

Internationale Personenunternehmen im Einkommens- und Gewinnsteuerrecht der Schweiz (1. Teil)

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



*Peter Brülisauer, Dr. iur.
HSG, dipl. Steuerexperte,
Partner, Ernst & Young AG,
Zürich, peter.brueolisauer@ch.
ey.com*



*Marcel R. Kriesi, lic. iur.
HSG, dipl. Steuerexperte,
Manager, Ernst & Young AG,
Zug, marcel.kriesi@ch.ey.
com*

Inhalt

In dieser 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
	Literatur
	Rechtsquellen
	Materialien

In der nächsten 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

1 Einleitung

In der schweizerischen Praxis werden Personenunternehmen – insb. im internationalen Verhältnis – im Rahmen der Konzernstrukturgestaltung eher selten herangezogen. Dies mag damit zusammenhängen, dass Personengesellschaften aus Gründen der im schweizerischen Gesellschaftsrecht statuierten persönlichen und unbeschränkten Haftung mindestens eines Teilhabers, welcher überdies eine natürliche Person sein muss, im Vergleich zu Kapitalunternehmen eher wenig attraktiv erscheinen. Im Gegensatz hierzu sind in vielen ausländischen Staaten Personenunternehmen eine beliebte Variante bei der Gestaltung der geschäftlichen Aktivitäten.¹ Zudem werden in der schweizerischen Literatur mit Bezug auf die steuerliche Behandlung von Personenunternehmen sehr kontroverse Auffassungen vertreten. Vor diesem Hintergrund sollen im vorliegenden Artikel international tätige Personenunternehmen aus einkommens- und gewinnsteuerlicher Sicht einer eingehenden Würdigung unterzogen werden. In einem ersten Schritt werden die Grundlagen erarbeitet, indem zunächst die relevanten Normen des unilateralen und bilateralen Rechts dargestellt, alsdann die notwendigen Grundbegriffe definiert und schliesslich die Grundzüge der Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung bei Personenunternehmen erläutert werden. In einem zweiten Schritt sollen im Sinne einer Illustration der theoretischen Ausführungen zehn verschiedene Fallkonstellationen dargestellt und die im Grundlagenteil vertretenen Auffassungen auf ihre Praxis-tauglichkeit überprüft werden.

2 Grundlagen

2.1 Rechtliche Grundlagen

2.1.1 Unilaterales Recht

Das schweizerische Aussensteuerrecht umfasst sämtliche – steuerpflichtbegründenden und -begrenzenden – Normen des unilateralen Steuerrechts (DBG, StHG und kantonale Steuergesetze), welche spezifisch auf internationale Sachverhalte ausgerichtet sind. Mit Blick auf die hier behandelte Thematik der Besteuerung internationaler Personenunternehmen sind die folgenden Bestimmungen des DBG und – stellvertretend für das kantonale Recht – des StHG relevant:

- Art. 4 Abs. 1 lit. a und b sowie Art. 51 Abs. 1 lit. a und b DBG bzw. Art. 4 Abs. 1 sowie Art. 21 Abs. 1 lit. a und b StHG statuieren die *beschränkte Steuerpflicht* von natürlichen bzw. juristischen Personen, die in der Schweiz bzw. im Kanton Geschäftsbetriebe und Betriebsstätten unterhalten.
- Art. 10 DBG bestimmt, dass das Einkommen von u. a. einfachen Gesellschaften, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften den einzelnen Teilhabern anteilmässig zugerechnet wird. Es wird m. a. W. die *steuerliche Transparenz* der (inländischen) Personengesellschaften festgeschrieben: Nicht die Personengesellschaft selbst ist als Steuersubjekt zu betrachten, sondern die einzelnen Teilhaber.
- Art. 11 DBG hält als Spezialbestimmung zu Art. 10 DBG fest, dass ausländische Handelsgesellschaften und andere ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit, die aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig sind, *nach den Bestimmungen für die juristischen Personen* zu besteuern sind. Das StHG enthält demgegenüber keine Art. 11 DBG entsprechende Bestimmung. Die Kantone haben jedoch – mit zwei Ausnahmen² – jeweils eine Art. 11 DBG nachgebildete Regelung in ihre Steuergesetze aufgenommen.³
- Zusätzlich bestimmt Art. 49 Abs. 3 DBG, dass die nach Art. 11 DBG steuerpflichtigen ausländischen Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit denjenigen juristischen Personen *gleichzustellen* sind, denen sie rechtlich oder tatsächlich am ähnlichsten sind. Mit der Gleichstellung ist notwendigerweise die grundsätzliche Anwendung der Bestimmungen über die juristischen Personen verbunden.⁴ Eine inhaltlich gleiche Bestimmung findet sich in Art. 20 Abs. 2 StHG.⁵
- Zum *Umfang der Steuerpflicht* äussern sich Art. 6 DBG bzw. Art. 52 DBG; analoge Bestimmungen sind

2 Die Kantone Basel-Landschaft und Aargau kennen keine Art. 11 DBG entsprechende Regelung in ihren Steuergesetzen.

3 § 8 Abs. 2 StG ZH; Art. 13 StG BE; § 18 Abs. 2 StG LU; Art. 15 StG UR; § 10 Abs. 2 Satz 1 StG SZ; Art. 13 StG OW; Art. 13 Abs. 2 StG NW; Art. 8 Abs. 2 StG GL; § 10 Abs. 2 StG ZG; Art. 11 StG FR; § 17 StG SO; § 12 Abs. 3 StG BS; Art. 12 StG SH; Art. 11 Abs. 2 StG AR; Art. 13 Abs. 2 StG AI; Art. 21 Abs. 2 StG SG; Art. 11 Abs. 4 StG GR; § 14 StG TG; Art. 10 LT TI; Art. 12 LI VD; Art. 8 StG VS; Art. 12 LCD NE; Art. 10 LIPP-I GE; Art. 51 LI JU. Eine Ergänzung zum Inhalt von Art. 11 DBG kennt der Kanton Schwyz: § 10 Abs. 2 StG SZ bestimmt, dass der auf Personen mit Wohnsitz oder Sitz in der Schweiz entfallende Teil am Einkommen und Vermögen bzw. Gewinn und Kapital durch diese persönlich zu versteuern sei.

4 AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 49 DBG N 10; ATHANAS/WIDMER, Art. 49 DBG N 2; LOCHER, Art. 49 DBG N 1 f.

5 Vgl. bezüglich Anwendbarkeit der Bestimmungen über die juristischen Personen ATHANAS/WIDMER, Art. 20 StHG N 3.

1 Zu denken ist dabei an Deutschland mit der häufig anzutreffenden Ausgestaltung als GmbH & Co. KG oder Staaten des anglo-amerikanischen Rechtskreises, in denen sich partnerships einer grossen Beliebtheit erfreuen.

hingegen im StHG nicht zu finden.⁶ Die beiden DBG-Artikel sind systematisch wie folgt aufgebaut: Die Abs. 1 der beiden Bestimmungen statuieren jeweils bei persönlicher Zugehörigkeit die unbeschränkte Steuerpflicht in der Schweiz. Dabei wird das Universalitätsprinzip – sprich: die Steuerbarkeit des weltweiten Einkommens (und Vermögens) bzw. des weltweiten Gewinns (und Kapitals) – angeordnet.⁷ In beiden Fällen sind jedoch – im Sinne einer unbedingten Freistellung unter Progressionsvorbehalt⁸ – Einkünfte, die aus Geschäftsbetrieben, Betriebsstätten und Grundstücken im Ausland stammen, von der Besteuerung in der Schweiz ausgenommen. Bei bloss wirtschaftlicher Zugehörigkeit zur Schweiz beschränkt sich die Steuerpflicht gemäss Art. 6 Abs. 2 Satz 1 DBG bzw. Art. 52 Abs. 2 DBG auf jene Einkommens- bzw. jenen Gewinn, für den ein wirtschaftlicher Anknüpfungspunkt iSv Art. 4 Abs. 1 DBG bzw. Art. 51 Abs. 1 DBG besteht. Dies kann u. a. ein Geschäftsbetrieb oder eine Betriebsstätte in der Schweiz sein. Hierbei stellen Art. 6 Abs. 2 Satz 2 DBG bzw. Art. 52 Abs. 4 DBG klar, dass «mindestens das in der Schweiz erzielte Einkommen» bzw. «de(r) in der Schweiz erzielte() Gewinn» der schweizerischen Besteuerung unterliegt. Weiter ist jeweils in Abs. 3 Satz 1 die internationale Steuerabgrenzung bei persönlicher Zugehörigkeit zur Schweiz und Vorhandensein von ausländischen Geschäftsbetrieben, Betriebsstätten und Grundstücken geregelt; diese soll «nach den Grundsätzen über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung» vorgenommen werden.⁹

- Schliesslich ist in Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG bzw. Art. 52 Abs. 3 Sätze 2 und 3 DBG die *provisorische Übernahme des Verlustes* aus einer ausländischen

Betriebsstätte statuiert. Die beiden Bestimmungen sind im Wesentlichen deckungsgleich, unterscheiden sich jedoch im Mechanismus der nachträglichen Korrektur der provisorischen Verlustübernahme: Während Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG von einer «Revision» spricht, soll gemäss Art. 52 Abs. 3 Satz 3 DBG die Korrektur im Jahr der Verlustverrechnung im Ausland stattfinden. Bezüglich Darstellung der beiden Korrekturmechanismen sei auf weiterführende Literatur verwiesen.¹⁰

2.1.2 Bilaterales Recht

Da die von der Schweiz abgeschlossenen DBA idR¹¹ dem OECD-MA entsprechen, soll dieses stellvertretend für die bilateralen Rechtsgrundlagen herangezogen werden. Für die hier behandelte Thematik sind insb. die folgenden Bestimmungen von Relevanz:

- Wichtige Begriffsdefinitionen finden sich in Art. 3 Abs. 1 OECD-MA. Dessen lit. c hält zunächst fest, dass sich der Ausdruck «Unternehmen» auf die Ausübung einer Geschäftstätigkeit bezieht. In der nachfolgenden lit. d werden die Ausdrücke «Unternehmen eines Vertragsstaates» und «Unternehmen des anderen Vertragsstaates» definiert. Dabei stellt das OECD-MA auf den Ort der Ansässigkeit derjenigen Personen, die das Unternehmen betreiben – d. h. bei einem Personenunternehmen auf dessen Inhaber oder Teilhaber –, ab.
- Art. 7 OECD-MA befasst sich mit dem *Besteuerungsrecht* der Vertragsstaaten hinsichtlich Unternehmensgewinnen. Abs. 2 - 4 stellen dabei Richtlinien mit Bezug auf die Gewinnabgrenzung zwischen Ansässigkeitsstaat und Betriebsstättenstaat des Unternehmens bzw. des Teilhabers im Falle eines Personenunternehmens auf.¹²

Im Gegensatz zur Frage der anwendbaren Abgrenzungsmethode schweigt sich das OECD-MA über die grenzüberschreitende Verlustverlagerung aus. Dies ist in der konsequenten Anwendung der «negativen Rechtswirkung» der DBA¹³ begründet: Die Besteuerungsregeln der

6 Den Kantonen verbleibt in diesem Bereich folglich die Möglichkeit einer von den vom DBG formulierten Grundsätzen abweichenden Gestaltung (ATHANAS/WIDMER, Art. 20 StHG N 44 ff. und Art. 21 N 36 ff. BAUER-BALMELLI/NYFFENEGGER, Art. 3 StHG N 21 und Art. 4 N 35). Auf die sich daraus ergebenden kantonalen Unterschiede soll aus Gründen der Vereinfachung im vorliegenden Beitrag nicht eingegangen werden (vgl. mwH BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 24 ff. und 26 ff.).

7 AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 6 DBG N 1; ATHANAS/WIDMER, Art. 6 DBG N 5 und Art. 52 N 2 und 5; BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 17 ff.; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, § 13 Rz 35 und § 17 Rz 19; LOCHER, Art. 6 DBG N 3 und Art. 52 DBG N 3.

8 AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 6 DBG N 1 und Art. 52 N 1; ATHANAS/WIDMER, Art. 6 DBG N 6 ff. und Art. 52 N 5; LOCHER, Art. 6 DBG N 7 und Art. 52 N 7; LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht, 58; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 6 DBG N 6 und Art. 52 N 1.

9 Vgl. mwH BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 49 ff., insb. 61 ff.

10 AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 6 DBG N 7 iVm Art. 52 N 15 ff.; ATHANAS/WIDMER, Art. 6 DBG N 63 ff.; LOCHER, Art. 6 DBG N 31 ff.; mit Bezug auf juristische Personen: AGNER/DIGERONIMO/NEUHAUS/STEINMANN, Art. 52 DBG N 33a f.; ATHANAS/WIDMER, Art. 52 DBG N 24 ff.; BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 111 ff.; LOCHER, Art. 52 DBG N 35 ff.

11 LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht, 80.

12 Vgl. mwH BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 137 ff.; DERS., Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Verhältnis, 721 f.

13 BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 3; DERS., Art. 4 VStG N 335; HÖHN, Begriff, Aufgaben und Rechts-

Vertragsstaaten sollen nicht durch bilaterale Normen ersetzt werden, sondern es wird ein Rahmen geschaffen, der die unilateralen Besteuerungsregeln einschränkt.¹⁴ Ausgehend von diesem Konzept wird die Frage der (provisorischen) Verlustübernahme und deren Modalitäten den Vertragsstaaten überlassen.

2.2 Grundbegriffe

2.2.1 Internationales Personenunternehmen

Die Materie des vorliegenden Beitrags erfordert zunächst eine Erörterung dessen, was unter einem internationalen Personenunternehmen zu verstehen ist – und insb., welche Rechtsformen unter diesen Begriff fallen. Nach Ansicht der Autoren weist der Begriff drei Dimensionen auf:

In einer ersten Dimension enthält er die Bedeutung eines *von einer natürlichen Person oder von mehreren natürlichen und/oder juristischen Personen getragenen* Unternehmens. Dies bedeutet nichts anderes, als dass die Unternehmenstätigkeit durch eine natürliche Person (als Inhaber) oder durch natürliche und/oder juristische Personen gemeinschaftlich (als Teilhaber) getragen wird. Bei Beteiligung mehrerer Personen sind die einzelnen Teilhaber rechtsgemeinschaftlich organisiert¹⁵, d. h., Rechte und Pflichten aus der Unternehmenstätigkeit werden ihnen anteilmässig zugerechnet. Dies im Unterschied zu einem körperschaftlich oder als Anstalt (z. B. als Stiftung) organisierten Gebilde, bei dem eine eigene Rechtspersönlichkeit – d. h. eine (uneingeschränkt eigenständige) juristische Person – vorliegt.¹⁶ Ein Personenunternehmen kann deshalb insb. die folgenden Rechtsformen annehmen:¹⁷

- Einzelunternehmen (Einzelfirma);
- einfache Gesellschaft (Art. 530 ff. OR)¹⁸;

- Kollektivgesellschaft (Art. 552 ff. OR);
- Kommanditgesellschaft (Art. 594 ff. OR).

Es ist zu betonen, dass sich der Begriff des Personenunternehmens nicht auf diese Rechtsformen des schweizerischen Rechts beschränkt. Im internationalen Verhältnis ist es unabdingbar, ausländische Rechtsformen, welche den oben aufgeführten Ausgestaltungen gleichwertig sind, ebenfalls in den Begriff des Personenunternehmens mit einzubeziehen. Dies lässt sich allein schon aus Art. 49 Abs. 3 DBG bzw. Art. 20 Abs. 2 StHG ableiten, die auf «ausländische Handelsgesellschaften» Bezug nehmen. Ausländische Pendant einer schweizerischen Kollektivgesellschaft sind beispielsweise die deutsche offene Handelsgesellschaft, die französische *société en nom collectif*, die italienische *società in nome collettivo* sowie die *partnerships* des anglo-amerikanischen Rechts.¹⁹

In einer zweiten Dimension enthält der Begriff «internationales Personenunternehmen» das Element des *Unternehmens*. Dies bedeutet, dass das Vorhandensein einer Unternehmenstätigkeit ebenfalls Voraussetzung für die Qualifikation als Personenunternehmen ist.²⁰ Im Allgemeinen versteht man im schweizerischen Steuerrecht unter dem Begriff Unternehmenstätigkeit «eine Tätigkeit, bei der Kapital und selbständiges, auf die Erbringung wirtschaftlicher Leistungen an Dritte gerichtetes Handeln in gezieltem Zusammenwirken zum Einsatz kommen».²¹ M. a. W. haben die natürlichen Personen als Inhaber bzw. Teilhaber und damit Träger des Unternehmens²² eine selbständige Erwerbstätigkeit iSv Art. 18 DBG²³ zu entfalten. Selbstverständlich können auch juristische Personen – wenn auch unter gewissen gesellschaftsrechtlichen Einschränkungen – Teilhaber einer in- oder ausländischen Personengesellschaft sein. Jedoch ist zu berücksichtigen, dass bei diesen nicht zwischen geschäftlicher und privater Sphäre unterschieden wird, denn juristische Personen haben a priori nur einen geschäftlichen Bereich. Liegt keine Unternehmenstätigkeit vor bzw. wird keine selbständige Erwerbstätigkeit ausge-

quellen des Internationalen Steuerrechts, 87; LAMPERT, Die Verlustverrechnung von juristischen Personen im Schweizer Steuerrecht, 279.

14 HÖHN, Begriff, Aufgaben und Rechtsquellen des Internationalen Steuerrechts, 87; LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht, 95.

15 Vgl. mwH MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, § 2 Rz 62 ff.

16 S. dazu MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, § 2 Rz 8 ff.

17 CAGIANUT/HÖHN, Unternehmenssteuerrecht, § 2 Rz 6; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, § 45 Rz 6; SALVI, Schweizerische Besteuerung von internationalen Personengesellschaften, 178 f., welche sich jedoch auf Grund des Themas ihres Beitrages auf die Personengesellschaft beschränkt; s. auch DUSS/GRETER/VON AH, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 13 ff., die auch die Erbengemeinschaft als möglichen Träger eines Personenunternehmens betrachten.

18 Eine Unterart der einfachen Gesellschaft ist die so genannte stille Gesellschaft, bei der nur der Hauptgesellschafter nach aussen hin auftritt und er allein aus der Geschäftstätigkeit berechtigt und verpflichtet wird; s. MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, § 15 Rz 2.

19 AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 11 DBG N 2; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 11 DBG N 8.

20 Diese Voraussetzung deckt sich mit der Definition des Unternehmens im bilateralen Recht gemäss Art. 3 Abs. 1 OECD-MA, wo auf die Ausübung einer Geschäftstätigkeit Bezug genommen wird.

21 CAGIANUT/HÖHN, Unternehmenssteuerrecht, § 12 Rz 12.

22 CAGIANUT/HÖHN, Unternehmenssteuerrecht, § 1 Rz 14.

23 Merkmale der selbständigen Erwerbstätigkeit: (i) frei gewählte Organisation, (ii) Teilnahme am Wirtschaftsverkehr, (iii) eigenes Risiko, (iv) Einsatz von Arbeit und Kapital, (v) Absicht der Gewinnerzielung sowie (vi) dauerndes und planmässiges Handeln (CAGIANUT/HÖHN, Unternehmenssteuerrecht, § 1 Rz 21 ff.; DUSS/GRETER/VON AH, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2; LOCHER, Art. 18 DBG N 6 ff.; REICH, Art. 18 DBG N 14 mwH; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 18 DBG N 6).

übt, ist das Ergebnis – bei natürlichen Personen als Teilhabern – steuerlich dem privaten Bereich zuzuordnen.²⁴

In einer dritten Dimension schliesslich weist der Begriff das Element «*international*» auf: Dies bedeutet nichts anderes, als dass zu mehr als einem Staat steuerrechtliche Anknüpfungen bestehen. Solche steuerliche Anknüpfungen können durch den Wohnsitz bzw. Sitz der Teilhaber, den Geschäftsort oder durch Betriebsstätten entstehen.

In den weiteren Ausführungen soll von «Unternehmen» – namentlich Personenunternehmen – gesprochen werden. Dies im Einklang mit dem Wortlaut von Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG bzw. Art. 52 Abs. 3 Satz 2 DBG, jedoch im (scheinbaren) Widerspruch zu Art. 11 DBG und Art. 49 Abs. 3 DBG bzw. Art. 20 Abs. 2 StHG, deren Anwendungsbereich sich auf «ausländische Handelsgesellschaften und andere ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit» erstreckt. Der Anwendungsbereich von Art. 11 DBG und Art. 49 Abs. 3 DBG bzw. Art. 20 Abs. 2 StHG ist zum einen enger, indem der Begriff der Personengesamtheit das Einzelunternehmen ausschliesst²⁵, zum anderen jedoch weiter, indem ebenfalls Erbgemeinschaften²⁶ und Personengemeinschaften ohne wirtschaftlichen Zweck²⁷ darunter fallen. Wie bereits angetönt, ist der Widerspruch jedoch nur ein scheinbarer und kann leicht aufgelöst werden: Sinn und Zweck von Art. 11 DBG ist es nicht, den Umfang der Besteuerung eines ausländischen Unternehmens in der Schweiz festzuschreiben, sondern die Veranlagung ausländischer Personenverbindungen mit beschränkter Steuerpflicht in der Schweiz zu vereinfachen: Den schweizerischen Steuerbehörden soll die oft mühsame Abklärung erspart werden, ob eine ausländische Personengesamtheit eher einer Personengesellschaft oder einer juristischen Person nach schweizerischem Recht ähnlich ist.²⁸ Ferner brauchen die schweizerischen Steuerbehörden wegen dieser Vorschrift idR die ausländischen Teilhaber und damit die Art der Besteuerung – Einkommenssteuer

oder Gewinnsteuer – sowie die weltweite Einkommens- bzw. Gewinnsituation nicht zu erfassen.²⁹ Diese Praktikabilitätsüberlegungen stellen sich sowohl bei ausländischen Personengesellschaften als auch allgemein bei Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit. Nicht in gleichem Mass notwendig – und daher gesetzlich auch nicht vorgesehen – ist eine Vereinfachung bei ausländischen Einzelunternehmen, deren Inhaber gestützt auf Art. 4 Abs. 1 lit. a oder b DBG bzw. Art. 4 Abs. 1 StHG in der Schweiz beschränkt steuerpflichtig werden, da nur die Veranlagung einer einzigen Person in Frage steht.

2.2.2 Schweizerisches und ausländisches Unternehmen

Das Begriffspaar des schweizerischen und des ausländischen Unternehmens erscheint im DBG an mehreren Stellen. Eine Antwort, nach welchen Kriterien zu entscheiden ist, ob es sich beim Unternehmen nun um ein schweizerisches oder ausländisches handelt, lässt sich dem Gesetz jedoch nicht entnehmen. Angesichts der fehlenden Definition durch das schweizerische Recht ist eine solche auf dem Auslegungsweg zu finden.

Bereits an dieser Stelle ist anzumerken, dass nach der hier vertretenen Auffassung die Begriffe des schweizerischen und des ausländischen Unternehmens nicht isoliert, sondern gemeinsam und komplementär ausgelegt werden müssen.³⁰ Wie anhand spezifischer Fallkonstellationen im zweiten Teil gezeigt werden wird, könnte eine isolierte Betrachtung der gesetzlichen Bestimmungen – Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG bzw. Art. 52 Abs. 3 Satz 2 DBG einerseits und Art. 11 DBG andererseits – zu inkonsistenten Resultaten führen. Da in der Literatur bis anhin jedoch meist eine isolierte Betrachtung stattgefunden hat, werden die einzelnen Lehrmeinungen nachfolgend getrennt nach Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG bzw. Art. 52 Abs. 3 Satz 2 DBG und Art. 11 DBG dargestellt.

Hinsichtlich der Definition des *schweizerischen Unternehmens* iSv Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG bzw. Art. 52 Abs. 3 Satz 2 DBG haben sich die folgenden Betrachtungsweisen herausgebildet:

24 SALVI, Schweizerische Besteuerung von internationalen Personengesellschaften, 180, mit Bezug auf nichtkaufmännische Personengesellschaften.

25 Duss, Interkantonale und internationale Aspekte der Unternehmensumstrukturierungen, 384; GREMINGER, Art. 11 DBG N 2; HÖHN, Steuerprobleme bei schweizerischen Betriebsstätten ausländischer Unternehmen, 178; LOCHER, Art. 11 DBG N 4; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 11 DBG N 2.

26 AGRER/JUNG/STEINMANN, Art. 11 DBG N 3 und Art. 49 N 8; LOCHER, Art. 11 DBG N 5; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 11 DBG N 2 und Art. 49 N 40.

27 LOCHER, Art. 11 DBG N 5; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 11 DBG N 2 und 9.

28 Botschaft Steuerharmonisierung, 159; DONATI, Besteuerung ausländischer Personengesellschaften in der Schweiz, 16 f.; DERS., Aspekte ordentlicher Besteuerung ausländischer Personengesellschaften in der Schweiz, 142; GREMINGER, Art. 11 DBG N 1; LOCHER, Art. 11 DBG N 2; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 11 DBG N 1.

29 Allerdings schreibt Art. 129 Abs. 1 lit. c DBG vor, dass einfache Gesellschaften und Personengesellschaften über alle Verhältnisse, die für die Veranlagung der Teilhaber von Bedeutung sind, insbesondere über ihren Anteil am Einkommen und Vermögen der Gesellschaft, für jede Steuerperiode eine Bescheinigung einreichen müssen; diese Vorschrift ist namentlich für die in der Schweiz ansässigen Teilhaber relevant.

30 Eine komplementäre Auslegung wird bereits durch LOCHER in seiner Kommentierung von Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG (N 34) vertreten.

- Nach Agner/Jung/Steinmann³¹ liegt ein schweizerisches Unternehmen nur dann vor, wenn dieses (i) in der Schweiz geleitet wird und (ii) mindestens einer der unbeschränkt haftenden Gesellschafter in der Schweiz ansässig ist.
- Dem gegenüber vertreten Athanas/Widmer³² sowie Richner/Frei/Kaufmann³³ eine engere Auffassung. Nach ihnen soll ein Unternehmen dann als schweizerisch betrachtet werden, wenn es (i) nach schweizerischem Recht errichtet worden ist, soweit (ii) dieses von in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Unternehmensträgern (natürliche oder juristische Personen) betrieben und (iii) in der Schweiz eine unternehmerische Tätigkeit ausgeübt wird.
- Ein dritter Ansatz wird durch Locher³⁴ und Brülisauer³⁵ vertreten. Ihrer Auslegung von Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG folgend ist das schweizerische Unternehmen komplementär zur ausländischen Personengesamtheit gemäss Art. 11 DBG zu verstehen. Danach liegt ein schweizerisches Unternehmen immer dann vor, wenn Teilhaber desselben in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig – bzw. im DBA-Fall ansässig – sind.

Ebenfalls hinsichtlich der Auslegung des Begriffs des *ausländischen Unternehmens* im Zusammenhang mit Art. 11 DBG herrscht in der Literatur keine Übereinstimmung. Umstritten ist vor allem, ob für die Qualifikation international-privatrechtliche Kriterien, der Ort der Geschäftsaktivitäten oder der Ort der Ansässigkeit der Teilhaber massgebend sein sollen:

- Einen formalen Ansatz wenden Salvi³⁶ und Donati³⁷ an. Für beide leitet sich die Antwort auf die Frage, ob es sich um ein schweizerisches oder ausländisches Unternehmen handelt, aus dem (internationalen) Privatrecht ab.³⁸ Gemäss Art. 154 IPRG³⁹ gilt eine Per-

sonengesellschaft dann als ausländisch, wenn sie nach ausländischen Vorschriften gegründet worden ist und die entsprechenden Registrierungs-vorschriften erfüllt (so genannte Inkorporationstheorie⁴⁰).⁴¹

- Gemäss der von Duss⁴² vertretenen Auffassung soll es entscheidend sein, wo sich der Geschäftsbetrieb des Unternehmens befindet. Bei einem Geschäftsbetrieb im Ausland ist von einem ausländischen Unternehmen und damit der Anwendbarkeit von Art. 11 DBG auszugehen.
- Eine dritte Ansicht vertritt dem gegenüber Locher⁴³. Seines Erachtens ist die Ansässigkeit der Teilhaber des Unternehmens das massgebende Kriterium dafür, ob dieses als ausländisch oder schweizerisch iSv Art. 11 DBG einzustufen ist. Nach dieser Konzeption liegt ein ausländisches Unternehmen immer dann vor, wenn Teilhaber im Ausland ansässig sind.

Obwohl unterschiedliche Auffassungen hinsichtlich der Qualifikation des Personenunternehmens vertreten werden, soll interessanterweise gemäss der in der Literatur⁴⁴ vorherrschenden Ansicht mit Bezug auf einen in der Schweiz ansässigen Teilhaber eines ausländischen Personenunternehmens eine Besteuerung nach Art. 10 DBG erfolgen. Somit wäre er gleich zu behandeln wie ein schweizerischer Teilhaber eines schweizerischen Personenunternehmens. Das Unternehmen wird mit Bezug auf den in der Schweiz ansässigen Teilhaber als schweizerisch behandelt, obwohl es vorgängig gesamthaft als grundsätzlich ausländisch qualifiziert wurde; insofern

31 AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 52 DBG N 11.

32 ATHANAS/WIDMER, Art. 6 DBG N 61 f.

33 RICHNER/FREI/KAUFMANN, Art. 6 DBG N 64.

34 LÖCHER, Art. 6 DBG N 34.

35 BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 104 ff.

36 SALVI, Schweizerische Besteuerung von internationalen Personengesellschaften, 181.

37 DONATI, Besteuerung ausländischer Personengesellschaften in der Schweiz, 3 ff.; DERS., Aspekte ordentlicher Besteuerung ausländischer Personengesellschaften in der Schweiz, 139.

38 Kollektiv- und Kommanditgesellschaften müssen sich gemäss Art. 154 IPRG am Ort ihres Sitzes ins Handelsregister eintragen. Dieser Sitz befindet sich gemäss Art. 934 Abs. 1 OR am tatsächlichen Mittelpunkt des Betriebs, was bedeutet, dass Sitz und Geschäftsbetrieb grundsätzlich nicht auseinanderfallen können.

39 Bundesgesetz vom 18.12.1987 über das internationale Privatrecht (SR 291).

40 DONATI (Besteuerung ausländischer Personengesellschaften in der Schweiz, 4 f.; Aspekte ordentlicher Besteuerung ausländischer Personengesellschaften in der Schweiz, 139) weist ergänzend hierzu noch auf die in Art. 154 Abs. 1 und 2 IPRG definierte «Anknüpfungskaskade» hin.

41 Eine formell nach ausländischem Recht inkorporierte Personengesellschaft, welche den Ort der Geschäftsleitung in der Schweiz hat, muss sich in der Schweiz ins Handelsregister eintragen lassen, wo sie somit ihren Sitz begründet.

42 DUSS, Interkantonale und internationale Aspekte der Unternehmensumstrukturierungen, 384.

43 LÖCHER, Art. 11 DBG N 10 ff.

44 AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 49 DBG N 13; AGNER/DIGERONIMO/NEUHAUS/STEINMANN, Art. 11 DBG 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 im zitierten Beitrag von der «vorherrschende(n) Auffassung» sprechen und dieser zumindest nicht widersprechen; a. M. ATHANAS/WIDMER, Art. 49 DBG N 17, die argumentieren, die ausländische Personengesellschaft selbst sei als juristische Person zu betrachten und die vorgeschlagene Lösung stelle somit einen Durchbruch durch den in Art. 10 DBG verankerten Grundsatz dar; Duss, Interkantonale und internationale Aspekte der Unternehmensumstrukturierungen, 387.

findet eine Relativierung statt. Begründet wird diese Differenzierung damit, dass die durch die Betriebsstätte begründete beschränkte Steuerpflicht in der unbeschränkten Steuerpflicht des schweizerischen Teilhabers aufgehoben; Art. 10 DBG habe daher Art. 11 DBG vorzugehen. Zudem müsse eine Gleichbehandlung von schweizerischen Teilhabern an ausländischen Unternehmen mit solchen an inländischen Unternehmen stattfinden, soweit Einkünfte aus schweizerischen Betriebsstätten oder Liegenschaften in Frage stünden.⁴⁵ Ausserdem wird angeführt, dass schweizerische Teilhaber an einem ausländischen Unternehmen nicht zu «gespaltenen» Steuersubjekten werden sollten, bei denen ein Teil ihres Einkommens – d. h. der anteilige Unternehmensgewinn – nach den Bestimmungen über die juristischen Personen und die restlichen Bestandteile gemäss den Regeln für natürliche Personen besteuert werden.⁴⁶

Aufgrund sämtlicher Literaturmeinungen lässt sich zunächst festhalten, dass Grundvoraussetzung für das Vorliegen eines schweizerischen Unternehmens die Ansässigkeit – sprich: unbeschränkte Steuerpflicht⁴⁷ – mindestens eines Teilhabers in der Schweiz ist.⁴⁸ Es stellt sich nun die Frage, ob das vorgängig genannte Kriterium allein genügt, um ein schweizerisches Unternehmen anzunehmen, oder ob nicht – wie gemäss den Meinungen von Agner/Jung/Steinmann und Athanas/Widmer – zusätzliche Merkmale des Konnexes zur Schweiz erforderlich sind. Nach der hier vertretenen Ansicht ist die zusätzliche Forderung nach einem Geschäftsbetrieb oder gar der Leitung in der Schweiz für die blosse Qualifikation als schweizerisch mit Blick auf das unilaterale sowie – im DBA-Fall – auf das bilaterale Recht insb. aus den folgenden Gründen zurückzuweisen:

- Gewinne eines Personenunternehmens werden bei der schweizerischen Einkommens- bzw. Gewinnbesteuerung gestützt auf Art. 10 DBG bei den einzelnen Teilhabern besteuert. Nicht das Personenunternehmen selbst ist Steuersubjekt, sondern infolge trans-

parenter Betrachtung dessen Teilhaber. Konsequenterweise hat deshalb nach Ansicht der Autoren die Einordnung des Unternehmens derjenigen der Teilhaber zu folgen: Die unbeschränkte Steuerpflicht eines Teilhabers in der Schweiz resultiert in der Qualifikation des ihm zurechenbaren Unternehmensanteils als schweizerisch; umgekehrt hat bei beschränkter Steuerpflicht des Teilhabers in der Schweiz die Qualifikation auf ausländisch zu lauten. Der Umstand, wo sich die unternehmerische Tätigkeit abspielt oder wo sich der Ort der Leitung befindet, berührt nach der hier vertretenen Auffassung lediglich die Frage der Abgrenzung und die Problematik der provisorischen Verlustverrechnung gemäss Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG bzw. Art. 51 Abs. 3 Sätze 2 und 3 DBG, nicht jedoch die Einordnung eines Unternehmens als schweizerisch oder ausländisch.

- Art. 3 Abs. 1 lit. d OECD-MA definiert den Ausdruck «Unternehmen des einen oder anderen Vertragsstaates» als ein Unternehmen, das von einer im einen oder anderen Vertragsstaat ansässigen (natürlichen oder juristischen) Person betrieben wird. Basierend auf dieser Begriffsbestimmung setzen das OECD-MA – und damit die von der Schweiz abgeschlossenen DBA – keine unternehmerische Tätigkeit in der Schweiz voraus, um als schweizerisches Unternehmen zu gelten, sondern verlangen nur, dass der Betreiber des Unternehmens in der Schweiz ansässig ist.⁴⁹ Zudem ist zu betonen, dass die Schweiz eine Personengesellschaft zwar als Person iSv Art. 3 Abs. 1 lit. a OECD-MA betrachtet⁵⁰, ihr jedoch mangels spezieller Erwähnung die Eigenschaft als Ansässige iSv Art. 4 Abs. 1 OECD-MA – und damit die DBA-Berechtigung – abspricht⁵¹. Bezüglich Ansässigkeit des Personenunternehmens wird somit idR auf die Ansässigkeit der einzelnen Teilhaber verwiesen.

Somit lässt sich nach der hier vertretenen Ansicht festhalten, dass sowohl im DBA- wie auch im Nicht-DBA-Fall für die Qualifikation eines Unternehmens als schweizerisch oder ausländisch nur auf den Ort der Ansässigkeit eines jeden der Teilhaber abzustellen ist, nicht jedoch auf

45 So LANG/REICH/SCHMIDT, Personengesellschaften im Verhältnis Deutschland-Österreich-Schweiz, 3.

46 So DONATI, Besteuerung ausländischer Personengesellschaften in der Schweiz, 17; LANG/REICH/SCHMIDT, Personengesellschaften im Verhältnis Deutschland-Österreich-Schweiz, 3.

47 Gemäss Art. 4 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA liegt steuerliche Ansässigkeit einer – natürlichen oder juristischen – Person in einem Vertragsstaat dann vor, wenn diese Person nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen Merkmals steuerpflichtig ist. In der Konzeption geht das OECD-MA somit von einer persönlichen Anknüpfung der Person in einem Mitgliedstaat (die im Fall des unilateralen schweizerischen Steuerrechts in eine unbeschränkte Steuerpflicht mündet) aus, um darauf aufbauend die Ansässigkeit dieser Person festzuschreiben.

48 Gl. M. DIGERONIMO/BRÜLISAUER, Internationale Ausscheidung des Betriebsstättengewinns, 5.

49 LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht, 321; WIDMER/KRONAUER, Zuteilung und Besteuerung der Unternehmensgewinne bei Betriebsstätten, 231; so wohl auch LANG/REICH/SCHMIDT, Personengesellschaften im Verhältnis Deutschland-Österreich-Schweiz, 3.

50 LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht, 148; SALOMÉ, International Taxation of Partnerships: Divergences in the Personal Attribution of Income, 54.

51 SALOMÉ, International Taxation of Partnerships: Divergences in the Personal Attribution of Income, 58.

den Ort des Geschäftsbetriebs oder der Leitung⁵² oder gar auf andere Kriterien wie nationale Gründungs- und Registrierungs Vorschriften. Mittels einer solchen Auslegung können – wie im zweiten Teil anhand praktischer Beispiele gezeigt werden wird – (teilweise) inkonsistente und unsachgemässe Ergebnisse vermieden werden. Die hier vertretene Auffassung hat jedoch zur Konsequenz, dass dasselbe Unternehmen – je nach Ort der Ansässigkeit der Teilhaber – gleichzeitig sowohl teilweise schweizerisch als auch teilweise ausländisch sein kann.^{53, 54}

Ob der hier vertretenen Sicht bezüglich der Qualifikation als schweizerisches Unternehmen den Ort des Geschäftsbetriebs als bedeutungslos abzutun, wäre jedoch ein Trugschluss; dieses Kriterium hat durchaus seine Berechtigung. Es ist jedoch nicht entscheidend für die Beurteilung, ob ein Unternehmen als schweizerisch oder ausländisch einzustufen ist, sondern nur für die nachgelagerten Fragen der internationalen Gewinnabgrenzung und der provisorischen Verlustverlagerung in die Schweiz. Gemäss Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG bzw. Art. 52 Abs. 3 Satz 2 DBG können ausländische Verluste nämlich nur dann in der Schweiz steuermindernd berücksichtigt werden, wenn sie u. a. in einer dem schweizerischen Unternehmen zugehörigen ausländischen Betriebsstätte anfallen und der Schweiz im Rahmen der Gewinnabgrenzung ein Gewinn⁵⁵ zugewiesen wird.⁵⁶ Die Zuweisung eines Gewinns – oder eines Verlusts – an die Schweiz ist dabei notwendigerweise mit dem Vorhandensein einer Geschäftstätigkeit in der Schweiz verbunden.⁵⁷

Ein im Ausland erlittener Verlust kann somit idR – ausser bei den sog. Sondervergütungen – auch nicht mit den übrigen, in der Schweiz steuerbaren Einkünften verrechnet werden, da sich die in Art. 6 Abs. 1 DBG bzw. Art. 52

Abs. 1 DBG verankerte unbedingte Freistellung (mit Progressionsvorbehalt) nicht nur auf ausländische Teilgewinne, sondern auch auf ausländische Teilverluste bezieht. Erst der in Art. 6 Abs. 3 bzw. Art. 52 Abs. 3 verankerte Verweis auf die Grundsätze des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots hat zur Folge, dass Verluste ausländischer Betriebsstätten von der inländischen Bemessungsgrundlage abgezogen werden können,⁵⁸ wobei die Verlustübernahme aufgrund von Art. 6 Abs. 3 Sätze 2 und 3 DBG bzw. Art. 52 Abs. 3 Sätze 2 und 3 DBG wiederum eingeschränkt wird. Art. 6 Abs. 1 Halbsatz 2 DBG bzw. Art. 52 Abs. 1 Halbsatz 2 DBG sind mithin als objektive Steuerbefreiung zu verstehen.⁵⁹ Vor diesem Hintergrund ist auf die in der Lehre⁶⁰ gemachte Äusserung hinzuweisen, wonach die in Art. 6 Abs. 1 Halbsatz 2 DBG bzw. Art. 52 Abs. 1 Halbsatz 2 DBG verankerte Freistellung sachlich bzw. systematisch nicht der Umschreibung des Steuerobjekts, sondern des Steuerobjekts zuzuordnen ist.

Im Ansatz wurde die hier vertretene Auffassung durch ein Urteil des BGer vom 17.4.2003⁶¹ bestätigt: In casu machte der Steuerpflichtige geltend, die im Rahmen seiner selbständigen Erwerbstätigkeit – welche notabene im Ausland ausgeübt wurde – erlittenen Verluste seien mit seinem übrigen (in der Schweiz steuerbaren) Einkommen zu verrechnen. Das BGer teilte diese Ansicht nicht bzw. beurteilte die Anwendbarkeit von Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG als «fraglich». ⁶² Zur Begründung führte es u. a. aus: «(D)er Beschwerdeführer (...) führt in der Schweiz keine Unternehmung oder sonst eine wirtschaftliche Einrichtung» und es «werden denn auch sämtliche massgeblichen Aktivitäten in Grossbritannien abgewickelt, und letztlich wird (ausschliesslich) dort ein Geschäftsbetrieb geführt»⁶³. Das BGer lässt leider eine konsequente Trennung zwischen den Fragen, ob es sich einerseits um ein schweizerisches Unternehmen handelte und ob andererseits ge-

52 Gl. M. DIGERONIMO/BRÜLISAUER, Internationale Ausscheidung des Betriebsstättegewinns, 5 f.

53 Gl. M. DIGERONIMO/BRÜLISAUER, Internationale Ausscheidung des Betriebsstättegewinns, 6.

54 Gemäss einer telefonischen Besprechung vom 25.7.2007 mit Jürg Altorfer, Kantonales Steueramt Zürich, sei für die Beurteilung, ob es sich um ein schweizerisches oder ein ausländisches Unternehmen handelt, ebenfalls einzig das Kriterium der steuerlichen Ansässigkeit der einzelnen Teilhaber anzuwenden. Dabei wurde bestätigt, dass durch dieses Kriterium dasselbe Unternehmen – je nach Teilhaber – sowohl als schweizerisch als auch als ausländisch qualifiziert werden kann.

55 Wird der Schweiz im Rahmen der Abgrenzung ein Verlust zugewiesen, kann nach der hier vertretenen Auffassung der Schweiz kein zusätzlicher Verlust aus dem Ausland zugewiesen werden (vgl. mwH BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 91 ff. und 117 ff.).

56 Vgl. mwH BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 97.

57 Gl. M. DIGERONIMO/BRÜLISAUER, Internationale Ausscheidung des Betriebsstättegewinns, 6.

58 BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 49; HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, § 13 Rz 35.

59 AGNER/JUNG/STEINMANN, Art. 52 DBG N 1; ATHANAS/WIDMER, Art. 52 DBG N 5 iVm Art. 6 N 7; BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 20.

60 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht, § 13 Rz 35.

61 StE 2004 (DBG/BdBSt) B 11.3 Nr. 16.

62 Das BGer betonte am Ende der E 6.2, dass diese Frage vorliegend nicht abschliessend durch dieses zu beantworten sei. Das Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz hatte nämlich die Beteiligung des Beschwerdeführers fälschlicherweise steuerrechtlich als private Vermögensverwaltung behandelt. Gegen diese Qualifikation hatte der Steuerpflichtige erfolgreich Beschwerde geführt, und das BGer wies die Sache an die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer zur Neuurteilung zurück. Dennoch hat das BGer mit den gemachten Erwägungen die vorzunehmende Qualifikation weitgehend vorgezeichnet.

63 StE 2004 (DBG/BdBSt) B 11.3 Nr. 16 E 6.2.

stützt darauf eine Verlustverlagerung zulässig war, vermissen. Dennoch machte es klar, dass eine provisorische Verlustverlagerung gestützt auf Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG eine Geschäftstätigkeit in der Schweiz erfordert. In conclusio ist festzuhalten, dass eine Qualifikation als schweizerisches Unternehmen für sich allein kein Anrecht auf eine provisorische Verlustverlagerung nach Art. 6 Abs. 3 Satz 2 DBG bzw. Art. 52 Abs. 3 Satz 2 DBG gibt. Ergänzend hierzu muss eine Geschäftstätigkeit in der Schweiz, die abgrenzungstechnisch zu einer Zuweisung von Gewinnen in die Schweiz führt, treten. Fehlt es an einer Geschäftstätigkeit in der Schweiz – z. B. wenn in der Schweiz nur ein Briefkastendomizil unterhalten wird – und/oder an einem der Schweiz zurechenbaren Gewinn, erfolgt keine provisorische Verlustverlagerung in die Schweiz.

Die hier vertretene Auffassung mit Bezug auf den Begriff des schweizerischen und des ausländischen Unternehmens klärt ebenfalls eine gesetzgeberische Diskrepanz zwischen dem DBG und dem StHG: Währenddem Art. 49 Abs. 3 DBG sein harmonisierungsrechtliches Pendant in Art. 20 Abs. 2 StHG findet, fehlt im StHG eine Art. 11 DBG entsprechende Bestimmung. Allerdings sind Art. 49 Abs. 3 DBG und Art. 20 Abs. 2 StHG vom Wortlaut her nicht deckungsgleich: Art. 49 Abs. 3 DBG bezieht sich auf «nach Artikel 11 steuerpflichtige, ausländische Handelsgesellschaften und andere Personengesellschaften ohne juristische Persönlichkeit», die den inländischen juristischen Personen gleichgestellt werden; der Wortlaut von Art. 20 Abs. 2 StHG beschränkt sich auf «ausländische Handelsgesellschaften und andere Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit». Athanas/Widmer⁶⁴ sprechen im Zusammenhang mit Art. 20 Abs. 2 StHG von einem «zweifelloso missglückten Wortlaut» und weisen darauf hin, gemäss diesem müssten sämtliche ausländischen Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit wie inländische juristische Personen behandelt werden. Der tatsächlich gewollte Regelungsinhalt von Art. 20 Abs. 2 StHG erhelle erst aus einem Vergleich mit Art. 49 Abs. 3 DBG. Danach sei der Anwendungsbereich einzuschränken auf ausländische Handelsgesellschaften und ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit, die in der Schweiz aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig sind.

Weil nach der hier vertretenen Auffassung für die Frage, ob ein Unternehmen als schweizerisch oder als ausländisch zu betrachten ist, einzig auf die steuerliche Ansässigkeit der einzelnen Teilhaber abzustellen ist, liegt ein ausländisches Unternehmen nur insoweit vor, als im Ausland ansässige Teilhaber beteiligt sind. Davon ausgehend können diese bzw. kann das ausländische Unternehmen

– gestützt auf Art. 4 Abs. 1 lit. a und b DBG bzw. Art. 4 Abs. 1 StHG – einzig aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit in der Schweiz steuerpflichtig werden. M. a. W. zieht die Qualifikation als ausländisch notwendigerweise lediglich eine beschränkte Steuerpflicht in der Schweiz nach sich. Handelte es sich um ein schweizerisches Unternehmen, wäre dieses bzw. wären die Teilhaber auf Grund ihrer Ansässigkeit in der Schweiz hier unbeschränkt steuerpflichtig. Daraus erhellt, dass der Verweis von Art. 49 Abs. 3 DBG auf Art. 11 DBG, insb. auf die darin enthaltene Präzisierung, dass eine wirtschaftliche Zugehörigkeit zur Schweiz bestehen muss, an sich nicht notwendig wäre. Ohne diesen Verweis würden sich Art. 49 Abs. 3 DBG und Art. 20 Abs. 2 StHG inhaltlich entsprechen. Obwohl im StHG nicht vorgesehen, haben die meisten Kantone eine Art. 11 DBG⁶⁵ entsprechende Bestimmung in ihre Steuergesetze aufgenommen.^{66, 67}

2.2.3 Geschäftsbetrieb und Betriebsstätte

Das Begriffspaar «Geschäftsbetrieb» und «Betriebsstätte»⁶⁸ findet sich zum einen im interkantonalen Steuerrecht und kennzeichnet dort Nebensteuerdomizile von natürlichen und juristischen Personen:

- Der Begriff «*Geschäftsbetrieb*» (oder «Geschäfts-ort») ist den Personenunternehmen vorbehalten⁶⁹ und primär auf natürliche Personen ausgerichtet⁷⁰: «Der Steuerpflichtige, der ausserhalb seines Wohnsitzkantons einen Geschäftsbetrieb führt oder in ständigen Einrichtungen eine selbständige Erwerbstätigkeit ausübt, begründet am Ort der Geschäftsnie-

65 Art. 11 DBG hat aus gesetzessystematischer Sicht durchaus seine Berechtigung: Art. 10 DBG als Bestimmung im Bereich der natürlichen Personen sieht die transparente Behandlung von u. a. Personenunternehmen vor. Art. 49 Abs. 3 DBG, der eine Einschränkung dieses Grundsatzes vorsieht, findet sich erst in den Bestimmungen über die juristischen Personen. Art. 11 DBG nimmt dabei eine – wenn auch gesetzgeberisch nicht unbedingt notwendige – Vorbehaltsfunktion innerhalb der Bestimmungen über die natürlichen Personen vor.

66 Vgl. vorne, Fn. 3.

67 Die Kantone Basel-Landschaft und Aargau kennen keine Art. 11 DBG entsprechende Regelung in ihren Steuergesetzen. Sie folgen mit ihrem § 52 Abs. 3 StG BL bzw. § 5 Abs. 2 StG AG lediglich den Vorgaben von Art. 20 Abs. 2 StHG. Wie von den Autoren gezeigt wurde, ist dies jedoch ausreichend, um die Bestimmungen über die juristischen Personen auf ausländische Personenunternehmen anwenden zu können.

68 Vgl. zum Betriebsstättebegriff BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte im internationalen Steuerrecht der Schweiz, 7 ff. m. H. auf weiterführende Literatur.

69 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 9 Rz 8; LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 115.

70 LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 71 und 115, erwähnt bei den Nebensteuerdomizilen von juristischen Personen denn auch nur den Liegenschaftsort und den Betriebsstättenort bzw. führt aus, das Spezialsteuerdomizil des Geschäftsorts beziehe sich auf selbständigerwerbende natürliche Personen.

64 ATHANAS/WIDMER, Art. 20 StHG N 8.

derlassung (Geschäftsort) ein Spezialsteuerdomizil, indem das im Geschäft investierte Kapital und das daraus fliessende Einkommen dort steuerpflichtig sind». ⁷¹ Jedoch können ebenfalls juristische Personen, wenn sie Teilhaber eines Personenunternehmens in einem anderen Kanton sind, über einen Geschäftsbetrieb in einem anderen Kanton verfügen: Personenunternehmen, an denen juristische Personen als Teilhaber beteiligt sind, begründen für letztere idR ein Spezialsteuerdomizil des Geschäftsortes. ⁷² Nur ausnahmsweise werden Personenunternehmen als solche als Betriebsstätte juristischer Personen qualifiziert: Hierzu ist ein besonderes wirtschaftliches Abhängigkeitsverhältnis notwendig; erforderlich ist, dass (i) das Personenunternehmen im Dienste der beherrschenden juristischen Person(en) aufgeht, weil ersteres nur für letztere tätig wird, und (ii) die zivilrechtlichen Bindungen das Personenunternehmen in eine Abhängigkeit bringen, die dem eines Angestelltenverhältnisses entspricht. ⁷³ Wie bei Spezialsteuerdomizilen üblich, erfolgt die Abgrenzung mit Bezug auf einen Geschäftsbetrieb nach der objektmässig-direkten Methode. ⁷⁴

- Die *Betriebsstätte* ist im interkantonalen Verhältnis definiert als eine ständige körperliche Anlage oder Einrichtung, in der ein qualitativ und quantitativ wesentlicher Teil der Geschäftstätigkeit ausgeübt wird. ⁷⁵ Sie führt bei natürlichen wie juristischen Personen zur Begründung eines Sekundärsteuerdomizils ausserhalb des Wohnsitz- oder Sitzkantons. Hierbei erfolgt die interkantonale Steuerauscheidung quotenmässig, ⁷⁶ d. h. nach der quotenmässig-direkten oder der quotenmässig-indirekten Methode. ⁷⁷

Die Begriffe «Geschäftsbetrieb» und «Betriebsstätte» sind ebenfalls in den aussensteuerlichen Bestimmungen

des DBG zu finden. Das Vorhandensein eines Geschäftsbetriebs in der Schweiz bzw. die Teilhaberschaft daran sowie das Unterhalten einer Betriebsstätte – d. h. einer «feste(n) Geschäftseinrichtung, in der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird» (Art. 4 Abs. 2 Satz 1 bzw. Art. 51 Abs. 2 Satz 1 DBG) – in der Schweiz führen gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. a und b DBG bzw. Art. 51 Abs. 1 lit. a und b DBG zu einer beschränkten Steuerpflicht in der Schweiz. Jedoch kennt das DBG keine Unterscheidung nach Spezial- und Sekundärsteuerdomizilen; insofern findet im internationalen Verhältnis die Abgrenzung bei Geschäftsbetrieben wie Betriebsstätten nach der gleichen Methode statt. Der ursprünglich aus dem interkantonalen Steuerrecht stammende Begriff des Geschäftsbetriebs wird nur dazu verwendet, um eine steuerliche Anknüpfung bei internationalen Personenunternehmen zu definieren.

Dem gegenüber findet sich der Terminus «Geschäftsbetrieb» im bilateralen Steuerrecht der Schweiz nicht – wohl aber der Begriff «Betriebsstätte». Die Erklärung hierzu ist in der Konzeption des OECD-MA hinsichtlich internationaler Unternehmen zu finden: Das OECD-MA geht vom so genannten *Betriebsstätte-Prinzip* aus. Darunter ist der Ansatz zu verstehen, ein Unternehmen als aus verschiedenen Betriebsstätten bestehend zu begreifen. ⁷⁸ Die allgemeine Betriebsstätte-Definition in Art. 5 Abs. 1 OECD-MA umschreibt die Betriebsstätte als «feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird». Das Unterhalten eines Geschäftsbetriebs ist daher notwendige Voraussetzung für das Vorliegen einer Betriebsstätte.

Während also im interkantonalen Recht die Begriffe «Geschäftsbetrieb» und «Betriebsstätte» neben der Begründung einer beschränkten Steuerpflicht insb. die anwendbare Abgrenzungsmethode festlegen, dient dieses Begriffspaar im schweizerischen Aussensteuerrecht primär der Begründung einer beschränkten Steuerpflicht in der Schweiz. Ferner kennt das OECD-MA nur den Terminus «Betriebsstätte». Vor diesem Hintergrund kann festgehalten werden, dass im internationalen Steuerrecht die Unterscheidung zwischen Geschäftsbetrieb und Betriebsstätte nahezu bedeutungslos ist. Für die im zweiten Teil behandelten Fallkonstellationen soll jedoch trotzdem zwischen Geschäftsbetrieb und Betriebsstätte unterschieden werden. Dies ist untechnisch zu verstehen und dient einzig der Abgrenzung der geschäftlichen Aktivitäten in der Schweiz und im Ausland; dabei soll der Geschäftsbetrieb den Ort des Sitzes oder der Leitung bzw.

71 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 9 Rz 8 mwH; ähnlich LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 65: «Der Geschäftsort als Spezialsteuerdomizil befindet sich dort, wo ein kaufmännisches Unternehmen tatsächlich betrieben wird (Geschäftsniederlassung)».

72 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 10 Rz 35.

73 ATHANAS, Die Steuerauscheidung bei interkantonalen Fabrikationsunternehmen, 47 f.; LOCHER/ LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, § 8 I E Nr. 1.

74 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 9 Rz 8; LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 47.

75 Zu den einzelnen Kriterien: ATHANAS, Die Steuerauscheidung bei interkantonalen Fabrikationsunternehmen, 42 ff.; HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 10 Rz 1 mwH sowie § 10 Rz 2 ff.

76 ATHANAS, Die Steuerauscheidung bei interkantonalen Fabrikationsunternehmen, 57; HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 9 Rz 10 sowie § 25 Rz 9; LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 120 ff.

77 Vgl. zur Terminologie BRÜLISAUER, Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, 341 ff.

78 LOCHER, Art. 4 DBG N 22, weist darauf hin, dass im internationalen Steuerrecht kein Unterschied zwischen Geschäftsbetrieb (Unternehmen) und Betriebsstätte gemacht wird.

der Hauptgeschäftstätigkeit des Personenunternehmens kennzeichnen.

2.3 Gewinnermittlung und Gewinnabgrenzung bei Personenunternehmen

Auch wenn den Personenunternehmen im schweizerischen Steuerrecht idR keine Steuersubjekteigenschaft zuerkannt wird, ihr Einkommen bzw. Gewinn also den einzelnen Teilhabern nach Massgabe der im Gesellschaftsvertrag definierten Gewinnverteilung zuzurechnen ist, sind Personenunternehmen – zumindest Kollektiv- und Kommanditgesellschaften – im Rahmen der Gewinnermittlung nicht vollständig transparent:⁷⁹ D. h., der Gewinn wird in einem ersten Schritt als Ganzes im Personenunternehmen einheitlich nach den allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen ermittelt.⁸⁰ In einem zweiten Schritt wird der Nettogewinn nach Massgabe des Gesellschaftsvertrages zwischen den einzelnen Teilhabern verteilt.

Mit Bezug auf die Gewinnabgrenzung sind im internationalen Verhältnis – im Lichte von Art. 6 Abs. 3 Satz 1 bzw. Art. 52 Abs. 3 Satz 1 DBG – die interkantonalen Regeln anzuwenden, sofern nicht ausdrückliche anderweitige Vorschriften bestehen.⁸¹ Dabei ist zwischen Einzelunternehmen und einfachen Gesellschaften einerseits sowie Kollektiv- und Kommanditgesellschaften andererseits zu unterscheiden:

- Das Ergebnis des *Einzelunternehmens* bzw. das anteilige Ergebnis bei der einfachen Gesellschaft (inkl. jeweils des Zinses auf dem investierten Eigenkapital) wird dem Geschäftsort (bzw. dem Ort der Betriebsstätte) zugewiesen.⁸² Somit erfolgt keine Unterteilung in eine Lohn- und eine Gewinnquote, sondern das ungeteilte Ergebnis ist – ebenfalls im internationalen Verhältnis – nach dem Betriebsstätteprinzip auf die einzelnen Steuerdomizile aufzuteilen.⁸³ In diesem Sinne ist das Gesamtergebnis als Gewinn des Personenunternehmens zu betrachten und international abzugrenzen.
- Bei *Kollektiv- und Kommanditgesellschaften* muss zwischen verschiedenen Einkünften unterschieden werden: Der Anteil des Teilhabers am Gewinn sowie der Zins für das Gesellschaftskapital sind immer dem

Geschäftsort (bzw. dem Ort der Betriebsstätte) zuzuweisen; hingegen erfolgt mit Bezug auf das Arbeitsentgelt eine Zuweisung an das Hauptsteuerdomizil des Teilhabers.⁸⁴ Somit ist – ebenfalls im internationalen Nicht-DBA-Verhältnis – das um das Arbeitsentgelt gekürzte Ergebnis nach dem Betriebsstätteprinzip zu verteilen. Nur dieses Ergebnis stellt den eigentlichen Unternehmensgewinn dar, den es international abzugrenzen gilt. Das marktübliche Salär des mitarbeitenden Teilhabers ist als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit ieS – analog dem Arbeitseinkommen – zu behandeln und dem Ort der Ansässigkeit des jeweiligen Teilhabers zuzuweisen. Im DBA-Fall dürfte die Anwendung der interkantonalen Regeln jedoch eingeschränkt werden, da idR eine Abgrenzung des Gesamtergebnisses vor allfälligen Lohnbezügen der Teilhaber – entweder nach dem Arbeitsort- oder dem Betriebsstätteprinzip – vorzunehmen ist. Dies gilt zumindest dann, wenn der Teilhaber in der Schweiz ansässig ist. Ist der Teilhaber im Ausland ansässig, so wird das Salär gemäss Art. 5 Abs. 1 lit. a DBG bzw. Art. 4 Abs. 2 lit. a StHG nicht dem Ort der Ansässigkeit, sondern dem Arbeitsort – d.h. entweder dem schweizerischen Geschäftsbetrieb oder der schweizerischen Betriebsstätte des Personenunternehmens – zugewiesen.

Schliesslich ist darauf hinzuweisen, dass die Zuweisung der (geschäftlich und privat) gegenüber Dritten bestehenden Schulden proportional nach Lage der Aktiven vorzunehmen ist. In diesem Zusammenhang ist die Feststellung von Bedeutung, dass bei Kollektiv- und Kommanditgesellschaften aus steuerlicher Sicht – in beschränktem Ausmass – u. a. auch Darlehensforderungen zwischen Teilhaber und Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft begründet werden können, obwohl zivilrechtlich keine Vertragsbeziehung vorliegt.⁸⁵ Stellen Darlehensforderungen Geschäftsvermögen des Personenunternehmens dar, sind die Zinsen dem Personenunternehmen – idR am Ort des Geschäftsbetriebs – zuzuweisen; stellen die Forderungen Privatvermögen des Teilhabers dar, sind sie dem Wohnsitz des Teilhabers zuzuordnen.⁸⁶ Vor diesem Hintergrund zeigt sich zusammenfassend, dass auch bei sog. Sondervergütungen – namentlich Säläre, Zinsen aus privaten Darlehen, Mietzinsen usw. – das Transparenzprinzip eingeschränkt werden kann, indem

79 SALVI, Schweizerische Besteuerung von internationalen Personengesellschaften, 183.

80 Art. 558 Abs. 1 iVm Art. 598 Abs. 1 OR und Art. 959 OR.

81 SALVI, Schweizerische Besteuerung von internationalen Personengesellschaften, 188 und 197.

82 DUSS/GRETER/VON AH, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 119 und 124; HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 13 Rz 9 und 28; LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 116.

83 SALVI, Schweizerische Besteuerung von internationalen Personengesellschaften, 190.

84 DUSS/GRETER/VON AH, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 128; HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 13 Rz 25 f.; SALVI, Schweizerische Besteuerung von internationalen Personengesellschaften, 189.

85 SALVI, Schweizerische Besteuerung von internationalen Personengesellschaften, 189 f.

86 Vgl. mwH SALVI, Schweizerische Besteuerung von internationalen Personengesellschaften, 189 f.

diese Sondervergütungen beim Personenunternehmen idR steuerlich abzugsfähig und am Ansässigkeitsort des Teilhabers als übriges Einkommen steuerbar sind. Beim in der Schweiz ansässigen Teilhaber können die allfällig in der Schweiz als übriges Einkommen steuerbaren Sondervergütungen aufgrund von Art. 6 Abs. 3 Sätze 2 und 3 DBG im Rahmen der provisorischen Verlustübernahme berücksichtigt werden, da diese unmittelbar auf die Tätigkeit des schweizerischen Unternehmens zurückgeführt werden können. Bei der Beurteilung der spezifischen Fallkonstellationen wird davon ausgegangen, dass zwischen Personunternehmen und Teilhaber keine derartigen Sondervergütungen geleistet 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 Betriebsstättengewinns, 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, Interkantonaies 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 2007 (Nachtrag Nr. 47)

LOCHER PETER, 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
- 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

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 Generalthe-

ma 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 (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, Con-
densed Version, 15 July 2005, Paris 2005