



ONLINEKOMMENTAR
DER FREI ZUGÄNLICHE
RECHTSKOMMENTAR

KOMMENTIERUNG ZU

Art. 10 DBG

Eine Kommentierung von Nicolas Grieder / Peter Hongler

Herausgegeben von Peter Hongler / Fabian Sutter

ZITIERVORSCHLAG

Nicolas Grieder/Peter Hongler, Kommentierung zu Art. 10 DBG, in: Peter Hongler/Fabian Sutter (Hrsg.), Onlinekommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer

Kurzzitat: OK-Grieder/Hongler, Art. 10 DBG N. XXX.

Art. 10 Erbgemeinschaften, Gesellschaften und kollektive Kapitalanlagen

¹ Das Einkommen von Erbgemeinschaften wird den einzelnen Erben, das Einkommen von einfachen Gesellschaften, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften den einzelnen Teilhabern anteilmässig zugerechnet.

² Das Einkommen der kollektiven Kapitalanlagen gemäss dem Kollektivanlagengesetz vom 23. Juni 2006 (KAG) wird den Anlegern anteilmässig zugerechnet; ausgenommen hievon sind die kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz.

GLIEDERUNG

I. Übersicht	3
II. Zu Art. 10 Abs. 1 DBG	3
A. Einleitung	3
1. Vorbemerkungen	3
2. Bedeutung für die Steuerharmonisierung	3
B. Erfasste Personengemeinschaften	3
1. Gesetzlich explizit genannte Personengemeinschaften	3
2. Steuerliche Gleichbehandlung der Stockwerkeigentümer	4
3. Ausländische Personengemeinschaften ohne Rechtspersönlichkeit und ohne Steuerpflicht in der Schweiz	4
C. Regelung und Umfang der Zurechnung	5
1. Grundsätze der Zurechnung	5
a. Im Allgemeinen	5
b. Bei Erbengemeinschaften	5
c. Bei Personengesellschaften	5
2. Umfang der Zurechnung	6
a. Ermittlung des steuerbaren Einkommens der Teilhaber von Personengesellschaften	6
b. Zum Anteil von Erbengemeinschaften	6
D. Einschränkung des Anwendungsbereichs von Art. 10 Abs. 1 DBG?	6
1. Ausgangslage	6
2. Beschränkung auf einfache Gesellschaften mit Einkommenserzielungsabsicht	7
III. Zu Art. 10 Abs. 2 DBG	7
A. Einleitung	7
1. Grundsatz	7
2. Steuerharmonisierung	8
3. Entwicklung und gesetzgeberische Leitidee	8
B. Erfasste kollektive Kapitalanlagen und Grundsatz der Transparenz	8
1. Kollektive Kapitalanlagen gemäss KAG	8
a. Ausnahmen	9
b. Steuersystematisches Spannungsverhältnis	9
2. Ausländische kollektive Kapitalanlagen und Gleichstellung	9
C. Abgrenzung zur materiellen Steuerbarkeit: Art. 10 Abs. 2 DBG als Zurechnungsnorm	10
Literaturverzeichnis	10
Materialienverzeichnis	11

I. ÜBERSICHT

- 1 Art. 10 DBG¹ ist in materieller Hinsicht als reine Zurechnungsnorm konzipiert. Abs. 1 statuiert die anteilmässige Zurechnung des Einkommens beispielhaft aufgezählter Personengemeinschaften ohne Rechtspersönlichkeit. Demnach ist das Einkommen von Erbgemeinschaften anteilmässig den Erben sowie dasjenige von einfachen Gesellschaften, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften anteilmässig den Teilhabern zuzurechnen.
- 2 Abs. 2 statuiert ebenfalls die anteilmässige Zurechnung des Einkommens von kollektiven Kapitalanlagen gemäss dem KAG², beschränkt diese jedoch ausdrücklich nur auf kollektive Kapitalanlagen ohne direkten Grundbesitz.

II. ZU ART. 10 ABS. 1 DBG

A. Einleitung

1. Vorbemerkungen

- 3 Die vom DBG erfassten Steuern (Einkommen- und Gewinnsteuer) werden nach Art. 1 DBG bei natürlichen und juristischen Personen erhoben. Inländische Personengemeinschaften ohne eigene Rechtspersönlichkeit sind demgegenüber grundsätzlich nicht bundessteuerpflichtig.³ Diese werden nach Art. 10 DBG «transparent» besteuert. Das Einkommen aus solchen Personengemeinschaften wird für die Zwecke der Einkommenssteuer den einzelnen dahinterstehenden Beteiligten – also den jeweiligen Erben bzw. den Gesellschaftern – im Verhältnis ihrer Anteile zugerechnet.⁴

2. Bedeutung für die Steuerharmonisierung

- 4 Eine vergleichbare Regelung zur transparenten Besteuerung von Personengemeinschaften – wie es Art. 10 DBG vorsieht – fehlt dagegen im StHG⁵.⁶ Aus dem Umkehrschluss von Art. 20 Abs. 1 StHG bzw. aufgrund der vertikalen Steuerharmonisierung⁷ lässt sich jedoch ableiten, dass eine intransparente Besteuerung inländischer Personengesellschaften – also deren Behandlung als juristische Person – harmonisierungswidrig wäre. Entsprechend orientieren sich sämtliche Kantone am Modell der direkten Bundessteuer.⁸ Die Ausführungen für Art. 10 Abs. 1 DBG sind daher grundsätzlich auch für die kantonalen Einkommens- und Gewinnsteuern anwendbar.

B. Erfasste Personengemeinschaften

1. Gesetzlich explizit genannte Personengemeinschaften

- 5 In Art. 10 Abs. 1 DBG werden namentlich die Erbgemeinschaft, die einfache Gesellschaft sowie die Kollektiv- und Kommanditgesellschaft genannt. Letztere werden somit – zuweilen nicht vollständig⁹

1. Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14.12.1990 (SR 642.11; nachfolgend: DBG).

2. Bundesgesetz über die kollektiven Kapitalanlagen vom 23.6.2006 (SR 951.31; nachfolgend: KAG).

3. Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 10 DBG N. 1; BGer 2C_664/2013, 2C_665/2013 vom 28.4.2014, E. 5.1.

4. BGer 2C_894/2013, 2C_895/2013 vom 18.9.2015, E. 2.3; BGer 2C_41/2016, 2C_42/2016 vom 25.4.2017, E. 5.4; BGer 2C_1021/2019 vom 30.10.2020, E. 5.4. Zu den Personengesellschaften vgl. Simonek, § 2 N. 5.

5. Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14.12.1990 (SR 642.14; nachfolgend: StHG).

6. Simonek, § 2 N. 7.

7. Vgl. jedoch mit vorrangigem Bezug auf die Erbgemeinschaften Cavelti/Behnisch, Art. 129 BV N. 31 al. 3.

8. Vgl. hierzu mit weiteren Details Simonek, § 2 N. 7.

– transparent behandelt, obwohl sie zivilrechtlich unter eigener Firma nach aussen als Einheit auftreten können.¹⁰ Bezüglich der genannten Personengemeinschaften ist auf die zivilrechtliche Definition ebendieser zurückzugreifen.¹¹ Sofern es sich aus zivilrechtlicher Sicht um eine der genannten Personengemeinschaften handelt, ist diese Qualifikation auch für die vorliegend zu betrachtende Steuernorm massgebend. Es handelt sich somit um eine Norm mit zivilrechtlichem Anknüpfungspunkt. Eine AG oder eine GmbH fällt bspw. nicht unter Art. 10 Abs. 1 DBG, auch wenn sie im Einzelfall Elemente einer der genannten Personengesamtheiten aufweist.

2. Steuerliche Gleichbehandlung der Stockwerkeigentümer

- 6 Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts haben die einzelnen Stockwerkeigentümer – und nicht die Gemeinschaft – ihren Anteil am Ertrag und Vermögen des Erneuerungsfonds zu deklarieren und zu versteuern.¹² Damit erscheint eine steuerliche Gleichbehandlung der Stockwerkeigentümergeinschaft, obwohl sie nicht ausdrücklich in Art. 10 Abs. 1 DBG genannt wird und keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzt¹³, gerechtfertigt.¹⁴ Diese steuerliche Behandlung gilt unabhängig davon, ob die Stockwerkeigentümerschaft als (einfache) Gesellschaft qualifiziert oder nicht.¹⁵

3. Ausländische Personengemeinschaften ohne Rechtspersönlichkeit und ohne Steuerpflicht in der Schweiz

- 7 Bei ausländischen Entitäten ist wie folgt vorzugehen: In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob für Steuerzwecke eine juristische Person vorliegt, die nicht transparent zu behandeln ist. Hierzu ist auf Art. 49 Abs. 3 DBG zu verweisen, wonach zwingend eine Vergleichbarkeitsprüfung vorzunehmen ist.¹⁶

In einem zweiten Schritt ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen von Art. 11 DBG erfüllt sind und infolgedessen eine ausländische Personengesamtheit als gewinnsteuerpflichtiges Unternehmen zu behandeln ist (sog. Kooperationsfiktion).¹⁷ Falls die Voraussetzungen von Art. 11 DBG nicht erfüllt sind¹⁸, erfolgt eine Zurechnung an die Gesellschafter, sofern die ausländische Entität vergleichbar ist mit einer der in Art. 10 DBG genannten Entitäten.

Zwar spricht Art. 49 Abs. 3 DBG nur von juristischen Personen («den inländischen juristischen Personen gleichgestellt»). Allerdings ist e contrario davon auszugehen, dass wenn eine ausländische Entität nicht mit einer juristischen Person vergleichbar ist, die Entität unter Art. 10 DBG fällt, sofern sie mit den darin aufgeführten Entitäten vergleichbar ist.¹⁹

9. Vgl. dazu die Ausführungen in N. 15.

10. Vgl. Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 10 DBG N. 1.

11. Bspw. Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 10 DBG N. 2; Locher, Art. 10 DBG N. 12 ff.; von Ah, S. 42.

12. BGE 125 II 348, E. 4; BGE 150 II 20, E. 4.4 f.; BGE 2P.126/1998 vom 27.1.2000, E. 3a/bb.

13. Vgl. BGE 125 II 348, E. 2; BGE 142 III 551, E. 2.2; BGE 145 III 121, E. 4.3.3.

14. Vgl. Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 10 DBG N. 1.

15. Die Untergemeinschaft der Stockwerkeigentümer kann, muss aber nicht zwangsläufig als (einfache) Gesellschaft qualifiziert werden vgl. diesbezüglich ausführlich Leuthardt, N. 166 ff.

16. Vgl. die bundesgerichtliche Praxis hierzu in BGE 2C_894/2013, 2C_895/2013 vom 18.9.2015, E. 3.1 m.w.H. sowie ferner Hugues, Art. 10 DBG N. 4.

17. Vgl. hierzu Grieder/Hongler, Art. 11 DBG N. 9.

18. Vgl. hierzu weiterführend Grieder/Hongler, Art. 11 DBG N. 2 f.

19. Vgl. ähnlich auch Locher/Giger/Pedroli, Art. 49 DBG N. 22.

C. Regelung und Umfang der Zurechnung

1. Grundsätze der Zurechnung

a. Im Allgemeinen

- 8 Gemäss Art. 10 Abs. 1 DBG wird das Einkommen aus den betreffenden Personengemeinschaften den einzelnen Beteiligten – also den jeweiligen Erben oder Gesellschaftern – im Umfang ihrer Anteile zugerechnet. Massgebend für die Beteiligungsquoten sind dabei die zivilrechtlichen Verhältnisse.²⁰

b. Bei Erbengemeinschaften

- 9 Bei Erbengemeinschaften richten sich die Anteile nach den gesetzlichen oder testamentarischen Erbteilen.²¹ Es kommt nicht zu einer Zuteilung einzelner Erbschaftsgegenstände, da die Erben den Nachlass gemäss Art. 560 Abs. 1 ZGB²² von Gesetzes wegen als Ganzes erwerben. Dies kann bspw. auch Nachsteuern betreffen.²³
- 10 Bei Erbengemeinschaften kann sich in der Praxis das Problem stellen, dass die Erben nicht oder nur teilweise bekannt sind oder die Erbquoten mangels geklärter Erbfolge bestritten werden. Art. 10 Abs. 1 DBG enthält für diese Konstellationen keine ausdrückliche Regelung.²⁴
- 11 Naheliegend wäre einerseits, vorläufig auf eine Besteuerung zu verzichten, weil der Nachlass keinem eindeutig bestimmbareren Steuersubjekt zugerechnet werden kann und die Erbengemeinschaft an sich kein eigenständiges Steuersubjekt darstellt. Andererseits kennen einzelne Kantone eine pragmatische Zwischenlösung. Solange die Ungewissheit andauert, wird die Erbengemeinschaft als Ganzes besteuert, allerdings weiterhin nach den Regeln für natürliche Personen.²⁵ Auf Bundesebene fehlt für eine Besteuerung der Erbengemeinschaft als solcher die formell-gesetzliche Grundlage, solange der Erbenkreis oder die Quoten nicht feststehen.²⁶

c. Bei Personengesellschaften

- 12 Bei Personengesellschaften (insb. Kollektiv- und Kommanditgesellschaften mit kaufmännischem Betrieb²⁷) richtet sich die Zurechnung nach den gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen. Fehlen solche, ist der Anteil nach den einschlägigen dispositiven gesetzlichen Regeln zu bestimmen.²⁸
- 13 Ist eine juristische Person an einer Personengesellschaft beteiligt, werden ihr Gewinn und Vermögen der Gesellschaft anteilmässig zugerechnet. Diese Zurechnung bewirkt, dass die entsprechenden Beträge bei der juristischen Person der Gewinnsteuer unterliegen.²⁹

20. Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 10 DBG N. 2; Hugues, Art. 10 DBG N. 2 f.; Stocker/Schmid, N. 1.

21. BGer 2C_1120/2014 vom 25.5.2016, E. 5.3; Locher, Art. 10 DBG N. 8; Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 10 DBG N. 2.

22. Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10.12.1907 (SR 210; nachfolgend: ZGB).

23. BGer 2C_46/2008, 2C_47/2008, 2C_48/2008, 2C_55/2008 vom 18.12.2008, E. 2.3.1.

24. Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 10 DBG N. 6; Reich, § 11 N. 13.

25. Vgl. bspw. für den Kanton Aargau § 10 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15.12.1998 (StG/AG; SAR 651.100); für den Kanton Appenzell Ausserrhoden Art. 12 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Appenzell Ausserrhoden vom 21.5.2000 (StG/AR; bGS 621.11); für den Kanton Appenzell Innerrhoden Art. 14 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Appenzell Innerrhoden vom 25.4.1999 (StG/AI; GS 640.000); für den Kanton Glarus Art. 9 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Glarus vom 7.5.2000 (StG/GL; GS VI C/1/1); für den Kanton St.Gallen Art. 22 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons St.Gallen vom 9.4.1998 (StG/SG; sGS 811.1). Vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 10 DBG N. 10.

26. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 10 DBG N. 10. Mit entsprechender Kritik zu dieser Praxis vgl. Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 10 DBG N. 6.

27. Vgl. zum Begriff des kaufmännischen Betriebs Forstmoser/Meier-Hayoz, § 4 N. 39.

28. Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 10 DBG N. 2; Stocker/Schmid, N. 1. Vgl. hierzu auch Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 10 DBG N. 26, insb. zur Frage, falls keine betriebliche Begründung der Aufteilung vorliegt.

2. Umfang der Zurechnung

- 14 Art. 10 DBG regelt damit lediglich die Frage, wer Steuersubjekt ist. Es ist der Regelung aber nicht zu entnehmen, welche Einkünfte steuerbar sind. Ob und in welchem Umfang ein Einkommen steuerbar ist, bestimmt sich vielmehr nach den allgemeinen Vorschriften – insb. nach dem Zweiten Titel des DBG – über die Einkommenssteuer.³⁰

a. Ermittlung des steuerbaren Einkommens der Teilhaber von Personengesellschaften

- 15 Als steuerpflichtiges Einkommen aus einer Beteiligung an einer Personengesellschaft sind nach der steuerrechtlichen Einkommensgeneralklausel sämtliche Einkünfte, die steuerlich als Einkommen zu qualifizieren sind und welche dem einzelnen Teilhaber zufließen, zu verstehen.³¹ Bevor jedoch der von der Gesellschaft erzielte Gewinn auf die Gesellschafter verteilt werden kann, muss dieser zuerst ermittelt werden. Es handelt sich letztlich um ein zweistufiges Verfahren.³² Damit zeigt sich, dass Personengesellschaften – zumindest Kollektiv- und Kommanditgesellschaften – nicht in jeder Hinsicht vollständig transparent behandelt werden.³³
- 16 Für Personenunternehmen mit ordnungsgemässer Buchführung finden bei der Ermittlung des steuerbaren Unternehmensgewinns grundsätzlich dieselben Regeln wie für Kapitalgesellschaften Anwendung.³⁴ Führt ein Personenunternehmen hingegen keine kaufmännische Buchhaltung, sind lediglich einzelne, punktuelle Abweichungen zu berücksichtigen.³⁵ Eine Pflicht zur Buchführung besteht nach Art. 957 Abs. 1 Ziff. 1 OR³⁶, wenn eine Personengesellschaft einen Umsatzerlös von mindestens CHF 500'000 erzielt.

b. Zum Anteil von Erbengemeinschaften

- 17 Die massgebenden Anteile richten sich nach den gesetzlichen oder testamentarisch festgelegten Erbquoten.³⁷ Ein güterrechtlicher Anteil ist dabei nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht einzubeziehen.³⁸ Die erbrechtlichen Ansprüche bestehen unabhängig davon, ob die berechtigten Personen bereits bekannt sind.

D. Einschränkung des Anwendungsbereichs von Art. 10 Abs. 1 DBG?

1. Ausgangslage

- 18 Zur Anwendung von Art. 10 Abs. 1 DBG bedarf es der Realisierung von Einkommen durch die genannten Personengemeinschaften. Die Frage nach der Realisierung von Einkommen ist demnach in Bezug auf Art. 10 Abs. 1 DBG insofern vorgelagert, als mit Art. 10 Abs. 1 DBG nur die Zurechnung der Steuerfaktoren normiert wird. Wird dagegen von den – grundsätzlich transparent besteuerten – Personengemeinschaften kein Einkommen realisiert, kann dieses auch nicht für die Zwecke des Steuerrechts herangezogen werden. Die Personengemeinschaft bleibt unter diesen Umständen,

29. Simonek, § 2 N. 5.

30. Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 10 DBG N. 2; Hugues, Art. 10 DBG N. 2.

31. Art. 16 Abs. 1 DBG. Vgl. dazu Hugues, Art. 10 DBG N. 3 sowie Baselbieter Steuerbuch, Band 2, 10 Nr. 1, Ziff. 3.3.2.

32. Simonek, § 2 N. 14; Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 10 DBG N. 2.

33. Locher, Art. 10 DBG N. 11 m.w.H.; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 10 DBG N. 20.

34. BGer 2C_1021/2019 vom 30.10.2020, E. 4.2; Simonek, § 2 N. 15.

35. Simonek, § 2 N. 15.

36. Bundesgesetz vom 30.3.1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (SR 220; nachfolgend: OR).

37. Locher, Art. 10 DBG N. 8.

38. BGer 2C_1120/2014, 2C_1121/2014 vom 25.5.2016, E. 5.3.

zumindest aus steuerrechtlicher Sicht, unbeachtlich. Wenig umstritten ist in der Anwendungspraxis die Behandlung der kaufmännischen Kollektiv- und Kommanditgesellschaft. Grundsätzlich fällt jede kaufmännische Kollektiv- bzw. Kommanditgesellschaft i.S.v. Art. 552 bzw. 594 OR aufgrund der begriffsnotwendigen Voraussetzung zur Führung eines kaufmännischen Betriebs in den Anwendungsbereich von Art. 10 Abs. 1 DBG. Vorbehalten bleiben Sonderfragen beim Vergleich zu ausländischen Entitäten. Komplexer ist jedoch die Behandlung von einfachen Gesellschaften nach Art. 533 OR. Darauf ist nachfolgend einzugehen.

2. Beschränkung auf einfache Gesellschaften mit Einkommenserzielungsabsicht

- 19 Nach der hier vertretenen Auffassung erfasst Art. 10 Abs. 1 DBG nicht jede aus zivilrechtlicher Sicht zu qualifizierende einfache Gesellschaft. Entscheidend ist vielmehr, ob die Gemeinschaft auf die gemeinsame Erzielung steuerbaren Einkommens ausgerichtet ist und ob dieses Einkommen Ergebnis eines koordinierten Handelns der beteiligten Gesellschafter ist.³⁹
- 20 Für die Anwendbarkeit von Art. 10 Abs. 1 DBG genügt daher nicht jede Form der Zusammenarbeit. Erforderlich ist ein planmässiges, auf Einkommenserzielung gerichtetes Zusammenwirken. Tätigkeiten, die primär der privaten Lebensführung dienen oder bloss unterstützenden Nebencharakter haben, erfüllen diese Voraussetzung nicht. Diese Abgrenzung ist deshalb bedeutsam, weil die einfache Gesellschaft zivilrechtlich grundsätzlich jeden rechtlich zulässigen Zweck verfolgen kann.⁴⁰
- 21 Zudem erscheint die propagierte Einschränkung des Anwendungsbereichs auch aufgrund der Art. 10 Abs. 1 DBG zugrunde liegenden ratio legis sachgerecht. Art. 10 Abs. 1 DBG bezweckt namentlich die transparente Zurechnung von Einkommen auf die beteiligten Gesellschafter. Bei rein konsumtiven oder privat motivierten Gesellschaftszwecken fehlt es bereits am zurechenbaren Steuergegenstand.⁴¹
- 22 Diese Sichtweise deckt sich zudem mit vergleichbaren Konzepten ausländischer Rechtsordnungen, die für die steuerliche Anerkennung personengesellschaftlicher Strukturen eine Gewinnerzielungsabsicht voraussetzen.⁴²

III. ZU ART. 10 ABS. 2 DBG

A. Einleitung

1. Grundsatz

- 23 Nach Art. 10 Abs. 2 DBG wird das Einkommen von kollektiven Kapitalanlagen gemäss dem KAG den Anlegern anteilmässig zugerechnet. Damit wird – analog der Bestimmung von Abs. 1 – auch für die kollektive Kapitalanlage das Transparenzprinzip statuiert. Ausgenommen von dieser Regelung sind jedoch kollektive Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz und Investmentgesellschaften mit festem Kapital (SICAF).⁴³

39. Vgl. diesbezüglich ausführlich im Hinblick auf das Konkubinatsverhältnis Grieder/Hongler/Lorenz, S. 239 f.

40. Vgl. Grieder/Hongler/Lorenz, S. 240.

41. Vgl. Grieder/Hongler/Lorenz, S. 240.

42. So verlangt etwa das deutsche Einkommensteuerrecht für die steuerliche Anerkennung von Personengesellschaften eine Gewinnerzielungsabsicht (§ 15 Abs. 2 des deutschen Einkommensteuergesetzes [EStG]).

43. Vgl. BGE 151 II 418, E. 4.1.

2. Steuerharmonisierung

- 24 Anders als für Art. 10 Abs. 1 DBG findet sich die Statuierung der anteilmässigen Zurechnung für kollektive Kapitalanlagen des KAG i.S. des hier zu kommentierenden Abs. 2 auch im StHG – namentlich in Art. 7 Abs. 3 StHG –, und ist damit für die Kantone verbindlich. Allerdings ist der Wortlaut nicht deckungsgleich. Die harmonisierungsrechtliche Bestimmung sieht vor, dass Einkünfte aus Anteilen an kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz nur steuerbar sind, soweit die Gesamterträge diejenigen aus direktem Grundbesitz übersteigen. Der entsprechende Hinweis findet sich im DBG nicht in Art. 10 Abs. 2, sondern in Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG. Im Ergebnis ergibt sich materiell jedoch keine Divergenz.

3. Entwicklung und gesetzgeberische Leitidee

- 25 Für die Auslegung der vorliegenden Norm ist allen voran der direkte Verweis auf das KAG zentral. In diesem Zusammenhang ist zu betonen, dass mit dem Erlass des KAG gleichzeitig auch Art. 10 Abs. 2 DBG eingeführt wurde.⁴⁴
- 26 Mit dem Inkrafttreten des KAG und der gleichzeitigen Einführung von Art. 10 Abs. 2 DBG, sollte durch den entsprechenden Verweis der DBG-Bestimmung auf das KAG die systematische Steuerbefreiung von vertraglichen Anlagefonds unter dem ausser Kraft gesetzten AFG⁴⁵ weitergeführt werden.⁴⁶
- 27 Dies ist insb. von Bedeutung, als die SICAV steuerlich – trotz ihrer Qualifikation als juristische Person – wie vertragliche Anlagefonds behandelt und damit grundsätzlich transparent besteuert wird. Anders als beim vertraglichen Anlagefonds lässt sich diese Transparenz bei der SICAV jedoch nicht über eine Treuhandkonstruktion begründen, sondern beruht im Kern auf dem Grundsatz «*same business, same rules*»⁴⁷. Ohne die entsprechende Anpassung der steuerrechtlichen Grundlagen wäre die SICAV systematisch vielmehr wie eine Aktiengesellschaft zu besteuern.⁴⁸ Eine konsequente und verlässliche steuerliche Gleichbehandlung der kollektiven Kapitalanlagen – mit Ausnahme der SICAF – bildete nach der Botschaft des Bundesrates die grundlegende Voraussetzung für die Funktionsfähigkeit und Akzeptanz des Systems. Wäre dieser Grundsatz aufgeweicht oder in Frage gestellt worden, bestand das Risiko, dass die neu geschaffenen Anlageformen in der Praxis kaum genutzt würden und die gesetzgeberische Reform ihre Wirkung verfehlte.⁴⁹

B. Erfasste kollektive Kapitalanlagen und Grundsatz der Transparenz

1. Kollektive Kapitalanlagen gemäss KAG

- 28 Art. 10 Abs. 2 DBG trägt dem aufsichtsrechtlichen Konzept des KAG Rechnung. Kollektive Kapitalanlagen sind nach Art. 7 Abs. 1 KAG Vermögen, die von Anlegerinnen und Anlegern zur gemeinschaftlichen Kapitalanlage aufgebracht und für deren Rechnung verwaltet werden. Diese können nach Art. 7 Abs. 2 KAG als offene oder geschlossene kollektive Kapitalanlagen ausgestaltet sein.⁵⁰

44. Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 10 DBG N. 7.

45. Bundesgesetz über die Anlagefonds vom 18.3.1994 (aAFG; AS 1995 1256).

46. Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 10 DBG N. 7; Locher, Art. 10 DBG N. 23.

47. Hess, N. 140.

48. Hess, N. 140.

49. Botschaft KAG, S. 6429.

50. Vgl. Hugues, Art. 10 DBG N. 5.

- 29 Die transparente Besteuerung gemäss Art. 10 Abs. 2 DBG wird nach der Verwaltungspraxis insb. für den vertraglichen Anlagefonds, die inländische SICAV als Investmentgesellschaft mit variablem Kapital sowie die KGK als Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen angeordnet.⁵¹

a. Ausnahmen

- 30 Von diesem Grundsatz sieht Art. 10 Abs. 2 DBG jedoch zwei bedeutsame Ausnahmen vor. Zum einen betrifft dies die kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz i.S.v. Art. 58 KAG. Diese werden den übrigen juristischen Personen gemäss Art. 49 Abs. 2 Satz 1 DBG gleichgestellt. Die Besteuerung erfolgt damit nicht ausschliesslich auf Ebene der Anleger, sondern im System der Gewinnsteuer. Zum anderen unterliegt die SICAF gemäss Art. 110 KAG als Investmentgesellschaft mit festem Kapital als Aktiengesellschaft i.S.v. Art. 620 ff. OR der ordentlichen Gewinnbesteuerung als Kapitalgesellschaft.⁵²
- 31 Gerade im Vergleich zur SICAV tritt damit die Besonderheit von Art. 10 Abs. 2 DBG deutlich hervor. Obwohl die SICAV als juristische Person über eine eigene Rechtspersönlichkeit verfügt und ohne Spezialnorm grundsätzlich gewinnsteuerpflichtig wäre, wird sie – anders als die SICAF – steuerlich transparent behandelt. Diese Freistellung ist somit nicht zivilrechtlich vorgegeben, sondern Ausdruck einer bewussten steuerpolitischen Entscheidung zur Sicherung einer wettbewerbsfähigen Fonds- und Kollektivanlagenordnung.⁵³

b. Steuersystematisches Spannungsverhältnis

- 32 Allerdings stehen Art. 10 Abs. 2 DBG und damit verbunden auch Art. 7 Abs. 3 StHG in einem gewissen Spannungsverhältnis zu Art. 49 Abs. 2 DBG bzw. Art. 20 Abs. 1 StHG. Erstere Bestimmungen sehen vor, dass das Einkommen kollektiver Kapitalanlagen nach dem KAG – und damit dem Wortlaut nach auch jenes der SICAF – den Anlegerinnen und Anlegern anteilmässig zugerechnet wird. Ausdrücklich ausgenommen sind dabei lediglich kollektive Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz.
- 33 Konsequenterweise hätte der Steuergesetzgeber Art. 10 Abs. 2 DBG und Art. 7 Abs. 3 StHG anpassen müssen, zumal die SICAF nicht auf Anlagen in Grundstücke beschränkt ist, sondern auch in andere Vermögenswerte investieren kann. Naheliegend wäre es etwa gewesen, in Art. 10 DBG bzw. Art. 7 StHG klarzustellen, dass die SICAF steuerlich nicht als kollektive Kapitalanlage zu behandeln sei. Eine solche Präzisierung wäre zudem mit Blick auf die systematische Auslegung von Art. 20 Abs. 1 lit. e DBG bzw. Art. 7 Abs. 3 Satz 2 StHG sachgerecht gewesen.⁵⁴
- 34 Es kann nämlich kaum dem gesetzgeberischen Willen entsprechen, dass Einkünfte einer SICAF mit direktem Grundbesitz in der sogenannten Aussenphase – also beim Aktionär – nur insoweit erfasst werden, als die Gesamterträge die Erträge aus direktem Grundbesitz übersteigen. Vielmehr spricht alles dafür, dass insoweit ein gesetzgeberisches Versehen vorliegt.⁵⁵

2. Ausländische kollektive Kapitalanlagen und Gleichstellung

- 35 Das KAG erfasst – unter bestimmten Voraussetzungen – auch ausländische kollektive Kapitalanlagen, die in der Schweiz vertrieben werden.⁵⁶ Für steuerliche Zwecke stellt sich dabei die Frage, wann eine ausländische Struktur den schweizerischen kollektiven Kapitalanlagen gleichzustellen ist. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) präzisiert die hierfür massgebenden Voraussetzungen im

51. KS 25 ESTV, Ziff. 3.1.

52. Vgl. Art. 49 Abs. 2 Satz 2 DBG sowie Hugues, Art. 10 DBG N. 5.

53. Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 10 DBG N. 7.

54. Vgl. Hess, N. 176.

55. Hess, N. 176.

56. Vgl. Art. 2 Abs. 1 lit. b i.V.m. Art. 119 KAG sowie Hugues, Art. 10 DBG N. 5.

Kreisschreiben Nr. 25 zur Besteuerung kollektiver Kapitalanlagen und ihrer Anleger (KS 25) mittels Gleichstellungsregeln. Damit soll verhindert werden, dass wirtschaftlich vergleichbare Vehikel aufgrund der ausländischen Rechtsform steuerlich inkonsistent behandelt werden. Die von der ESTV verwendeten Gleichstellungsregeln wurden bisher auch gerichtlich akzeptiert.⁵⁷

- 36 Das Bundesgericht hielt dazu in seiner Rechtsprechung fest, dass es für die Anwendung von Art. 10 Abs. 2 DBG und die steuerliche Gleichstellung einer ausländischen mit einer inländischen kollektiven Kapitalanlage ausreicht, wenn die Voraussetzungen von Art. 119 KAG erfüllt sind. Keine zusätzliche Voraussetzung ist nach dem Bundesgericht, dass die Eidgenössische Finanzmarktaufsicht (FINMA) den Vertrieb an nicht qualifizierte Anleger nach Art. 120 Abs. 1 KAG bewilligt hat.⁵⁸
- 37 Liegt eine solche Bewilligung jedoch vor, wird die ausländische Anlageform nach der Praxis der ESTV regelmässig als kollektive Kapitalanlage anerkannt, ohne dass die Qualifikation der FINMA steuerlich erneut in Frage gestellt wird. Gleiches gilt, wenn die ausländische Anlageform im Ausland einer anerkannten Aufsicht über kollektive Kapitalanlagen untersteht.⁵⁹

C. Abgrenzung zur materiellen Steuerbarkeit: Art. 10 Abs. 2 DBG als Zurechnungsnorm

- 38 Gleich wie Art. 10 Abs. 1 DBG bestimmt auch Art. 10 Abs. 2 DBG nicht, welche Einkünfte steuerbar sind. Die Norm regelt einzig die Zurechnung bzw. die Frage, auf welcher Ebene die Besteuerung anzusetzen hat. Die materielle Steuerbarkeit an und für sich, ergibt sich wiederum aus den einschlägigen Bestimmungen des DBG.⁶⁰

LITERATURVERZEICHNIS

Cavelti Luzius/Behnisch Urs R., Kommentierung zu Art. 129 BV, in: Ehrenzeller Bernhard et al. (Hrsg.), St. Galler Kommentar, Die schweizerische Bundesverfassung, II. Band – Art. 73–197, 4. Aufl., Zürich 2023.

Grieder Nicolas/Hongler Peter/Lorenz Tabea, Konkubinat und Steuern – Faktisch vereint, steuerlich getrennt? Zivilrechtliche Einordnung und steuerrechtliche Qualifikation nichtehelicher Lebensgemeinschaften, FStR (2025), S. 232–254.

Grieder Nicolas/Hongler Peter, Kommentierung zu Art. 11 DBG, in: Hongler Peter/Sutter Fabian (Hrsg.), Onlinekommentar, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, St.Gallen/Zürich, 2026 (<https://onlinekommentar.ch/de/kommentare/dbg11>).

Hess Toni, Anhang A: Besteuerung der kollektiven Kapitalanlagen und deren Anleger, in: Dedeyan Daniel/Eichhorn Alexander/Müller Thomas (Hrsg.), SHK – Stämpflis Handkommentar, Kollektivanlagengesetz, Bern 2024, S. 1347–1375.

Hugues Salomé, Kommentierung zu Art. 10 DBG, in: Noël Yves/Aubry Girardin Florence (Hrsg.), Commentaire romand, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct LIFD, 2. Aufl., Basel 2017.

57. Vgl. bspw. BGE 151 II 418, E. 4.1; BGer 9C_120/2024 vom 11.12.2024, E. 4.1; VWGer SG B 2023/155 vom 30.10.2023, E. 4.1; StRG ZH 2 DB.2022.73, 2 ST.2022.98 vom 24.1.2024, E. 1bbb) aaaa).

58. Zum Ganzen m.w.H. auf gleichlautende Lehrmeinungen vgl. BGE 151 II 418, E. 4.

59. BGE 151 II 418, E. 4.1.

60. Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 10 DBG N. 9.

Hunziker Silvia/Mayer-Knobel Isabelle, Kommentierung zu Art. 10 DBG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer DBG, 4. Aufl., Basel 2022.

Leuthardt Nadja D., Die rechtsgeschäftliche Untergemeinschaft im Stockwerkeigentum, Zürich/Genf 2024.

Locher Peter, Kommentierung zu Art. 10 DBG, in: Locher Peter (Hrsg.), Kommentar zum DBG - Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil - Art. 1–48 DBG, 2. Aufl., Basel 2019.

Locher Peter/Giger Ernst/Pedroli Andrea, Kommentierung zu Art. 49 DBG, in: Locher Peter/Giger Ernst/Pedroli Andrea (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil - Art. 49–101 DBG, 2. Aufl., Basel 2022.

Meier-Hayoz Arthur/Forstmoser Peter, Schweizerisches Gesellschaftsrecht. Mit neuem Aktien- und Handelsregisterrecht, 13. Aufl., Bern 2023.

Oesterhelt Stefan/Schreiber Susanne, Kommentierung zu Art. 49 DBG, in: Zweifel Martin/Beusch Michael (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer DBG, 4. Aufl., Basel 2022.

Reich Markus, Steuerrecht, 3. Aufl. Zürich 2020.

Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan/Rohner Tobias F., Kommentierung zu Art. 10 DBG, in: Richner Felix/Frei Walter/Kaufmann Stefan/Rohner Tobias F. (Hrsg.), Handkommentar zum DBG, 4. Aufl. Bern 2023.

Simonek Madeleine, Unternehmenssteuerrecht. Grundlagen für das Studium und die Praxis, 2. Aufl., Zürich/Genf 2025.

Stocker Raoul/Schmid Patrick, § 16 Personengesellschaften, in: Stocker Raoul/Oesterhelt Stefan (Hrsg.), Internationales Steuerrecht der Schweiz, Bern 2023.

Von Ah Julia, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 3. Aufl. 2022, Zürich.

MATERIALIENVERZEICHNIS

Baselbieter Steuerbuch Band 2 – Unternehmen 10 Nr. 1 Besteuerung von einfachen Gesellschaften, Kollektiv- oder Kommanditgesellschaften, https://kanton.baselland.ch/finanz-und-kirchendirektion/steuerverwaltung-steuerbuch/band-2/unternehmen/downloads-1/band2_010_01.pdf/@download/file/band2_010_01.pdf, besucht am 16.1.2026.

Botschaft zum Bundesgesetz über die kollektiven Kapitalanlagen (Kollektivanlagengesetz) vom 23.9.2005, BBl 2005 6395 ff., abrufbar unter <https://www.fedlex.admin.ch/filestore/fedlex.data.admin.ch/eli/fga/2005/1000/de/pdf-a/fedlex-data-admin-ch-eli-fga-2005-1000-de-pdf-a.pdf>, besucht am 16.1.2026.

Kreisschreiben Nr. 25 der ESTV zur Besteuerung kollektiver Kapitalanlagen und ihrer Anleger vom 23.2.2018, <https://www.estv2.admin.ch/dvs/kreisschreiben/dbst-ks-2018-1-025-d-de.pdf>, besucht am 16.1.2026.