



Steuerausscheidung bei Immobilien

Natürliche und juristische Personen ohne steuerrechtlichen Aufenthalt im Kanton sind aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie im Kanton Grundstücke besitzen¹. Grundstücke begründen somit beim Steuerpflichtigen ein Spezialsteuerdomizil im anderen Kanton.

■ Von Burkhalter Rechtsanwälte AG



Einleitung

Die beschriebene Konstellation tritt in der Schweiz sehr häufig auf. Immobilien stellen im Steuerrecht einen steuerbaren Anknüpfungspunkt dar und führen dazu, dass am Ort der Immobilie eine Steuerpflicht besteht. Bei den natürlichen Personen ist diese Konstellation gegeben, wenn man beispielsweise in einem anderen Kanton ein Ferienhäuschen besitzt. So wird man im Wohnsitzkanton, aber auch im Kanton, wo das Ferienhäuschen liegt, steuerpflichtig. Mithilfe einer interkantonalen Steuerausscheidung wird das steuerbare Einkommen auf die einzelnen Kantone aufgeteilt. Mittels der interkantonalen Steuerausscheidung soll erreicht werden, dass die einzelnen Kantone am Ergebnis partizipieren und dass am Ende keine Doppelbesteuerung für den Steuerpflichtigen vorliegt. Nach Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung ist die interkantonale Doppelbesteuerung untersagt. Die steuerpflichtige Person hat somit ein verfassungsmässig garantiertes Recht, nicht doppelt besteuert zu werden. In aller Regel erfolgt die definitive Veranlagung zuerst durch den Kanton, wo man steuerrechtlich seinen Hauptwohnsitz hat, und in einem zweiten Schritt übernimmt der Liegenschaftskanton die Steuerausscheidung des Hauptsitzkantons. So wird sichergestellt, dass keine Doppelbesteuerung vorliegt.

Methodik

Grundsätzlich gibt es zwei Methoden bei der interkantonalen Steuerausscheidung: zum einen die objektmässige und zum andern die quotenmässige Ausscheidungsmethode. Bei der objektmässigen Steuerausscheidung werden bestimmte Anteile des Einkommens und Vermögens demjenigen Objekt zugewiesen, dem es zugewiesen werden kann. Beträgt der Liegenschaftsertrag der Immobilie aus der Vermietung im Kanton A beispielsweise CHF 100 000.–, wird dieser Ertrag bei der objektmässigen Methode dem Objekt Liegenschaft – also Kanton A – zugewiesen. Bei der quotenmässigen Methode wird aufgrund von Hilfsfaktoren der steuerbare Gewinn in den einzelnen Kantonen aufgeteilt. Hilfsfaktoren können der Umsatz oder die kapitalisierten Löhne und Mieten sein. Bei Handelsbetrieben ist der Umsatz der relevante Hilfsfaktor, und der Gewinn wird prozentual zum Umsatz den einzelnen Kantonen zugewiesen. Erzielt die Unternehmung X einen Gesamtumsatz von CHF 1 Mio. in der Schweiz, und die Betriebsstätte im Kanton A erzielt davon einen Umsatz von CHF 100 000.–, so werden im Kanton A 10% des Gewinns des Unternehmens X besteuert. Es gibt nicht nur eine interkantonale, sondern zusätzlich noch eine internationale Steuerausscheidung. Eine solche ist vorzu-

nehmen, wenn der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz in der Schweiz hat und im Besitz von Immobilien im Ausland ist resp. der umgekehrte Fall (Wohnsitz im Ausland, Immobilienbesitz in der Schweiz). Auch hier soll mit einer Steuerausscheidung das Ziel erreicht werden, dass keine Doppelbesteuerung vorliegt. Da bei diesen Konstellationen mindestens zwei Staaten und somit unterschiedliche Steuersysteme involviert werden können, haben die Staaten untereinander sogenannte Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Einkommens- und Vermögenssteuer abgeschlossen. Aber selbst bei Vorliegen eines Doppelbesteuerungsabkommens kann es zu Doppelbesteuerungen in den jeweiligen Staaten kommen, insbesondere wenn nicht beide Staaten dieselbe Ausscheidungsmethodik anwenden.

Interkantonale Steuerausscheidung bei Immobilien im Privatvermögen Grundsatz

Die interkantonale Steuerausscheidung erfolgt auf Ebene der Einkommenssteuer wie auch auf Ebene der Vermögenssteuer. Wenn der Besitzer von Immobilien in mehreren Kantonen ansässig ist, stellt die Zuweisung der Schuldzinsen wohl die häufigste Frage dar. Diese und die Schulden werden nach Lage der Aktiven zugewiesen. Die Lage der Aktiven stellt somit einen zentralen Punkt bei der interkantonalen Steuerausscheidung dar.

Da die Bewertung insbesondere der Grundstücke in den Kantonen unterschiedlich ausfällt, ist mit sogenannten Repartitionswerten zu arbeiten. Die Repartitionswerte sollen einen Ausgleich schaffen, um die Bewertungsunterschiede der Immobilien in den einzelnen Kantonen zu beheben. In einem ersten Schritt ist somit die Ausscheidung der Vermögenswerte nach Lage der Aktiven vorzunehmen, und erst in einem zweiten Schritt können die Erträge den einzelnen Steuerdomizilen zugeordnet werden.

Repartitionswerte

Die Repartitionswerte sind nicht nur für die interkantonale Steuerausscheidung anwendbar, sondern auch für die Ermittlung des im Betrieb einer Einzelfirma investierten Eigenkapitals und dessen Meldung an die AHV.² Der Repartitionswert beträgt in der Regel in Prozenten des kantonalen Steuerwerts (kantonaler Steuerwert \times Repartitionsfaktor):³



Kanton	Nichtlandwirtschaftliche Grundstücke	Landwirtschaftliche Grundstücke
Aargau	130%	100%
Appenzell Ausserrhoden	100%	100%
Appenzell Innerrhoden	110%	100%
Bern	125%	100%
Basel-Land	385%	100%
Basel-Stadt	140%	100%
Freiburg	155%	100%
Genf	145%	100%
Glarus	115%	100%
Graubünden	140%	100%
Jura	130%	100%
Luzern	115%	100%
Neuenburg	135%	100%
Nidwalden	140%	100%
Obwalden	195%	100%
St. Gallen	100%	100%
Schaffhausen	140%	100%
Solothurn	335%	100%
Schwyz	125%	100%
Thurgau	120%	100%
Tessin	155%	100%
Uri	110%	80%
Waadt	110%	100%
Wallis	170%	100%
Zug	115%	100%
Zürich	155%	100%

Vermögensausscheidung

Die Vermögensausscheidung erfolgt nach Zuordnung der Lage der Aktiven. Bewegliche Vermögen wie Wertschriften, Forderungen, Fahrzeuge, Gemälde etc. werden dem Hauptwohnsitz zugeordnet. Die Immobilien werden demjenigen Kanton zugewiesen, in dem die Liegenschaft liegt. Die Schulden hingegen werden proportional nach Lage der Aktiven zugewiesen.

Praxisbeispiel: Vermögensausscheidung: Der Steuerpflichtige hat seinen Wohnsitz im Kanton Schwyz und ist Besitzer einer Liegenschaft im Kanton Schwyz. Der kantonale Steuerwert in Schwyz beträgt CHF 800 000.–. Im Kanton Tessin ist er zusätzlich Eigentümer einer 3½-Zimmer-Wohnung mit einem Steuerwert von CHF 240 000.–. Der Kanton Schwyz als Hauptsteuerdomizil nimmt die Vermögensausscheidung wie folgt vor:

	Total	Kanton Schwyz	Kanton Tessin
Liegenschaft im Kanton Schwyz	800 000.–	800 000.–	0.–
Liegenschaft im Kanton Tessin	240 000.–	0.–	240 000.–
Repartitionsfaktor		125%	155%
Repartitionswert		1 000 000.–	372 000.–
Massgebend für die Verteilung der Schulden und Schuldzinsen	1 372 000.–	1 000 000.–	372 000.–
In Prozent	100%	72,89%	27,11%
Korrektur Veranlagung Kanton SZ (Wert /125 × 25)	274 400.–	200 000.–	59 520.–
Steuerbar SZ	1 646 400.–	1 200 000.–	431 520.–
Korrektur Veranlagung TI (Wert /155 × 55)	-486 800.–	-354 800.–	-132 000.–
Steuerbar TI	886 000.–	645 200.–	240 000.–

Aufgrund der unterschiedlichen Repartitionswerte in den Kantonen Schwyz und Tessin sehen die kantonalen Veranlagungen auch unterschiedlich aus. Der Kanton Schwyz bewertet die im Kanton Tessin gelegene Liegenschaft zu einem Wert von CHF 431 520.–, der Kanton Tessin die im Kanton Schwyz gelegene Liegenschaft zu einem Wert von CHF 645 200.–.

Sobald Liegenschaften im Privatvermögen sind und eine interkantonale Steuerauscheidung vorzunehmen ist, ist in einem ersten Schritt die Vermögenszuweisung unter Berücksichtigung der Repartitionswerte vorzunehmen. Nachdem die kantonalen Steuerwerte der Liegenschaften mithilfe der Repartitionswerte ausgeglichen wurden, kann das Vermögen in Prozenten nach Lage der Aktiven zugewiesen werden. Dieser Prozentsatz ist dann zu verwenden für die Zuweisung der Schulden wie auch der Schuldzinsen. Im oben erwähnten Beispiel übernimmt der Kanton Schwyz 72,89% der Gesamtschulden wie der Gesamtzinsen, während der Kanton Tessin 27,11% der Gesamtschulden wie der Gesamtzinsen des Steuerpflichtigen zu übernehmen hat. Eine solche Zuweisung der Schulden und Schuldzinsen erfolgt auch dann, wenn beispielsweise nur auf der Immobilie im Kanton Tessin eine Hypothek lastet. Schulden werden immer proportional nach Lage der Aktiven aufgeteilt.

Einkommensausscheidung

Die Steuerauscheidung bei natürlichen Personen erfolgt grundsätzlich objektmässig. Das

Einkommen aus der Erwerbstätigkeit, Nebenerwerbstätigkeit und die übrigen Einkommen werden dem Hauptsteuerdomizil zugewiesen, die Liegenschaftserträge dem Liegenschaftskanton.

Bei den Abzügen wie Schulden, Gewinnungskosten, Schuldzinsen, andere Abzüge und Steuerfreibeträge der einzelnen Steuerdomizile erfolgt die Zuteilung wie folgt:

- Gewinnungskosten: objektmässige Zuweisung
- Unterhaltskosten Liegenschaften: objektmässige Zuweisung
- Schulden und Schuldzinsen: proportionale Zuweisung nach Lage der Aktiven
- andere Abzüge und Steuerfreibeträge: Zuweisung im Verhältnis der Vermögens- und Einkommensanteile. Damit soll erreicht werden, dass jeder Kanton seinen Anteil besteuern kann. Das Gesamteinkommen wird satzbestimmend am Hauptsteuerdomizil und in den Spezialsteuerdomizilen mitberücksichtigt.

Damit soll erreicht werden, dass jeder Kanton seinen Anteil besteuern kann. Das Gesamteinkommen wird satzbestimmend am Hauptsteuerdomizil und in den Spezialsteuerdomizilen mitberücksichtigt.

Praxisbeispiel: Die proportionale Zuweisung nach Lage der Aktiven beträgt 72,89% zugunsten des Kantons Schwyz resp. 27,11% zugunsten des Kantons Tessin. Die folgenden weiteren Angaben sind bekannt für die Ermittlung der Einkommensausscheidung:



- Wohnsitz Kanton Schwyz, Ferienwohnung im Kanton Tessin
- Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit: CHF 100 000.–
- Berufsauslagen CHF 8 000.–
- Einzahlung Säule 3a CHF 6 000.–
- Liegenschaftsertrag Tessin CHF 16 000.–
- Eigenmietwert Kanton Schwyz CHF 12 000.–
- Hypothekarzinsen 3½-Zimmer-Wohnung Tessin CHF 6 000.–
- Hypothekarzinsen Haus Schwyz CHF 10 000.–
- Wertschriftenertrag CHF 5 000.–
- Sozialabzüge CHF 5 000.–

Wie sieht nun die Einkommensausscheidung aus unter Berücksichtigung der Vermögensausscheidung; die proportionale Zuweisung nach Lage der Aktiven beträgt 72,89% Hauptwohnsitz resp. 27,11% Tessin. Der Einfachheit halber wird eine Aufteilung von 70%/30% vorgenommen.

	Total	Kanton Schwyz	Kanton Tessin
Liegenschaftsertrag	28 000.–	12 000.–	16 000.–
Wertschriftenertrag	5 000.–	5 000.–	0.–
Total Nettovermögensertrag	33 000.–	17 000.–	16 000.–
Schuldzinsverteilung	100%	70%	30%
Schuldzinsen	(16 000.–)	(11 200.–)	(4 800.–)
Total Nettovermögensertrag nach Schuldzinsen	17 000.–	5 800.–	11 200.–
Lohn	100 000.–	100 000.–	0.–
Berufsauslagen	(8 000.–)	(8 000.–)	0.–
Säule 3a	(6 000.–)	(6 000.–)	0.–
Reineinkommen	103 000.–	91 800.–	11 200.–
In Prozent	100%	89,13%	10,87%
Sozialabzüge (Verteilung % Reineinkommen)	(5 000.–)	(4 456.–)	(544.–)

Der Steuerpflichtige wird an seinem Hauptwohnsitz ein Einkommen von CHF 87 344.– zum Satz von CHF 98 000.– besteuern, an seinem Spezialsteuerdomizil im Kanton Tessin ein Einkommen von CHF 10 656.– zum Satz von CHF 98 000.–.

Eine Doppelbesteuerung liegt nicht vor. Würde der Steuerpflichtige sein ganzes Einkommen im Kanton Schwyz versteuern, würde der Steuerpflichtige maximal CHF 98 000.– besteuern. Aufgrund der interkantonalen Steuerauscheidung wird er letztendlich gleichgestellt.

Interkantonale Steuerauscheidung bei juristischen Personen mit Immobilien

Einleitung

Juristische Personen sind selbstständige Steuersubjekte und sind am Hauptsteuerdomizil steuerpflichtig. Begründen juristische Personen Nebensteuerdomizile (z.B. durch Besitz von Liegenschaften in einem anderen Kanton), so unterliegen die juristischen Personen auch am Nebensteuerdomizil der Steuerpflicht.⁴ In einer solchen Konstellation ist wiederum eine interkantonale Steuerauscheidung vorzunehmen, denn auch bei den juristischen Personen gilt das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung aufgrund von Art. 127 Abs. 3 BV. Im Zusammenhang mit Liegenschaften sind zwei unterschiedliche Konstellationen zu betrachten. Die juristische Person verfügt in einem anderen Kanton über eine Betriebsstätte (Betriebsliegenschaft) oder aber nur über eine Liegenschaft (Kapitalanlageliegenschaft). Verfügt die juristische Person über eine Betriebsstätte im

anderen Kanton, so ist sie in diesem Kanton auch unternehmerisch tätig, und es handelt sich um eine Betriebsliegenschaft. Verfügt die juristische Person jedoch nur über eine Liegenschaft und keine unternehmerische Tätigkeit dort, so wird diese Liegenschaft im anderen Kanton als Anlageliegenschaft qualifiziert. Die Steuerauscheidung erfolgt in beiden erwähnten Fällen unterschiedlich. Ähnlich wie bei den natürlichen Personen erfolgt eine Ausscheidung für das steuerbare Kapital und eine Ausscheidung für den steuerbaren Gewinn.

Interkantonale Steuerauscheidung mit Betriebsliegenschaft

Das gesamte steuerbare Kapital sowie der gesamte steuerbare Gewinn sind letztendlich mittels interkantonaler Steuerauscheidung den einzelnen Kantonen zuzuweisen.

Das Kapital wird auf die einzelnen Kantone proportional nach Lage der Aktiven zugewiesen. Die lokalisierbaren Aktiven werden den einzelnen Kantonen zugewiesen. Hierbei handelt es sich um Aktiven, die mit einem Standort fest verbunden sind (z.B. Liegenschaft, Vorräte, Mobilien). Diese Zuweisung erfolgt direkt aus der Buchhaltung.

Aktiven, welche dem Unternehmen als Ganzes dienen, stellen mobile Aktiven dar und werden nach proportionaler Zuteilung der lokalisierten Aktiven verteilt. Der Gewinn wird mithilfe von Hilfsgrössen auf die einzelnen Kantone verteilt, wobei in der Regel dem Hauptsitzkanton ein Präzipium von 20% zugewiesen wird. Hilfsfaktoren sind in aller Regel

- der Umsatz,
 - Löhne/Gehälter kapitalisiert mit 10%,
 - Mietzinsen kapitalisiert mit 6%,
- je nach Tätigkeit des Unternehmens. Bei Handels- und Dienstleistungsunternehmen ist der Umsatz als Hilfsfaktor mitzubetrachten, bei Fabrikationsunternehmen und Bauunternehmen dienen die kapitalisierten Löhne/Gehälter resp. Mietzinsen als Hilfsfaktoren.

Praxisbeispiel: Die Müller AG erbringt Beratungsdienstleistungen und hat ihren statutarischen Sitz in St. Gallen. Daneben ist die Müller AG in den Kantonen Genf und Zürich tätig. Im Kanton Zürich verfügt die Müller AG zudem über eine Liegenschaft, in der die Tätigkeit ausgeübt wird. Die Müller AG realisierte einen Gewinn von CHF 300 000.–, und das steuerbare Kapital beträgt CHF 1 000 000.–. Sie erzielte einen Jahresumsatz von CHF 10 Mio., wobei in St. Gallen ein Umsatz von CHF 6 Mio., in Zürich von CHF 3 Mio. und in Genf von CHF 1 Mio. erzielt worden ist. Die Liegenschaft in Zürich hat einen Wert von CHF 1 Mio. Das Büromobilien in Zürich hat einen Buchwert von CHF 120 000.–, in Genf von CHF 250 000.– und in St. Gallen von CHF 50 000.–. Weiter betragen die Debitoren CHF 800 000.– und die übrigen mobilen Konten CHF 800 000.–.



Wie sieht nun die Steuerauscheidung aus:

	Total	SG	ZH	GE
Lokalisierte Aktiven				
Liegenschaft	1 000 000.–	0.–	1 000 000.–	0.–
Mobilien	420 000.–	50 000.–	120 000.–	250 000.–
Total lokalisierte Aktiven	1 420 000.–	50 000.–	1 120 000.–	250 000.–
In Prozent	100%	3,5%	79%	17,5%
Mobile Aktiven				
Mobile Konti (Zuweisung %)	800 000.–	28 000.–	632 000.–	140 000.–
Debitoren (Zuweisung nach Umsatz)	800 000.–	480 000.–	240 000.–	80 000.–
Total Aktiven	3 020 000.–	558 000.–	1 992 000.–	470 000.–
In Prozent	100%	18,5%	66%	15,5%
Steuerebares Kapital	1 000 000.–	185 000.–	660 000.–	155 000.–

Gewinnzuschlag:

	Total	SG	ZH	GE
Umsatz	10 000 000.–	6 000 000.–	3 000 000.–	1 000 000.–
In Prozent	100%	60%	30%	10%
Steuerbarer Gewinn	300 000.–			
Präzipium 20%	60 000.–	60 000.–		
Rest zu verteilen nach Umsatz	240 000.–	144 000.–	72 000.–	24 000.–
Steuerbarer Gewinn	300 000.–	204 000.–	72 000.–	24 000.–

Interkantonale Steuerauscheidung mit Kapitalanlageliegenschaft

Kapitalanlageliegenschaften sind solche, in denen keine Tätigkeit der Unternehmung ausgeübt wird, und stellen somit ein Spezialsteuerdomizil dar. Die Ausscheidung erfolgt anders als bei der interkantonalen Steuerauscheidung mit Betriebsstätte. Da es sich bei der Kapitalanlageliegenschaft um ein Spezialsteuerdomizil handelt, erfolgt die Zuteilung der Kapitalanlageliegenschaft dem Spezialsteuerdomizil. Die übrigen Aktiven werden dem Hauptsteuerdomizil und deren Betriebsstätten zugewiesen. Beim Gewinn erfolgt bei der Kapitalanlageliegenschaft wiederum eine objektmässige Zuweisung, indem die Gewinnungskosten für die Kapitalanlageliegenschaft dem Belegenheitsort zugewiesen werden. Darunter fallen die Unterhaltskosten, Betriebskosten, Abschreibungen und Verwaltungskosten. Die Schuldzinsen hingegen erfolgen wiederum einer proportionalen Zuweisung basierend auf den zugewiesenen Aktiven.

Beispiel Kapitalanlageliegenschaft:

Die Müller AG erbringt Beratungsdienstleistungen und hat ihren statutarischen Sitz in St. Gallen. Daneben ist die Müller AG im Kanton Zürich tätig. Im Kanton Genf verfügt die Müller AG zudem über eine Kapitalanlageliegenschaft. Die Müller AG realisierte einen Gewinn von CHF 300 000.–, und das steuerbare Kapital beträgt CHF 1 000 000.–. Sie erzielte einen Jahresumsatz von CHF 10 Mio., in St. Gallen einen Umsatz von CHF 6 Mio., in Zürich von CHF 4 Mio. Die Kapitalanlageliegenschaft in Genf hat einen Wert von CHF 1 Mio. Das Büromobilien in Zürich hat einen Buchwert von CHF 120 000.–, in St. Gallen von CHF 50 000.–, und weitere mobile Konti in Zürich betragen CHF 500 000.–, in St. Gallen 600 000.–. Die Kapitalanlageliegenschaft erzielte einen Nettoliegenschaftsertrag von CHF 50 000.– (nach Abzug von Abschreibungen und Unterhaltskosten), und der Zinsaufwand betrug CHF 10 000.–.

Wie sieht nun die Steuerauscheidung aus:

Kapitalausscheidung:

	Total	SG	ZH	GE
Lokalisierten Aktiven				
Liegenschaft	1 000 000.–	0.–	0.–	1 000 000.–
Mobilien	170 000.–	50 000.–	120 000.–	0.–
Mobile Konti	1 100 000.–	600 000.–	500 000.–	0.–
Total Aktiven	2 270 000.–	650 000.–	620 000.–	1 000 000.–
Steuerebares Kapital	1 000 000.–	286 000.–	274 000.–	440 000.–

Gewinnausscheidung:

	Total	SG	ZH	GE
Reingewinn	300 000.–			
./. Nettoertrag Lg Genf	(50 000.–)			50 000.–
+ Schuldzinsen proportional	4400.–			(4400.–)
Total	260 000.–			
Umsatz	10 000 000.–	6 000 000.–	4 000 000.–	1 000 000.–
In Prozent	100%	60%	40%	10%
Steuerbarer Gewinn	254 400.–			
Präzipium 20%	50 880.–	50 880.–		
Rest zu verteilen nach Umsatz	203 520.–	122 110.–	81 410.–	

Aufgrund der Kapitalanlageliegenschaft im Kanton Genf unterliegt nur das Ergebnis dieser Liegenschaft im Kanton Genf der Besteuerung. Der Rest des operativen Gewinns unterliegt in den Kantonen St. Gallen und Zürich der Besteuerung.

FUSSNOTEN

- 1 Art. 4 Abs. 1 resp. Art. 21 Abs. 1 Bst. c StHG.
- 2 KS Nr. 22 Steuerkonferenz.
- 3 KS Nr. 22 Steuerkonferenz.
- 4 Art. 21 Abs. 1 StHG.

AUTOREN

Burkhalter Rechtsanwälte verfügen über eine reiche Erfahrung in der beratenden und prozessführenden Rechtstätigkeit und führen eine wirtschaftsorientierte Anwaltskanzlei.