

**Die interkantonale Ausscheidung bei Änderungen der Steuerpflicht
während der Steuerperiode im System der einjährigen Postnumerando-
besteuerung mit Gegenwartsbemessung
(Juristische Personen)**

Kreisschreiben vom 27. November 2001

1 Allgemeines

Dieses Kreisschreiben behandelt verschiedene Fragen im Zusammenhang mit der interkantonalen Steuerauscheidung der Steuerfaktoren von juristischen Personen im System der einjährigen Gegenwartsbesteuerung. Es veranschaulicht die Anwendung des am 1. Januar 2001 in Kraft getretenen Art. 22 StHG. Unter Berücksichtigung der vom Bundesgericht festgelegten Kollisionsnormen in Bezug auf die interkantonale Doppelbesteuerung werden die nachfolgenden Grundsätze als anwendbar betrachtet:

- Als interkantonale Unternehmung gilt eine Unternehmung, die mit verschiedenen Kantonen in Beziehung steht, weil sie auf deren Gebiet ihren Sitz, die tatsächliche Verwaltung oder eine Betriebsstätte errichtet.
- Die interkantonale Unternehmung muss als eine Einheit betrachtet werden; jeder Kanton kann nur einen Teil der steuerbaren Elemente (Kapital und Gewinn) besteuern. Die Summe der Anteile darf grundsätzlich nicht mehr als 100 % betragen.
- Die Methoden für die Ermittlung der Quoten sind diejenigen, welche durch das Bundesgericht festgelegt wurden. Entweder werden getrennte Buchhaltungen für den Sitz und die Betriebsstätten erstellt (direkte Methode), oder es wird auf den Umsatz, die Produktionsfaktoren oder andere Kriterien abgestellt (indirekte Methode).

- Für die Festlegung der Quoten der Gewinnausscheidung sind die Angaben der Bemessungsperiode massgebend. Für die juristischen Personen entspricht die Bemessungsperiode im Postnumerandosystem dem Geschäftsjahr und der Steuerperiode.
- Ein Unternehmen hat keine Betriebsstätte in einem Kanton, wenn es in diesem Kanton nur für eine Anlagelienschaft steuerpflichtig ist.

2 Artikel 22 StHG

Artikel 22 StHG, der am 1. Januar 2001 in Kraft getreten ist, lautet wie folgt:

Art. 22 Wechsel der Steuerpflicht

1 Verlegt eine juristische Person während einer Steuerperiode ihren Sitz oder die tatsächliche Verwaltung von einem Kanton in einen anderen Kanton, so ist sie in den beteiligten Kantonen für die gesamte Steuerperiode steuerpflichtig. Veranlagungsbehörde im Sinne des Artikels 39 Absatz 2 ist diejenige des Kantons des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung am Ende der Steuerperiode.

2 Eine Steuerpflicht auf Grund wirtschaftlicher Zugehörigkeit im Sinne von Artikel 21 Absatz 1 in einem anderen Kanton als demjenigen des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung besteht für die gesamte Steuerperiode, auch wenn sie während der Steuerperiode begründet, verändert oder aufgehoben wird.

3 Der Gewinn und das Kapital werden zwischen den beteiligten Kantonen in sinngemässer Anwendung der Grundsätze des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung ausgeteilt.

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung zieht eine Veränderung der persönlichen oder wirtschaftlichen Zugehörigkeit eine Änderung der Steuerpflicht nach sich. Aus diesem Grund hat die Unternehmung im Prinzip anlässlich jeder Veränderung im interkantonalen Verhältnis eine Zwischenbilanz zu erstellen. In den Abs. 1 und 2 von Art. 22 StHG werden diese Regeln des interkantonalen Steuerrechts näher beschrieben. Das System der gebrochenen Steuerperioden wurde zugunsten der Einheit dieser Perioden aufgegeben, und der Beginn und das Ende der Steuerpflicht in einem Kanton decken sich nicht mehr zwangsläufig mit der persönlichen oder wirtschaftlichen Zugehörigkeit in diesem Kanton. Aus diesen Gründen müssen die Regeln des Verbotes über die inter-

kantonale Doppelbesteuerung an das neue Recht angepasst werden, welches aus Art. 22 StHG hervorgeht, und sind somit „sinngemäss“ anwendbar.

3 Die Auswirkungen der Sitzverlegung oder der tatsächlichen Verwaltung während der Steuerperiode

31 Grundsatz

Die Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung einer juristischen Person innerhalb der Schweiz zieht keine Aufteilung der Steuerperiode, während der die Verlegung vollzogen wird, nach sich. Das Prinzip der Einheit der Steuerperiode wird also aufrechterhalten. Die juristische Person ist während der ganzen Steuerperiode in den betreffenden Kantonen der Steuerpflicht unterworfen.

Bei Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung während der Steuerperiode liefert der Kanton, in welchem die Gesellschaft am Ende der Steuerperiode ihren Sitz hat, den anderen Kantonen die Daten nach Art. 39 Abs. 2 StHG, sofern in mehreren Kantonen eine Steuerpflicht besteht.

Im System der Postnumerando-Besteuerung bemisst sich das steuerbare Kapital nach dem Stand am Ende der Steuerperiode (vgl. Art. 31 Abs. 4 StHG). Im Übrigen erfolgt der Bezug der Kapitalsteuer bei über- oder unterjähriger Steuerpflicht pro rata temporis.

Mit dem Prinzip der Einheit der Steuerperiode wird der Gewinn einer Periode, in deren Verlauf eine Verlegung stattfand, nicht aufgeteilt, sondern als Ganzes behandelt. Sowohl der Wegzugs- wie der Zuzugskanton veranlagten einen Teil des gesamten Gewinnes der Periode. Die Festlegung dieses Teils bestimmt sich nach den Umständen und der Natur der Unternehmung. Im Allgemeinen und aus Gründen der Vereinfachung kann die Ausscheidung nach der Dauer der persönlichen Zugehörigkeit der Unternehmung in jedem der Kantone für die entsprechende Steuerperiode vorgenommen werden. Gegebenenfalls kann bei der Ausscheidung des Gesamtergebnisses der Steuerperiode der Erzielung von ausserordentlichen Gewinnen oder Verlusten, welche mit der Sitzverlegung zusammenhängen, Rechnung getragen werden.

32 Beispiele

Beispiel 1 Sitzverlegung

Die X AG hat ihren Sitz im Kanton A. Der Jahresabschluss wird auf den 30. Juni erstellt. Am 1. Januar 2002 verlegt die X AG Ihren Sitz in den Kanton B. Die frühere Geschäftstätigkeit erfährt in diesem Kanton keine nennenswerten Änderungen. Der steuerbare Gesamtgewinn für das Geschäftsjahr 2001/2002 (Steuerperiode 2002) beläuft sich nach der Gesetzgebung des Kantons A auf Fr. 58'000, nach derjenigen des Kantons B auf Fr. 60'000. Für die Steuerperiode 2002 beträgt das steuerbare Kapital nach der Gesetzgebung des Kantons A Fr. 180'000, nach derjenigen des Kantons B Fr. 200'000.

Kanton A: Steuerperiode 2002 (vom 1.7.2001 bis 30.6.2002)

Nettogewinn gemäss Erfolgsrechnung	58'000
Steuerbarer Reingewinn (58'000 / 360 x 180) (Quote von 50%)	29'000
Gesamtkapital	180'000
Steuerbares Kapital (180'000 / 360 x 180) (Quote von 50%)	90'000

Kanton B: Steuerperiode 2002 (vom 1.7.2001 bis 30.6.2002)

Nettogewinn gemäss Erfolgrechnung	60'000
Steuerbarer Reingewinn (60'000 / 360 x 180) (Quote von 50%)	30'000
Gesamtkapital	200'000
Steuerbares Kapital (200'000 / 360 x 180) (Quote von 50%)	100'000

Beispiel 2 Berücksichtigung ausserordentlicher Erträge

Die X AG hat ihren Sitz im Kanton A. Der Jahresabschluss wird auf den 30. Juni erstellt. Am 1. Januar 2002 verlegt die X AG Ihren Sitz in den Kanton B. Die frühere Geschäftstätigkeit erfährt in diesem Kanton keine nennenswerten Änderungen. Der steuerbare Gesamtgewinn für das Geschäftsjahr 2001/2002 (Steuerperiode 2002) beläuft sich nach der Gesetzgebung des Kantons A auf Fr. 58'000, nach derjenigen des Kantons B auf CHF 60'000. Dieser Gewinn

beinhaltet einen ausserordentlichen Ertrag von Fr. 30'000. Dieser stammt aus der Veräusserung von beweglichen Aktiven zum Zeitpunkt des Wegzugs vom Kanton A in den Kanton B. Dieser ausserordentliche Gewinn wird prioritär dem Kanton A zugeteilt.

Kanton A: Steuerperiode 2002 (vom 1.7. 2001 bis 30.6 2002)

Nettogewinn gemäss Erfolgsrechnung	58'000
Steuerbarer Reingewinn: $30'000 + [(58'000-30'000): 360 \times 180]$	44'000

Kanton B: Steuerperiode 2002 (vom 1.7.2001 bis 30.6.2002)

Nettogewinn gemäss Erfolgsrechnung	60'000
Steuerbarer Reingewinn: $(60'000-30'000): 360 \times 180$	15'000

Beispiel 3 Berücksichtigung eines ausserordentlichen Verlustes

Die X AG hat ihren Sitz im Kanton A. Der Jahresabschluss wird auf den 30. Juni erstellt. Am 1. Januar 2002 verlegt die X AG Ihren Sitz in den Kanton B. Die frühere Geschäftstätigkeit erfährt in diesem Kanton keine nennenswerten Änderungen. Der Gesamtgewinn für das Geschäftsjahr 2001/2002 (Steuerperiode 2002) beläuft sich nach der Gesetzgebung des Kantons A auf Fr. 58'000, nach derjenigen des Kantons B auf Fr. 60'000. Das Unternehmen hat bei der Sitzverlegung bewegliche Aktiven veräussert und dabei einen Verlust von Fr. 40'000 erlitten. Dieser ausserordentliche Verlust wird prioritär dem Kanton A zugeteilt.

Kanton A: Steuerperiode 2002 (vom 1.7.2001 bis 30.6.2002)

Nettogewinn gemäss Erfolgsrechnung	58'000
Steuerbarer Reingewinn: $[(58'000+40'000): 360 \times 180] - 40'000$	9'000

Kanton B: Steuerperiode 2002 (vom 1.7.2001 bis 30.6.2002)

Nettogewinn gemäss Erfolgsrechnung	60'000
Steuerbarer Reingewinn: $(60'000+40'000): 360 \times 180$	50'000

4 Die Auswirkungen bei der Änderung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit während der Steuerperiode

41 Allgemeines

Die Steuerpflicht, die in einem anderen Kanton als dem Sitzkanton oder dem Kanton der tatsächlichen Verwaltung auf Grund wirtschaftlicher Zugehörigkeit im Sinne von Artikel 21 Absatz 1 StHG (Betriebsstätte oder Kapitalanlagegesellschaft) besteht, bleibt selbst dann für die ganze Steuerperiode erhalten, wenn die Dauer der wirtschaftlichen Zugehörigkeit kürzer als die Dauer der Steuerperiode ist. Die Begründung, Änderung oder Aufgabe der wirtschaftlichen Zugehörigkeit während einer Steuerperiode bricht diese nicht. Der Grundsatz der Einheit der Steuerperiode ist im Sitzkanton wie im Kanton mit der wirtschaftlichen Zugehörigkeit anwendbar. In der Botschaft vom 24. Mai 2000 (BBI **2000** 3898) zur Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis, die besonders Art. 22 StHG betraf, ist im Fall der Änderung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit während der Steuerpflicht folgendes festgehalten: „Der Kapitalanteil, der dem Kanton des Nebensteuerdomizils zukommt, wird entsprechend der kürzeren Dauer der Zugehörigkeit reduziert.“ Im Allgemeinen wird diese Korrektur zu Lasten oder zu Gunsten des Sitzkantons durchgeführt. Es handelt sich hier um eine Vereinfachung, indem man von der exakten Finanzierung der Änderung der wirtschaftliche Zugehörigkeit absieht.

42 Begründung einer Betriebsstätte während der Steuerpflicht

421 Allgemeines

Für den Sitzkanton und den Betriebsstättekantone ist das Kapital am Ende der Steuerperiode massgebend. Die Begründung einer Betriebsstätte verlangt keine Erstellung einer Zwischenbilanz. 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.

Der Unternehmensgewinn der Steuerperiode, während der die Betriebsstätte begründet wurde, wird unter den beteiligten Kantonen (Sitz- und Betriebsstättekanton) nach der direkten oder der indirekten Methode ausgeteilt.

Im Hinblick auf die Begründung einer neuen Betriebsstätte kann die interkantonale Unternehmung bestimmte dem Sitz- oder einem Betriebsstättekantone 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 Gewinnen oder 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.

422 Beispiele

Beispiel 4 Begründung 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 bis 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 Präzipiums 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%.

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

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

Aufteilung des Gewinns	Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
Quoten nach dem Umsatz	100%	60%	30%	10%
Nettounternehmensgewinn 150'000				
Zuweisung des Präzipuums (30'000)		30'000		
Anteilmässig auszuscheidender Gewinn 120'000		72'000	36'000	12'000
Steuerbarer Gewinn	150'000	102'000	36'000	12'000

43 Aufhebung einer Betriebsstätte während der Steuerperiode

431 Allgemeines

Der Kanton, in dem die Betriebsstätte aufgehoben wurde, figuriert Ende Jahr nicht unter den Kantonen mit einem steuerlichen Anknüpfungspunkt. Dennoch kann er einen Teil des am Ende des Jahres ausgewiesenen Kapitals besteuern. Eigentlich müsste dieser Anteil nach dem Wert der Betriebsstätteaktiven im Zeitpunkt der Aufhebung der Betriebsstätte bestimmt werden. Der Wert dieser Aktiven würde im Verhältnis zur Dauer der steuerlichen Zugehörigkeit reduziert. 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 aufgehoben wurde, angewandt.

Der Kanton, in dem sich die aufgehobene Betriebsstätte befand, kann nicht die ausschliessliche Besteuerung eventueller Kapitalgewinne geltend machen, die anlässlich der Schliessung angefallen sind. Vorbehalten bleibt die prioritäre Zuweisung eines Wertzuwachsgebietes auf Immobilien. Wird die Zuweisung der Gewinne anhand der Produktionsfaktoren vorgenommen, wird der Produktionsfaktor Löhne in der Regel auf der Basis der Daten des Jahres bestimmt, in dem die Betriebsstätte aufgehoben wurde. Beim Produktionsfaktor Kapital könnte man für die aufgehobene Betriebsstätte aus Vereinfachungsgründen die Aktiven, wie sie sich

im vorangegangenen Abschluss präsentierten, heranziehen und deren Wert je nach Dauer der steuerlichen Zugehörigkeit vermindern.

432 Beispiele

Beispiel 5 Aufhebung einer Betriebsstätte (Ausscheidung des Gewinnes nach Umsatz)

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.

Am 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. bis 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 der Zuweisung eines Präzipiums von 10% zugunsten des Hauptsitzes wird der Gewinn unter den Kantonen nach dem Umsatz verteilt. Die Prozentsätze des Umsatzes betragen in den Kantonen A, B und C 60%, 30% und 10%.

Ausscheidung des Kapitals am 31.12.2001	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 140'000		(28'000)		28'000
Korrektur zu Lasten des Kantons C *		7'000		(7'000)
Steuerbares Kapital	140'000	63'000	56'000	21'000

* 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.

Ausscheidung des Gewinns 2001		Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
Anteile gemäss Umsatz		100%	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
Steuerbarer Gewinn		150'000	96'000	40'500	13'500

Beispiel 6	Aufhebung der Betriebsstätte (Ausscheidung des Gewinnes nach Produktionsfaktoren)
-------------------	--

Die X AG hat ihren Sitz im Kanton A und Betriebsstätten in den Kantonen B, C und D. Der Jahresabschluss wird auf Ende des Kalenderjahres erstellt. Auf Ende Juni 2001 wird die Betriebsstätte im Kanton D aufgehoben. Aus der Erfolgsrechnung resultiert ein Unternehmensgewinn von Fr. 250'000 für die Steuerperiode 2001. Die Steuerausscheidung wird aufgrund der Produktionsfaktoren vorgenommen.

Steuerausscheidung aufgrund der Produktionsfaktoren:

	Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C	Kanton D
<i>die Beträge verstehen sich in Tausend Franken</i>					
Steuerperiode 2000 Produktionsfaktoren					
Aktiven	4'300	2'000	1'000	500	800
Löhne, kapitalisiert mit 10%	42'000	20'000	10'000	4'000	8'000
Total	46'300	22'000	11'000	4'500	8'800
Quoten	100.00%	47.52%	23.76%	9.72%	19.00%
Steuerperiode 2001 Produktionsfaktoren					
Aktiven	4'000	2'000	1'200	800	
Korrektur zu Gunsten der Betriebsstätte im Kanton D		(400)			400*
Löhne, kapitalisiert mit 10%	40'000	20'000	12'000	5'000	3'000**
Total	44'000	21'600	13'200	5'800	3'400
Anteile	100.00%	49.09%	30%	13.18%	7.73%

* Die Aktiven am Ende der Steuerperiode 2000 (800) werden um die Hälfte vermindert

** Effektive Löhne 2001

44 Verlegung einer Betriebsstätte während einer Steuerperiode

441 Allgemeines

Während einer Steuerperiode kann eine interkantonale Unternehmung eine Betriebsstätte in einen anderen Kanton verlegen. In einem solchen Fall wird der Teil des Kapitals, der dem Zuzugskanton zugeteilt ist, von diesem Kanton und vom Wegzugskanton der Betriebsstätte besteuert. Die Aufteilung der Besteuerung erfolgt in der Regel pro rata temporis. Die Anteile des steuerbaren Reingewinns der Betriebsstätte im Wegzugs- und im Zuzugskanton hängen von der angewandten Ausscheidungsmethode (direkt oder indirekt) ab. Bei einer Gewinnausscheidung nach Produktionsfaktoren wird in der Regel der Anteil des Kantons, in welchem die Betriebsstätte am Ende der Steuerperiode ihren Sitz hat, pro rata temporis zwischen dem Wegzugs- und dem Zuzugskanton ausgeschieden.

442 Beispiele

Beispiel 7 Verlegung einer Betriebsstätte

Die X AG hat ihren Sitz im Kanton A und Betriebsstätten in den Kantonen B und C. Der Jahresabschluss erfolgt jeweils auf den 31. Dezember. Ende Juni 2002 verlegt die X AG ihre Betriebsstätte vom Kanton C in den Kanton D. Per Ende 2002 beträgt das steuerbare Kapital Fr. 140'000. Die Anteile der Kantone A, B und D betragen 60, 30 und 10%. Für die Steuerperiode 2002 beträgt der gesamte Reingewinn Fr. 400'000. Dieser wird unter den Kantonen nach dem erzielten Umsatz folgendermassen verteilt: Kanton A: 40%, Kanton B: 35%, Kanton C: 15%, Kanton D: 10%. Der Sitzkanton hat Anspruch auf ein Präzipium von 15%.

Ausscheidung des Kapitals	Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C	Kanton D
Steuerbares Kapital am 31.12.2002					
Anteilsmässige Aufteilung	140'000	84'000	42'000		14'000
Aufteilung zwischen den Kantonen C und D				7'000	(7'000)
Total	140'000	84'000	42'000	7'000	7'000

Im dargelegten Fall erfolgt die Ausscheidung zwischen D und C mittels Korrektur zu Lasten von D und zu Gunsten von C, im Allgemeinen pro rata temporis.

Ausscheidung des Gewinns	Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C	Kanton D
Anteile 2002	100%	40%	35%	15%	10%
Nettogewinn der Steuerperiode 2002	400'000				
Präzipuum 15%	<u>(60'000)</u>	60'000			
zu verteilender Gewinn	340'000	136'000	119'000	51'000	34'000
Steuerbarer Gewinn	400'000	196'000	119'000	51'000	34'000

45 Begründung und Aufhebung einer Betriebsstätte im Verlauf einer Steuerperiode

Eigentlich stellt die sehr kurze Dauer einer Betriebsstätte 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. In der Tat ist die Zerstückelung der Steuerhoheit zu vermeiden. Dazu kommt, dass die Bestimmung der Quoten für das Kapital und den Gewinn der begründeten und in der selben Steuerperiode wieder aufgehobenen Betriebsstätte in der Praxis auf grosse Probleme stossen würde.

46 Kauf oder Verkauf einer Kapitalanlageliegenschaft während der Steuerperiode

461 Allgemeines

Eine Unternehmung, die in einem Kanton eine Kapitalanlageliegenschaft erwirbt, in dem sie weder den Sitz hat noch eine Betriebsstätte unterhält, wird nach der geltenden Rechtsprechung des Bundesgerichts wegen Grundbesitz auf dem Nettovermögen und der Nettorendite der Liegenschaft steuerpflichtig und nicht als interkantonales Unternehmen für einen Teil ihres Kapitals und Gewinnes. Dies ist jedoch kein Hinderungsgrund für die Anwendung von Art. 22 StHG in einem solchen Fall. Analog zu der in Art. 68 StHG aufgestellten Regel, wird durch die verkürzte Dauer der wirtschaftlichen Zugehörigkeit wegen Immobilienbesitz der Bruttowert der Liegenschaft im gleichen Verhältnis vermindert (Art. 68 Abs. 2 zweiter Satz StHG). Die beschränkte Steuerpflicht besteht, und zwar unabhängig von der Dauer der Zugehörigkeit, die durch das Eigentum an der Anlageliegenschaft begründet wird.

Der steuerbare Ertrag am Spezialsteuerdomizil wegen Grundbesitz ist derjenige, der während der Steuerperiode erwirtschaftet wurde. Der Anteil der Schulden und der Schuldzinsen wird im Verhältnis des Liegenschaftswertes, welcher gemäss der Dauer der wirtschaftlichen Zugehörigkeit vermindert wurde, zu den Gesamtaktiven der Unternehmung bestimmt.

462 Beispiele

Beispiel 8 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. bis 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 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 aufgrund 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 Nettorendite dieser Liegenschaft (Mieteträge abzüglich Unterhaltskosten und Abschreibungen) beträgt Fr. 8'000.

Aktiven	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)		50'000		(50'000)
Aktiven	800'000	550'000	200'000	50'000
In Prozent der Gesamtaktiven	100.00%	68.75%	25%	6.25%
Steuerbares Kapital nach Lage der Aktiven	200'000	137'500	50'000	12'500

Gewinnausscheidung	Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
Anteile	100%	60%	40%	
Gesamtgewinn 30'000				
Nettorendite der Kapitalanlagelienschaft(8'000)				8'000
+Schuldzinsen 6.25% von 25'000 <u>1'562</u>				(1'562)
				23'562
Präzipium zugunsten von A <u>(4'712)</u>		4'712		
zu verteilender Gewinn nach Quoten 18'850		11'310	7'540	
Steuerbarer Gewinn	30'000	16'022	7'540	6'438

Beispiel 9 Verkauf einer Kapitalanlagelienschaft während der Steuerperiode

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

Am Ende der Steuerperiode 2000 waren die Aktiven wie folgt gelegen: CHF 500'000 im Kanton A, Fr. 200'000 im Kanton B und Fr. 100'000 im Kanton C. Am Ende des Geschäftsjahres 2001 (1.1. bis 31.12.2001) 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 Kapitalanlagelienschaft hervorgingen, nicht ein. Die Passivzinsen, die der Erfolgsrechnung belastet wurden, betragen Fr. 25'000. Der Betriebsgeinn von Fr. 30'000 wird aufgrund der erzielten Umsätze ausgeschieden, wobei dem Sitzkanton ein Präzipium 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 von 1.1 bis 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 Kantons A		(50'000)		50'000
Aktiven	900'000	490'000	360'000	50'000
In Prozent der Gesamttaktiven	100%	54.44%	40%	5.56%
Steuerbares Kapital nach Lage der Aktiven	200'000	108'880	80'000	11'120

Gewinnverteilung	Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
Anteile	100%	60%	40%	
Gesamtgewinn 30'000				
Nettorendite der Kapitalanlageliegenschaft (4'000)				4'000
+ Schuldzinsen 5.56% von 25'000 <u>1'390</u>				(1'390)
				27'390
Präzipuum zugunsten von A <u>(2'739)</u>		2'739		
anteilmässig zu verteilender Gewinn 24'651		14'791	9'860	
Steuerbarer Gewinn	30'000	17'530	9'860	2'610

Der Gewinn aus dem Verkauf der Liegenschaft ist im Kanton C steuerbar.

5 Inkrafttreten

Die vorstehenden Richtlinien sind ab der Steuerperiode 2001 anwendbar.

1	ALLGEMEINES	1
2	ARTIKEL 22 STHG	2
3	DIE AUSWIRKUNGEN DER SITZVERLEGUNG ODER DER TATSÄCHLICHEN VERWALTUNG WÄHREND DER STEUERPERIODE	3
31	Grundsatz	3
32	Beispiele	4
	Beispiel 1 Sitzverlegung	4
	Beispiel 2 Berücksichtigung ausserordentlicher Erträge	4
	Beispiel 3 Berücksichtigung eines ausserordentlichen Verlustes	5
4	DIE AUSWIRKUNGEN BEI DER ÄNDERUNG DER WIRTSCHAFTLICHEN ZUGEHÖRIGKEIT WÄHREND DER STEUERPERIODE	6
41	Allgemeines	6
42	Begründung einer Betriebsstätte während der Steuerpflicht	6
	421 Allgemeines	6
	422 Beispiele	7
	Beispiel 4 Begründung einer Betriebsstätte	7
43	Aufhebung einer Betriebsstätte während der Steuerperiode	8
	431 Allgemeines	8
	432 Beispiele	9
	Beispiel 5 Aufhebung einer Betriebsstätte (Ausscheidung des Gewinnes nach Umsatz)	9
	Beispiel 6 Aufhebung der Betriebsstätte (Ausscheidung des Gewinnes nach Produktionsfaktoren)	10
44	Verlegung einer Betriebsstätte während einer Steuerperiode	11
	441 Allgemeines	11
	442 Beispiele	11

Beispiel 7	Verlegung einer Betriebsstätte	11
45	Begründung und Aufhebung einer Betriebsstätte im Verlauf einer Steuerperiode	12
46	Kauf oder Verkauf einer Kapitalanlagelienschaft während der Steuerperiode	12
461	Allgemeines	12
462	Beispiele	13
Beispiel 8	Kauf einer Kapitalanlagelienschaft	13
Beispiel 9	Verkauf einer Kapitalanlagelienschaft während der Steuerperiode	14
5	INKRAFTTRETEN	15