



## **10 Nr. 1 Besteuerung von einfachen Gesellschaften, Kollektiv- oder Kommanditgesellschaften**

### **1. Einleitung**

Gemäss § 7 Abs. 1 StG werden in der Regel Vermögensmassen und Personengemeinschaften ohne juristische Persönlichkeit nicht als solche besteuert, sondern es werden Einkünfte und Vermögen den einzelnen Teilhabern zugerechnet. Eine analoge Bestimmung enthält Art. 10 Abs. 1 DBG bezüglich der direkten Bundessteuer.

Der Begriff der Personengemeinschaften ist weit und umfasst sowohl Rechtsgemeinschaften, Erbengemeinschaften als auch Personengesellschaften (vgl. auch Simonek/Nefzger/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, § 7 N 1). An dieser Stelle wird ausschliesslich die Besteuerung der Personengesellschaften bzw. deren Anteilsinhaber behandelt. Für die Besteuerung von Rechtsgemeinschaften, Erbengemeinschaften usw. sowie von kollektiven Anlagefonds (vgl. [7 Nr. 1](#) und [24 Nr. 6](#)).

Unter die Personengesellschaften im Sinne der erwähnten Bestimmungen fallen primär die Personengesellschaften des Schweizerischen Obligationenrechts.

### **2. Personengesellschaften des Schweizerischen Obligationenrechts**

#### **2.1 Personengesellschaftstypen**

Das Schweizerische Zivilrecht kennt nur die im OR aufgeführten Rechtsformen von Personengesellschaften, gemäss dem Grundsatz der Typenfixierung und Typengebundenheit. Nach den Bestimmungen der Art. 530 bis 619 OR sind dies die einfache Gesellschaft, die Kollektivgesellschaft und die Kommanditgesellschaft. Die beiden letztgenannten stehen unter dem Titel Handelsgesellschaften. Die einfache Gesellschaft ist eine vertragliche Vereinigung von zwei oder mehr Personen zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks mit gemeinsamen Mitteln (Art. 530 OR). Der Zweck kann gewerblich oder ideell sein. Die einfache Gesellschaft gilt auch als Auffangtatbestand für Personenvereinigungen. Soweit nicht alle gesetzlichen Merkmale einer anderen Organisationsform erfüllt sind, gelangen die Bestimmungen über die einfache Gesellschaft zur Anwendung.

#### **2.2 Einfache Gesellschaft**

##### **2.2.1 Allgemeines**

Die einfache Gesellschaft trägt keine Firma und kann mangels eines kaufmännischen Gewerbes nicht ins Handelsregister eingetragen werden. Sie unterscheidet sich von den Handelsgesellschaften Kollektiv- und Kommanditgesellschaft namentlich durch das Fehlen eines kaufmännischen Gewerbes im Sinne von Art. 934 ff. OR. Damit kommt diese Organisationsform auch für alle Kleingewerbe in Frage, die nicht als Handels- Fabrikations- oder sonstiges nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe entsprechend der Art. 934 OR und 52 ff. HRegV gelten. Nicht unter die Art. 934 ff. OR fallen auch die sogenannten Freiberufe, zumindest, solange nicht die kaufmännische Zusammenführung von Produktionsmitteln dominiert (vgl. CHK-P. Jung, Art. 530 N 17). Eine Ausnahme bezüglich Betriebs einer kaufmännischen Gesellschaft bilden Gemeinschaften, an denen eine juristische Person beteiligt ist wie z.B. Konsortien, Arbeitsgemeinschaften u. dgl. Die Mitglieder der einfachen Gesellschaft bilden grundsätzlich eine Gemeinschaft zur gesamten Hand. Allerdings kann die einfache Gesellschaft auch als Bruchteilsgemeinschaft ausgestaltet werden.

##### **2.2.2 Verhältnis der Gesellschafter**

Die einfache Gesellschaft entsteht durch Vertrag, für den es von Gesetzes wegen keiner bestimmten Rechtsform bedarf. Beiträge und Einlagen der Gesellschafter werden nach Massgabe des Gesellschaftsvertrages oder des dispositiven Gesetzesrechts geleistet. Die Einbringung von Sachen kann zu Eigentum, zum Gebrauch - entgeltlich oder unentgeltlich oder dem Werte nach erfolgen. Im letzteren Fall wird die Gesellschaft bloss wirtschaftlich Eigentümerin bzw. Rechtsträgerin, nicht jedoch zivilrechtlich. Die Beteiligung am Gewinn oder Verlust erfolgt nach Vertrag oder nach dispositiven Gesetzesrecht, welches eine Teilung nach Köpfen vorsieht (Art. 533 OR).



### 2.2.3 Haftung

Bei einfachen Gesellschaften haften die Gesellschafter für Gesellschaftsschulden unbeschränkt, solidarisch.

### 2.2.4 Gesellschafterwechsel

Der Austritt eines Gesellschafters führt zur Auflösung/Liquidation der Gesellschaft, wenn nicht deren Fortsetzung im Vertrag oder durch nachträglich einstimmigen Beschluss erfolgt. Die Aufnahme neuer Gesellschafter bedarf der Zustimmung aller bisherigen (Art. 542 OR). Die gesellschaftsrechtlich wirksame Übertragung eines Anteils kann als Kombination aus Austritt und Neuaufnahme gestaltet werden. Möglich ist aber auch eine Übertragung uno actu mittels Vertragsübernahme: gestützt auf ein Verpflichtungsgeschäft (Kaufvertrag; Schenkungsvertrag) wird die Gesellschafterstellung durch Übertragungsvereinbarung, dem alle Gesellschafter zustimmen, übertragen (vgl. CHK-P. Jung Art. 542 N 7; zur Übertragung von Todes wegen: vgl. Jung a.a.O.).

### 2.2.5 Auflösung und Liquidation

Mit Eintritt des Auflösungsgrundes tritt die Gesellschaft ins Liquidationsstadium.

- Erfüllung, Beendigung von Rechtsverhältnissen mit Dritten, d.h. Fertigstellung angefangener Arbeiten, Aufträge, Bezahlen von Schulden und Inkasso von Forderungen, Veräusserung von Gütern, sogenannte äussere Liquidation.
- Auseinandersetzung unter den Gesellschaftern, Erfüllung gegenseitiger Ansprüche und Verteilung des Liquidationserlöses. Grundsätzlich besteht diese Liquidationsregelung - Versilberung und Verteilung des Liquidationsergebnisses an die Gesellschafter - in Bezug auf die von einem Gesellschafter zu Eigentum (quoad dominium) eingebrachten Güter. Bei anderen Einbringungsformen - Eigentumsverschaffung mit Herausnahmerecht (quoad sortem) oder zur Nutzung (quoad usum) - nimmt hingegen der betreffende Gesellschafter die Güter wieder zurück. Hat der einbringende Gesellschafter keinen dinglichen Herausgabeanspruch (dies betrifft die Einbringung quoad dominium), hat er lediglich einen schuldrechtlichen Anspruch auf Ersatz desjenigen Wertes, der bei Einbringung bestand. Diese Regeln sind allesamt dispositiv: einerseits kann vertraglich bezüglich Ersatzleistung etwas anderes vereinbart sein, andererseits kann mit Einwilligung aller Gesellschafter auch eine **Naturalteilung** vorgenommen werden.

## 2.3 Kollektiv- und Kommanditgesellschaft

### 2.3.1 Allgemeines

Unter dem Titel Handelsgesellschaften regelt das OR die Organisationsformen der Kollektiv- und der Kommanditgesellschaft. Bei diesen beiden Gesellschaften handelt es sich um eine Vereinigung von zwei oder mehr Personen zum Zwecke des Betriebes eines kaufmännischen Unternehmens. Die Kollektivgesellschaft und die Kommanditgesellschaft sind in den Art. 552 ff. bzw. 594 ff. geregelt. Für die Kommanditgesellschaft kommen die Regeln über die Kollektivgesellschaft zur Anwendung, soweit keine besonderen Bestimmungen - die namentlich die Rechte und Pflichten des Kommanditärs betreffen - zur Anwendung (vgl. Art. 598 Abs. 2 OR). Die Kommanditgesellschaft ist im Vergleich zur Kollektivgesellschaft dadurch gekennzeichnet, dass sie zwei Kategorien von Gesellschaftern hat, nämlich die unbeschränkt haftenden (Komplementäre) und die beschränkt haftenden (Kommanditäre). Demgegenüber sind die Gesellschafter einer Kollektivgesellschaft unbeschränkt haftend.

### 2.3.2 Rechts- und Handlungsfähigkeit

Die Handelsgesellschaften haben keine Rechtspersönlichkeit, sind jedoch im Rechtsverkehr unter eigener Firma auftretend und handelnd (kann im eigenen Namen Verpflichtungen eingehen, Rechte erwerben, Klagen erheben, verklagt werden usw.). Gesellschaftsvermögen ist Sondervermögen: Rechtsträgerschaft sind die Gesellschafter zur gesamten Hand. Sie bilden notwendigerweise eine Gemeinschaft zur gesamten Hand.



### 2.3.3 Einlagen der Gesellschafter

Für die Einbringung von Gütern und Rechten in die Gesellschaft bestehen damit folgende Möglichkeiten:

- Zu Eigentum, wobei die Gesellschafter eine Gemeinschaft zu gesamter Hand bilden. Denkbar ist jedoch, dass alle Gesellschafter parallel eine Miteigentumsgemeinschaft bilden können, welche dann der Gesellschaft die im Miteigentum stehenden Sachen und Rechte zur Verfügung stellt.
- Einbringung von Gütern zur Nutzung - Gebrauchsüberlassung oder Vermietung/Verpachtung.

Steuerrechtlich ist die Art der Einbringung von Bedeutung für die Zuordnung zum Privat- oder Geschäftsvermögen. In der Regel - Ausnahmen sind aber je nach den konkreten Umständen im Einzelfall denkbar - bilden Sachen oder Rechte, die ein Gesellschafter gegen Entgelt zum Gebrauch oder zur Nutzung überlässt, Teil von dessen Privatvermögen.

Die Gesellschafter haben die Beiträge zu leisten, zu denen sie nach Vertrag oder Statuten verpflichtet sind.

### 2.3.4 Gewinnbeteiligung und Honorare

Die Gewinnbeteiligung richtet sich nach Vertrag und in Ermangelung einer solchen Regelung nach dispositivem Gesetzesrecht, das eine Verteilung nach Köpfen vorsieht (Art. 533 OR). Im Weiteren sieht dieses vor, dass auf dem Kapitalanteil Zinsen von 4 % gutgeschrieben werden, wobei wiederum eine abweichende Vereinbarung getroffen werden kann (OR 558 Abs. 2, letzter Satz). Ein vertraglich festgesetztes Honorar für Arbeitsleistungen wird in der kaufmännischen Erfolgsrechnung als Aufwand behandelt.

### 2.3.5 Kaufmännische Buchführung

Kaufmännische Handelsgesellschaften unterliegen der kaufmännischen Buchführungspflicht gemäss den Art. 957 ff. OR. Seit dem 1. Januar 2013 sind die revidierten Rechnungslegungsregeln in Kraft. Personengesellschaften mit einem jährlichen Umsatz von unter CHF 500'000 pro Jahr können dabei von der Möglichkeit zur erleichterten oder vereinfachten Buchführung («Milchbüchleinrechnung») Gebrauch machen. Für Handelsgesellschaften bestehen im Weiteren noch Bestimmungen über die Pflicht zur Buchführung für das interne Verhältnis nach Art. 558 OR. Für die Ermittlung der Gewinnanteile jedes Mitgliedes ist eine Bilanz sowie eine Gewinn- und Verlustrechnung zu führen. Dies gilt auch für Nichtkaufmännische Kollektivgesellschaften (CHK-M. Petrin, Art. 558 N 2). Diese Buchführungspflichten können u.U. weiter gehen als die erwähnte «Milchbüchleinrechnung» der vereinfachten kaufmännischen Buchführung und daher für die steuerliche Ermittlung der Gewinn- und Kapitalanteile der einzelnen Gesellschafter massgeblich sein. Gewinnanteile dürfen nur bezogen werden, soweit Verluste, die zur Verminderung der Kapitalanteile gemessen am Kapitalanteil vor Verlusteintritt wieder ausgeglichen worden sind (Art. 560 Abs. 1 OR). Zinsen und Tätigkeitsentgelte dürfen demgegenüber auch ausbezahlt werden, wenn Verluste entstehen. Eine Einschränkung für Zinsen besteht bei Kommanditären (Art. 611 OR).

#### Beispiel:

A + B haben eine Kollektivgesellschaft und deren Kapital beträgt per Beginn des Geschäftsjahres je CHF 25'000. Die Gesellschaft erleidet einen Verlust von CHF 40'000, die Verminderung der Kapitalanteile beträgt je CHF. 20'000. Im Folgejahr erzielt die Gesellschaft einen Gewinn von CHF 50'000. Den Gesellschaftern dürfen entsprechend OR 560 Abs. 1 in diesem gewinnführenden Jahr nur je CHF 5'000 ausbezahlt werden.

### 2.3.6 Haftung

Für Gesellschaftsschulden von Kollektivgesellschaften haften die Gesellschafter persönlich und solidarisch (Art. 568 OR), jedoch haftet primär das Gesellschaftsvermögen. Ein Zugriff auf das übrige private Vermögen des Gesellschafters ist nur möglich, wenn er oder die Gesellschaft in Konkurs fällt oder letztere erfolglos betrieben wurde. Für Steuerschulden wird nicht zwischen den Sphären des Gesellschafts- und des Gesellschaftervermögens unterschieden, jedoch bestehen besondere Bestimmungen über die Mithaftung von Gesellschaftern für Steuerschulden, soweit sie auf die Steuerfaktoren der Gesellschaft entfallen (§ 14 lit. h StG; Art. 13 Abs. 3 Bst. b DBG). Bezüglich der Haftung für Gesellschaftsschulden ist die Rechtslage bei Kommanditgesellschaften anders: Die Kommanditäre haften grundsätzlich nur mit der Kommanditsumme (Art. 608 OR; Ausnahmen siehe Art. 605-607 OR).



### 2.3.7 Gesellschafterwechsel

Der Austritt eines Gesellschafters bildet wie bei der einfachen Gesellschaft einen Auflösungsgrund. Jedoch kann im Gesellschaftsvertrag oder später die Fortsetzung vereinbart sein (Art. 576 OR). Die Fortsetzung muss vor Eintritt eines Auflösungsgrundes bzw. - gemäss Lehrmeinung - vor Beendigung der Liquidation vereinbart sein (vgl. BSK-OR II Staehelin, Art. 576 N 3). Mit dem Austritt eines Gesellschafters wächst dessen Anteil an Aktiven und Passiven bei den übrigen Gesellschaftern an.

Sind nur zwei Gesellschafter vorhanden, so kann derjenige, der keine Veranlassung zur Auflösung gegeben hatte, unter den gleichen Voraussetzungen das Geschäft fortsetzen und dem andern Gesellschafter seinen Anteil am Gesellschaftsvermögen ausrichten (OR 579 Abs. 1).

### 2.3.8 Auflösung und Liquidation

Mit Eintritt des Auflösungsgrundes tritt die Gesellschaft ins Liquidationsstadium. Die materielle Liquidation erfolgt nach den Bestimmungen über die einfache Gesellschaft, ergänzt um die besonderen Bestimmungen für Handelsgesellschaften. Die besonderen Bestimmungen betreffen die Einsetzung von Liquidatoren und die Erstellung von Bilanzen im Liquidationsstadium, namentlich Eröffnungs- und Schlussbilanz (OR 587) sowie Verteilung des Liquidationserlöses.

## 3. Steuerrechtliche Behandlung von Personengesellschaften

### 3.1 Schweizerische Personengesellschaften

Die erwähnten Bestimmungen aus den Steuergesetzen von Kanton und Bund statuieren den das Recht der direkten Steuern in der Schweiz prägenden **Grundsatz der transparenten Besteuerung** des Gewinns und Kapitals von Personengesellschaften. Als Personengesellschaften des Schweizerischen Rechts gelten namentlich die einfache Gesellschaft (Art. 530 ff. OR); die Kollektivgesellschaft (Art. 552 ff. OR) und die Kommanditgesellschaft (Art. 594 OR).

Demgegenüber werden gewisse Personengesellschaften in anderen Staaten steuerlich als intransparent Unternehmen und damit wie eine juristische Person behandelt. Dies führt bei internationalen Sachverhalten zu besonderen Frage- und Problemstellungen, so zum Beispiel für ausländische Teilhaber an schweizerischen Personengesellschaften oder für inländische Teilhaber an Personengesellschaften des ausländischen Rechts.

### 3.2 Ausländische Personengesellschaften und -gesamtheiten

Andererseits bestimmen § 52 Abs. 3 StG und Art. 49 Abs. 3 DBG, **dass ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit** den inländischen juristischen Personen gleichgestellt werden, denen sie rechtlich oder tatsächlich am ähnlichsten sind. Mit Bezug auf die Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit ist Art. 49 Abs. 3 DBG in Verbindung mit Art. 11 DBG anzuwenden. Gemäss dieser Bestimmung werden ausländische Handelsgesellschaften und Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit, welche aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit - also aufgrund von Betriebsstätten oder Grundeigentum - steuerpflichtig sind, nach den Bestimmungen über juristische Personen besteuert. Dementsprechend bildet also Art. 49 Abs. 3 DBG keine Grundlage für die Begründung einer subjektiven Steuerpflicht einer ausländischen Personengesamtheit ohne juristische Persönlichkeit. Analoges gilt auch für die kantonalen Steuern, auch wenn im Baselbieter Steuergesetz eine dem Art. 11 DBG entsprechende Norm fehlt. Dementsprechend können Teilhaber an ausländischen Personengesamtheiten bzw. Handelsgesellschaft ohne juristische Persönlichkeit nicht wie Anteilsinhaber an einer Kapitalgesellschaft behandelt werden. Anders verhält es sich demgegenüber bei ausländischen Gesellschaften, denen Rechtspersönlichkeit zukommt, wenn sie einer schweizerischen Kapitalgesellschaft ähnlich sind, wie z.B. eine amerikanische LLC (limited liability company, vgl. Handkommentar DBG, Art. 49 N 44; KS 5 ESTV). Ob das Persönlichkeitsrecht gegeben ist, entscheidet sich nach zivilrechtlichen Gesichtspunkten wobei - entsprechend der sogenannten **Inkorporationstheorie** - für ausländische Organisationen entsprechend IPRG 154 jene Rechtsordnung massgebend ist, nach der sie errichtet wurde (sog. Anknüpfung an das Gesellschaftsstatut). Dementsprechend haben z.B. ausländische Personenhandelsgesellschaften wie die sog. Partnerships des anglo-amerikanischen Rechts, die deutsche offene Handelsgesellschaft, die französische société en nom collectif usw. keine Rechtspersönlichkeit (vgl. Brülisauer/Kriesi, Internationale Personenunternehmen im Einkommens- und Gewinnsteuerrecht der Schweiz, FSTR, 2007/4, S. 274).



Die Bestimmungen von Art. 11 und 49 Abs. 3 DBG sowie § 52 Abs. 3 StG statuieren somit in Bezug auf ausländische Personengesellschaften, Personengesamtheiten ohne Rechtspersönlichkeit mit beschränkter Steuerpflicht in der Schweiz eine besondere Art der Besteuerung und damit eine Ausnahme von der anteilmässigen Zurechnung. Diese bezieht sich allerdings nur auf im Ausland domizilierte Teilhaber. Für schweizerische Teilhaber gilt der erwähnte Grundsatz gemäss § 7 Abs. 1 StG und Art. 10 Abs. 1 DBG. Allerdings wurden in der Praxis der Steuerverwaltung bislang auch die ausländischen Gesellschafter anteilig besteuert.

### 3.3 Besteuerung von Gewinn und Kapital von Personengesellschaften

#### 3.3.1 Erhebung der Vermögenssteuer auf dem Vermögen der Personengesellschaft

Der Kapitalanteil jedes Gesellschafters an der Personengesellschaft unterliegt der Vermögenssteuer. Im Unterschied zu den Handelsgesellschaften werden bei der **einfachen Gesellschaft** die Vermögensanteile nicht in einer einzigen Nettoposition erfasst, sondern anteilig den beweglichen und unbeweglichen Gütern sowie den Passiven zugeordnet. D.h. dass Wertschriften anteilig im Wertschriftenverzeichnis, übrige bewegliche Güter des Geschäftsvermögens anteilig in den hierfür vorgesehenen Positionen und unbewegliche Güter anteilig unter den Liegenschaften aufzuführen sind. Passiven werden unter Schulden erfasst und werden bei der Ausscheidung an der proportionalen Schuldverlegung miteinbezogen. Für die Zwecke der Vermögenssteuer werden die besonderen Bewertungsvorschriften der §§ 41 ff. StG zu berücksichtigen sein (vgl. [42 Nr. 1](#); [42 Nr. 2](#); [43 Nr. 1](#); [46 Nr. 1](#); [46 Nr. 2](#)).

Anders verhält es sich bei den **Handelsgesellschaften**. Hier wird der Kapitalanteil jedes Gesellschafters in einer einzigen Nettoposition d.h. inklusive den Passiven erfasst. Diese Nettoposition ist aber für die Vermögenssteuer wiederum nach den erwähnten besonderen Bewertungsvorschriften zu erfassen. D.h. es kann nicht tel quel der in der Bilanz ausgewiesene Kapitalanteil, der sich aus dem Anfangskapital, erhöht um Guthaben und Einlagen und vermindert um Bezüge und Belastungen zusammensetzt, übernommen werden.

Forderungen gegen und Schulden eines Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft werden bei der einfachen Gesellschaft ohne weiteres dem betreffenden Gesellschafter zugerechnet und bei der Gesellschaft spiegelbildlich behandelt, d.h. wiederum anteilig den einzelnen Gesellschaftern einschliesslich des Gläubigers/Schuldners zugerechnet (alsdann mit umgekehrten Vorzeichen).

Bei Handelsgesellschaften ist bezüglich **Darlehen der Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft** zu unterscheiden, ob solche Gesellschafterdarlehen als betrieblich notwendig qualifizieren oder nicht. Dieser Unterscheidung kommt Bedeutung zu für die Steuerauscheidung/Domizilzuordnung sowie für die Zuordnung zu den Sphären Privat-/Geschäftsvermögen.

#### 3.3.2 Erhebung der Einkommenssteuer auf dem Gewinn einer Personengesellschaft

Zum steuerpflichtigen Einkommen aus einer Beteiligung an einer Personengesellschaft zählen sämtliche dem einzelnen Gesellschafter zufließenden Einnahmen, welche steuerlich als Einkommen qualifizieren. Bei Gesellschaften ohne Betrieb bzw. Gewinn aus Erwerbstätigkeit sind dies die Vermögenserträge, bei Handelsgesellschaften bzw. Gesellschaften mit Einkünften aus selbständiger Tätigkeit ist dies der anteilige Gewinn.

Die Erhebung der Einkommenssteuer auf dem Gewinn der Gesellschaft beim einzelnen Gesellschafter erfolgt nach Massgabe seines vereinbarten Gewinnanteils. Bei den **Handelsgesellschaften** erscheinen die vom einzelnen Gesellschafter erzielten Einkünfte in Form eines Zinses auf dem investierten Kapital, eines Tätigkeitsentgelts (Lohn) sowie eines Gewinnanteils. Unabhängig unter welcher Bezeichnung die Ausrichtung erfolgt, werden diese Einkünfte dem Zweck der Gesellschaft entsprechend gesamthaft dem Einkommen aus selbständiger Tätigkeit oder - bei reinen Vermögensverwaltungsgesellschaften mit nur passiven Einkünften - den Vermögenserträgen zugeordnet. Einkommensbesteuert wird das, was dem einzelnen Gesellschafter letztlich während der betreffenden Steuerperiode an Einkommen aus der Gesellschaft zufließt.

Bei den Einkommen aus selbständiger Tätigkeit besteht hinsichtlich der Zuordnung / Aufgliederung zu den einzelnen Arten von Erwerbseinkünften in der einkommenssteuerlichen Erfassung zwischen **einfacher Gesellschaft** und Handelsgesellschaften ein Unterschied: Bei erstgenannten werden die Einkünfte für die Veranlagung aufgegliedert in Nettoerträge aus Kapitalanlageliegenschaften, Schuldzinsen und übrigen Teil des Erwerbseinkommens (inkl. Wertschriftenerträge) erfolgt.



### 3.3.3 Steuerausscheidung

Bei einfachen Gesellschaften, die gewerblich tätig sind, begründen Geschäftsort und Betriebsstätten Nebensteuerdomizile. Bei **Handelsgesellschaften** wird am Sitz der Gesellschaft ein Nebensteuerdomizil der beteiligten Gesellschafter begründet (für ausserhalb des Sitzkantons wohnhafte Gesellschafter). Bestehen ausserhalb des Sitzkantons noch Betriebsstätten, bilden diese sekundäre Steuerdomizile. Spezialsteuerdomizile werden aufgrund von Liegenschaften begründet.

Für die Steuerausscheidung des Vermögens werden bei allen Gesellschaftstypen die Gesellschaftsaktiven nach deren Lage den einzelnen erwähnten Domizilen zugeordnet. Demgegenüber nehmen die Gesellschaftspassiven an der proportionalen Schuldenverlegung auf dem übrigen Vermögen der Gesellschafter nicht teil, sondern sie werden ggf. nur innerhalb der Gesellschaft auf deren Domizile verteilt: die betrieblichen quotale nach Allokation der Aktiven; jene von Kapitalanlageliegenschaften objektiv nach Verknüpfung mit dem Belegenheitsort. Im Bereich des übrigen Vermögens des Teilhabers werden die Schulden proportional nach Lage der Aktiven verlegt.

Bei der Einkommensausscheidung verhält es sich analog: Die Gewinne einer Personengesellschaft werden auf deren aufgrund von Geschäftsort, Betriebsstätte oder Liegenschaft begründeten Nebensteuerdomizile verteilt. Eine Aufteilung zwischen Geschäftsort und Betriebsstätten erfolgt direkt oder indirekt quotale. Bei Handelsgesellschaften besteht die Besonderheit, dass bei geschäftsführenden Gesellschaftern ein Tätigkeitsentgelt an das Hauptsteuerdomizil (Wohnsitz) des betreffenden Gesellschaftern ausgeschieden wird. Dieses bemisst sich nicht etwa nach dem verbuchten Lohn, sondern nach eigenen steuerlichen Regeln. Im Kanton Basel-Landschaft gilt diesbezüglich die Praxis der Nordwestschweizer Kantone, wiedergegeben im Merkblatt der Steuerverwaltung «Merkblatt Tätigkeitsentgelt». Bei **Kommanditären**, die gegen Entlohnung in der Gesellschaft mitarbeiten ist für die Frage, ob sie als Selbständige qualifizieren und damit ebenfalls den Regeln über die Zuordnung des Tätigkeitsentgelts unterstehen, darauf abzustellen, ob sie in leitender Stellung tätig sind bzw. materiell an der Geschäftsführung beteiligt sind.

Bezüglich Passivzinsen nehmen bei der **einfachen Gesellschaft** die Schuldzinsen an der proportionalen Verteilung nach Lage der Aktiven teil. Bei den **Handelsgesellschaften** wird wiederum der gesamte anteilige Gewinn als Nettogrösse inkl. Schuldzinsen in einer einzigen Position erfasst, und die Schuldzinsenverlegung findet somit nur innerhalb der Gesellschaft statt. Zur rechnerischen Ermittlung des in dieser Position zu erfassenden anteiligen Gewinns werden allfällige, der handelsrechtlichen Erfolgsrechnung belasteten Zinsen auf den Gesellschafterkapitalien oder Tätigkeitsentgelte hinzugerechnet.

### 3.3.4 Geschäfts- und Privatvermögen

Ob die Güter von Personengesellschaften einkommenssteuerlich dem Geschäfts- oder Privatvermögen zuzuordnen sind, hängt vorab vom Zweck der Gesellschaft ab und sodann von der Art der Einbringung in die Gesellschaft.

Verfolgt die Gesellschaft eine **kaufmännische** Tätigkeit bzw. eine Tätigkeit, die nach steuerrechtlichen Gesichtspunkten als selbständig qualifiziert (vgl. [24 Nr. 15](#)), hängt die Zuordnung der Gesellschaftsgüter zum Geschäftsvermögen davon ab, ob sie zu Eigentum oder unentgeltlich zur Nutzung zur Verfügung gestellt worden sind. Bei entgeltlicher Nutzungsüberlassung (z.B. Vermietung) von Gütern, die aus dem Privatvermögen stammten, ändert dagegen diese Zuordnung nicht. Verfolgt die Gesellschaft keine kaufmännische bzw. selbständige Tätigkeit, bildet auch das Gesellschaftsvermögen i.d.R. Privatvermögen.

### 3.3.5 Einzureichende Formulare und Unterlagen

Beteiligte an **einfachen Gesellschaften** haben ihrer Steuererklärung in der Regel folgende Angaben und Beilagen beizulegen.

- Hauptformular: Gewinnanteile bei den entsprechenden Einkommensarten (je nach Einkommensart sind dies Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit, Erträge aus unbeweglichem Vermögen oder Erträge aus beweglichem Vermögen; Passivzinsen werden je nach dem bei geschäftlichen Schuldzinsen eingetragen. Kapitalanteile bei den entsprechenden Vermögensarten (bewegliches Vermögen, Liegenschaften oder Geschäftsvermögen) bzw. den betreffenden Passiven (geschäftliche oder private Schulden).
- Beiblatt Formular für Beteiligte an Personengemeinschaften und Vermögensmassen ohne juristische Persönlichkeit mit Aufstellung über gesamte und anteilige Gewinn/Erträge und Kapitalien.
- Bilanz- und Erfolgsrechnung.



Beteiligten an **Handelsgesellschaften** sind demgegenüber gehalten, den die Gesellschaft betreffenden ausgefüllten Fragebogen einzureichen (§ 104 Abs. 3; «... in der vorgeschriebenen Form ...»).

### 3.4 Wertschriften und Verrechnungssteuer

Wertschriften von **einfachen Gesellschaften** werden im jeweiligen Wertschriftenverzeichnis des Gesellschafters anteilig deklariert für die Zwecke der Rückerstattung der Verrechnungssteuer. Vom Total der Bruttoerträge werden hernach die in der Erfolgsrechnung verbuchten und in der Position Erwerbseinkünfte aus selbständiger Tätigkeit erfassten Bruttoerträge wieder subtrahiert.

Bei den **Handelsgesellschaften** werden die Wertschriften in einem separaten Verzeichnis der Gesellschaft erfasst und die Verrechnungssteuern durch die Gesellschaft selbst mittels Formular 25 zurückgefordert.

Während bei der **einfachen Gesellschaft jeder Gesellschafter** seine anteilige **Verrechnungssteuer** zurückfordert, mittels der betreffenden Angaben im Wertschriftenverzeichnis sind die **Handelsgesellschaften** bei den Verrechnungssteuern selbst rückerstattungsberechtigt, entsprechend den nachstehenden Bestimmungen:

Gemäss Art. 24 Abs. 2 VStG haben Handelsgesellschaften ohne juristische Persönlichkeit Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuern, wenn sie bei Fälligkeit den Sitz im Inland (Schweiz) hatten. Ferner können auch ausländische Handelsgesellschaften mit Betriebsstätten in der Schweiz die Rückerstattung geltend machen, soweit die betreffenden Verrechnungssteuern mit den in der Schweiz aufgrund von Betriebsstätten steuerbaren Erträgen zusammenhängen (vgl. Art. 24 Abs. 3 VStG). Wie erwähnt erfolgt die Rückerstattung unter Einreichung von Formular 25 via ESTV.

### Auszug aus dem Formular 25:

#### Erläuterungen

- Mit **diesem Formular sind rückerstattungsberechtigt**: Bund, Kantone, Gemeinden (Art. 24 Abs. 1 VStG); AG, GmbH, Genossenschaften, Vereine mit Statuten (Art. 60ff ZGB), Stiftungen, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, welche im Handelsregister eingetragen sind (Art. 24 Abs. 2 VStG); Schweiz. Betriebsstätten ausl. Unternehmungen (Art. 24 Abs. 3 VStG); kollektive Kapitalanlagen (Art. 26 VStG); ausl. Staaten und Diplomaten, intern. Organisationen und ihre Beamten mit diplomatischen Privilegien (Art. 28 VStG); Gemeinschaften der im Inland domizilierten Stockwerkeigentümer nach Art. 712a ff. ZGB, Gemeinschaftsunternehmen werkvertraglicher oder auftragsrechtlicher Natur, Investmentclubs (Art. 55–60 VStV).
- **Anspruch auf Rückerstattung** hat, wer bei Ertragsfähigkeit das uneingeschränkte Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes besass (Art. 21 Abs. 1 VStG); sowie die ihm zugeflossenen verrechnungssteuerbelasteten Einkünfte ordnungsgemäss als Ertrag in demjenigen Jahr verbucht, in dessen Verlauf sie fällig wurden (Art. 25 Abs. 1 VStG) und die Rückerstattung zu keiner Steuerumgehung führt (Art. 21 Abs. 2 VStG).
- **Geltendmachung**: Der Antrag kann frühestens nach Ablauf des Kalenderjahres (oder des Geschäftsjahres), in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist, gestellt werden (Art. 29 Abs. 2 VStG). Der Anspruch auf Rückerstattung erlischt, wenn der Antrag nicht **drei Jahren** nach Ablauf des **Kalenderjahres**, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist, gestellt wird (Art. 32 Abs. 1 VStG). Für Erträge des laufenden Jahres können mittels **Formular 21** Abschlagszahlungen (Rückerstattungsanspruch mindestens CHF 4'000) beantragt werden (Art. 65 VStV).
- Beträgt der Bruttobetrag der **Dividende** erstmals CHF 50'000 und mehr, ist dem Rückerstattungsantrag auf dieser Dividende eine vollständige Kopie des **Aktienkaufvertrages** beizulegen.
- **Belege**: Dem Antrag sind Kopien der Bescheinigungen beizufügen, welche folgende Angaben enthalten müssen: Name des Empfängers; Art und Nennbetrag des Vermögenswertes, der die steuerbare Leistung abgeworfen hat; Bruttoertrag der steuerbaren Leistung, Zeitraum auf den sie sich bezieht, Fälligkeitsdatum; Betrag der abgezogenen Verrechnungssteuer; Datum der Ausstellung sowie Name und Unterschrift des Ausstellers (Art. 3 VStV). **Wir machen Sie darauf aufmerksam, dass die mit dem Antrag eingereichten Belege/Dokumente nicht mehr zurückgesendet werden.**
- **Der Ertrag in ausländischer Währung** muss in **CHF** auf den Antrag übertragen werden. Die Bescheinigung über den Steuerabzug des Finanzinstitutes (Ziff. 5) muss den Bruttoertrag in beiden Währungen sowie den Umrechnungskurs enthalten, der anlässlich der Ablieferung an unsere Verwaltung angewendet wurde (Art. 4 VStV).

### 3.5 Überblick und Checkliste Veranlagung Handelsgesellschaften

Für die Veranlagung von Handelsgesellschaften besteht angesichts der erwähnten Besonderheiten eine Übersicht / Checkliste als Arbeitsinstrument:



## Veranlagung Kollektiv- und Kommanditgesellschaften

---

### Prozessablauf:

- Die aus der Registratur kommenden Dossiers enthalten:
  - Den Fragebogen für Kollektiv- und Kommanditgesellschaften (inklusive Jahresabschluss)
  - Die Steuererklärungen aller Gesellschafter
- Trotz der transparenten Besteuerung sind die Kollektiv- und Kommanditgesellschaften im Nest auch mit eigenen Personenidentifikationsnummern erfasst
- Die Dossiers der Gesellschaften werden auch in der Formularverwaltung von Nest bewirtschaftet und auf den zuständigen Mitarbeiter ausgetragen, wenn Sie zur Veranlagung in die Abteilung gegeben werden
- Gleichzeitig wird auch der aktuelle Aufenthaltsort der Steuererklärungen der einzelnen Gesellschafter im Nest nachgeführt
- Sofern sie nicht in die Revision oder zu den Nach- und Strafsteuern weiter geleitet werden, gehen die Dossiers im Anschluss an die Veranlagung vollständig mit Fragebogen und den Erklärungen der Gesellschafter in die Registratur zurück
- In der Veranlagung selbst ist es sinnvoll, zuerst den Jahresabschluss und den Fragebogen der Gesellschaft zu prüfen, den Beteiligten ihre Anteile zuzuweisen und erst danach die individuellen Steuererklärungen der Gesellschafter zu veranlagern

### Besonderheiten:

Das Einkommen aus der Gesellschaft wird bei den Beteiligten wie bei den Inhabern von Einzelfirmen als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit besteuert. Die Anteile am Eigenkapital stellen jedoch ein Sondervermögen dar, welches für die Vermögenssteuer im Unterschied zu den Aktiven und Passiven der anderen Selbständigerwerbenden unter der Ziffer 870 als **Nettogrösse** erfasst wird.

Diese Behandlung als Sondervermögen wirkt sich, ebenso wie die anderen Spezialitäten der Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, bei interkommunalen, interkantonalen oder internationalen Verhältnissen insbesondere auf die Steuerauscheidung aus:

- Das Vermögen der Gesellschaft wird unter Abzug sämtlicher Passiven dem Nebensteuerdomizil des Geschäftsorts zugewiesen. Die Schulden der **Gesellschaft** werden also nicht wie die übrigen Passiven **der einzelnen Gesellschafter** nach Lage der Aktiven verteilt. Gleichzeitig werden die Aktiven der Gesellschaft auch nicht zur Ermittlung der Quote aufgrund der Lage der Aktiven herbeigezogen, welche die Grundlage für die **proportionale** Verteilung der übrigen Passiven bildet
- Der Lohn bzw. das Tätigkeitsentgelt eines Gesellschafters wird am Wohnort besteuert, der Gewinnanteil und der Eigenkapitalzins am Geschäftsort
- Zur Ermittlung des Tätigkeitsentgelts in interkantonalen und interkommunalen Verhältnissen dient das Schema gemäss der Regelung über die Festsetzung



von Tätigkeitsentgelten bei Teilhabern von Personengesellschaften ab Bemessungsjahr 2005, im internationalen Verhältnis werden sämtliche Einkünfte aus der Gesellschaft grundsätzlich am **Geschäftsort** besteuert. (Betriebsstättenprinzip); z.B. werden Gewinn und Kapital einer CH-Kollges mit Geschäftsort in Liestal und in Deutschland ansässigen Teilhabern in Liestal besteuert.

- Bei Kollektivgesellschaften mit einem interkantonalen oder internationalen Unternehmen (d.h. Geschäftsort und Betriebsstätten resp. Kapitalanlageliegenschaften in verschiedenen Steuerhoheiten) erfolgte eine Ausscheidung zwischen Betriebsstätten und Geschäftsort nach Massgabe der Teilbuchhaltungen oder mittels Hilfsfaktoren. Nettoerträge von Kapitalanlageliegenschaften werden grundsätzlich objektmässig zugewiesen.
- Der Gewinnanteil wird nach anteiligem Abzug sämtlicher Schuldzinsen der Gesellschaft ermittelt. Die Schuldzinsen von Kollektiv- und Kommanditgesellschaften werden also nicht wie bei Inhabern von Einzelunternehmen zusammen mit den übrigen Schuldzinsen nach Lage der Aktiven verteilt
- Ebenfalls im Gewinnanteil enthalten sein müssen die Wertschriftenerträge. Die Geschäftskonten dürfen nicht im Wertschriftenverzeichnis enthalten sein, da die Verrechnungssteuer von Kollektiv- und Kommanditgesellschaften mit dem Formular 25 bei der ESTV zurück gefordert werden muss.
- **Im Kanton BL werden bei den Vermögenssteuern die Liegenschaften mit den steuerlichen Verkehrswerten erfasst und nicht mit den Buchwerten. Dementsprechend ist auch der Fragebogen ausgestaltet (Spalten für Buch und für Steuerwerte).**

#### Handling im Nest:

- Die Einkünfte der Kollektiv- und Kommanditgesellschaftler werden wie bei den übrigen Selbständigerwerbenden unter denselben Ziffern erfasst
- Das Anteilige Vermögen wird unter der Ziffer 870 erfasst. Dabei ist darauf zu achten, dass Geschäftsliegenschaften nicht versehentlich doppelt besteuert werden. Die anteiligen Werte der Geschäftsliegenschaften müssen entweder bei den Ziffern für die Liegenschaften (831 - 851) oder bei den Anteilen an Personengesellschaften unter Ziffer 870 abgezogen werden. Aufgrund des Status des Gesellschaftsanteils als Sondervermögen bevorzuge ich dabei die erste Variante.
- Werden die anteiligen Liegenschaftswerte bei den Ziffern für die Liegenschaften abgezogen, ist darauf zu achten, dass in der AHV-Meldung eine Korrektur des Investierten Kapitals um die Differenz zwischen dem Steuerwert und dem Repartitionswert (als Annäherungsgrösse an den Verkehrswert) erfolgt. Das investierte Kapital soll für die AHV ja zu Verkehrswerten ermittelt werden.
- Die Steuerwerte der Liegenschaften der Gesellschaft sollten im Liegenschaftsdialog des Nest unter den Daten der Gesellschaft vorgefunden werden können. Andernfalls sind die anteiligen Werte zumeist den Angaben der Abteilung für Grundstückverkehr für die Steuererklärung der einzelnen Gesellschafter zu entnehmen
- **Bei interkantonalen oder internationalen Unternehmen erfolgt eine Vorausscheidung.**