



## **Steuerbuch, Erläuterungen zu § 53 Steuerausscheidungen**

## Inhalt

<b>1.</b>	<b>Interkantonale Steuerauscheidung</b>	<b>3</b>
1.1.	Allgemeine Grundsätze für interkantonale Steuerauscheidungen	3
1.2.	Ausscheidung für Betriebsstätten	3
1.3.	Ausscheidung von Liegenschaften	4
1.4.	Zuweisung des Wertzuwachsgewinns aus der Veräusserung von Betriebsliegenschaften interkantonaler Unternehmen, siehe auch Abbildung hinten.	6
1.5.	Ausscheidungsverluste im interkantonalen Verhältnis (BGE 2P.222/2002)	6
<b>2.</b>	<b>Änderung der Steuerpflicht während der Steuerperiode</b>	<b>8</b>
<b>3.</b>	<b>Ausscheidung des Gewinns und des Kapitals bei Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung im Laufe der Steuerperiode</b>	<b>8</b>
<b>4.</b>	<b>Ausscheidung des Gewinns und des Kapitals bei Änderung der Steuerpflicht auf Grund wirtschaftlicher Zugehörigkeit im Laufe der Steuerperiode</b>	<b>10</b>
4.1.	Begründung einer Betriebsstätte während der Steuerperiode	10
4.2.	Aufhebung einer Betriebsstätte während der Steuerperiode	11
4.3.	Begründung und Aufhebung einer Betriebsstätte im Verlauf einer Steuerperiode	12
4.4.	Kauf oder Verkauf einer Kapitalanlage während der Steuerperiode	13
<b>5.</b>	<b>Internationale Steuerauscheidung</b>	<b>15</b>
5.1.	Steuerpflichtige mit Sitz in der Schweiz	15
5.2.	Steuerpflichtige mit Sitz im Ausland	16

## **1. Interkantonale Steuerauscheidung**

### **1.1. Allgemeine Grundsätze für interkantonale Steuerauscheidungen**

Die Steuerauscheidung für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke erfolgt im Verhältnis zu andern Kantonen nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung.

Steuerpflichtige, die auf Grund wirtschaftlicher Zugehörigkeit in mehreren Kantonen steuerpflichtig sind, haben am Hauptsteuerdomizil eine vollständig ausgefüllte Steuererklärung, welche auch einen Ausscheidungsvorschlag enthalten soll, einzureichen. Die Steuererklärung des Sitzkantons ist auch für die übrigen beteiligten Kantone gültig. Diese haben aber das Recht, vom Steuerpflichtigen eine Kopie der im Sitzkanton eingereichten Steuererklärung zu verlangen. Der Steuerpflichtige erfüllt seine Mitwirkungspflicht, wenn er diese Kopie den Steuererklärungen der anderen Kantone beifügt.

Jeder Kanton wendet für die Festlegung des steuerbaren Gewinnes und des steuerbaren Kapitals seine eigene Gesetzgebung an. Jeder der beteiligten Kantone hat das Recht die für die Veranlagung nötigen Untersuchungen vorzunehmen (Art. 46 Abs. 1 StHG).

Für die Festlegung der Quoten der Gewinnausscheidung ist das Ergebnis der Bemessungsperiode massgebend. Für die juristische Person entspricht die Bemessungsperiode im Postnumerandosystem dem Geschäftsjahr und der Steuerperiode (vgl. § 76 Abs. 2 StG).

Das steuerbare Kapital bemisst sich nach dem Stand am Ende des Geschäftsjahres (vgl. § 78 Abs. 1 StG).

### **1.2. Ausscheidung für Betriebsstätten**

Für Geschäftsbetriebe und Betriebsstätten erfolgt die Aufteilung des Gewinnes quotenmässig. Dabei können die Quoten nach der indirekten Methode anhand von Hilfsfaktoren, wie Erwerbsfaktoren (Kapital und Arbeit), Umsatz etc. oder nach der direkten Methode auf Grund der Buchhaltungen der einzelnen Betriebsstätten ermittelt werden. Der Bedeutung des Hauptsitzes und dessen Einfluss auf das Geschäftsergebnis kann durch die Zuweisung eines Vorausanteils (Präzipuums) bei der Gewinnsteuer Rechnung getragen werden. Es ist jedoch zu prüfen, ob überhaupt und in welcher Höhe (i. d. R. 10 % bis 20 %) ein Vorausanteil gerechtfertigt ist (Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht 4. Auflage § 26 RZ 23 ff.).

## Handelsunternehmen

<b>Aufteilung Gewinn</b>		Total	Hauptsitz Kanton A	Betriebsstätte Kanton B	Betriebsstätte Kanton C
<i>Umsatzquote</i>		100 %	60 %	30 %	10 %
Unternehmungsgewinn	150'000				
Präzipium 20 % *	-30'000		30'000		
Rest nach Umsatzquoten	120'000		72'000	36'000	12'000
<b>Steuerbarer Reingewinn</b>		<b>150'000</b>	<b>102'000</b>	<b>36'000</b>	<b>12'000</b>

\*Bei Ausscheidungen nach Erwerbsfaktoren wird in der Regel kein Präzipium oder nur ein geringer Satz berücksichtigt.

Für die Kapitalausscheidung wird auf die Lage der Aktiven abgestellt. Sofern die Gewinnaufteilung auf Grund der Buchhaltungen der einzelnen Betriebsstätten (direkte Methode) ermittelt wird, werden auch die Aktiven gemäss getrennten Buchhaltungen zugewiesen. Werden keine separaten Buchhaltungen geführt, sind die Aktiven demjenigen Ort zuzuweisen, zu dem sie in örtlicher oder wirtschaftlicher Beziehung stehen. Bei der örtlichen Zugehörigkeit wird auf die tatsächliche Lage abgestellt, bei der wirtschaftlichen Zugehörigkeit werden die Aktiven jener Betriebsstätte zugeteilt, der sie tatsächlich dienen (Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht 4. Auflage § 26 RZ 16 ff.).

<b>Aufteilung Kapital</b>	Total	Hauptsitz Kanton A	Betriebsstätte Kanton B	Betriebsstätte Kanton C
Mobile Konti	200'000	170'000	20'000	10'000
Darlehen	350'000	350'000		
Warenlager	300'000		200'000	100'000
Beteiligungen	150'000	150'000		
Total Aktiven	1'000'000	670'000	220'000	110'000
<i>Quote</i>	100 %	67 %	22 %	11 %
<b>Steuerbares Kapital</b>	<b>350'000</b>	<b>235'000</b>	<b>77'000</b>	<b>38'000</b>

### 1.3. Ausscheidung von Liegenschaften

Bei Liegenschaften ist grundsätzlich zu unterscheiden, ob es sich um eine reine Kapitalanlageliegenschaft oder um eine Betriebsliegenschaft handelt. Reine Kapitalanlageliegenschaften werden im Normalfall objektmässig ausgeschieden mit proportionaler Schuldenzuweisung und Schuldzinsverlegung. Betriebsliegenschaften werden in die quotenmässige Ausscheidung einbezogen.

Bei interkantonalen Unternehmungen mit reinen Kapitalanlageliegenschaften ist deshalb vorab der Reinertrag dieser Kapitalanlageliegenschaft vom Gesamtgewinn objektmässig auszuschneiden. Der restliche Gewinn ist nach dem für die betreffende Unternehmungsart massgebenden Schlüssel auf den Sitzkanton und die Betriebsstättekantone aufzuteilen (Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht 4. Auflage § 28 RZ 30 f.).

Verluste und Aufwandüberschüsse (Gewinnungskosten-, Schuldzinsenüberschüsse) in einem Liegenschaftskanton sind vom Sitzkanton zu tragen und werden nicht zuerst auf die übrigen Liegenschaftskantone verteilt. Sind dem Liegenschaftskanton noch weitere steuerbare Einkünfte zur Besteuerung zugewiesen (andere Immobilien, Betriebsstätte), so sind Verluste und Aufwände zunächst mit diesen Einkünften zu verrechnen. Nicht im gleichen (Liegenschafts-) Kanton verrechenbare Verluste und Aufwände schmälern das nach Quoten zu verteilende Betriebsergebnis. Ein negatives Gesamtbetriebsergebnis haben die übrigen Liegenschaftskantone zu übernehmen, zuerst jene, in denen sich Betriebsstätten befinden, dann die reinen Liegenschaftskantone. Die Übernahme von Verlusten und Aufwandüberschüssen ist definitiv (keine späteren Rückbelastungen).

#### Handelsunternehmen mit einer Kapitalanlageliegenschaft ausserhalb des Sitzkantons

Aufteilung Kapital		Total	Hauptsitz Kanton A	Betriebsstätte Kanton B	Liegenschafts- kanton C
Aktiven					
Bewegliche Aktiven		800'000	300'000	500'000	
Liegenschaften		1'200'000			1'200'000
		2'000'000	300'000	500'000	1'200'000
<i>Kapitalquoten</i>		100 %	15 %	25 %	60 %
<b>Steuerbares Kapital</b>		<b>560'000</b>	<b>84'000</b>	<b>140'000</b>	<b>336'000</b>

Aufteilung Gewinn		Total	Hauptsitz Kanton A	Betriebsstätte Kanton B	Liegenschafts- kanton C
Mietzinserträge		100'000			100'000
Liegenschaftsaufwände (inkl. Abschreibungen)		- 30'000			- 30'000
Schuldzinsen (proportional nach Lage der Aktiven)	85'000	-51'000			-51'000
Anteil Verwaltungskosten 5 %					5'000
Steuern (inkl. Anteil Bundes- steuer)		- 4'000			- 4'000
<i>Liegenschaftsgewinn</i>		10'000			10'000
<i>Umsatz</i>		100 %	60 %	40 %	
Unternehmungsgewinn	200'000				
Liegenschaftsgewinn	- 10'000				
Präzipium 20 %	- 38'000		38'000		
Rest nach Umsatz	152'000		91'200	60'800	
<b>Steuerbarer Reingewinn</b>		<b>200'000</b>	<b>129'200</b>	<b>60'800</b>	<b>10'000</b>

**1.4. Zuweisung des Wertzuwachsgewinns aus der Veräusserung von Betriebsliegenschaften interkantonalen Unternehmen, siehe auch Abbildung hinten.**

Das Bundesgericht hat mit seinem Entscheid (BGE 2P.222/2002) die Frage über die steuerliche Behandlung von WertzuwachsgeWINnen aus der Veräusserung von Betriebsliegenschaften von Liegenschaftenhändlern und Generalbauunternehmern mit Betriebsstätten schlüssig beantwortet: «WertzuwachsgeWINne werden dem Kanton der gelegenen Sache zur ausschliesslichen Besteuerung zugewiesen. Diese Regel gilt für alle interkantonalen Unternehmen».

Nach ausführlicher Darstellung seiner bisherigen Praxis der Ausscheidung von LiegenschaftsgeWINnen bei interkantonalen Unternehmen im Allgemeinen und bei Liegenschaftenhändlern und Generalbauunternehmern im Speziellen erwog das Bundesgericht, dass der WertzuwachsgeWINn aus der Veräusserung von Betriebsliegenschaften auch bei Liegenschaftshändlern und Generalbauunternehmern von dem nach Quoten zu verteilenden Geschäftsgewinn auszunehmen und dem Kanton der gelegenen Sache zur ausschliesslichen Besteuerung (mithin objektmässig) zuzuweisen sei.

**1.5. Ausscheidungsverluste im interkantonalen Verhältnis (BGE 2P.222/2002)**

Das Bundesgericht gab sodann mit seinem Entscheid (BGE 2P.222/2002) seine im Jahre 1999 eingeleitete Rechtsprechung zur Nichtberücksichtigung ausserkantonaler Geschäftsverluste bei der Besteuerung des Wertzuwachses auf einer Betriebsliegenschaft durch den Kanton des Liegenschaftsortes auf: Es sei dafür zu sorgen, dass durch die ausschliessliche Zuweisung des Wertzuwachses an den Kanton der gelegenen Sache nicht vermehrt Ausscheidungsverluste eintreten. Die Partizipation des Liegenschaftskantons am Geschäftsergebnis lasse sich dadurch rechtfertigen, dass Betriebsliegenschaften zum betriebsnotwendigen Vermögen gehören und der Leistungserstellung dienen. Es rechtfertigt sich, diese Regel nicht nur auf die Veräusserungsgewinne auf Betriebsliegenschaften von Liegenschaftenhändlern und Generalunternehmern anzuwenden, sondern auf Betriebsliegenschaften von interkantonalen Unternehmungen im Sinne des Doppelbesteuerungsrechts generell (siehe auch Abbildung hinten).

**Steuerliche Behandlung der Unternehmungsliegenschaften im interkantonalen Steuerrecht**  
(unter Berücksichtigung des BGE vom 19.11.2004/2P.222/2002)

	Unternehmungen ohne interkantonale Steuerpflicht	Interkantonale Unternehmungen		Liegenschaftenhändler & Generalbauunternehmer	
		<b>Kapitalanlage-liegenschaften</b> - im Sitzkanton - in Betriebsstätte-kantonen	<b>Betriebsliegenschaften</b> - im Sitzkanton - in Betriebsstätte-kantonen	<b>ohne</b> Betriebsstätten bzw. Liegenschaften ausserhalb Betriebsstätte- und Sitzkanton	<b>mit</b> Betriebsstätten (Liegenschaften in Betriebsstätte- und Sitzkanton)
Schulden	proportional (Akt.)	proportional (Akt.)	proportional (Akt.)	proportional (Akt.)	proportional (Akt.)
<b>Vermögensertrag</b>					
Bruttoertrag	Nur kantonales Recht anwendbar	objektmässig	nach Quoten	objektmässig	nach Quoten
Unterhalt/Verwalt. Betrieb	objektmässig	objektmässig	nach Quoten	objektmässig	nach Quoten
Abschreibung	objektmässig	objektmässig	nach Quoten	objektmässig	nach Quoten
Schuldzinsen	proportional (Akt.)	proportional (Akt.)	nach Quoten	proportional	nach Quoten
<b>Liegenschaftsgewinn</b>					
Wertzuwachs	Nur kantonales Recht anwendbar	objektmässig	objektmässig	objektmässig	objektmässig
Buchgewinn	objektmässig	objektmässig	nach Quoten	objektmässig	nach Quoten
Aufwendungen	objektmässig	objektmässig	objektmässig	objektmässig	objektmässig

## **2. Änderung der Steuerpflicht während der Steuerperiode**

Hinweis: Das KS SSK Nr. 17 behandelt verschiedene Fragen im Zusammenhang mit der interkantonalen Steuerauscheidung bei Änderungen der Steuerpflicht während der Steuerperiode.

## **3. Ausscheidung des Gewinns und des Kapitals bei Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung im Laufe der Steuerperiode**

Verlegt eine juristische Person während einer Steuerperiode ihren Sitz oder die tatsächliche Verwaltung in einen anderen Kanton, werden die Steuerfaktoren in sinngemässer Anwendung der Grundsätze des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung zwischen dem alten und dem neuen Sitzkanton ausgediegt (Art. 22 StHG). In der Regel werden die steuerbaren Elemente im Verhältnis zur Dauer der Ansässigkeit aufgeteilt. Gegebenenfalls kann bei der Ausscheidung des Gesamtergebnisses der Steuerperiode der Erzielung von ausserordentlichen Gewinnen oder Verlusten, welche mit der Sitzverlegung zusammenhängen, Rechnung getragen werden.

**Aufteilung des Gewinns und Kapitals bei Sitzverlegung während des Steuerjahres.**

Die X AG hat ihren Sitz im Kanton A. Am 1. Juli 2001 verlegt die X AG ihren Sitz in den Kanton B. Die frühere Geschäftstätigkeit erfährt im neuen Kanton keine nennenswerten Änderungen. Der Jahresabschluss wird auf den 31.12.2001 erstellt. Der steuerbare Gesamtgewinn für das Geschäftsjahr 2001 beläuft sich nach der Gesetzgebung des Kantons A auf Fr. 100'000, nach derjenigen des Kantons B auf Fr. 160'000.

<b>Kanton A Steuerperiode 2001 (1.1.2001 bis 30.6.2001)</b>	
Reingewinn gemäss Erfolgsrechnung pro 2001	100'000
Steuerbarer Reingewinn ( $100'000 / 360 \times 180$ )	50'000
Gesamtkapital gemäss Bilanz am Ende des Geschäftsjahres	200'000
Steuerbares Kapital ( $200'000 / 360 \times 180$ )	100'000

<b>Kanton B Steuerperiode 2001 (1.7.2001 - 31.12.2001)</b>	
Reingewinn gemäss Erfolgsrechnung pro 2001	100'000
Aufrechnung übersetzte Abschreibung	60'000
Steuerbarer Gesamtgewinn	160'000
Steuerbarer Reingewinn Kanton B ( $160'000 / 360 \times 180$ )	80'000
Gesamtkapital gemäss Bilanz am Ende des Geschäftsjahres	200'000
versteuerte stille Reserven auf Anlagevermögen	60'000
steuerbares Gesamtkapital	260'000
Steuerbares Kapital Kanton B ( $260'000 / 360 \times 180$ )	130'000

Der Kanton B als Sitzkanton am Ende des Steuerjahres ist zuständig für die Veranlagung und Steueraus-scheidung.

**Berücksichtigung ausserordentlicher Erträge**

Die X AG hat ihren Sitz im Kanton A. Am 1. Juli 2001 verlegte die X AG ihren Sitz in den Kanton B. Die frühere Geschäftstätigkeit erfährt im neuen Kanton keine nennenswerten Änderungen. Der Gewinn beläuft sich auf Fr. 100'000. Er beinhaltet einen ausserordentlichen Ertrag von Fr. 30'000. Dieser stammt aus der Ver-äusserung von Anlagevermögen zum Zeitpunkt des Wegzugs vom Kanton A in den Kanton B. Dieser ausser-ordentliche Gewinn wird prioritär dem Kanton A zugeteilt.

<b>Kanton A Steuerperiode 2001 (1.1.2001 - 30.06.2001)</b>	
Steuerbarer Gesamtgewinn	100'000
Steuerbarer Reingewinn ( $100'000 - 30'000$ ) / $360 \times 180 + 30'000$	65'000

<b>Kanton B Steuerperiode 2001 (1.1.2001 - 31.12.2001)</b>	
Steuerbarer Gesamtgewinn	100'000
Steuerbarer Reingewinn ( $100'000 - 30'000$ ) / $360 \times 180$	35'000

#### **4. Ausscheidung des Gewinns und des Kapitals bei Änderung der Steuerpflicht auf Grund wirtschaftlicher Zugehörigkeit im Laufe der Steuerperiode**

Zuständigkeit gemäss. Art. 2 StHG der Verordnung über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis vom 9. März 2001 (SR 642.141).

Bei Begründung, Änderung oder Aufhebung von Nebensteuerdomizilen, seien es Betriebsstätten oder Anlageliegenschaften, gilt die Steuerpflicht im Sitzkanton und den Betriebsstättekantonen bzw. Liegenschaftskantonen während der ganzen Steuerperiode. Allerdings ist der reduzierten Dauer der steuerlichen Anknüpfung im Kanton mit sekundärem Steuerdomizil Rechnung zu tragen. Jeder Kanton kann nur einen Teil der Gesamtfaktoren besteuern. Die Summe der von sämtlichen Kantonen erfassten Faktoren darf den Betrag der Gesamtfaktoren nicht übersteigen. Kleinere Abweichungen auf Grund unterschiedlicher kantonaler Bestimmungen zur Ermittlung der Faktoren (Abschreibungsmethode usw.) bleiben allerdings vorbehalten.

##### **4.1. Begründung einer Betriebsstätte während der Steuerperiode**

Die Begründung einer Betriebsstätte verlangt keine Erstellung einer Zwischenbilanz. Für den Sitzkanton und den Betriebsstättekanton ist das Kapital am Ende der Steuerperiode massgebend. Die Steuerpflicht gilt im Sitzkanton und im Betriebsstättekanton während der ganzen Steuerperiode. Allerdings ist der reduzierten Dauer der steuerlichen Anknüpfung im Betriebsstättekanton Rechnung zu tragen.

Im Hinblick auf die Begründung einer neuen Betriebsstätte kann die interkantonale Unternehmung bestimmte dem Sitz- oder einem Betriebsstättekanton zuzuweisende Aktiven realisieren. In der Regel ist der Ertrag aus der Veräusserung der beweglichen Aktiven Teil des Unternehmensgewinnes der Steuerperiode, der quotenmässig auf alle Kantone verteilt wird; darin eingeschlossen ist der neue Betriebsstättekanton. Ausnahmsweise kann bei der Ausscheidung des Gesamtergebnisses der Steuerperiode der Erzielung von ausserordentlichen Verlusten, welche mit der Begründung der Betriebsstätte zusammenhängen, Rechnung getragen werden. Handelt es sich bei den veräusserten Aktiven um Immobilien, sind die interkantonalen Bestimmungen über die Zuweisung des Besteuerungsrechts für Veräusserungsgewinne von Grundstücken anwendbar.

### Eröffnung einer Betriebsstätte

Die X AG hat ihren Sitz im Kanton A und eine Betriebsstätte im Kanton B. Der Jahresabschluss wird auf Ende des Kalenderjahres erstellt. Am 1. Juli 2002 begründet sie im Kanton C eine Betriebsstätte. Am Ende der Steuerperiode 2002 (vom 1.1.2002 - 31.12.2002) verteilen sich die Aktiven auf die Kantone A, B und C zu 45 %, 35 % und 20 %. Das steuerbare Kapital beträgt Fr. 140'000. Aus der Erfolgsrechnung resultiert ein Unternehmensgewinn von Fr. 150'000. Nach der Zuweisung eines Präzipuums von 20 % zu Gunsten des Hauptsitzes wird der Gewinn unter den Kantonen nach dem erzielten Umsatz aufgeteilt. Für das Geschäftsjahr 2002 betragen die Prozentsätze des Umsatzes in den Kantonen A, B und C 60 %, 30 % und 10 %.

<b>Aufteilung des Kapitals</b>	Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
Steuerbares Kapital am 31.12.2002	140'000			
Quotenmässige Ausscheidung 45/35/20 %		63'000	49'000	28'000
Korrektur im Kanton C wegen Begründung der Betriebsstätte: (28'000 / 360 x 180) zu Gunsten des Sitzkantons		14'000		(14'000)
<b>Steuerbares Kapital</b>	<b>140'000</b>	<b>77'000</b>	<b>49'000</b>	<b>14'000</b>

Für die Besteuerung des Kapitals erfolgt die Korrektur im Zusammenhang mit der Begründung der Betriebsstätte zu Gunsten des Sitzkantons. Die Art der Finanzierung dieser Betriebsstätte (Übertragung von Aktiven des Sitzes oder einer anderen Betriebsstätte, Fremdfinanzierung usw.) muss deshalb nicht detailliert überprüft werden.

<b>Aufteilung des Gewinnes</b>		Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
<i>Quoten nach Umsatz</i>		100 %	60 %	30 %	10 %
Nettounternehmensgewinn	150'000				
Zuweisung des Präzipuums 20 %	(30'000)		30'000		
Anteilmässig auszuscheidender Gewinn	120'000		72'000	36'000	12'000
<b>Steuerbarer Gewinn</b>		<b>150'000</b>	<b>102'000</b>	<b>36'000</b>	<b>12'000</b>

### 4.2. Aufhebung einer Betriebsstätte während der Steuerperiode

Wird eine Betriebsstätte während einer Steuerperiode aufgehoben, so besteht zwar die Steuerpflicht während der ganzen Steuerperiode, ein Kapital am Ende der Steuerperiode besteht in diesem Kanton allerdings nicht. Da das Ausbleiben einer Besteuerung für diesen Kanton stossend wäre, muss diesem dennoch eine Quote am Kapital zugewiesen werden. Ausgehend von der Einheit der Steuerperiode kann kein Kapital per Datum der Schliessung berechnet werden. Aus Gründen der Vereinfachung wird für diesen Teil jedoch der gleiche Wert angenommen, wie er sich für die Betriebsstätte am Ende der vorangegangenen Steuerperiode ergab, vermindert auf die Dauer der wirtschaftlichen Zugehörigkeit. Selbst bei dieser Berechnung wird die Quote auf das Kapital am Ende der Steuerperiode, in der die Betriebsstätte aufgegeben wurde, angewandt. Die Beteiligung am Gewinn ist dagegen unproblematisch, zumal sich der entsprechende Schlüssel nicht auf einen Stichtag bezieht.

### Schliessung einer Betriebsstätte

Die X AG hat ihren Sitz im Kanton A und Betriebsstätten in den Kantonen B und C. Der Jahresabschluss wird auf Ende des Kalenderjahres erstellt. Auf Ende September wird die Betriebsstätte im Kanton C aufgehoben. An Ende der Steuerperiode 2000 besteuerten die Kantone A, B und C Kapitalanteile von 45 %, 35 % und 20 %. Am Ende der Steuerperiode 2001 (vom 1.1.2001 - 31.12.2001) beträgt das steuerbare Kapital Fr. 140'000. Die Aktiven sind auf die Kantone A (Sitz) und B (Betriebsstätte) zu 60 % und 40 % verteilt. Aus der Erfolgsrechnung resultiert ein Unternehmensgewinn von Fr. 150'000 für 2001. Nach Zuweisung eines Präzipuums von 10 % zu Gunsten des Hauptsitzes wird der Gewinn unter den Kantonen nach Umsatz verteilt. Die Prozentsätze des Umsatzes betragen in den Kantonen A, B und C 60 %, 30 % und 10 %.

<b>Ausscheidung des Kapitals</b>	Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
Steuerbares Kapital am 31.12.2001	140'000	84'000	56'000	
Aufteilung zu Gunsten des Kantons C wegen der Schliessung der Betriebsstätte im Jahr 2001: Berechnungsbasis: Quote per 31.12.2000, 20 % von Fr. 140'000 zu Lasten des Sitzkantons		(28'000)		28'000
Korrektur zu Lasten des Kantons C*		7'000		(7'000)
<b>Steuerbares Kapital</b>	<b>140'000</b>	<b>63'000</b>	<b>56'000</b>	<b>21'000</b>

\*Die Berechnung des Anteils zu Gunsten des Kantons C und zu Lasten des Kantons A lässt sich auch einfacher darstellen. Die Zuweisung an C kann auch nach dem Anteil erfolgen, der ihm gemäss Dauer der Steuerzugehörigkeit zusteht, d.h.  $140'000 \times 20 \% / 360 \times 270 = 21'000$ . Dieser Betrag wird beim Sitzkanton abgezogen.

<b>Ausscheidung des Gewinnes</b>		Total 100 %	Kanton A	Kanton B	Kanton C
Anteil gemäss Umsatz			60 %	30 %	10 %
Nettounternehmensgewinn	150'000				
Zuweisung des Präzipuums 10 %	(15'000)		15'000		
Zu verteiler Gewinn nach Anteilen	135'000		81'000	40'500	13'500
<b>Steuerbarer Reingewinn</b>		<b>150'000</b>	<b>96'000</b>	<b>40'500</b>	<b>13'500</b>

### 4.3. Begründung und Aufhebung einer Betriebsstätte im Verlauf einer Steuerperiode

Die sehr kurze Dauer einer Betriebsstätte stellt für die Qualifikation als solche ein Hindernis dar. Darum rechtfertigt es sich nicht, dem Kanton, in dem im Verlauf einer Steuerperiode eine Betriebsstätte eröffnet und geschlossen wurde, einen Anteil des Kapitals und des Gewinns zur Besteuerung zuzuweisen. Die Zerstückelung der Steuerhoheit ist zu vermeiden. Dazu kommt, dass die Bestimmung der Quoten für das Kapital und den Gewinn der begründeten und in derselben Steuerperiode wieder aufgehobenen Betriebsstätte in der Praxis auf grosse Probleme stossen würde.

#### 4.4. Kauf oder Verkauf einer Kapitalanlageliegenschaft während der Steuerperiode

Eine Unternehmung, die in einem Kanton eine Kapitalanlageliegenschaft erwirbt, in dem sie weder den Sitz hat noch die Betriebsstätte unterhält, begründet am Ort der gelegenen Sache ein Spezialsteuerdomizil. Das bedeutet, dass der Liegenschaftskanton zur Besteuerung des in der Liegenschaft investierten Vermögens, des Nettoertrages daraus und der Veräusserungsgewinne berechtigt ist. Die Steuerpflicht besteht für die ganze Steuerperiode, unabhängig von der Dauer der Zugehörigkeit, welche durch das Eigentum an der Anlageliegenschaft begründet wird.

Der Wert der Liegenschaft wird im Verhältnis der Dauer der wirtschaftlichen Zugehörigkeit vermindert. Der Anteil der Schulden wird im Verhältnis des auf diese Weise ermittelten Liegenschaftswertes zu den Gesamtaktiven berücksichtigt.

Der steuerbare Ertrag im Liegenschaftskanton entspricht demjenigen des Nettoertrages, der während der Steuerperiode erwirtschaftet wurde. Mit Ausnahme der Schuldzinsen werden die Liegenschaftsaufwendungen (Unterhalts- und Verwaltungskosten, Abschreibungen, Steuern) objektmässig verteilt. Die Zuteilung der auf die Liegenschaft entfallenden Schuldzinsen erfolgt proportional im Verhältnis des (reduzierten) Wertes der Liegenschaft im Verhältnis zu den Gesamtaktiven.

##### Kauf einer Kapitalanlageliegenschaft

Die X AG hat ihren Sitz im Kanton A und eine Betriebsstätte im Kanton B. Das Geschäftsjahr entspricht dem Kalenderjahr. Am 1. Juli 2001 erwirbt sie eine Kapitalanlageliegenschaft im Kanton C.

Das steuerbare Kapital am Ende der Steuerperiode 2001 (vom 1.1.2001 - 31.12.2001) beträgt Fr. 200'000. Zu diesem Zeitpunkt belaufen sich die Aktiven auf Fr. 800'000 (Kanton A: 500'000; Kanton B: 200'000; Kapitalanlageliegenschaft im Kanton C: 100'000). Die Kapitalanteile für die Kantone A und B werden nach der Lage der Aktiven bestimmt.

Aus der Erfolgsrechnung des Jahres 2001 geht ein Gesamtgewinn von Fr. 30'000 hervor. Die Passivzinsen betragen Fr. 25'000. Der Unternehmensgewinn wird auf Grund der erzielten Umsätze ausgeschieden, wobei dem Sitzkanton ein Präzipium von 20 % eingeräumt wird. Der Umsatz im Jahr 2001 wurde zu 60 % im Kanton A und zu 40 % im Kanton B erzielt.

Die Kapitalanlageliegenschaft wurde für Fr. 100'000 erworben. Diese Investition wurde bis Fr. 80'000 mittels eines Hypothekarkredits finanziert (Satz 5 %). Die Nettoendite dieser Liegenschaft (Mietträge abzüglich Unterhaltskosten und Abschreibungen) beträgt Fr. 8'000.

<b>Aktiven</b>	Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
Aktiven am 31.12.2001	800'000	500'000	200'000	100'000
Korrektur wegen Kauf der Kapitalanlageliegenschaft in C am 1.7.2001 (100'000 / 360 x 180) zu Gunsten des Sitzkantons		50'000		(50'000)
Aktiven	800'000	550'000	200'000	50'000
<i>In Prozent der Gesamtaktiven</i>	100 %	68,75 %	25 %	6,25 %
<b>Steuerbares Kapital nach Lage der Aktiven</b>	<b>200'000</b>	<b>137'500</b>	<b>50'000</b>	<b>12'500</b>
<b>Gewinnausscheidung</b>	Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C

Anteile		100 %	60 %	40 %	
Gesamtgewinn	30'000	30'000			
Nettorendite der Kapitalanlageliegenschaft	(8'000)				8'000
+ Schuldzinsen 6,25 % von 25'000	<u>1'562</u> 23'562				(1'562)
Präzipuum zu Gunsten von A 20 %	(4'712)		4'712		
zu verteiler Gewinn nach Quoten	18'850		11'310	7'540	
<b>Steuerbarer Gewinn</b>		<b>30'000</b>	<b>16'022</b>	<b>7'540</b>	<b>6'438</b>

### Verkauf einer Kapitalanlageliegenschaft während der Steuerperiode

Die X AG hat ihren Sitz im Kanton A und eine Betriebsstätte im Kanton B. Sie ist Eigentümerin einer Kapitalanlageliegenschaft im Kanton C. Das Geschäftsjahr fällt mit dem Kalenderjahr zusammen. Am 30. Juni 2001 veräussert die X AG die Kapitalanlageliegenschaft zu einem Preis von Fr. 200'000.

Am Ende der Steuerperiode 2000 waren die Aktiven wie folgt gelegen: Fr. 500'000 im Kanton A, Fr. 200'000 im Kanton B und Fr. 100'000 im Kanton C. Am Ende des Geschäftsjahres verfügt die Gesellschaft über die nachstehenden Aktiven: Fr. 540'000 am Sitz (Kanton A) und Fr. 360'000 am Ort der Betriebsstätte (Kanton B). Das steuerbare Kapital beträgt Fr. 200'000.

Der steuerbare Reingewinn für die Periode 2001 beträgt gemäss Jahresrechnung Fr. 30'000. Dieser Gewinn schliesst die Fr. 130'000 (wiedereingebrachte Abschreibungen und Wertzuwachsgeinn), die aus dem Verkauf der Kapitalanlageliegenschaft hervorgingen, nicht ein. Die Passivzinsen, die der Erfolgsrechnung belastet wurden, betragen Fr. 25'000. Der Betriebsgewinn von Fr. 30'000 wird auf Grund der erzielten Umsätze ausgeschieden, wobei dem Sitzkanton ein Präzipuum von 10 % eingeräumt wird. Die Anteile für die Steuerperiode 2001, die anhand der Umsätze berechnet wurden, betragen 60 % für den Kanton A und 40 % für den Kanton B. Für die Periode vom 1.1.2001 - 30.6.2001 beträgt die Nettorendite der Liegenschaft im Kanton C Fr. 4'000.

Aktiven	Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
Aktiven am 31.12.2001	900'000	540'000	360'000	
Korrektur wegen Verkauf der Kapitalanlageliegenschaft am 30.6.2001 (100'000 / 360 x 180) zu Lasten des Sitzkantons		(50'000)		50'000
Aktiven	900'000	490'000	360'000	50'000
In Prozent der Gesamtkativen	100 %	54,44 %	40 %	5,56 %
<b>Steuerbares Kapital nach Lage der Aktiven</b>	<b>200'000</b>	<b>108'880</b>	<b>80'000</b>	<b>11'120</b>

<b>Gewinnverteilung</b>		Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
<i>Anteile</i>		100 %	60 %	40 %	
Gesamtgewinn	30'000				
Nettorendite der Kapitalanlageliogenschaft	(4'000)				4'000
+ Schuldzinsen 5,56 % von 25'000	<u>1'390</u>				(1'390)
	27'390				
Präzipuum zu Gunsten von A 10 %	(2'739)		2'739		
anteilmässig zu verteiler Gewinn	24'651		14'791	9'860	
<b>Steuerbarer Gewinn</b>		<b>30'000</b>	<b>17'530</b>	<b>9'860</b>	<b>2'610</b>

Der Gewinn aus der Liegenschaft ist im Kanton C steuerbar.

## 5. Internationale Steuerauscheidung

### 5.1. Steuerpflichtige mit Sitz in der Schweiz

Die Steuerauscheidung für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke erfolgt im Verhältnis zum Ausland objektmässig, d.h. gestützt auf separate Buchhaltungsergebnisse oder falls eine getrennte Buchhaltung fehlt (z.B. bei Liegenschaften) mittels Zuweisung der Erträge und der darauf entfallenden Aufwendungen.

In Anlehnung an Art. 7 des OECD-Musterabkommens werden einer Betriebsstätte diejenigen Gewinne zugerechnet, die sie hätte erzielen können, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und im Verkehr mit dem Unternehmen, dessen Betriebsstätte sie ist, völlig unabhängig gewesen wäre

Die der Betriebsstätte zuzurechnenden Gewinne sind jedes Jahr auf dieselbe Art zu ermitteln, es sei denn, dass ausreichende Gründe dafür bestehen, anders zu verfahren.

Verluste aus ausländischen Betriebsstätten können von einer steuerpflichtigen Person mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung im Kanton Zug mit inländischen Gewinnen verrechnet werden. Verzeichnet die ausländische Betriebsstätte in den folgenden 7 Jahren Gewinne, so sind diese im Ausmass früher übernommener Verluste im Kanton steuerbar. Die Besteuerung erfolgt in der Regel im Jahre des Gewinnausweises.

Verluste aus ausländischen Liegenschaften können nur dann berücksichtigt werden, wenn im betreffenden Land auch eine Betriebsstätte unterhalten wird. Die Aufwandüberschüsse der ausländischen Liegenschaften werden zum ausgewiesenen Reingewinn hinzugerechnet. Damit hat die Steuerpflichtige den im Kanton erzielten Gewinn und das im Kanton gelegene Kapital zu versteuern. Die im Kanton steuerbaren Werte werden gemäss § 66 Abs. 2 StG zu dem Steuersatz besteuert, der dem gesamten Gewinn und Kapital entspricht. Weist die Steuerpflichtige gesamthaft einen Verlust aus, beträgt der Steuersatz mindestens 4 %.

## **5.2. Steuerpflichtige mit Sitz im Ausland**

Steuerpflichtige Personen mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung im Ausland, welche im Kanton Zug Betriebsstätten unterhalten oder Eigentümerin einer Liegenschaft sind, haben ebenfalls den im Kanton erzielten Gewinn und das im Kanton gelegene Kapital zu versteuern. Die Besteuerung erfolgt gemäss § 66 Abs. 3 StG zu dem Steuersatz, der dem im Kanton erzielten Gewinn und dem im Kanton gelegenen Kapital entspricht.