsteuer	0	-15	-15
Steuerbares Ergebnis	-25	60	35

Gestützt auf Art. 11 DBG werden die schweizerischen Gewinnanteile (bzw. Verlustanteile) von Herrn Meier und Herrn Müller (Betriebsstätteverlust von je 25) nicht bei diesen selbst als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit besteuert, sondern die Meier & Müller PG versteuert das schweizerische Ergebnis nach den Regeln über die juristischen Personen. Da es sich um einen Betriebsstätteverlust von 50 handelt, kann dieser vorgetragen und mit Betriebsstättegewinnen der nachfolgenden 7 Geschäftsjahre verrechnet werden.

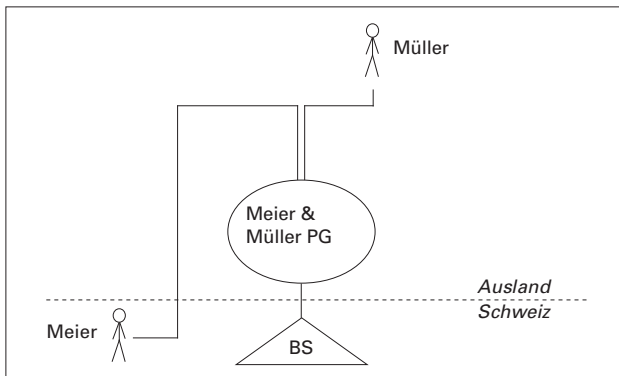
Die vorliegende Konstellation ist bezüglich der steuerrechtlichen Qualifikation die wohl unstrittigste, sprechen doch alle Aspekte – Ansässigkeit der Teilhaber sowie Ort von Geschäftsbetrieb, Leitung und Registrierung – nach sämtlichen Lehrmeinungen für ein ausländisches Unternehmen.

124 S. vorne, in Abschn. 2.1.1 mwH.

125 S. vorne, in Abschn. 3.1.1.1.

3.2.2.3 Ansässigkeit je eines Teilhabers in der Schweiz und im Ausland

Fall 10: Grafik



Hinsichtlich des in der Schweiz ansässigen Teilhabers (Herr Meier) liegt ein schweizerisches Unternehmen vor. In praktischer Hinsicht hat Herr Meier seinen Anteil am Ergebnis der Meier & Müller PG als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit iSv Art. 18 DBG im Rahmen seiner persönlichen Steuererklärung zu deklarieren und zu versteuern. Da sich der Geschäftsbetrieb jedoch im Ausland befindet, erfolgt aus schweizerischer Sicht gestützt auf Art. 6 Abs. 1 DBG eine unbedingte Freistellung (unter Progressionsvorbehalt) der aus dem ausländischen Geschäftsbetrieb fliessenden Einkünfte. Hingegen ist das der schweizerischen Betriebsstätte zurechenbare Ergebnis weiterhin in der Schweiz steuerbar bzw. anteilige Verluste aus dieser Betriebsstätte können mit (allfälligem) übrigem Einkommen von Herrn Meier verrechnet werden.

Mit Bezug auf den im Ausland ansässigen Teilhaber (Herr Müller) liegt ein ausländisches Unternehmen vor. Es handelt sich jedoch nicht um einen Anwendungsfall von Art. 11 DBG. Dieser bezieht sich auf ausländische Personengesamtheiten, was eine Mehrzahl von ausländischen Teilhabern erfordert. Herr Müller ist jedoch der einzige im Ausland ansässige Teilhaber der Meier & Müller PG, womit er nach Ansicht der Autoren analog einem im Ausland ansässigen Inhaber eines Einzelunternehmens mit Betriebsstätte in der Schweiz zu besteuern ist.¹²⁶ Herr Müller wird damit basierend auf Art. 4 Abs. 1 lit. b DBG in der Schweiz beschränkt steuerpflichtig und unterliegt den Regeln über die natürlichen Personen. Dies bedeutet u. a., dass er in der Schweiz eine Steuererklärung einzureichen hat, in der er – zwecks Satzbestimmung – sein weltweites Einkommen (und Vermögen) anzugeben hat. Die steuerliche Abgrenzung mit dem Ausland richtet sich nach Art. 6 Abs. 2 DBG: Herr Müller hat

in der Schweiz seinen Gewinnanteil an der Meier & Müller PG zu versteuern.

Fall 10A: Gewinnabgrenzung

	Schweiz	Ausland	Total
Ergebnis vor Steuern	-50	150	100
Meier			
Gewinnanteil Meier & Müller PG (50 %)	-25	75	50
Abzüglich: Gewinnsteuer	-	-	-
Steuerbares Ergebnis	-25	75	50
Müller			
Gewinnanteil Meier & Müller PG (50 %)	-25	75	50
Abzüglich: Gewinnsteuer	-	-	-
Provisorische Verlustübernahme	-25	75	50
Steuerbares Ergebnis	-25	75	50

Herr Meier hat seinen Gewinnanteil von 50 im Rahmen seiner persönlichen Steuererklärung als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu deklarieren. Infolge der unbedingten Freistellung des ausländischen Ergebnisses von 75 erfolgt in diesem Umfang keine Besteuerung in der Schweiz; es verbleibt der Verlust der schweizerischen Betriebsstätte, welcher mit übrigem Einkommen von Herrn Meier verrechnet werden kann. Das Ergebnis des ausländischen Geschäftsbetriebs ist jedoch satzbestimmend zu berücksichtigen. Der schweizerische Gewinnanteil (bzw. Verlustanteil) von Herrn Müller (Betriebsstätteverlust von 25) wird bei ihm als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit besteuert. Da es sich um einen Betriebsstätteverlust von 25 handelt, kann dieser vorgetragen und mit Gewinnen der nachfolgenden 7 Geschäftsjahre verrechnet werden.

Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass die Beurteilung mit Bezug auf Herrn Müller anders ausfallen würde, sollte er stellvertretend für eine Vielzahl im Ausland ansässiger Teilhaber stehen: Diesfalls würde bezüglich des Herrn Müller zurechenbaren Ergebnisses Art. 11 DBG Anwendung finden. Hinsichtlich der daraus folgenden Konsequenzen sei auf die Ausführungen zu Fall 8¹²⁷ verwiesen. Mit Bezug auf Herrn Meier bleibt die steuerliche Qualifikation unverändert.

Sollte der im Ausland befindliche Geschäftsbetrieb bei Vorliegen eines Gesamtgewinns einen Verlust erleiden, ist die Frage der (provisorischen) Verlustverrechnung am Hauptsteuerdomizil mit Bezug auf den in der Schweiz ansässigen Teilhaber (Herr Meier) analog der Konstellation 8B¹²⁸ zu beantworten: Es ist von einer ausländischen Betriebsstätte des als schweizerisch qualifizierten Unternehmens auszugehen.¹²⁹ Somit ist der Weg frei für die – auf Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG basierende – (provisorische) Verlustverrechnung mit schweizerischen Gewinnen des Unternehmens. M. a. W. können die Verluste des ausländischen Geschäftsbetriebs (materiell: Betriebsstätte) mit Gewinnen der schweizerischen Betriebsstätte der Meier & Müller PG (provisorisch) zur Verrechnung gebracht werden.

¹²⁷ S. vorne, in Abschn. 3.2.2.1.

¹²⁸ S. vorne, in Abschn. 3.2.2.1, mit Bezug auf einen möglichen Verlust des im Ausland befindlichen Geschäftsbetriebs.

¹²⁹ Gl. M. LOCHER, Art. 6 DBG N 36.

¹²⁶ S. vorne, in Abschn. 3.1.1.2.

Mit Bezug auf den im Ausland ansässigen Teilhaber (Herr Müller) ist eine solche Verlustverlagerung aus dem Ausland in die Schweiz nicht möglich. Bei seinem Anteil an der Meier & Müller PG handelt es sich um ein ausländisches Unternehmen, womit Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG nicht zur Anwendung gelangen kann.

Fall 10B: Gewinnabgrenzung (Variante)

	Schweiz	Ausland	Total
Ergebnis vor Steuern	150	-50	100
Meier			
Gewinnanteil Meier & Müller PG (50 %)	75	-25	50
Abzüglich: Gewinnsteuer	-	-	-
Provisorische Verlustübernahme	-25	25	-
Steuerbares Ergebnis	50	0	50
Müller			
Gewinnanteil Meier & Müller PG (50 %)	75	-25	50
Abzüglich: Gewinnsteuer	-	-	-
Verlustübernahme nicht möglich	-	-	-
Steuerbares Ergebnis	75	-25	50

Gemäss den übrigen in der Lehre zur Definition des schweizerischen wie auch des ausländischen Unternehmens vertretenen Ansichten wäre im Falle der Meier & Müller PG ein ausländisches Unternehmen anzunehmen. Hierzu sind aus Sicht der Autoren die folgenden Vorbehalte anzubringen:

- Die Qualifikation als ausländisches Unternehmen würde zur Anwendbarkeit von Art. 11 DBG und somit der Bestimmungen über die Besteuerung juristischer Personen führen. Eine solche Folge stellte jedoch mit Bezug auf beide Teilhaber weder eine Vereinfachung noch eine konsistente Besteuerung dar. Bezüglich des in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Teilhabers (Herr Meier) wären dieselben Vorbehalte anzubringen wie in Fall 8.¹³⁰ Eine Anwendung von Art. 11 DBG auf den Anteil des im Ausland ansässigen Teilhabers (Herr Müller) rechtfertigt sich nach Ansicht der Autoren nicht; das Vorliegen eines einzelnen solchen Teilhabers erfordert keine entsprechende Vereinfachung.
- Zudem ist zu betonen, dass eine Qualifikation als ausländisches Unternehmen die provisorische Verlustverlagerung aus dem Ausland gemäss Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG – mit Bezug auf den in der Schweiz ansässigen Teilhaber (Herr Meier) – in Konstellation 10B verunmöglichen würde. In diesem Zusammenhang sei auf die Ausführungen zu Konstellation 8 verwiesen.¹³¹

Sämtliche Fallkonstellationen bestätigen, dass für die Qualifikation eines internationalen Personenunterneh-

mens als schweizerisch oder als ausländisch einzig auf den Ort der Ansässigkeit der Teilhaber abzustellen ist bzw. dass mit diesem Vorgehen sachgerechte und praktikable Lösungen erzielt werden können.

4 Conclusio

Im Rahmen dieses Beitrags wurden die für die Besteuerung internationaler Personenunternehmen einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen näher beleuchtet. Damit zusammenhängend erfolgte eine Definition und Auseinandersetzung mit den Lehrmeinungen mit Bezug auf die in den Normen enthaltenen Grundbegriffe und ihre Konsequenzen – insbesondere hinsichtlich der Behandlung von Verlusten internationaler Personenunternehmen im schweizerischen Doppelbesteuerungsrecht. Zudem wurden die theoretischen Ausführungen durch die Untersuchung von spezifischen Fallkonstellationen veranschaulicht und verdeutlicht. Dabei haben die Autoren folgende Erkenntnisse gewonnen:

- Für die Beurteilung, ob es sich bei einem Personenunternehmen um ein schweizerisches oder ein ausländisches handelt, ist einzig auf die steuerliche Ansässigkeit der Teilhaber abzustellen. Diese definiert sich im internationalen Verhältnis basierend auf dem unilateralen Steuerrecht der involvierten Staaten: Steuerlich ansässig ist eine – natürliche oder juristische – Person dort, wo sie auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen Merkmals (unbeschränkt) steuerpflichtig ist. Die in diesem Beitrag dargestellte Sichtweise konnte jedoch nicht direkt dem Gesetzeswortlaut entnommen, sondern musste mittels Auslegung gewonnen werden. Angesichts des auslegungsbedürftigen Wortlauts von Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG bzw. Art. 52 Abs. 3 Satz 2 DBG sowie Art. 11 DBG werden in der Literatur denn auch die verschiedensten Standpunkte vertreten. Daher ist es das Postulat der Autoren, dass der Gesetzgeber diese Normen klarer fasst. Er sollte bei deren Neufassung eindeutig definieren, wann ein schweizerisches Unternehmen vorliegt und unter welchen Umständen von einem ausländischen Unternehmen gesprochen werden muss. Einziges Kriterium muss dabei – wie in diesem Beitrag ausgeführt – die Ansässigkeit der einzelnen Teilhaber sein. Dies könnte in Anlehnung an den Wortlaut von Art. 3 Abs. 1 lit. d OECD-MA erfolgen, so dass die Definition des schweizerischen bzw. des ausländischen Unternehmens wie folgt lauten könnte: «Ein schweizerisches Unternehmen liegt vor, soweit es von in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Personen betrieben

¹³⁰ S. vorne, in Abschn. 3.2.2.1.

¹³¹ S. vorne, in Abschn. 3.2.2.1.

wird; soweit es von in der Schweiz nur beschränkt steuerpflichtigen Personen betrieben wird, gilt es als ausländisch».

- Wie anhand der Fallkonstellationen gezeigt wurde, kann die hier vertretene Auffassung dazu führen, dass dasselbe Personenunternehmen mit Bezug auf einige Teilhaber als schweizerisch, hinsichtlich anderer Teilhaber hingegen als ausländisch einzustufen ist. Dies hat die Anwendung unterschiedlicher steuerlicher Normen auf den Gewinn (bzw. Teile davon) desselben Unternehmens zur Folge. Die Besteuerung des (Teil-)Ergebnisses erfolgt bei in der Schweiz ansässigen Teilhabern gestützt auf Art. 10 DBG als Einkommen bzw. Gewinn der einzelnen Teilhaber. Bei einer Mehrheit von im Ausland ansässigen Teilhabern erfolgt hingegen eine Besteuerung gemäss Art. 11 DBG bei der Personenunternehmung bzw. ihrer schweizerischen Betriebsstätte nach den Regeln für die juristischen Personen; dies im Sinne einer Steuersubstitution. Anders verhält es sich bei Vorhandensein eines einzelnen Teilhabers mit Ansässigkeit im Ausland: In diesem Fall ist Art. 11 DBG nicht anzuwenden, sondern die Besteuerung des diesem Teilhaber zurechenbaren Teilergebnisses erfolgt basierend auf Art. 4 Abs. 1 lit. a oder b DBG iVm Art. 10 DBG bei diesem selbst; er persönlich wird in der Schweiz besteuert und hat eine Steuererklärung einzureichen.

Schliesslich ist mit Bezug auf die (provisorische) Übernahme von ausländischen Betriebsstätteverlusten festzuhalten, dass die Verrechnung in der Schweiz nur mit Gewinnen zulässig ist. Dies bedeutet zweierlei: Zum einen kann ohne Vorliegen eines der Schweiz im Rahmen der internationalen Abgrenzung zugewiesenen Gewinns keine (provisorische) Übernahme ausländischer Betriebsstätteverluste stattfinden. Dies bedingt, dass in der Schweiz eine gewinnbringende Geschäftstätigkeit ausgeübt werden muss. Zum andern können natürliche Personen, die Teilhaber an einem in der Schweiz oder im Ausland gelegenen Geschäftsbetrieb sind, Auslandsverluste idR nicht mit übrigen schweizerischem Einkommen – ausser im übrigen Einkommen sind sog. Sondervergütungen enthalten, die im Zusammenhang mit der Unternehmenstätigkeit stehen – zur Verrechnung bringen. Der Auslandsverlust kann jedoch satzbestimmend berücksichtigt werden.

Literatur

- AGNER PETER/DIGERONIMO ANGELO/NEUHAUS HANS-JÜRIG/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, EB, Zürich 2000
- AGNER PETER/JUNG BEAT/STEINMANN GOTTHARD, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995
- ATHANAS PETER, Aussensteuerliche Bestimmungen im DBG und im StHG, in: Ernst Höhn/Peter Athanas (Hrsg.), Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, Bern/Stuttgart/Wien 1993, 405 ff.
- Die Steuerauscheidung bei interkantonalen Fabrikationsunternehmen, Bern/Stuttgart 1990
- ATHANAS PETER/WIDMER STEFAN, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.) Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), Bd. I/1, 2. A., Basel/Genf/München 2002
- in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Bd. I/2a, Basel/Genf/München 2000
- BAUER-BALMELLI MAJA/NYFFENEGGER MARKUS, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), Bd. I/1, 2. A., Basel/Genf/München 2002
- BRÜLISAUER PETER, Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, Landesbericht Schweiz zum Generalthema II des IFA-Kongresses 2006, ASA 75 (2006/2007), 337 ff.
- Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, Bern/Stuttgart/Wien 2006
 - Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Verhältnis. Neue Interpretation des «Dealing-at-arm's-length-Prinzips» durch die OECD, ST 2005, 720 ff.
 - in: Martin Zweifel/Peter Athanas/Maja Bauer-Balmelli (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), Bd. II/2, Basel/Genf/München 2004
- BRÜLISAUER PETER/KUHN STEPHAN, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Bd. I/2a, Basel/Genf/München 2000
- CAGIANUT FRANCIS/HÖHN ERNST, Unternehmungssteuerrecht, 3. A., Bern/Stuttgart/Wien 1993
- DIGERONIMO ANGELO/BRÜLISAUER PETER, Internationale Ausscheidung des Betriebsstättegewinns, in: ISIS

- (Hrsg.), Seminar «Internationale Besteuerung des Unternehmensgewinns», Montreux 24./25.6.2004
- DONATI DAVIDE G. S., Aspekte ordentlicher Besteuerung ausländischer Personengesellschaften in der Schweiz, StR 2002, 138 ff.
- Besteuerung ausländischer Personengesellschaften in der Schweiz. Neue Literatur zum Recht, Basel/Genf/München 2001
- DUSS MARCO, Interkantonale und internationale Aspekte der Unternehmensumstrukturierungen, in: Markus Reich/Marco Duss (Hrsg.), Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel/Frankfurt a. M. 1996
- DUSS MARCO/ALTORFER JÜRIG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Bd. I/2a, Basel/Genf/München 2000
- DUSS MARCO/GRETER MARCO/VON AH JULIA, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, Grundzüge des Steuerrechts, Bd. 1, Zürich/Basel/Genf 2004
- GREMINGER BERNHARD, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Bd. I/2a, Basel/Genf/München 2000
- HÖHN ERNST, Begriff, Aufgaben und Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts, in: Ernst Höhn (Hrsg.), Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. A., Bern/Stuttgart/Wien 1993, 47 ff.
- Funktionsweise und Methoden der Doppelbesteuerungsabkommen, in: Ernst Höhn (Hrsg.), Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. A., Bern/Stuttgart/Wien 1993, 103 ff.
 - Steuerprobleme bei schweizerischen Betriebsstätten ausländischer Unternehmen, ASA 65 (1996/97), 171 ff.
- HÖHN ERNST/MÄUSLI PETER, Interkantonales Steuerrecht, 4. A., Bern/Stuttgart/Wien 2000
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht, 2 Bde., 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2001/2002
- LAMPERT FRANK, Die Verlustverrechnung von juristischen Personen im Schweizer Steuerrecht. Unter besonderer Berücksichtigung des DBG und des StHG, Basel/Genf/München 2000
- LANG MICHAEL/REICH MARKUS/SCHMIDT CHRISTIAN, Personengesellschaften im Verhältnis Deutschland-Österreich-Schweiz, iStR 2007, 1 ff.
- LOCHER KURT/LOCHER PETER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, 4 Bde., Loseblattwerk, Basel, Stand 2006 (Nachtrag Nr. 46)
- LOCHER PETER, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1 - 48 DBG, Therwil/Basel 2001; II. Teil, Art. 49 - 101 DBG, Therwil/Basel 2004
- Einführung in das interkantonale Steuerrecht. Unter Berücksichtigung des Steuerharmonisierungs- und des bernischen sowie des tessinischen Steuergesetzes, 2. A., Bern 2003
 - Einführung in das internationale Steuerrecht, 3. A., Bern 2005
- MEIER-HAYOZ ARTHUR/FORSTMOSER PETER, Schweizerisches Gesellschaftsrecht. Mit neuem Recht der GmbH, der Revision und der kollektiven Kapitalanlagen, 10. A., Bern 2007
- REICH MARKUS, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Bd. I/2a, Basel/Genf/München 2000
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003
- SALOMÉ HUGUES, International Taxation of Partnerships: Divergences in the Personal Attribution of Income, Zürich/Basel/Genf 2002
- SALVI IRENE, Schweizerische Besteuerung von Internationalen Personengesellschaften, überarbeitete Fassung des Landesberichts Schweiz zum Generalthema I des IFA-Kongresses 1995, ASA 64 (1995/96), 177 ff.
- WIDMER MAX/KRONAUER MARKUS, Zuteilung und Besteuerung der Unternehmensgewinne bei Betriebsstätten, in: Ernst Höhn (Hrsg.), Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, Bern/Stuttgart/Wien 1993, 226 ff.

Rechtsquellen

- DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11
- IPRG, BG über das Internationale Privatrecht (vom 18.12.1987), SR 291
- LCD NE, Loi sur les contributions directes (du 21.3.2000), RS 631.0
- LI JU, Loi d'impôt (du 26.5.1988), RS 641.11

LI VD, Loi sur les impôts directs cantonaux (du 4.7.2000), RSV 642.11

LIPP-IGE, Loi sur l'imposition des personnes physiques (du 22.9.2000), RSG D 3 11

LT TI, Legge tributaria (del 21.6.1994), RL 10.2.1.1

StG AG, Steuergesetz (vom 15.12.1998), SAR 651.100

StG AI, Steuergesetz (vom 25.4.1999), GS 640.000

StG AR, Steuergesetz (vom 21.5.2000), GS 621.11

StG BE, Steuergesetz (vom 21.5.2000), GS 661.11

StG BL, Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern (vom 7.2.1974), SGS 331

StG BS, Gesetz über die direkten Steuern (vom 12.4.2000), SGS 640.100

StG FR, Gesetz über die direkten Kantonssteuern (vom 6.6.2000), SGF 631.1

StG GL, Steuergesetz (vom 7.5.2000), GS VI C/1/1

StG GR, Steuergesetz für den Kanton Graubünden (vom 8.6.1986), RB 720.000

StG LU, Steuergesetz (vom 22.11.1999), SRL 620

StG NW, Gesetz über die Steuern des Kantons und der Gemeinden (vom 22.3.2000), NG 521.1

StG OW, Steuergesetz (vom 30.10.1994), GDB 641.4

StG SG, Steuergesetz (vom 9.4.1998), sGS 811.1

StG SH, Gesetz über die direkten Steuern (vom 20.3.2000), SHR 641.100

StG SO, Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern (vom 1.12.1985), BGS 614.11

StG SZ, Steuergesetz (vom 9.2.2000), SR 172.200

StG TG, Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern (vom 14.9.1992), SR 640.1

StG UR, Gesetz über die direkten Steuern im Kanton Uri (vom 17.5.1992), RB 3.2211

StG VS, Steuergesetz (vom 10.3.1976), SGS 642.1

StG ZG, Steuergesetz (vom 25.5.2000), BGS 632.1

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 (vom 14.12.1990), SR 642.14

Materialien

Botschaft Steuerharmonisierung, Botschaft zu den BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer (vom 25.5.1983), BBI 1983 III, 1 ff.

OECD-MA, OECD Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed Version, 15 July 2005, Paris 2005