

# **Neue Literatur zum Recht - Nouvelle littérature juridique**

Besteuerung ausländischer Personengesellschaften  
in der Schweiz

Davide G.S. Donati

•Nuova letteratura nel campo del diritto - Neue Literatur zum Recht

**-Neue Literatur zum Recht«Nouvelle litteraturejuridique'**

Davide G.S. Donati

**Besteuerung ausländischer  
Personengesellschaften  
in der Schweiz**

**Helbing & Lichtenhahn**

Basel • Genf • München

2001

**•Nuova letteratura nel campo del diritto - Neue Literatur zum Recht**

# Inhaltsverzeichnis

Inhaltsübersicht	IX
Inhaltsverzeichnis	XI
Abkürzungsverzeichnis	XIX
Literaturverzeichnis	XXIII
Quellenverzeichnis	XXXV

## **Einleitung** **1**

## **Teil 1: Qualifikation und Zuordnung der Personengesellschaft** **3**

### **§ 1 Qualifikation als ausländische Personengesellschaft** **3**

- I. Anknüpfung im IPRG 3
  - A. Inkorporationstheorie 4
    - 1. Alternative Anknüpfung gemäss Art. 154 Abs. 2 IPRG 4
    - 2. Bedeutung der Anknüpfungskaskade für die Personengesellschaft 5
  - B. Sitztheorie 5
- II. Qualifikation als ausländische Personengesellschaft 6

### **§ 2 Zuordnung der ausländischen Personengesellschaft gemäss DBG und StHG** 7

- I. Darlegung der DBG-Regelung 7
- II. Massgebendes Zuordnungskriterium 8
  - A. Führung eines kaufmännischen Unternehmens 8
  - B. Untaugliches Kriterium: "rechtliche Ähnlichkeit" 9
  - C. EXKURS: Abweichender Wortlaut von Art. 20 Abs. 2 StHG 9
  - D. Zusammenfassende Betrachtung 10

## **Teil 2: Ordentliche Besteuerung einer ausländischen Personengesellschaft in der Schweiz** **11**

### **Kapitel 1: Steuerpflicht und Gewinnberechnung** **11**

### **§ 3 Steuerpflicht einer ausländischen Personengesellschaft** **11**

- I. Ausländische Personengesellschaft als fiktives Steuersubjekt? 12
  - A. Darlegung der DBG-Regelung 12
  - B. Mögliche Interpretationen der DBG-Regelung 13
    - 1. Differenzierung zwischen ausländischem und inländischem Teilhaber 13
      - 1.1. Darlegung dieser Interpretation 13

1.2. Bedeutung für die steuerliche Behandlung	14
2. Ausländische Personengesellschaft als fiktives Steuersubjekt	15
2.1. Darlegung dieser Interpretation	15
2.2. Bedeutung für die steuerliche Behandlung	16
C. Kritische Würdigung	16
D. Lösungsvorschlag	18
II. Abgrenzung von Geschäfts- und Privatvermögen	18
A. Abgrenzung beim Steuersubjekt	18
B. Abgrenzungskriterium	19
1. Im allgemeinen	19
2. Bei der Personengesellschaft	20
C. Zusammenfassende Betrachtung	21
III. Steuerrechtliche Zugehörigkeit	21
A. Zugehörigkeit einer ausländischen Personengesellschaft	22
1. Begriff der "tatsächlichen Verwaltung" im DBG	22
2. Persönliche Zugehörigkeit	23
2.1. Persönliche Zugehörigkeit qua Sitz oder qua "tatsächliche Verwaltung"?	23
2.2. Bedeutung für die Besteuerung	24
2.3. EXKURS: Doppelte Ansässigkeit einer ausländischen Personengesellschaft	24
2.3.1. Darlegung des Problems	24
2.3.2. Lösungsvorschlag	25
3. Wirtschaftliche Zugehörigkeit	26
3.1. Wirtschaftliche Zugehörigkeit qua Betriebsstätte	27
3.1.1. Umschreibung der Betriebsstätte im DBG	27
3.1.2. Umschreibung der Betriebsstätte im Abkommensrecht	28
3.1.3. Verhältnis des DBG zum Abkommensrecht	28
3.2. Bedeutung für die Besteuerung	29
3.3. Wirtschaftliche Anknüpfung qua Teilhaber an Geschäftsbetrieben in der Schweiz	29
3.3.1. Ausländischer Teilhaber einer ausländischen Personengesellschaft	29
3.3.2. Schweizer Teilhaber einer ausländischen Personengesellschaft	30
3.3.3. Zusammenfassung	30
4. Zusammenfassende Betrachtung	30
B. Umfang der Steuerpflicht	32
1. Abgrenzung der Steuerpflicht im Verhältnis zum Ausland	33
2. Ausscheidungsmethode und Steuersatz bei einer schweizerischen Betriebsstätte	33
2.1. Einfluss der Unternehmenssteuerreform 1997 auf die Regelung im DBG	33
2.1.1. Darlegung der Änderungen im Wortlaut der DBG-Regelung	34
2.1.2. Redaktionelle Entschärfung der DBG-Regelung	36

2.2.	Ausscheidungsmethode bei beschränkter Steuerpflicht	37
2.2.1.	Darlegung der Ausscheidungsmethoden	37
2.2.2.	Darlegung der DBGTRegelung betreffend anwendbare Ausscheidungsmethode	39
2.2.3.	Unterschiedliche Standpunkte betreffend anwendbare Ausscheidungsmethode	39
2.2.4.	Auslegung der DBG-Bestimmungen und Subsumption	40
2.2.5.	Würdigung	42
2.3.	Ausscheidungsmethoden und ihr gegenseitiges Verhältnis	43
2.4.	Steuersatz für die inländische Betriebsstätte	44
2.4.1.	Einführung des proportionalen Tarifs mit der Untermehmenssteuerreform 1997	44
2.4.2.	Würdigung	45
2.5.	Verhältnis der DBG-Regelung zum Verfassungsrecht	45
2.5.1.	Vereinbarkeit mit der Rechtsgleichheit	46
2.5.2.	Vereinbarkeit mit dem Willkürverbot	47
2.5.3.	Vereinbarkeit mit der Eigentumsfreiheit	48
2.5.4.	Vereinbarkeit mit der Wirtschaftsfreiheit	49
2.5.5.	Zusammenfassung	50
2.6.	Verhältnis der DBG-Regelung zum Abkommensrecht	51
2.6.1.	Vereinbarkeit des Methodendualismus	52
2.6.2.	Vereinbarkeit des proportionalen Tarifs	54
2.6.3.	Zusammenfassung	54
2.7.	Lösungsvorschlag	55
3.	Kritische Würdigung	55

§ 4	Berechnung des Gewinnes einer ausländischen Personengesellschaft mit Schweizer Betriebsstätte	56
I.	Steuerobjekt einer ausländischen Personengesellschaft mit Schweizer Betriebsstätte	56
A.	Reingewinn als Steuerobjekt der Gewinnsteuer	57
1.	Darlegung der DBG-Regelung	57
2.	Anwendung auf die ausländische Personengesellschaft mit Schweizer Betriebsstätte	58
2.1.	Beim ausländischen Teilhaber	59
2.2.	Beim Schweizer Teilhaber	59
3.	Würdigung	59
4.	Lösungsvorschlag	~ 60
B.	Ermittlung des steuerbaren Reingewinnes	61
1.	Vorentwurf zum Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision. (VE/RRG)	62
2.	Rechnungslegung einer ausländischen Personengesellschaft mit Schweizer Betriebsstätte	63
2.1.	Massgeblichkeitsprinzip als Ausgangspunkt für die Ermittlung des steuerbaren Reingewinnes	63

2.2. EXKURS: Anwendbarkeit des Massgeblichkeitsprinzips gemäss StHG	64
2.3. Massgebende Buchhaltungsvorschriften des OR	64
2.4. Erlaubte Kostenverrechnung der schweizerischen Betriebsstätte	65
2.5. EXKURS: Kosten Verrechnung nach internationalem Steuerrecht	66
3. Abweichung vom Massgeblichkeitsprinzip bei der ausländischen Personengesellschaft	67
4. Zusammenfassung	68
II. Steuerliche Korrektur der Gewinn- und Verlustrechnung	68
A. Korrekturvorschriften für juristische Personen	69
1. Darlegung der DBG-Regelung	70
2. Anwendung auf den Schweizer Teilhaber einer ausländischen Personengesellschaft mit Schweizer Betriebsstätte	71
2.1. Korrekturvorschriften bei selbständiger Erwerbstätigkeit gemäss DBG	71
2.2. Bedeutung für den Schweizer Teilhaber	72
2.3. Ungenügende Korrekturvorschriften über die selbständige Erwerbstätigkeit	72
3. Würdigung	73
B. EXKURS: Wegzugsbesteuerung	74
1. Allgemeines	74
2. Umfang der Besteuerung bei Wegzug der Schweizer Betriebsstätte	74
3. Lösungsvorschlag	76
C. Zusammenfassende Betrachtung	76
 Kapitel 2: Zeitliche Bemessung und Steuerbelastung	 78
<b>§ 5 Zeitliche Bemessung</b>	<b>78</b>
I. Massgebliche Zeitabschnitte und Systeme zeitlicher Bemessung	78
A. Steuerperiode, Bemessungsperiode und Veranlagungsperiode	79
1. Steuerperiode	79
2. Bemessungsperiode	79
3. Veranlagungsperiode	80
B. Gegenwarts- und Vergangenheitsbemessung	80
1. Gegenwartsbemessung	82
1.1. Umschreibung des Begriffes	82
1.2. Würdigung	82
2. Vergangenheitsbemessung	83
2.1. Umschreibung des Begriffes	83
2.2. Würdigung	84
II. Zeitliche Bemessung bei einer ausländischen Personengesellschaft mit Schweizer Betriebsstätte	84
A. Anwendung unterschiedlicher Systeme zeitlicher Bemessung	85
1. Unterscheidung zwischen ausländischem und schweizerischem Teilhaber	86
1.1. Zeitliche Bemessung beim ausländischen Teilhaber	86

1.2. Zeitliche Bemessung beim Schweizer Teilhaber	87
2. Mögliche Ungereimtheiten betreffend zeitliche Bemessung	88
2.1. Gleichzeitige Anwendung von einjähriger Veranlagung mit Gegenwartsbemessung und zweijähriger Veranlagung mit Vergangenheitsbemessung	88
2.2. Auseinanderfallen von Geschäfts- und Kalenderjahr	89
3. Kritische Würdigung	90
4. Lösungsvorschlag	90
B. Verhältnis der DBG-Regelung zum Verfassungsrecht	92
1. Vereinbarkeit mit der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit	92
2. Vereinbarkeit mit dem Gebot der Gleichbehandlung der Gewerbegenossen (Wettbewerbsneutralität)	94
C. Zusammenfassende Betrachtung	95
<b>§ 6 Steuerbelastung</b>	96
I. Wirtschaftliche Doppelbelastung und Beteiligungsermässigung	97
A. Wirtschaftliche Doppelbelastung	97
B. Beteiligungsermässigung	98
1. Objektive Voraussetzungen	99
2. Subjektive Berechtigung	99
II. Steuerbelastung einer ausländischen Personengesellschaft mit Schweizer' Betriebsstätte	100
A. Steuersatz	100
1. Unterscheidung zwischen ausländischem und schweizerischem Teilhaber	100
1.1. Anwendbarer Steuersatz beim ausländischen Teilhaber	101
1.2. Anwendbarer Steuersatz beim Schweizer Teilhaber	102
2. Würdigung	102
3. Lösungsvorschlag	103
B. Beteiligungsermässigung und ausländische Personengesellschaft	103
1. Darlegung der DBG-Regelung	104
2. Unterschiedliche Ansicht von Lehre und EStV	104
2.1. Standpunkt der Lehre	104
2.2. Standpunkt der EStV	105
2.3. Würdigung	106
3. EXKURS: Deutsche GmbH & Co. KG mit Schweizer Betriebsstätte	107
3.1. Darlegung des Sachverhalts	107
3.2. Subsumption	108
C. Zusammenfassende Betrachtung	109

<b>Teil 3: Mehrwertsteuerliche und Stempelabgabenrechtliche Aspekte bei der ausländischen Personengesellschaft</b>	<b>111</b>
Kapitel 1: Ausländische Personengesellschaft im MWST-Recht	111
<b>§ 7 Mehrwertsteuerliche Anknüpfung und Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland bei einer ausländischen Personengesellschaft</b>	<b>112</b>
I. Mehrwertsteuerliche Anknüpfung	112
A. Örtlicher Anwendungsbereich der MWST	112
B. MWST-pflichtige Rechtsformen	113
1. Darlegung der Regelung im MWSTG	113
2. Anwendung auf die ausländische Personengesellschaft	114
3. Würdigung	114
II. Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland	/ 115
A. Grundlagen	115
1. "Ort der Dienstleistung" im MWSTG	116
2. Bestimmungslandprinzip und Domizilprinzip	116
2.1. Bestimmungslandprinzip	116
2.2. Domizilprinzip	117
3. Betriebsstättebegriff im MWSTG	117
3.1. Darlegung der Lehrmeinungen	118
3.2. Umschreibung des Betriebsstättebegriffes durch die.EStV	118
B. Grenzüberschreitende Dienstleistungen bei einer ausländischen Personengesellschaft	, 1 1 9
1. Dienstleistung von der inländischen "Einrichtung" an den ausländischen Teil des Unternehmens	. 119
1.1. Darlegung der, Rechtslage	119
1.2. Würdigung	120
1.3. Zusammenfassung	121
2. Dienstleistung vom ausländischen Teil des Unternehmens an die inländische "Einrichtung"	121
2.1. Darlegung der Regelung im MWSTG	121
2.2. Subsumption	122
2.3. Würdigung	123
2.4. Zusammenfassung	123
3. Vereinbarkeit mit dem Verfassungsrecht	124
3.1. Vereinbarkeit mit dem Gebot der Gleichbehandlung der Gewerbetreibenden (Wettbewerbsneutralität)	124
3.2. Vereinbarkeit mit dem Legalitätsprinzip	126
3.2.1. Darlegung der Rechtslage	126
3.2.2. Lösungsvorschlag	127
3.3. Zusammenfassung	127

**§ 8 Umsatzabgaberechtliche Anknüpfung und "remote membership" bei einer ausländischen Personengesellschaft** 128

I. Umsatzabgaberechtliche Anknüpfung	129
A. Grundlagen für eine umsatzabgaberechtliche Anknüpfung	129
1. Inländerbegriff	130
2. Steuerobjekt, Steuersubjekt sowie Bemessung der Abgabe	130
2.1. Steuerobjekt	130
2.2. Steuersubjekt	131
2.3. Bemessung der Abgabe	131
B. Umsatzabgaberechtliche Anknüpfung bei einer ausländischen Personengesellschaft	132
II. "Remote membership" und damit zusammenhängende Unregelmässigkeiten	133
A. "Remote membership" gemäss BEHG und StG	133
1. Darlegung der Regelung im BEHG	133
• 2. Darlegung der Regelung im StG	134
2.1. Beweggründe für die Gesetzesänderung vom 1. April 1999	135
2.2. "Remote membership" im StG	136
3. Würdigung	137
B. Ungereimtheit bei der Abgabepflicht und Wettbewerbsvorteil bei der steuerlichen Belastung	137
1. Ungereimtheit bei der Abgabepflicht	138
1.1. Darlegung des Problems	138
1.2. Würdigung	139
2. Wettbewerbsvorteil für "remote members" bei der steuerlichen Belastung	139
2.1. Darlegung des Problems	140
2.2. Würdigung	140
3. Zusammenfassende Betrachtung	141

**Teil 4: Ausgewählte Bestimmungen des UK-Rechts** 143

**§ 9 Besteuerung einer ausländischen Personengesellschaft gemäss "UK-income tax"** 143

I. Qualifikation als ausländische Personengesellschaft und Steuerpflicht	144
A. Grundlagen	144
1. "UK-resident" und "non-UK-resident"	144
2. "Domicile"	145
B. Qualifikation als ausländische Personengesellschaft	145
1. Darlegung der Rechtslage	145
1.1. Qualifikation als Personengesellschaft	146
1.2. Qualifikation als ausländisches Unternehmen	146
2. Würdigung	147

C. Steuerpflicht	148
1. Steuerrechtliche Zugehörigkeit	148
2. "Non-UK-resident partnership" als fiktives Steuersubjekt ?	148
D. Zusammenfassende Betrachtung	149
II. Gewinnausscheidung	149
A. Ausländische Personengesellschaft mit "UK-establishment"	149
1. "UK-establishment"	149
2. Steuerrechtliche Beurteilung des "UK-establishments"	150
B. Ausscheidungsmethode bei beschränkter Steuerpflicht	150
1. Darlegung der Rechtslage	150
2. Würdigung	151
C. Zusammenfassende Betrachtung	151
 Teil 5: Zusammenfassung der Ergebnisse	 153
 Anhang	 163
Sachwortregister	169