



6 Nr. 3 Steuerauscheidung Selbständigerwerbende und Personengesellschaften

1. Allgemeines

Eine **interkantonale Doppelbesteuerung** liegt vor, wenn mehrere Kantone beim gleichen Steuersubjekt das gleiche Steuerobjekt in der gleichen Bemessungsperiode mit einer gleichen oder ähnlichen Steuer erfassen.

Gestützt auf Art. 127 Abs. 3 BV (Verbot der Doppelbesteuerung) hat das Bundesgericht im Laufe der Zeit in einer grossen Zahl von Entscheidungen Regeln für die Steuerauscheidung zwischen den Kantonen entwickelt. Diese Grundsätze zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung stellen gesetzesvertretendes richterliches Recht dar und sind für die Kantone verbindlich (siehe auch § 1 DStG: «Die interkantonale Steuerauscheidung erfolgt nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der Doppelbesteuerung»). Die Schweizerische Steuerkonferenz hat diese Grundsätze in mehreren Kreisschreiben festgehalten und mit Beispielen veranschaulicht.

In der Ausgestaltung der *interkommunalen* Regelung sind die Kantone grundsätzlich frei. Sie halten sich jedoch mehrheitlich an Grundsätze zur Vermeidung der *interkantonalen* Doppelbesteuerung (siehe Ziffer 14).

Die Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit werden grundsätzlich am Wohnsitz besteuert. Dabei ergeben sich vielfach Abgrenzungsprobleme zur selbständigen Erwerbstätigkeit.

Das bewegliche Privatvermögen und der Ertrag daraus sind grundsätzlich am Hauptsteuerdomizil des Eigentümers steuerlich zu erfassen. Das unbewegliche Privatvermögen und der Ertrag daraus werden hingegen stets am Ort der gelegenen Sache erfasst. Beim Geschäftsvermögen spielt die Gesellschaftsform eine wesentliche Rolle.

Die **Personengesellschaften** sind bei den direkten Steuern nicht Steuersubjekt. Aus diesem Grunde wird unterschieden zwischen dem Wohnsitz der einzelnen Gesellschafter und dem Sitz der Gesellschaft. Dabei spielt die Unterscheidung zwischen Einzelfirma und Personengesellschaft eine wesentliche Rolle. Die interkantonale Unternehmung verlangt eine Aufteilung des Gewinns zwischen den Kantonen. In der Praxis sind jedoch verschiedene Aufteilungsmethoden anzutreffen.

Eine besondere Herausforderung stellen schliesslich die Spezialfälle, wie beispielsweise die gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler, dar (siehe Ziffer 10).

2. Steuerdomizile

Im interkantonalen Steuerrecht wird grundsätzlich zwischen Haupt- und Nebensteuerdomizil unterschieden. Das Nebensteuerdomizil wird unterteilt in sekundäres Steuerdomizil und in Spezialsteuerdomizil.

3. Steuerdomizile von Selbständigerwerbenden

3.1 Hauptsteuerdomizil

Anknüpfungspunkt für die persönliche Zugehörigkeit und damit für das Hauptsteuerdomizil ist i.d.R. der Wohnsitz oder Aufenthaltsort (vgl. dazu: [4 Nr. 1.](#))

3.2 Nebensteuerdomizile

3.2.1 Grundeigentum

Die Selbständigerwerbenden können wie die Unselbständigerwerbenden Eigentümer von Grundeigentum im anderen Kanton sein. Im Gegensatz zu den Unselbständigerwerbenden kann dieses Grundeigentum aber Geschäfts- oder Privatvermögen sein. Grundeigentum ausserhalb des Hauptsteuerdomizils begründet i.d.R. ein Spezialsteuerdomizil am Belegenheitsort.



Da in den Kantonen unterschiedliche Steuerwerte bestehen (amtlicher Wert, Katasterwert), wird versucht anhand von sog. **Repartitionswerten** einen gesamtschweizerischen Ausgleich zu schaffen. Die kantonalen Repartitionswerte werden in regelmässigen Abständen durch die SSK festgelegt (vgl. Kreisschreiben 22 der SSK vom 21. November 2006).

Bei **Ersatzbeschaffungen** über die Kantonsgrenze hinaus wird im Falle einer nur teilweisen Reinvestition des Veräusserungserlöses gesamtschweizerisch die absolute Methode angewendet (vgl. Kreisschreiben 19 der SSK vom 31. August 2001). Diese Methode wurde vom Bundesgericht als harmonisierungskonform bezeichnet. Siehe zum Thema Ersatzbeschaffungen von selbstgenutztem Wohneigentum auch das «Merkblatt zur Ersatzbeschaffung bei der Grundstückgewinnsteuer».

Beispiel teilweise Reinvestition und absolute Methode

Zahnarzt A betrieb bis 31.12.2012 eine Zahnarztpraxis in Liestal, BL in einer ihm gehörenden Eigentumswohnung. Per 1. Januar 2013 wechselte er in eine Gemeinschaftspraxis mit Herrn B in Rheinfelden. Beide haben am 30.9.2012 dort eine Altstadtliegenschaft erworben, welche sie ausschliesslich für die gemeinsame Zahnarztpraxis nutzen. Die Liegenschaft in Liestal wurde am 31.3.2013 für CHF 800'000 an einen Dritten verkauft, ihr Buchwert per 31.12.2012 betrug CHF 290'000 (Erwerbpreis CHF 250'000 1983, Investitionen Umbau CHF 100'000 Praxisräume; kumulierte Abschreibung der Investition CHF 60'000). Die auf A entfallenden anteiligen Erwerbskosten an der Liegenschaft in Rheinfelden inklusive Umbauinvestitionen betragen CHF 700'000.

Der Grundstücksgewinn beträgt CHF 550'000, die wiedereingebrachten Abschreibungen betragen CHF 60'000. Aufgrund der absoluten Methode ist bei der BL-Grundstückgewinnsteuer über einen Grundstücksgewinn von CHF 100'000 abzurechnen (CHF 800'000 minus CHF 700'000). Auf CHF 450'000 Grundstücksgewinn erfolgt ein Steueraufschub bis zur Veräusserung der Ersatzliegenschaft ohne Steueraufschub. Ebenfalls ein Aufschub der Besteuerung erfolgt auf den wiedereingebrachten Abschreibungen. Die aufgeschobenen Gewinne bzw. wieder eingebrachte Abschreibungen werden auf das Ersatzobjekt übertragen. Da der Kanton Aargau nach dem dualistischen System besteuert, erfolgt die Übertragung durch Aktivierung von CHF 700'000 und Sofortabschreibung von CHF 510'000 in der Steuerbilanz von Herrn A.

3.2.2 Geschäftsort

Im interkantonalen Verhältnis stellt der Geschäftsort ein Nebensteuerdomizil dar. Der Steuerpflichtige, der ausserhalb seines Wohnsitzkantons einen Geschäftsbetrieb führt oder in ständigen Einrichtungen eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausübt, begründet am Ort der Geschäftsniederlassung (Geschäftsort) ebenfalls ein Spezialsteuerdomizil. Am Ort des Geschäftsbetriebs sind das Einkommen und das investierte Kapital steuerpflichtig. Wenn ein Teil des Geschäftsbetriebs (Zweigniederlassung) in einem andern Kanton geführt wird, wird hier wiederum ein Nebensteuerdomizil begründet, nämlich ein sekundäres Steuerdomizil (Betriebsstätte).

3.2.3 Betriebsstätte

Eine Betriebsstätte stellt immer ein sekundäres Steuerdomizil dar, indem am Betriebsstätteort ein quotenmässig bestimmter Teil des Unternehmungsgewinns und -vermögens besteuert wird. Bei natürlichen Personen bildet die Betriebsstätte ein sekundäres Steuerdomizil im Verhältnis zu einem Spezialsteuerdomizil, nämlich dem Geschäftsort bzw. zum Hauptsteuerdomizil, wenn der Geschäftsort mit dem Wohnsitz identisch ist. Zur Definition der Betriebsstätte vgl. Ziffer 7.

4. Methoden für die Steuerauscheidung

Grundsätzlich ist zwischen zwei Ausscheidungsmethoden zu unterscheiden:

- Objektmässige Methode;
- Quotenmässige Methode.

4.1 Objektmässige Methode

Bei der objektmässigen Methode werden Einkommens- und Vermögensbestandteile, die aufgrund ihrer Beschaffenheit sachlich einem bestimmten Ort zugehören (z.B. Liegenschaft), vollumfänglich dem berechtigten Steuerdomizil zugewiesen.

4.2 Quotenmässige Methode



Bei der quotenmässigen (proportionalen) Ausscheidung wird hingegen das Steuersubstrat als Quote des Ganzen auf die jeweiligen Steuerdomizile verteilt.

Bei der quotenmässigen Steuerauscheidung sind weiter folgende Methoden zu unterscheiden:

- Quotenmässig direkte Methode;
- Quotenmässig indirekte Methode.

4.2.1 Quotenmässig direkte Methode

Bei der quotenmässig direkten Methode dienen die Buchhaltungen als Grundlage für die Aufstellung des Verteilers für das Gesamteinkommen und -vermögen, bzw. für den Gewinn und das Kapital. Die Aufteilung der Gesamtkonten erfolgt im Verhältnis der Konten gemäss den Betriebsstättbuchhaltungen.

Das Gesamteinkommen bzw. der Gesamtgewinn wird nach Massgabe der Gewinne der einzelnen Betriebsstättbuchhaltungen aufgeteilt. Schliessen alle Betriebsstätten mit Gewinn ab, kann jeder Kanton den Gewinn aufgrund seiner Betriebsstättbuchhaltung erfassen. Weist aber eine Betriebsstättbuchhaltung einen Verlust auf, so dürfen die anderen Kantone nicht mehr als den Gesamtgewinn besteuern. Dies bedeutet, dass der Verlust eines Betriebsstättkantons von den anderen übernommen werden muss. In einem solchen Fall muss nicht nur der Hauptsitzkanton den Verlust tragen, sondern auch die anderen Betriebsstättkantone.

4.2.2 Quotenmässig indirekte Methode

Obwohl das Bundesgericht der quotenmässig direkten Methode grundsätzlich den Vorrang eingeräumt hat, wird in der Praxis die quotenmässig indirekte Methode am häufigsten angewendet.

Bei dieser Methode werden die Anteile der Betriebsstättkantone und des Sitzkantons am Gesamteinkommen und -vermögen bzw. am Gewinn und am Kapital nach bestimmten Betriebsfaktoren ermittelt. Diese Betriebsfaktoren ergeben sich aufgrund der Buchhaltung und der Unternehmungsstruktur.

Das Gesamtvermögen bzw. -kapital wird nach der örtlichen und wirtschaftlichen Lage der Konten der Gesamtunternehmungen aufgeteilt. Für die Ausscheidung des Gesamtgewinns dienen als Hilfsfaktoren die Umsätze, die Honorare oder die Erwerbsfaktoren. Die Aufteilung des Gesamtgewinns nach Hilfsfaktoren hat zur Folge, dass bei einem Gesamtgewinn stets alle Betriebsstättkantone am Gewinn partizipieren. Ist das Gesamtergebnis ein Verlust, so kann kein Kanton einen Ertrag besteuern.

5. Vermeidung von Ausscheidungsverlusten

5.1 Bundesgerichtliche Rechtsprechung

Das Bundesgericht hat in diversen Fällen entschieden, wie **Ausscheidungsverluste** zu vermeiden sind. Dabei ist vor Augen zu halten, dass Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse den einzelnen Domizilen zunächst nach den «gewöhnlichen» Ausscheidungsregeln zugewiesen werden. Ein Ausscheidungsverlust ergibt sich demgemäss erst, wenn der nach den gewöhnlichen Ausscheidungsregeln (siehe nachfolgende Ziffern) zugewiesene Verlust bzw. Gewinnungskostenüberschuss nicht mit weiteren am betreffenden Domizil steuerbaren Einkünften verrechnet werden kann.

Das Bundesgericht hatte in zwei Urteilen (BGE 131 I 249 und 131 I 285) zunächst eine teilweise Praxisänderung vorgenommen, die mit einem weiteren Urteil (2P.139/2005) in Bezug auf Kapitalanlageliegenschaften verfeinert wurde:

Liegenschaftsertrag und Wertzuwachs interkantonalen Unternehmen (inklusive Versicherungs- und Immobiliengesellschaften) sowie von Liegenschaftshändlern und Generalunternehmern sind nach wie vor dem Kanton der gelegenen Sache zur ausschliesslichen Besteuerung zuzuweisen, wobei es diesem freigestellt ist, den Gewinn mit der Einkommens- oder Ertragssteuer oder mit einer als Objektsteuer ausgestalteten Grundstückgewinnsteuer zu erfassen. Letzteres ist bekanntlich im Kanton Basel-Landschaft der Fall (monistisches System).

In den genannten Urteilen hielt das Bundesgericht aber auch den Betriebsstättkanton an, den Geschäftsverlust am Hauptsitz auf den Grundstückgewinn auf der Betriebsliegenschaft anzurechnen. Ferner verpflichtete es den Liegenschaftskanton, in dem ein Steuerpflichtiger zwei Mietliegenschaften im Privatvermögen



hielt, den Gewinnungskostenüberschuss auf der selbst bewohnten Liegenschaft im Wohnsitzkanton zu übernehmen. Im jüngeren Urteil entschied das Bundesgericht darüber hinaus, dass auch für Kapitalanlage-liegenschaften einer Unternehmung nichts anderes gelten könne und Ausscheidungsverluste wenn immer möglich zu vermeiden seien. Auch im Fall einer Kapitalanlageliegenschaft kann also nach der neuen Rechtsprechung der Liegenschaftskanton die dort gelegene Liegenschaft nicht ungeachtet eines allfälligen Betriebsverlustes uneingeschränkt besteuern. Dem Liegenschaftskanton sind somit Grenzen gesetzt, indem er nunmehr auf die Situation der Unternehmung bzw. der Privatperson und deren Leistungsfähigkeit Rücksicht nehmen muss.

5.2 Umsetzung in der Praxis

Die SSK hat die erwähnten Gerichtsentscheide im Kreisschreiben Nr. 27 zusammengefasst und folgende Grundsätze daraus abgeleitet:

Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse aus Kapitalanlageliegenschaften des Geschäftsvermögens sind in erster Linie mit dem Geschäftsbetriebseinkommen zu verrechnen; umgekehrt sind (Geschäftsbetriebs-) Verluste in erster Linie mit Ertrag und Gewinnen aus Kapitalanlageliegenschaften des Geschäftsvermögens zu verrechnen (Kreisschreiben Ziff. 3.1.2).

Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse sind in erster Linie mit anderen Einkünften im gleichen Kanton zu verrechnen. Nicht im gleichen Kanton verrechenbare Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse trägt das Hauptsteuerdomizil zu Lasten der dort steuerbaren Einkünfte. Vorbehalten bleibt obgenannte Verrechnung bei Kapitalanlageliegenschaften (Kreisschreiben Ziff. 3.1.1).

Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse, die am Hauptsteuerdomizil nicht mit dort steuerbaren Einkünften verrechnet werden können, haben in erster Linie die Kantone der Geschäftsorte und Betriebstätten zu übernehmen und in zweiter Linie die reinen Liegenschaftskantone. Sie werden im Verhältnis der in den betroffenen Kantonen steuerbaren Reineinkommen verlegt.

In den Liegenschaftskantonen erfolgt die **Verrechnung von Verlusten mit Grundstückgewinnen** des Geschäftsvermögens, ungeachtet, ob diese Gewinne mit der Einkommens- oder mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst werden. Kantone mit dem monistischen System der Grundstückgewinnsteuer verrechnen übernommene Verluste zuerst mit den wiedereingebrachten Abschreibungen und einen allenfalls verbleibenden Rest mit dem Wertzuwachsgeinn.

Eine Verrechnung von Verlusten und Gewinnungskostenüberschüssen mit Grundstückgewinnen des Privatvermögens ist in jedem Fall ausgeschlossen.

Die Übernahme von Verlusten und Gewinnungskostenüberschüssen ist definitiv. Weder das Hauptsteuerdomizil noch die sekundären oder Spezialsteuerdomizile belasten Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse, die sie von einem anderen Steuerdomizil übernommen haben, an dieses zurück.

Im Kreisschreiben SSK Nr. 27 vom 15. März 2007 finden sich diverse nützliche Beispiele zu diesen Grundsätzen. Im Weiteren vgl. auch: ([89 Nr. 1](#)).

Beispiel zu Ziff. 3.1.2 des Kreisschreibens

	A (Wohnsitz)	B (Geschäftsort)	C (Anlageliegenschaft GV)
Nettoertrag bewegliches Vermögen	2'000		
Nettoertrag Liegenschaft	6'000		
Ertrag S-Erwerb	6'000	500	8'000
Schuldzinsen (verlegt nach Aktiven)	(7'000)	(1'000)	(2'000)
Schuldzinsenüberschuss		(500)	
Betriebsergebnis vor Schuldzinsen		(9'500)	
Verlustübernahme	(4'000)	(10'000)	(6'000)
Total vor Verlegung der besonderen weiteren Abzüge	3'000	0	0

Der Ausscheidungsverlust aus B-Geschäftsort wird gemäss Ziff. 3.1.2 des Kreisschreibens zuerst auf die Kapitalanlageliegenschaft des **Geschäftsvermögens** verlegt und erst dann auf das Hauptdomizil.



6. Steuerauscheidung bei Selbständigerwerbenden

Eine selbständige Erwerbstätigkeit liegt vor, wenn die Tätigkeit nach aussen in Erscheinung tritt, auf einer frei gewählten eigenen Organisation beruht, auf eigene Rechnung und Gefahr vorgenommen wird und auf Dauer einen Gewinn erzielt.

Personenunternehmungen (Einzelunternehmen und Personengesellschaften) sind als solche nicht steuerpflichtig und verfügen nicht über ein eigenes Hauptsteuerdomizil. Ihr Gewinn und ihr Vermögen werden anteilmässig dem Einkommen und Vermögen der Inhaber bzw. Gesellschafter zugerechnet. Die Entschädigungen aus der Unternehmung sind an den für diese Personen massgebenden Steuerdomizilen steuerpflichtig. Im interkantonalen Verhältnis ist das Steuerdomizil der Unternehmung grundsätzlich ein Nebensteuerdomizil der Inhaber bzw. der Gesellschafter.

6.1 Einzelunternehmung

6.1.1 Steuerdomizile

Eine Einzelunternehmung kann ihren Sitz am Hauptsteuerdomizil des Inhabers oder in einem andern Kanton haben.

Die selbständige Erwerbstätigkeit in ständigen Anlagen und Einrichtungen ausserhalb des Hauptsteuerdomizils begründet für das Geschäftseinkommen und das Geschäftsvermögen ein Spezialsteuerdomizil des Geschäftsorts am Ort der Niederlassung. Am Geschäftsort ist das gesamte aus der selbständigen Erwerbstätigkeit erzielte Einkommen steuerbar.

Sofern die Erwerbstätigkeit nicht ausserhalb des Hauptsteuerdomizils in ständigen Anlagen und Einrichtungen abgewickelt wird, sind Einkommen und Vermögen am Hauptsteuerdomizil steuerbar, auch wenn sich hier keine ständigen Anlagen und Einrichtungen befinden, die der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen.

Wenn neben dem Geschäftsort in andern Kantonen Betriebsstätten bestehen, ist ein Teil des Geschäftseinkommens und -vermögens in den Betriebsstättekantonen steuerbar (sekundäre Steuerdomizile).

6.1.2 Steuerauscheidung

Bei der Steuerauscheidung von Einzelunternehmungen ist zwischen Geschäfts- und Privatvermögen zu unterscheiden. Die Einkünfte setzen sich aus Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit und aus dem übrigen Einkommen zusammen. Im Folgenden sind die wesentlichen Grundsätze dargestellt.

6.1.3 Steuerauscheidung zwischen Hauptsteuerdomizil und Geschäftsort

Vermögensausscheidung

Das Vermögen wird proportional im Verhältnis der Aktiven auf das Hauptsteuerdomizil und den Geschäftsort verteilt.

Gegenstand	Objektmässige Verteilung	Proportionale Ausscheidung
Geschäftliche Aktiven	<ul style="list-style-type: none">• Bewegliche Aktiven auf Geschäftsort• Unbewegliche Aktiven auf Belegenheitsort	
Private Aktiven	<ul style="list-style-type: none">• Bewegliche Aktiven auf Hauptsteuerdomizil• Unbewegliche Aktiven auf Belegenheitsort	
Schulden (private und/oder geschäftliche)		Nach Lage der Aktiven
Steuerfreibeträge		Nach Reinvermögen (nach Rückrechnung auf kantonale Steuerwerte)

Gegenstand	Objektmässige Verteilung	Proportionale Ausscheidung
------------	--------------------------	----------------------------



Geschäftliche Aktiven	<ul style="list-style-type: none">• Bewegliche Aktiven auf Geschäftsort• Unbewegliche Aktiven auf Belegenheitsort	
Private Aktiven	<ul style="list-style-type: none">• Bewegliche Aktiven auf Hauptsteuerdomizil• Unbewegliche Aktiven auf Belegenheitsort	
Schulden (private und/oder geschäftliche)		Nach Lage der Aktiven
Steuerfreibeträge		Nach Reinvermögen (nach Rückrechnung auf kantonale Steuerwerte)

Einkommensauscheidung:

Geschäftliche **Einkünfte** werden dem Geschäftsort und private Einkünfte dem Hauptsteuerdomizil zugewiesen. Die privaten und geschäftlichen **Schuldzinsen** werden im Verhältnis der Aktiven zwischen Hauptsteuerdomizil und Geschäftsort aufgeteilt. Allerdings sind die Schuldzinsen zunächst auf den Vermögensertrag zu verlegen. Diese Regel ist auch mit Bezug auf den Geschäftsort anwendbar. Bei der Bestimmung der Grenze, bis zu der die Schuldzinsen vom Vermögensertrag abziehbar sind, ist gemäss Bundesgericht der Ertrag des investierten Eigenkapitals zu berücksichtigen. Die Festsetzung des Eigenkapitalzinses erfolgt nach den Bestimmungen der AHV-Verordnung (wird jährlich durch das Bundesamt für Sozialversicherungen BSV publiziert; www.bsv.admin.ch). Der Geschäftsort hat somit mindestens bis zur Höhe des Eigenkapitalzinses Schuldzinsen zu übernehmen.



Gegenstand	Objektmässige Verteilung	Proportionale Ausscheidung
Einkünfte	<ul style="list-style-type: none">• Geschäftliche Einkünfte auf Geschäftsort• Private Einkünfte auf Hauptsteuerdomizil	
Schuldzinsen		Nach Lage der Aktiven
Schuldzinsenüberschüsse		<ol style="list-style-type: none">1. Verteilung auf weitere Vermögenserträge (nach Lage der Aktiven)2. Verrechnung mit dem übrigen Einkommen (im Verhältnis der übrigen Einkommen)
Vermögensertrag im Geschäftsgewinn		Bei der Berechnung des Vermögensertrages für die Übernahme der Schuldzinsen ist der FK- und der EK-Zins zu berücksichtigen
Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse	<ol style="list-style-type: none">1. Verrechnung mit anderen Einkünften im gleichen Kanton2. Rest: Übernahme durch Hauptsteuerdomizil	
Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse aus Kapitalanlageliegenschaften des Geschäftsvermögens*	Verrechnung mit Geschäftsbetriebseinkommen Umgekehrt sind Verluste in erster Linie mit Ertrag und Gewinnen aus Kapitalanlageliegenschaften des Geschäftsvermögens zu verrechnen	
Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse, die am Hauptsteuerdomizil nicht verrechnet werden können*		Übernahme durch Kantone der Geschäftsorte und Betriebsstätten Rest: Übernahme durch reine Liegenschaftskantone (im Verhältnis der steuerbaren Reineinkommen)
AHV-Beiträge	Objektmässig auf Einkommen am Geschäftsort	
BVG-Beiträge und Einkäufe 2. Säule (Arbeitnehmeranteil)	Objektmässig auf Einkommen am Geschäftsort	
BVG-Beiträge Säule 3a (grosse und kleine)	Objektmässig auf diejenigen Kantone, welche das Erwerbseinkommen (aus selbständiger oder unselbständiger Erwerbstätigkeit) besteuern	

Im Übrigen gelten die oben aufgeführten Grundsätze des Kreisschreibens SSK Nr. 27 vom 15. März 2007.

Beispiel

U hat seinen Wohnsitz im Kanton A. Er führt im Kanton B eine Einzelunternehmung. Die Einkommens- und Vermögensverhältnisse von U sehen wie folgt aus:

Privatvermögen:

Liegenschaft Kanton A (Repartitionswert)	CHF 440'000
Wertschriften	CHF 160'000
Hypothesen	CHF 350'000



Geschäftsvermögen:

Bilanz Einzelunternehmen per 31.12.				
Liquide Mittel		20'000	Fremdkapital	558'000
Debitoren	120'000			
Delkredere	-12'000	108'000	Eigenkapital	300'000
Warenbestand		150'000		
Mobilien (Mob.)		80'000		
Fahrzeuge (Fz)		60'000		
Wertberichtigung Mob./Fz		-60'000		
Liegenschaft ¹⁾		500'000		
		858'000		858'000

¹⁾ Repartitionswert Geschäftsliegenschaft CHF 700'000

Steuerauscheidung Vermögen:

	Total	A	B
Aktiven			
Liegenschaft P	440'000	440'000	
Wertschriften P	160'000	160'000	
Liegenschaft G ¹⁾	700'000		700'000
Übrige Geschäftsaktiven			
Buchwerte Aktiven EF	358'000		358'000
Total Aktiven	1'658'000	600'000	1'058'000
	100 %	36.19 %	63.81 %
Schulden			
Hypotheken	350'000		
Geschäft	558'000	908'000	328'605
Total Vermögen	750'000	271'395	478'605

¹⁾ Bei natürlichen Personen werden die Geschäftsliegenschaften im Vermögen mit dem kantonalen Steuerwert erfasst. Demzufolge ist für die Steuerauscheidung analog den Privatliegenschaften der Repartitionswert einzusetzen. Die restlichen Geschäftsaktiven werden zum Buchwert besteuert bzw. in die Steuerauscheidung übernommen. Stille Reserven bleiben unberücksichtigt.

Einkommen:

Liegenschaftsertrag netto	CHF	24'000
Wertschriftenertrag netto	CHF	8'000
Einkommen Ehefrau aus Anstellung netto	CHF	36'000
Schuldzinsen	CHF	(20'000)

Erfolgsrechnung Einzelunternehmung 1.1.-31.12.

Warenaufwand	1'600'000	Erlös	2'476'000
Personalaufwand	480'000	Übrige Erträge	24'000
Übriger Betriebsaufwand	150'000	Eigenkapital	300'000
Abschreibungen	100'000		
Zinsen	36'000		
Reingewinn	134'000		
	2'500'000		2'500'000



Steuerauscheidung Einkommen:

Mit Berücksichtigung des Fremdkapitalzinses (CHF 36'000) und des Eigenkapitalzinses (CHF 10'000). Dies entspricht der Praxis der SSK (vgl. Kreisschreiben 27 der SSK vom 15. März 2007) sowie der Praxis einzelner Kantone (siehe auch die gängige Lehrmeinung z.B. in Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach, § 26, N 16-18).

Berechnung des EK-Zinses: 2 % von CHF 500'000 (nachdem gemäss Bundesgericht auf den bei der Festlegung des AHV-Beitrages angewandten Zinsfuss abzustellen ist, ist es nahe liegend, auch bei der Eigenkapitalverzinsung auf die AHV-Regelung abzustellen und bei Geschäftsliegenschaften anstelle des Buchwertes den Repartitionswert beizuziehen).

	Total	A	B
Vermögensertrag			
- Wertschriftenertrag netto	8'000	8'000	
- Liegenschaftsertrag netto	24'000	24'000	
- FK- + EK-Zins	46'000		46'000
Total Vermögensertrag	78'000	32'000	46'000
Schuldzinsen ^{*)}			
- Geschäft 36'000			
- Privat 20'000	56'000	20'266	35'734
Vermögensertrag n. SZ-Verrechnung	22'000	11'734	10'266
Einkommen Ehefrau	36'000	36'000	
Geschäftsgewinn 134'000			
+ FK-Zins + 36'000			
./. FK- + EK-Zins - 46'000	124'000		124'000
Total Einkommen und Vermögensertrag	182'000	47'734	134'266

6.2 Personengesellschaft

6.2.1 Steuerdomizile

Beteiligungen an kaufmännischen Kollektiv- und Kommanditgesellschaften und deren Ertrag (Kapitalzinsen und Gewinnanteile) sind am Sitz der Gesellschaft steuerbar. Da die Personengesellschaft nicht Steuersubjekt ist, begründet sie am Gesellschaftssitz ein Nebensteuerdomizil. Es handelt sich dabei um ein Spezialsteuerdomizil der Gesellschafter. Unterhält die Personengesellschaft in anderen Kantonen Betriebsstätten, haben die Gesellschafter in diesen Kantonen ebenfalls eine Steuerpflicht. Es handelt sich dabei um sekundäre Nebensteuerdomizile.

6.2.2 Steuerauscheidung

Auch bei den Teilhabern an Personengesellschaften ist zwischen Geschäfts- und Privatvermögen zu unterscheiden. Es bestehen aber grundlegende Unterschiede zur Steuerauscheidung bei Einzelunternehmungen.

Die Beteiligung am Vermögen einer kaufmännischen Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft stellt ein **Sondervermögen** dar, welches nicht in die proportionale Schulden- und Schuldzinsenverlegung einbezogen wird. Der Gesellschaftsanteil wird mit dem Nettobetrag ausschliesslich dem Kanton des Geschäftsortes zur Besteuerung zugewiesen. Damit wird auch der Anteil des Gesellschafters an den Gesellschaftsschulden ausschliesslich dem Geschäftsort zugeteilt, dieser hat andererseits keinen Anteil an den persönlichen Schulden des Gesellschafters zu übernehmen.

Der Eigenkapitalzins und der Gewinnanteil werden dem Geschäftsort zugewiesen. Auch der Zins auf den als Geschäftsvermögen qualifizierten Gesellschafterdarlehen an die Gesellschaft ist am Geschäftsort steuerbar. Im ausschliesslich dem Geschäftsort zur steuerlichen Berücksichtigung zugewiesenen Anteil am Gesell-



schaftsaufwand sind auch die vom Gesellschafter bezahlten Zinsen für Geschäftsschulden enthalten. Andererseits hat der Geschäftsort keine privaten Schuldzinsen des Gesellschafters zu übernehmen. Der Lohn bzw. das Tätigkeitsentgelt des aktiv mitarbeitenden Gesellschafters wird ausschliesslich dem Wohnsitzkanton zugewiesen. Sofern keine weiteren Nebensteuerdomizile bestehen, müssen die persönlichen Schulden und Schuldzinsen vollumfänglich vom Hauptsteuerdomizil getragen werden.

Beispiel

N und O sind je zur Hälfte an der N & Co. mit Sitz im Kanton A beteiligt. N hat seinen Wohnsitz im Kanton B und O wohnt im Kanton C. Beide Gesellschafter beziehen einen Lohn von je CHF 80'000 aus der Gesellschaft. Der Gesellschaftsanteil von je CHF 250'000 wird mit je 6 % verzinst. Der Reingewinn beträgt unter Berücksichtigung der verbuchten Zinsen und Löhne CHF 140'000.

Wo werden die einzelnen Steuerfaktoren von N und O versteuert?

Das Hauptsteuerdomizil von N ist im Kanton B. Im Kanton A hat er ein Spezialsteuerdomizil, weil sich hier der Sitz der Gesellschaft befindet. Im Kanton B hat er den Lohn von CHF 80'000 zu versteuern, im Kanton A den Zins von CHF 15'000 und den Anteil am Gewinn von CHF 70'000. Das satzbestimmende Einkommen beträgt CHF 165'000.

Die gleichen Überlegungen gelten auch für O mit dem Unterschied, dass sein Hauptsteuerdomizil im Kanton C ist und dass er hier den Lohn von CHF 80'000 zu versteuern hat.

6.2.3 Tätigkeitsentgelt

Für die Festlegung des Tätigkeitsentgeltes, welche dem Wohnsitzkanton zugewiesen wird, gilt für den Kanton Basel-Landschaft das Schema der Nordwestschweizer Kantone (siehe auch diesbezügliches Merkblatt der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft vom 31. März 2010 gültig bis Steuerjahr 2014):

Einkommen des Teilhabers aus Gesellschaftsverhältnis In CHF	Tätigkeitsentgelt am Hauptsteuerdomizil (Voraussetzung: aktive Mitarbeit) In CHF
bis 29'999	100 %
ab 30'000	30'000
ab 40'000	36'000
ab 50'000	40'000
ab 80'000	60'000
ab 100'000	75'000
ab 150'000	90'000
ab 300'000	126'000
ab 400'000	153'000
ab 500'000 und mehr	180'000

Die Vereinbarung wurde am 19. Juni 2015 geändert mit Wirkung ab Steuerjahr 2015. Die Änderung betrifft u.a. die voranstehende Tabelle. Die überarbeitete Fassung lautet:

Einkommen des Teilhabers aus Gesellschaftsverhältnis In CHF	Tätigkeitsentgelt am Hauptsteuerdomizil (Voraussetzung: aktive Mitarbeit) In CHF
bis 29'999	100 %
ab 30'000	30'000
ab 40'000	36'000
ab 50'000	40'000
ab 80'000	60'000
ab 100'000	75'000
ab 150'000	90'000
ab 300'000	126'000
ab 400'000	153'000
ab 500'000 bis 1'000'000	35 %



In ausserordentlichen Fällen, insbesondere bei Einkommen eines Teilhabers aus dem Gesellschaftsverhältnis von über CHF 1'000'000, treffen die beteiligten Kantone zusammen mit den Teilhabern durch gegenseitige Absprache eine Einzelfall-Lösung.

Die Westschweizer Kantone wenden ein anderes Schema an.

Massgebend für die Ermittlung des Tätigkeitsentgeltes sind die gesamten Einkommensteile aus der Personengesellschaft ohne Abzug der aus AHV-beitragsrechtlichen Gründen nicht verbuchbaren Aufwendungen an die 2. Säule (Arbeitnehmeranteil) und Beiträge an die Säule 3a. Diese Vorsorgebeiträge werden erst bei der Steuerauscheidung anteilmässig auf die Steuerdomizile verlegt. Bei der privilegierten Liquidationsgewinnbesteuerung wird auch der fiktive Einkauf mitaufgeteilt.

Beispiel

P hat seinen Wohnsitz im Kanton A. Er ist an der P & Co. mit Sitz im Kanton B (Nordwestschweiz) zu einem Drittel beteiligt. Das Einkommen von P setzt sich wie folgt zusammen:

Einkommen aus P & Co.:

Lohnbezug	CHF	120'000
Zinsanteil	CHF	10'000
Gewinnanteil	CHF	<u>30'000</u>
	CHF	160'000
Eigenmietwert Wohnung in A	CHF	5'000
Wertschriftenertrag	CHF	6'000
Zinsertrag Banken	CHF	2'400
Einkommen Ehefrau Anstellung netto	CHF	36'000
Übriges Einkommen	CHF	12'000
Schuldzinsen	CHF	30'000

Wie ist die Steuerauscheidung für das Einkommen vorzunehmen?

Steuerauscheidung Einkommen

	Total	A	B
Nettoertrag bewegliches Vermögen	7'400	7'400	
Nettoertrag Liegenschaft	3'500	3'500	
Schuldzinsen	(30'000)	(30'000)	
Schuldzinsenüberschuss	(19'100)	(19'100)	
U-Erwerbe Ehefrau	36'000	36'000	
Übriges Einkommen	12'000	12'000	
Einkommen Personengesellschaft	160'000	90'000	70'000
Total vor Verlegung der besonderen weiteren Abzüge	188'900	118'900	70'000

6.3 Einfache Gesellschaft

6.3.1 Steuerdomizile

Die Beteiligungen an einfachen Gesellschaften und deren Erträge (Kapitalzinsen und Gewinnanteile) werden den Gesellschaftern zugerechnet. Sie begründen dann ein Nebensteuerdomizil des Gesellschafter am Geschäftsort, wenn die einfache Gesellschaft über **ständige Anlagen oder Einrichtungen** verfügt, die der Geschäftstätigkeit dienen. Verfügt die einfache Gesellschaft nicht über dauernde Anlagen oder Einrichtungen, sind die Beteiligungen und die Erträge daraus an den Hauptsteuerdomizilen der Gesellschafter steuerbar.

6.3.2 Baukonsortium

Die Bildung von Gemeinschaftsunternehmungen ist eine häufige Erscheinung in der Wirtschaft. Im Baugewerbe weit verbreitet sind Konsortien oder Arbeitsgemeinschaften, bei welchen sich verschiedene Unternehmungen der Baubranche verpflichten, für einen Besteller Bauarbeiten gemeinsam auszuführen. Ebenfalls häufig anzutreffen sind sog. Baukonsortien. Dabei handelt es sich um den **Zusammenschluss von mehreren natürlichen und/oder juristischen Personen** mit dem Zweck, Bauland zu erwerben, zu über-



bauen und die überbauten Grundstücke zu verkaufen. Die Zusammenarbeit erfolgt dabei oft in der Rechtsform der einfachen Gesellschaft. Es kommt gelegentlich vor, dass die Gesellschafter zwar nicht gemeinsam eine Liegenschaft erwerben, sich aber durch ein internes Beteiligungsverhältnis an der Baugesellschaft beteiligen.

6.3.3 Steuerauscheidung

Die Steuerauscheidung bei der einfachen Gesellschaft ist nachfolgend tabellarisch dargestellt:

Gegenstand	Objektmassige Verteilung	Proportionale Verteilung
Vermögensauscheidung	Anteil am Gesellschaftsvermögen	
Schulden		Verlegung nach Lage der Aktiven Anteil an Gesellschaft in proportionale Schuldverlegung miteinbeziehen
Einkommensauscheidung	Arbeitsentgelt, Kapitalzins und Gewinnanteil am Geschäftsort	
Schuldzinsen		Proportionale Verteilung

7. Betriebsstätte

Gemäss konstanter Praxis ist eine Betriebsstätte eine ständige körperliche Anlage oder Einrichtung, welche einen wesentlichen Betriebsteil umfasst.

Voraussetzungen für das Vorliegen einer Betriebsstätte sind:

- ständige körperliche Anlagen und Einrichtungen;
- qualitative und quantitative Erheblichkeit der Tätigkeit;
- die Zugehörigkeit zum Unternehmen als dessen Teil.

Details und Beispiele siehe [6 Nr. 5](#)) Ziffer 6.

8. Steuerauscheidung bei interkantonalen Unternehmungen

8.1 Allgemeines

Im interkantonalen Verhältnis gibt es häufig Unternehmungen, welche in mehreren Kantonen tätig sind. Wenn solche Unternehmungen in den Kantonen feste Geschäftseinrichtungen unterhalten, begründen sie hier eine Steuerpflicht. Der Unternehmensgewinn und das Unternehmenskapital sind zwischen diesen Kantonen aufzuteilen. Als interkantonale Unternehmungen im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gelten nur Unternehmungen, welche ausserhalb des Kantons ihres Hauptsteuerdomizils bzw. Geschäftsorts eine oder mehrere Betriebsstätten betreiben.

Als interkantonale Unternehmungen kommen sowohl Personengesellschaften als auch Kapitalgesellschaften und Genossenschaften in Betracht.

Beispiel:

Die S & Co. hat ihren Sitz im Kanton A. Gesellschafter sind S und T, die beide ebenfalls im Kanton A wohnen. Die S & Co. hat in den Kantonen B, C und D Zweigniederlassungen.

Wie ist die Steuerauscheidung vorzunehmen?

Die S & Co. hat ihr Hauptsteuerdomizil im Kanton A, am Wohnsitz ihrer beiden Gesellschafter. In den Kantonen B, C und D begründet sie sekundäre Nebensteuerdomizile (Betriebsstätten). Der Unternehmensgewinn und das Gesellschaftsvermögen sind zwischen den vier Kantonen aufzuteilen. Die Lohnbezüge, welche die beiden Gesellschafter aus der Gesellschaft beziehen, sind an ihrem Wohnsitz steuerbar.

8.2 Steuerauscheidung

Im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht werden bei interkantonalen Unternehmungen stets der Gesamtgewinn und das Gesamtkapital nach Quoten auf die Betriebsstättekantone und den Hauptsitzkanton



aufgeteilt. Es dürfen somit von den beteiligten Kantonen insgesamt nicht mehr als 100 % des Gesamtgewinns und -kapitals besteuert werden.

Aus diesem Grund haben die Kantone bei der Steuerauscheidung auf das gleiche Bemessungsjahr abzustellen und das Vermögen ist bei den natürlichen Personen zu folgenden Werten einzusetzen:

- Privatvermögen: Verkehrswerte;
- Geschäftsvermögen: Einkommenssteuerwerte oder Buchwerte bei immateriellen und beweglichen Gütern, Repartitionswerte beim unbeweglichen Vermögen.

Der steuerbare Gesamtgewinn und das steuerbare Gesamtkapital werden von jedem Kanton nach seinem kantonalen Recht ermittelt. Von den ermittelten Beträgen darf jeder Kanton die ihm zustehende Quote zum Satz des Gesamtgewinns bzw. -kapitals besteuern.

8.3 Vermögensausscheidung

Das Vermögen ist im Verhältnis der Aktiven der Betriebsstätten aufzuteilen. In der Praxis sind für die Berechnung des Verteilschlüssels die Einkommenssteuer- bzw. Repartitionswerte massgebend.

Auch der Hauptsitz wird als Betriebsstätte behandelt.

Ein Präzipuum (Vorausanteil) wird bei der Vermögenssteuer nie zugesprochen.

Einzelheiten zur Vermögensausscheidung siehe Thema Kapitalausscheidung in ([6 Nr. 5](#)) Ziffer 7.3

8.4 Einkommensausscheidung

Grundsätzlich wird das Gesamteinkommen nach der Bedeutung, welche den einzelnen Betriebsstätten zukommt, aufgeteilt. Dies kann entweder aufgrund der Buchhaltungsergebnisse oder aufgrund von Hilfsfaktoren erfolgen.

Details siehe Thema Gewinnausscheidung in ([6 Nr. 5](#)) Ziffer 7.4.

9. Geschäftsliegenschaften im interkantonalen Verhältnis

Liegenschaften können sich im Privat- oder im Geschäftsvermögen befinden und sie können dem Geschäft als Betriebs- oder Kapitalanlageliegenschaften dienen. Liegenschaften können auch als Handelsobjekt dienen (Umlaufvermögen). Je nachdem werden die Liegenschaften bei der Steuerauscheidung unterschiedlich behandelt.

Bei Unternehmungen mit ausserkantonalen Liegenschaften ist ausserdem zu unterscheiden, ob sie im Liegenschaftskanton auch eine Betriebsstätte haben oder nicht.

9.1 Unternehmungen mit ausserkantonalen Liegenschaften aber ohne Betriebsstätte

Es handelt sich hier um Unternehmungen, die ausserhalb des Sitzkantons Liegenschaften (Kapitalanlageliegenschaften) haben, aber keine Betriebsstätten.

Details siehe ([6 Nr. 5](#)) Ziffer 8.1.

9.2 Unternehmungen mit ausserkantonalen Liegenschaften und mit Betriebsstätte

Da an dieser Stelle die gewerbsmässigen Liegenschaftshändler ausgeklammert werden, stellen die hier behandelten Liegenschaften entweder Betriebsliegenschaften oder Kapitalanlageliegenschaften dar.

Details siehe ([6 Nr. 5](#)) Ziffer 8.2.



9.3 Übersicht

	Unternehmungen ohne Betriebsstätten	Interkantonale Unternehmungen	
		Kapitalanlageliegenschaften ausserhalb des Sitzkantons	Betriebsliegenschaften sowie Kapitalanlageliegenschaften im Sitzkanton
Vermögensertrag: - Bruttoertrag - Unterhalt, Verwaltung, Betrieb - Abschreibungen - Schuldzinsen	objektmässig objektmässig objektmässig Proportional (nach Aktiven)	objektmässig objektmässig objektmässig Proportional (nach Aktiven)	in Quoten in Quoten in Quoten in Quoten
Liegenschaftsgewinn: - Wertzuwachs - Buchgewinn - Aufwendungen	objektmässig objektmässig objektmässig	objektmässig objektmässig objektmässig	objektmässig in Quoten objektmässig

10. Steuerauscheidung bei gewerbmässigen Liegenschaftshändlern

Im Allgemeinen stellen die zum Geschäftsvermögen gehörenden Liegenschaften von Liegenschaftshändlern **Umlaufvermögen** dar. Für diese Liegenschaften gelten besondere Regeln, welche teilweise von denen für Anlagevermögen abweichen. Von Bedeutung ist dabei die Ausscheidung von Veräusserungsgewinnen. Die Ausscheidungsregeln sind unterschiedlich, je nachdem, ob es sich um einen Liegenschaftshändler mit oder ohne Betriebsstätte handelt.

Für die Liegenschaften im Privatvermögen gelten die bereits behandelten Ausscheidungsregeln der objektmässigen Zuweisung von Ertrag und Gewinnungskosten sowie der proportionalen Verlegung der Schulden und Schuldzinsen.

10.1 Liegenschaftshändler ohne Betriebsstätte

Ausserkantonale Geschäftsliegenschaften begründen i.d.R. keine Betriebsstätte. Eine Betriebsstätte liegt vor, sofern die Voraussetzungen dazu erfüllt sind (vgl. Ziffer 7).

10.1.1 Vermögensausscheidung

Es gelten die allgemeinen Grundsätze wonach die Aktiven objektmässig und die Schulden proportional nach Lage der Aktiven verteilt werden.

10.1.2 Ertragsausscheidung

Erträge und Gewinnungskosten (inkl. Verwaltungskostenanteil und Abschreibungen) werden objektmässig auf die Liegenschaftskantone verlegt. Die Schuldzinsenverlegung erfolgt proportional zu den Aktiven. Ausscheidungsverluste sind zu vermeiden.

10.1.3 Veräusserungsgewinn

Veräusserungsgewinne von Geschäftsliegenschaften sind ausschliesslich im Liegenschaftskanton steuerbar, doch hat dieser Kanton einen allfälligen Geschäftsverlust auf den Grundstücksgewinn anzurechnen. Die Besteuerung des Wertzuwachses und des Buchgewinns (wiedereingebrachte Abschreibungen) richtet sich nach dem kantonalen Recht (dualistisches oder monistisches System).

10.2 Liegenschaftshändler mit Betriebsstätte

Sofern beim Liegenschaftshändler die Voraussetzungen der Betriebsstätte erfüllt sind (Filiale, Baubüro usw.), liegt eine interkantonale Unternehmung vor. Dies bedeutet, dass der Reingewinn der Unternehmung grundsätzlich nach Quoten aufzuteilen ist.

Wenn nicht auf die Ergebnisse der Betriebsstättebuchhaltungen (direkte Methode) abgestellt werden kann, bereitet die Ermittlung der Quoten in der Praxis oft Schwierigkeiten. Häufig werden die Umsätze oder die Aktiven als Hilfsfaktoren verwendet.



10.2.1 Vermögensausscheidung

Die Vermögensausscheidung erfolgt analog den Regelungen beim Liegenschaftshändler ohne Betriebsstätte, d.h. die Aktiven werden objektmässig und die Schulden proportional nach Lage der Aktiven verteilt.

10.2.2 Ertragsausscheidung

Gewinne im Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit werden quotenmässig verteilt.

10.2.3 Veräusserungsgewinn

Im Gegensatz zu allen anderen Steuerpflichtigen wird nicht nur der Buchgewinn, sondern auch der Wertzuwachsquotenmässig aufgeteilt.

Veräusserungsgewinne, die ausserhalb des Sitz- und Betriebsstättekantons erzielt werden, sind - wie beim Fehlen von Betriebsstätten - objektmässig zuzuweisen.

10.3 Übersicht

	Liegenschaftshändler und Generalbauunternehmungen	
	ohne Betriebsstätte bzw. Liegenschaften ausserhalb Betriebsstätte- und Sitzkanton	mit Betriebsstätte (Liegenschaften in Betriebsstätte- und Sitzkanton), sofern Gewinn im Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit erzielt
Vermögensertrag:		
- Bruttoertrag	objektmässig	in Quoten
- Unterhalt, Verwaltung, Betrieb	objektmässig	in Quoten
- Abschreibungen	objektmässig	in Quoten
- Schuldzinsen	proportional (nach Aktiven)	in Quoten
Liegenschaftsgewinn:		
- Wertzuwachs	objektmässig	in Quoten
- Buchgewinn	objektmässig	in Quoten
- Aufwendungen	objektmässig	in Quoten

11. Steuerauscheidung beim Inhaber bzw. Teilhaber von interkantonalen Personengesellschaften

11.1 Einzelunternehmer

Die bisher behandelten Ausscheidungsfälle können auch in verschiedenen Kombinationen vorkommen, indem beispielsweise eine Einzelunternehmung ausserhalb ihres Geschäftsorts eine oder mehrere Betriebsstätten betreibt (interkantonale Unternehmung), und der Inhaber daneben für sein Privatvermögen und -einkommen in mehreren Kantonen steuerpflichtig ist. Es wäre auch möglich, dass die interkantonale Unternehmung ausserdem in weiteren Kantonen, in denen sie keine Betriebsstätte hat, Kapitalanlageliegenschaften besitzt. Diese Liegenschaften stellen Geschäftsvermögen dar.

Beispiel:

M wohnt im Kanton A und hat eine Privatliegenschaft im Kanton B. Seine Einzelunternehmung befindet sich im Kanton C, betreibt eine Betriebsstätte im Kanton D und besitzt eine Kapitalanlageliegenschaft im Kanton E.

11.1.1 Vermögensausscheidung

Die Vermögensausscheidung erfolgt nach den bisher erläuterten Grundsätzen (vgl. Ziffern 5 und 6).

11.1.2 Einkommensausscheidung

Das private Einkommen ist objektmässig entsprechend den Zuteilungsnormen zu verlegen. Die Schuldzinsen sind proportional nach Lage der Aktiven zu verteilen. Dasselbe gilt für die Verlegung des Einkommens aus den Kapitalanlageliegenschaften ausserhalb des Sitzkantons der Unternehmung und die darauf anfallenden Schuldzinsen.



Das Einkommen aus der interkantonalen Unternehmung (inkl. Kapitalanlageliegenschaft im Geschäftsortkanton) wird hingegen quotenmässig auf Geschäftsort und Betriebsstätten aufgeteilt. Dies gilt auch für die geschäftlichen Schuldzinsen. Somit werden die auf die interkantonalen Unternehmung entfallenden Schuldzinsen nicht im Verhältnis der Aktiven, sondern quotenmässig zugewiesen.

Die Problematik liegt somit darin, dass die Schuldzinsen auf zwei unterschiedliche Arten verlegt werden müssen:

- die Schuldzinsen der interkantonalen Unternehmung quotenmässig;
- die übrigen Schuldzinsen proportional nach Lage der Aktiven.

11.1.3 Vorgehensweise

Schritt 1: Aufteilung der Schuldzinsen

Zunächst werden die gesamten (geschäftlichen und privaten) Schuldzinsen proportional nach Lage der Aktiven verlegt. Anschliessend werden die dem Geschäftsortkanton und den Betriebsstätten (ohne Kapitalanlageliegenschaften in Betriebsstättekantonen) zugewiesenen Schuldzinsen (die Summe dieser Schuldzinsen ist weder mit den effektiv geschäftlichen noch mit den gesamten, auf Geschäftsaktiven entfallenden Schuldzinsen identisch) im Rahmen der quotenmässigen Ausscheidung des Geschäftsgewinns der interkantonalen Unternehmung verlegt.

Beispiel:

T wohnt im Kanton A und hat eine Privatliegenschaft im Kanton B. Seine Einzelunternehmung befindet sich im Kanton C und betreibt eine Betriebsstätte im Kanton D. Das Einkommen von T setzt sich wie folgt zusammen:

	Einkünfte	Schuldzinsen
Ertrag aus beweglichem Vermögen (Kanton A)	10'000	2'000
Liegenschaftsertrag (Kanton B)	20'000	5'000
Geschäftsgewinn (Kantone C und D)	100'000	13'000
Total	130'000	20'000

	Total	Kanton A (Wohnsitz)	Kanton B (Privatlieg.)	Kanton C (Geschäfts- ort)	Kanton D (Betriebsstätte)
Aktiven	1'000'000	200'000	300'000	400'000	100'000
In %	100 %	20 %	30 %	40 %	10 %
Schuldzinsen	20'000	4'000	6'000	8'000	2'000
davon C und D					10'000

Die nach der proportionalen Verteilung auf die interkantonale Unternehmung entfallenden Schuldzinsen von CHF 10'000 werden in einem zweiten Schritt im Rahmen der quotenmässigen Ausscheidung verlegt.

Schritt 2: Verlegung der Einkünfte und Abzüge

Der nach Abzug des Schuldzinsenanteils verbleibende Gewinn der interkantonalen Unternehmung wird entsprechend den massgebenden Quoten auf den Geschäftsort und die Betriebsstättekantone aufgeteilt.

Die übrigen Einkünfte (einschliesslich denjenigen aus den geschäftlichen Kapitalanlageliegenschaften ausserhalb des Geschäftsortkantons) werden objektmässig zugewiesen. Die übrigen Schuldzinsen werden proportional nach Lage der Aktiven auf den Vermögensertrag verteilt.

Beispiel:

Analoger Sachverhalt wie im vorhergehenden Beispiel.

Die Einkommensausscheidung des Inhabers der interkantonalen Personenunternehmung sieht schliesslich wie folgt aus (Annahme: Quote für Gewinnaufteilung zwischen Geschäftsort und Betriebsstätte = 60/40):



	Total	Kanton A (Wohnsitz)	Kanton B (Privatlieg.)	Kanton C (Geschäftsort)	Kanton D (Betriebsstätte)
Geschäftsgewinn	100'000				
Schuldzinsen	- 10'000				
Nettogewinn	90'000				
Nach Quoten (60/40)				54'000	36'000
Übrige Einkünfte	30'000	10'000	20'000		
übrige Schuldzinsen	- 10'000				
Nach Aktiven		- 4'000	- 6'000		
Reineinkommen	110'000	6'000	14'000	54'000	36'000

11.2 Teilhaber von Kollektiv- und Kommanditgesellschaften

Bei Teilhabern von Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, die eine interkantonale Unternehmung bilden, werden die Anteile am Geschäftsvermögen und -gewinn (Sondervermögen bzw. Sondereinkommen) gemäss den für interkantonale Unternehmungen und Unternehmungsliegenschaften geltenden Regeln auf den Geschäftsort, die Betriebsstätten und die Liegenschaftsorte verlegt. Das übrige Vermögen (Privatvermögen und übriges Geschäftsvermögen) und das Einkommen werden nach den allgemeinen Regeln der objektmässigen Zuweisung mit proportionaler Schulden- und Schuldzinsenverlegung aufgeteilt.

11.2.2 Aufteilung des Sondervermögens und -einkommens

Das Sondervermögen setzt sich aus dem Kapitalanteil des Gesellschafters (inkl. Anteile an allfälligen Kapitalanlageliegenschaften ausserhalb des Sitzkantons) sowie aus den als Geschäftsvermögen qualifizierten Darlehensguthaben zusammen. Dieses Sondervermögen wird im Verhältnis der Gesellschaftsaktiven auf die Kantone des Gesellschaftssitzes, der Betriebsstätten und der Gesellschaftsliegenschaften verlegt.

Das Sondereinkommen umfasst den Anteil des Gesellschafters am Gewinn sowie den Kapitalzins für seine Einlage (inkl. Zins für Gesellschafterdarlehen). Das Tätigkeitsentgelt gehört nicht zum Sondereinkommen. Dieses ist am Hauptsteuerdomizil steuerbar.

Das Sondereinkommen wird auf den Geschäftsort, die Betriebsstätte- und Nichtbetriebsstättkantone der Gesellschaft verlegt. Zwischen Geschäftsort und Betriebsstätten erfolgt die Verteilung nach Quoten (z.B. nach Umsatz). Vorher sind jedoch Anteile des Gesellschafters an den Einkünften und Gewinnungskosten von Kapitalanlageliegenschaften ausserhalb des Sitzkantons objektmässig auszuschneiden. Der Liegenschaftskanton hat einen proportionalen Anteil an den auf den Gesellschafter entfallenden **Schuldzinsen** der Gesellschaft im Verhältnis der dort gelegenen Aktiven der Gesellschaft zu den Gesamtktiven der Gesellschaft zu übernehmen. In diesem Fall, d.h. falls sich die Kapitalanlageliegenschaften ausserhalb des Sitzkantons befinden, unterliegt nur das restliche Sondervermögen der quotenmässigen Ausscheidung.

Ein allfälliger Vorausanteil an den Geschäftsortkanton ist vor Zuweisung des Gewinnanteils zu berücksichtigen. Somit ist nur der nach dem Vorausanteil verbleibende Gewinnanteil quotenmässig zu verlegen.

11.2.2 Übriges Vermögen und Einkommen

Das übrige **Vermögen** wird nach Lage der dem Gesellschafter persönlich zustehenden Aktiven verlegt. Zum übrigen Vermögen gehört das Privatvermögen, das als Privatvermögen qualifizierte Darlehensguthaben gegenüber der Gesellschaft, das in Einzelunternehmungen investierte Geschäftsvermögen sowie die Anteile am Geschäftsvermögen an einfachen und stillen Gesellschaften, an denen der Gesellschafter persönlich und direkt beteiligt ist.

Diejenigen **Schulden**, welche nicht zu den Gesellschaftsschulden zählen, werden auch im Verhältnis der nichtgeschäftlichen Aktiven verteilt.

Zum übrigen **Einkommen** gehört der Ertrag aus dem Privatvermögen, das als Privatvermögen qualifizierte Darlehensguthaben an die Gesellschaft, der Geschäftsgewinn aus Einzelunternehmungen, die sonstigen Einkünfte (nicht aus Erwerbstätigkeit oder Vermögen stammende, regelmässig fliessende Einkünfte) sowie das Tätigkeitsentgelt aus der Kollektiv- bzw. Kommanditgesellschaft. Dieses übrige Einkommen und die darauf entfallenden Gewinnungskosten werden objektmässig zugewiesen.



Die **Schuldzinsen** für die persönlichen Schulden werden nach Lage der persönlichen Aktiven, d.h. ohne Gesellschaftsaktiven, verlegt.

11.2.3 Gesamtausscheidung

Die Ausscheidung für das gesamte Vermögen und Einkommen von Teilhabern von Kollektiv- und Kommanditgesellschaften ergibt sich aus der Kombination der Ausscheidungen für das Sondervermögen und -einkommen einerseits und das übrige Vermögen und Einkommen andererseits. Das Tätigkeitsentgelt wird an den Wohnsitz ausgeschieden (vgl. auch: [10 Nr. 1](#) Ziffer 3.3.3).

Die Verluste der Kollektivgesellschaftler am Geschäftsort sind von dem am Hauptsteuerdomizil steuerbaren Einkommen abziehbar.

11.3 Teilhaber von einfachen und stillen Gesellschaften

Die Beteiligung an einer einfachen oder stillen Gesellschaft begründet nur dann ein Nebensteuerdomizil des Teilhabers, wenn die Gesellschaft über ständige körperliche Anlagen oder Einrichtungen verfügt. Ansonsten ist der Anteil grundsätzlich am Hauptsteuerdomizil des Teilhabers steuerbar (sofern der Anteil nicht einer Betriebsstätte des Teilhabers zuzurechnen ist).

Betreffend die Zugehörigkeit der Beteiligung zum Vermögen des Teilhabers sind zwei Fälle zu unterscheiden. Falls der Teilhaber eine natürliche Person ist, welche abgesehen von der Beteiligung an der einfachen oder stillen Gesellschaft nicht selbständig erwerbend ist, bildet die Beteiligung das einzige Geschäftsvermögen des Teilhabers (sog. direkte Beteiligung einer natürlichen Person). In den meisten Fällen gehört jedoch die Beteiligung zum Geschäftsvermögen einer vom Teilhaber betriebenen Unternehmung (Einzelunternehmung, Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft, Kapitalgesellschaft, Genossenschaft).

12. Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis

12.1 Änderung des Steuerdomizils von natürlichen Personen

Gemäss Art. 4b StHG kann im Falle eines Wohnsitzwechsels im Laufe eines Kalenderjahres einzig der Wohnsitzkanton am Ende des Jahres (Hauptsteuerdomizil) den Steuerpflichtigen für das ganze Steuerjahr besteuern. Kapitalleistungen sind jedoch im Zeitpunkt der Fälligkeit im betreffenden Wohnsitzkanton steuerbar. Eine Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit in einem anderen Kanton als dem steuerrechtlichen Wohnsitz (Nebensteuerdomizil) besteht für das gesamte Steuerjahr, auch wenn sie im Laufe des Jahres begründet, verändert oder aufgehoben wird. In diesem Fall wird der Wert des Vermögensobjekts im Verhältnis zur Dauer dieser Zugehörigkeit vermindert.

Das Kreisschreiben 18 der SSK vom 27. November 2001 betreffend die interkantonale Steuerauscheidung bei natürlichen Personen im Postnumerandosystem behandelt verschiedene Anwendungsfälle zu Art. 4b (bisher 68) StHG.

Beispiel:

R ist selbständig erwerbend und besitzt eine Einzelunternehmung. Er verlegt seinen Wohnsitz und seinen Geschäftsort per 1. April vom Kanton A in den Kanton B.

Wie ist die Steuerauscheidung vorzunehmen?

	Total	Kanton A	Kanton B
Bewegliches Privatvermögen	220'000		220'000
Geschäftsvermögen	400'000		400'000
Anteil Wegzugskanton bis Wegzug: (400'000 / 360 x 90)		100'000	- 100'000
Steuerbares Vermögen	620'000	100'000	520'000

Die Einkünfte, die auf den bisherigen Geschäftsort entfallen, werden ebenfalls pro rata temporis dem Wegzugskanton zugewiesen.

12.2 Verlustvortrag im interkantonalen Verhältnis



Dieses Thema wird in den Kreisschreiben SSK Nr. 24 vom 17. Dezember 2003, Kreisschreiben SSK Nr. 27 vom 15. März 2007 und in ([89 Nr. 1](#)) Ziffer 3.2 behandelt.

13. Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung

Mit der Annahme der Unternehmenssteuerreform II wurde die mögliche Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung im Steuerharmonisierungsgesetz geregelt (Art. 7 Abs. 1 StHG). Die beiden unterschiedlichen Verfahren (Teilsatz- oder Teilbesteuerungsverfahren) führen zu schwierigen Fragen betreffend die interkantonale Steuerauscheidung, insbesondere im Hinblick auf die Verlegung der Schuldzinsen. Diese Ausscheidungsfragen sind Thema des Kreisschreibens 32 der SSK vom 1. Juli 2009.

14. Interkommunale Steuerauscheidung

Die Steuerauscheidung zwischen den Baselbieter Gemeinden ist in § 31 des Dekrets zum StG geregelt. Grundsätzlich wird die Ausscheidung gleich vorgenommen wie zwischen den Kantonen. Es gelten aber folgende Besonderheiten:

Einkommensbestandteile ausserhalb der Wohnsitzgemeinde von weniger als CHF 20'000 werden der Wohnsitzgemeinde zugerechnet.

Vermögensbestandteile ausserhalb der Wohnsitzgemeinde von weniger als CHF 200'000 werden der Wohnsitzgemeinde zugerechnet.

Der Wohnsitzgemeinde eines Steuerpflichtigen, der im Kanton einen Geschäftsbetrieb besitzt, steht in jedem Fall der Besteuerungsanspruch für wenigstens einen Drittel des im Kanton Basel-Landschaft erzielten Geschäftseinkommens zu.

Im Einverständnis mit der steuerpflichtigen Person können die Gemeinden im Einzelfall eine abweichende Steuerteilung vereinbaren. Bei Meinungsverschiedenheiten zwischen den Gemeinden über die Steuerauscheidung entscheidet die kantonale Steuerverwaltung. Eine Gemeinde kann den Entscheid der kantonalen Steuerverwaltung erst verlangen, wenn aktenmässig feststeht, dass beide Gemeinden auf ihrem Standpunkt beharren und dadurch eine Doppelbesteuerung entstünde. Der Entscheid der Steuerverwaltung kann sowohl von den beteiligten Gemeinden als auch vom Steuerpflichtigen an das Steuergericht und an das Kantonsgericht weitergezogen werden (§ 187 Abs. 2 StG).

Die steuerpflichtige Person kann sich innert 30 Tagen nach der Zustellung der Steuerrechnung durch die später veranlagende Gemeinde bei der kantonalen Steuerverwaltung beschweren, sofern eine tatsächliche Doppelbesteuerung vorliegt.

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- KS SSK Nr. 27 vom 15. März 2007 betreffend die Vermeidung von Ausscheidungsverlusten
- KS SSK Nr. 24 vom 17. Dezember 2003 betreffend die Verrechnung von Vorjahresverlusten in der interkantonalen Steuerauscheidung
- KS SSK Nr. 19 vom 31. August 2001 betreffend die Ersatzbeschaffung mit nur teilweiser Reinvestition
- KS SSK Nr. 18 vom 27. November 2001 betreffend die interkantonale Steuerauscheidung bei natürlichen Personen im Postnumerandosystem
- MB BL Tätigkeitsentgelte von Personengeschaftern