



## 6 Nr. 5 Steuerauscheidung juristische Personen

### 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 die Grundsätze zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung (siehe dazu Ziffer 10).

Bei den juristischen Personen ist vielfach zwischen dem Sitz und den Betriebsstätten zu unterscheiden. In solchen Fällen ist eine Aufteilung zwischen dem Sitz und den diversen Betriebsstättekantonen vorzunehmen.

Die Besteuerung der Unternehmungsliegenschaften hängt von der Art der Liegenschaften ab. Es kommt also darauf an, ob es sich um Betriebsliegenschaften oder Kapitalanlageliegenschaften, ausserkantonale Liegenschaften im Betriebsstättekanton usw. handelt (siehe dazu Ziffer 8).

### 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 juristischen Personen

#### 3.1 Hauptsteuerdomizil

Das Hauptsteuerdomizil der juristischen Personen befindet sich grundsätzlich am statutarischen Sitz der Gesellschaft. Nur in denjenigen Fällen, in denen sich am statutarischen Sitz der Gesellschaft weder die Leitung noch Geschäftseinrichtungen befinden, wo also dem Sitz nur formelle Bedeutung zukommt, ist der Ort der wirklichen Leitung massgebend.

#### Beispiel:

Die X AG hat ihren Sitz in der Gemeinde A und ist seit Jahrzehnten im Handelsregister des Kantons A eingetragen. Sie wird im Kanton A als Domizilgesellschaft besteuert. Sie unterhält in diesem Kanton jedoch keinerlei Büros oder sonstige Einrichtungen und sie ist hier auch telefonisch nicht erreichbar.

Der Verwaltungsratspräsident wohnt und arbeitet in Italien. Der Verwaltungsratsdelegierte der X AG (mit Einzelunterschrift) führt in der Gemeinde B (Kanton B) die Geschäfte der Tochtergesellschaft Y AG. In den Räumen dieser Gesellschaft werden auch die Korrespondenzen und laufenden Geschäfte der X AG geführt und Auskünfte über die steuerlich massgebenden Verhältnisse erteilt. Als Tagungsort der Verwaltungsratssitzungen und Generalversammlungen wird in den Protokollen jeweils die Gemeinde A aufgeführt. Eine dieser Sitzungen fand jedoch nachweislich in B statt.

Wo befindet sich das Hauptsteuerdomizil der X AG?

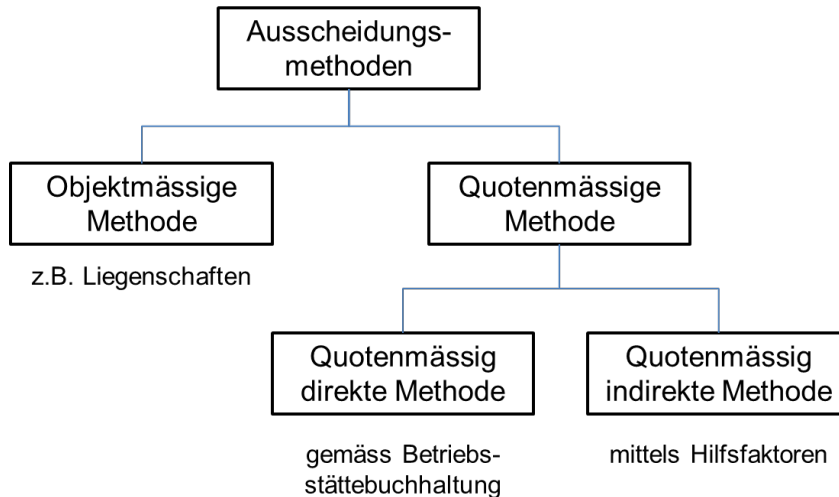
Die Steuerhoheit kommt dem Kanton B zu, wenn die Gesellschaft dort zur Erreichung ihres Zweckes in nicht unbedeutendem Umfang tätig geworden ist. Denn es genügt, dass diejenigen Handlungen, die in ihrer Gesamtheit der Erreichung des statutarischen Zwecks dienen, an einem anderen Ort als dem formellen Sitz vorgenommen werden, um an diesem Ort das Steuerdomizil zu begründen. Im vorliegenden Fall lag das Schwergewicht der Geschäftstätigkeit der Gesellschaft im Kanton B.



### 3.2 Nebensteuerdomizile

Gleich wie die natürlichen Personen können auch die juristischen Personen Nebensteuerdomizile begründen, indem sie ausserhalb des Sitzkantons Grundeigentum haben oder eine Betriebsstätte halten. Betriebsstätten gelten dabei immer als sekundäre Steuerdomizile im Verhältnis zum Hauptsteuerdomizil.

## 4. Methoden für die Steuerauscheidung



Weitere Informationen zu den Methoden für die Steuerauscheidung siehe [6 Nr. 3](#).

## 5. Vermeidung von Ausscheidungsverlusten

Das Bundesgericht hat diverse Fälle abgehandelt, wie Ausscheidungsverluste zu vermeiden sind. Die SSK hat diese Gerichtsentscheide im Kreisschreiben Nr. 27 zusammengefasst und folgende Grundsätze daraus abgeleitet:

**Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse** sind in erster Linie mit im gleichen Kanton steuerbaren Gewinnen / Erträgen zu verrechnen. Nicht im gleichen Kanton verrechenbare Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse schmälern das nach Quoten zu verteilende Betriebsergebnis.

Ein **negatives Gesamtbetriebsergebnis** haben die Kantone mit Kapitalanlageliegenschaften zu übernehmen, zuerst jene, in denen sich Betriebsstätten befinden, dann die reinen Liegenschaftskantone. Es wird im Verhältnis der in den betroffenen Kantonen steuerbaren Reingewinne verlegt.

In den Liegenschaftskantonen erfolgt die **Verrechnung mit Grundstückgewinnen**, ungeachtet, ob diese Gewinne mit der Gewinnsteuer 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.

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 auch diverse nützliche Beispiele zu diesen Grundsätzen.

## 6. 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.

Die Anlagen oder Einrichtungen müssen dem Unternehmen dauernd zur Verfügung stehen, eine bloss vorübergehende Nutzung genügt dabei nicht. Eigentum an den Anlagen und Einrichtungen ist nicht zwingend erforderlich, sie können auch nur gemietet oder gepachtet sein.

Die in dauernden Einrichtungen ausgeübte Tätigkeit muss zum eigentlichen Geschäftsbetrieb gehören, damit sie als qualitativ wesentlich bezeichnet werden kann. Dazu zählen insbesondere alle Tätigkeiten, welche der Produktion und dem Kontakt mit der Kundschaft dienen. Aber auch reine Hilfsfunktionen wie beispielsweise die Unterstützung anderer Betriebsteile fallen darunter. Eine bloss untergeordnete oder nebensächliche Tätigkeit genügt hingegen nicht.

Das Erfordernis der Zugehörigkeit der ständigen Anlagen zum Unternehmen als dessen Teil ist grundsätzlich nach zivilrechtlichen Gesichtspunkten zu beurteilen. Eine Betriebsstätte stellen nur Anlagen dar, welche nicht selbst unter eigenem Namen auftreten, sondern Bestandteil einer Unternehmung sind. Tochtergesellschaften sind demnach nicht Betriebsstätten ihrer Muttergesellschaft, sondern selbständige Steuersubjekte mit eigenem Hauptsteuerdomizil.

#### **Beispiele:**

- a) Die X AG mit Sitz im Kanton A hat von einem grösseren Unternehmen einen Auftrag erhalten. Zu diesem Zweck mietet sie für 6 Monate ein Büro im Kanton B.

Begründet die vorübergehende Miete des Büros eine Betriebsstätte?

Das Eigentum an einer Liegenschaft ist nicht notwendige Voraussetzung. Voraussetzung für das Vorliegen einer Betriebsstätte ist die Dauerhaftigkeit. Eine bloss vorübergehende Benützung genügt nicht. Es liegt damit keine Betriebsstätte vor.

- b) Die Y AG hat im Kanton C ein Büro eröffnet, das sich mit dem Marketing und der Werbung der Unternehmung, die in der ganzen Schweiz tätig ist, beschäftigen soll. Zweck der Gesellschaft ist der Verkauf von japanischen Fahrzeugen.

Handelt es sich bei diesem Büro um eine Betriebsstätte?

Als qualitativ wesentlich gilt eine Tätigkeit dann, wenn sie zum eigentlichen Geschäftsbetrieb gehört. Dabei ist nicht wesentlich, dass dieser Teil einen Gewinn abwirft. Eine Betriebsstätte kann bereits dann vorliegen, wenn sie reine Hilfsfunktionen hat, die die Tätigkeit anderer Betriebsteile unterstützen. Es darf nicht bloss eine untergeordnete Funktion haben. Dies dürfte im vorliegenden Beispiel nicht der Fall sein, so dass hier eine Betriebsstätte anzunehmen ist.

- c) Die Bauunternehmung Z AG hat ihren Sitz im Kanton D. In den umliegenden Kantonen E, F und G hat sie Zweigniederlassungen gegründet, die im Handelsregister eingetragen sind. Im Kanton E unterhält sie ein Carunternehmen, das teilweise Aufgaben des öffentlichen Verkehrs übernimmt und teilweise eigene Reisen ins Ausland anbietet.

Handelt es sich bei diesem Reisebüro um eine Betriebsstätte?

Das Vorliegen einer Betriebsstätte ist auch zu bejahen, wenn hier eine Tätigkeit ausgeübt wird, die nicht in einem direkten Zusammenhang mit der eigentlichen Tätigkeit der Bauunternehmung steht. Eine Betriebsstätte ist auch anzunehmen, wenn eine völlig andere wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wird, sofern sie nicht rechtlich verselbständigt ist. Das Carunternehmen ist also eine Betriebsstätte.



## 7. Steuerauscheidung bei interkantonalen Unternehmungen

### 7.1 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.

### 7.2 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.

Bei den juristischen Personen sind die Aktiven grundsätzlich zu den Buchwerten einzusetzen, wobei in der Praxis oft auch die Gewinnsteuerwerte (= Buchwerte plus steuerlich nicht anerkannte Abschreibungen) berücksichtigt werden.

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.

#### Beispiel:

Die X AG hat ihren Sitz im Kanton A und Betriebsstätten in den Kantonen B und C. Die den Kantonen zustehenden Quoten betragen: 50 % (Kanton A), 30 % (Kanton B) und 20 % (Kanton C).

Bei der Ermittlung des steuerbaren Gesamtgewinns bestehen aufgrund der unterschiedlichen kantonalen Bestimmungen Differenzen, so dass der Kanton A einen steuerbaren Gesamtgewinn von CHF 300'000 ermittelt, der Kanton B und der Kanton C dagegen einen Gesamtgewinn von CHF 240'000.

Wie ist die Steuerauscheidung vorzunehmen?

Der Kanton A kann 50 % vom Gewinn von CHF 300'000, d.h. CHF 150'000 besteuern, der Kanton B besteuert CHF 72'000 und der Kanton C CHF 48'000. Der satzbestimmende Gewinn für den Kanton A beträgt CHF 300'000, für die Kantone B und C dagegen CHF 240'000.

### 7.3 Kapitalausscheidung

#### 7.3.1 Grundsatz

Das Kapital ist im Verhältnis der Aktiven der Betriebsstätten aufzuteilen. In der Praxis sind für die Berechnung des Verteilerschlüssels die Buch- bzw. Gewinnsteuerwerte massgebend.

Auch der Hauptsitz wird als Betriebsstätte behandelt.

#### 7.3.2 Direkte Methode

Die Zuteilung der Aktiven erfolgt gemäss den Betriebsstättebuchhaltungen.

#### 7.3.3 Indirekte Methode

Die Rechtsprechung unterscheidet grundsätzlich drei Kategorien von Aktiven:

- Aktiven, die unmittelbar den einzelnen Betriebsstätten dienen (lokalisierte Aktiven)
  - Liegenschaften
  - Mobilien
  - Maschinen/Einrichtungen
  - Warenlager/Rohstoffe/Fabrikate



- Aktiven, die nur dem Sitz dienen (Aktiven des Sitzes)
  - Beteiligungen
  - Darlehen an Tochtergesellschaften
- Aktiven, die dem ganzen Betrieb dienen (mobile Konti)
  - Kassa
  - Debitoren
  - Wertschriften
  - Bank/Post

#### 7.3.4 Zuteilung der mobilen Konti

Die mobilen Konti werden je nach Unternehmungsart verschieden zugeteilt:

- nach Lage der lokalisierten Aktiven (Fabrikationsbetriebe)
- nach freiem Ermessen (gemischte Fabrikations- und Handelsbetriebe)
- dem Hauptsitz (Handelsunternehmungen)

### 7.4 Gewinnausscheidung

#### 7.4.1 Allgemeine Grundsätze

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

Nach der direkten Methode wird der Gesamtgewinn nur auf jene Betriebsstätten aufgeteilt, welche gemäss getrennter Buchhaltung mit Gewinn abschliessen, und zwar im Verhältnis der ausgewiesenen Gewinne dieser Betriebsstätten.

Bei der indirekten Methode kommen je nach Unternehmensart unterschiedliche Hilfsfaktoren zur Anwendung (Umsatz oder Erwerbsfaktoren). Bei bestimmten Unternehmungen können auch andere Hilfsfaktoren angewendet werden, welche der Bedeutung der Betriebsstätte besser Rechnung tragen.

#### 7.4.2 Präzipuum (Vorausanteil)

Die Quotenermittlung kann vielfach zu Ergebnissen führen, die die Tätigkeit der Verwaltung und der Zentralleitung nicht genügend berücksichtigt. In diesen Fällen ist durch Zurechnung eines Vorausanteils am Gewinn an den Hauptsitz Rechnung zu tragen. Es handelt sich dabei um einen «Korrekturfaktor». Bei dieser Zuweisung handelt es sich immer um eine Ermessensfrage.

In der Praxis wird vorwiegend bei den Handelsunternehmungen ein Vorausanteil zwischen 10 % und 20 % festgelegt. Bei einem Gesamtverlust erfolgt kein Vorausanteil am Verlust.

#### Beispiel:

Die Z AG ist eine Handelsunternehmung mit Sitz im Kanton A und Betriebsstätten in den Kantonen B und C. Dem Sitzkanton ist ein Vorausanteil von 20 % zu gewähren.

Warenaufwand	6'400'000	Warenaufwand	6'400'000
Personalaufwand	3'800'000	Warenauftrag Kanton A	5'400'000
Abschreibungen	450'000	Warenauftrag Kanton B	4'300'000
Sonstiger Betriebsaufwand	1'600'000	Warenauftrag Kanton C	2'800'000
Reingewinn	480'000	Neutraler Ertrag	230'000
	12'730'000		12'730'000



Wie ist die Steuerauscheidung vorzunehmen?

	Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
Ergebnisse	480'000			
Vorausanteil 20 %	96'000	96'000		
Nach Umsatz zu verteilen:	384'000			
- Kanton A (43.2 %)		165'888		
- Kanton B (34.4 %)			132'096	
- Kanton C (22.4 %)				86'016
Total	480'000	261'888	132'096	86'016

### 7.5 Steuerauscheidung bei verschiedenen Unternehmungen

Unternehmensart	Methode	Kapital	Gewinn	Präzipuum
<b>Handelsunternehmung</b>	grundsätzlich indirekte Methode	<ul style="list-style-type: none"> <li>• lokalisierte Aktiven nach deren Lage (z.B. Zentrallager am Hauptsteuerdomizil; Pflichtlager am Betriebsstätteort)</li> <li>• mobile Konti inkl. Beteiligungen am Hauptsitz</li> </ul>	nach Umsatz	i.d.R. 10–20 %
<b>Dienstleistungsunternehmung</b>	grundsätzlich direkte Methode	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aktiven im Verhältnis der Buchhaltungen</li> <li>• Vorschüsse an Filialen und gegenseitige Guthaben bedürfen einer speziellen Regelung, ebenso die internen Guthaben</li> </ul>	Gesamtgewinn im Verhältnis der positiven Ergebnisse auf die Betriebsstätten, welche ebenfalls einen Gewinn ausweisen	grundsätzlich 10 %
<b>Treuhandgesellschaften</b>	direkte Methode (Kapital) und indirekte Methode (Gewinn)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Aktiven im Verhältnis der Buchhaltung</li> <li>• die internen Guthaben bleiben unberücksichtigt</li> </ul>	Gewinn indirekt nach Massgabe der Honorareinnahmen	i.d.R. 10–20 %
<b>Freie Berufe</b>	meistens indirekte Methode	indirekte Methode <ul style="list-style-type: none"> <li>• angefangene Arbeiten sind zu lokalisieren</li> <li>• mobile Konti (Debitoren) an den Hauptsitz</li> </ul>	indirekte Methode <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ausscheidung i.d.R. nach Honorareinnahmen</li> <li>• gelegentlich nach Lohnsumme</li> </ul>	vom Einfluss des Hauptsitzes abhängig
<b>Fabrikationsunternehmung</b>	i.d.R. indirekte Methode	<ul style="list-style-type: none"> <li>• lokalisierte Aktiven: nach deren Lage</li> <li>• mobile Konti: keine einheitliche Regelung</li> <li>• Beteiligungen und Vorschüsse: Hauptsitz, ausser Beteiligung dient als Betriebsvermögen der Betriebsstätte</li> </ul>	Erwerbsfaktoren <ul style="list-style-type: none"> <li>• Aktiven</li> <li>• Mieten mit 6 % kapitalisiert</li> <li>• Löhne mit 10 % kapitalisiert</li> </ul>	grundsätzlich kein Vorausanteil (da Löhne der Verwaltung bereits berücksichtigt)

Folgende Kreisschreiben der Schweizerischen Steuerkonferenz befassen sich mit der Steuerauscheidung von branchenspezifischen Unternehmungen:

- KS 03 vom 18.3.1994: Interkantonale Steuerauscheidung bei Immobilien-Leasinggesellschaften (ILG)
- KS 05 vom 24.2.1995: Steuerauscheidung bei Banken
- KS 10 vom 11.3.1999: Interkantonale Steuerauscheidung «DIE POST»



- KS 21 vom 28.11.2001: Vorgehen bei Sonderfällen mit Auswirkungen auf mehreren Steuerhoheiten
- KS 23 vom 21.11.2006: Steuerauscheidung von Versicherungsgesellschaften
- KS 33 vom 06.09.2011: Besteuerung der konzessionierten Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen
- KS 12 vom 27.11.2013: Steuerpflicht der Krankenkassen nach dem Krankenversicherungsgesetz (KVG)

## 8. Geschäftsliegenschaften im interkantonalen Verhältnis

Liegenschaften können dem Geschäft als Betriebsliegenschaft, als Kapitalanlageliegenschaft oder auch als Handelsobjekt (Umlaufvermögen) dienen. 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.

### 8.1 Unternehmungen mit ausserkantonalen Liegenschaften aber ohne Betriebsstätte

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

#### 8.1.1 Ausscheidung für das Kapital

Die Aktiven werden objektmässig nach deren Lage aufgeteilt, d.h. die Liegenschaften werden dem Belegenheitskanton, die beweglichen Aktiven dem Hauptsteuerdomizil zugewiesen.

Die Schulden werden proportional, d.h. im Verhältnis der Aktiven aufgeteilt. Dazu gehören auch die geschäftsmässig begründeten Rückstellungen.

#### 8.1.2 Ertrag bzw. Gewinn

Den Liegenschaftskantonen sind die Bruttoerträge objektmässig zuzuteilen.

Die zurechenbaren Gewinnungskosten sind ebenfalls objektmässig zuzuteilen. Dazu gehören: Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten und die Abschreibungen. Abgrenzungsprobleme ergeben sich bei der Ausscheidung der Verwaltungskosten bei mehreren Liegenschaften. Es ist anzuraten, dass die Verwaltungskosten im Verhältnis der Bruttoerträge aus Liegenschaften verteilt werden. Wird die Verwaltung nicht durch Dritte vorgenommen, rechtfertigt sich ein Verwaltungskostenabzug von 5 % des Bruttoertrags.

Die Schuldzinsen sind proportional im Verhältnis der Aktiven zu verlegen.

### 8.2 Unternehmungen mit ausserkantonalen Liegenschaften und mit Betriebsstätte

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

Die Bundesgerichtspraxis behandelt Kapitalanlageliegenschaften im Sitzkanton und solche ausserhalb des Sitzkantons (z.B. in reinen Liegenschaftskantonen oder in Betriebsstättekantonen) unterschiedlich. Die Liegenschaften interkantonaler Unternehmungen werden dabei folgendermassen gegliedert:

- Kapitalanlageliegenschaften ausserhalb des Sitzkantons  
→ Objektmässige Ausscheidung (mit proportionaler Schulden- und Schuldzinsenverlegung).
- Betriebsliegenschaften sowie im Sitzkanton gelegene Kapitalanlageliegenschaften  
→ Quotenmässige Ausscheidung.

Für die Kapitalanlageliegenschaften ausserhalb des Sitzkantons ist somit zunächst der Reinertrag dieser Kapitalanlageliegenschaften aus dem Gesamtgewinn auszuscheiden und objektmässig (unter Vorbehalt der proportionalen Schulden- und Schuldzinsenverlegung) den entsprechenden Kantonen zuzuweisen. Der restliche Gewinn ist nach dem für die betreffende Unternehmungsart massgebenden Schlüssel auf den Sitzkanton und die Betriebsstättekantone aufzuteilen.



### 8.3 Übersicht

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

	Unternehmungen ohne Betriebsstätten	Interkantonale Unternehmungen	
		Kapitalanlageliegenschaften ausserhalb des Sitzkantons	Betriebsliegenschaften sowie Kapitalanlageliegenschaften im Sitzkanton
Liegenschaftsgewinn:			
Wertzuwachs	objektmässig	objektmässig	objektmässig
Buchgewinn	objektmässig	objektmässig	in Quoten
Aufwendungen	objektmässig	objektmässig	objektmässig

## 9. Interkantonale Steuerauscheidung von Gesellschaften, welche die in STAF vorgesehenen Abzüge beanspruchen

Diese Regelungen sind im Kreisschreiben 34 der SSK vom 15. Januar 2020 festgehalten.

### 9.1 Allgemeine Grundsätze

Die interkantonale Steuerauscheidung ist immer aus Sicht eines bestimmten Kantons und dessen gesetzlichen Bestimmungen vorzunehmen.

Der auf die Kantone zu verteilende Gesamtgewinn ist von jedem Kanton auf der Basis seiner gesetzlichen Bestimmungen so festzulegen, wie wenn die gesamte Geschäftstätigkeit nur in seinem Kanton stattfinden würde.

Ist die Summe der auf die Kantone verteilten Gewinne höher als der aus Sicht des Veranlagungskantons steuerbare Gewinn, liegt eine verfassungswidrige interkantonale Doppelbesteuerung vor.

### 9.2 Spezifische Grundsätze

Die Steuerauscheidung ist in drei Stufen vorzunehmen:

1. Gewinnausscheidung vor Anwendung der STAF-Ermässigungen
  - 1.1 Gewinnbestimmung nach den handelsrechtlichen Abschlüssen;
  - 1.2 Allfällige steuerliche Korrekturen inklusive Abschreibungen auf beim Zuzug aufgedeckten stillen Reserven (Ar. 61a DBG und 24c StHG);
  - 1.3 Verrechnung der Verlustvorträge;
  - 1.4 Erstellung der ersten Stufe der interkantonalen Steuerauscheidung.
2. Gewinnausscheidung nach STAF-Ermässigungen und vor Berechnung der Entlastungsbegrenzung
  - 2.1 Bestimmung der STAF-Ermässigungen:



2.1.1 Abzug für Patente und vergleichbare Rechte;

2.1.2 Zusätzlicher Abzug für Forschung und Entwicklung;

2.1.3 Abzug für Eigenfinanzierung;

2.1.4 Abschreibung auf beim Übergang zur ordentlichen Besteuerung aufgedeckten stillen Reserven einer Statusgesellschaft nach dem alten Art. 28 Abs. 2 bis 4 StHG.

2.2 Interkantonale Ausscheidung der STAF-Ermässigungen.

3. Ausscheidung der Entlastungsbegrenzung

3.1 Festlegung der Entlastungsbegrenzung nach Art. 25b StHG auf dem Gesamtgewinn der Unternehmung;

3.2 Interkantonale Ausscheidung der Entlastungsbegrenzung nach Art. 25b StHG.

Zum Veranlagungs- und Meldeverfahren zwischen den Kantonen von Ausscheidungen mit STAF-Ermässigungen vgl. nachfolgend Ziffer 10.3.

### 9.3 Beteiligungsabzug im interkantonalen Verhältnis

Dieses Thema wird in 59 Nr. 1 Ziffer 4 behandelt.

## 10. Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis

### 10.1 Änderung des Steuermizils von juristischen Personen

Gemäss Art. 22 Abs. 1 StHG ist bei einer Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung im Laufe eines Steuerjahrs von einem Kanton in einen anderen die juristische Person in beiden Kantonen für das ganze Steuerjahr steuerpflichtig. Der Gesamtgewinn der Periode wird auf die beiden Kantone aufgeteilt. In der Regel werden die steuerbaren Elemente im Verhältnis zur Dauer des in jedem betroffenen Kanton tatsächlich begründeten Sitzes zugeteilt. Ebenso werden bei einer Änderung der Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit der Gewinn und das Kapital zwischen den beteiligten Kantonen aufgeteilt.

Das Kreisschreiben 17 der SSK vom 27. November 2001 betreffend die interkantonale Steuerauscheidung für juristische Personen im Postnumerandosystem behandelt mehrere Anwendungsfälle zu Art. 22 Abs. 3 StHG bei Änderungen der Steuerpflicht im Laufe des Steuerjahrs betreffend der Spezial- oder Nebensitzdomizile.

#### Beispiel:

Die X AG hat ihren Sitz im Kanton A und eine Betriebsstätte im Kanton B. Am 1. April des Jahres n eröffnet sie im Kanton C eine Betriebsstätte. Am Ende des Steuerjahrs n verteilen sich die Aktiven auf die Kantone A, B und C zu 45 %, 35 % und 20 %. Das steuerbare Kapital beträgt CHF 420'000. Aus der Erfolgsrechnung resultiert ein Unternehmensgewinn von CHF 125'000. Nach der Zuweisung eines Vorausanteils von 20 % zu Gunsten des Sitzkantons wird der Gewinn nach dem erzielten Umsatz aufgeteilt. Für das Geschäftsjahr n verteilen sich die Umsätze auf die Kantone A, B und C zu 60 %, 30 % und 10 %.

Wie sieht die interkantonale Steuerauscheidung dieser Gesellschaft aus?

Für den Sitzkanton und die Betriebsstättekantone ist das Kapital am Ende des Steuerjahrs massgebend. Die Eröffnung einer Betriebsstätte verlangt keine Erstellung einer Zwischenbilanz. Die Steuerpflicht gilt im Sitzkanton und in den Betriebsstättekantonen während des ganzen Steuerjahrs. Allerdings ist der reduzierten Dauer der steuerlichen Anknüpfung im neuen Betriebsstättekanton entsprechend Rechnung zu tragen. Für die Besteuerung des Kapitals erfolgt demnach eine Korrektur zu Gunsten des Sitzkantons.

Aufteilung des Kapitals:

	Total	A	B	C
Steuerbares Kapital am 31.12.	420'000			



Quotenmässige Ausscheidung aufgrund der Lage der Aktiven (45 %/35 %/20 %)		189'000	147'000	84'000
Korrektur im Kanton C wegen der Eröffnung der Betriebsstätte: (84'000 / 360 x 90) zu Gunsten von A		21'000		- 21'000
Steuerbares Kapital	420'000	210'000	147'000	63'000

Aufteilung des Gewinns:

	Total	A	B	C
Unternehmensgewinn	125'000			
Zuweisung eines Vorausanteils von 20 %	25'000	25'000		
Zu verteiler Gewinn	100'000			
Quotenmässige Ausscheidung aufgrund des Umsatzes (60 %/30 %/10 %)		60'000	30'000	10'000
Steuerbarer Gewinn	125'000	85'000	30'000	10'000

## 10.2 Verlustvortrag im interkantonalen Verhältnis

Dieses Thema wird in Kreisschreiben SSK Nr. 24 vom 17. Dezember 2003, Kreisschreiben SSK Nr. 27 vom 15. März 2007 und in 57 Nr. 1 Ziffer 5 behandelt.

## 10.3 Veranlagungs- und Meldeverfahren zwischen den Kantonen bei Ausscheidungen mit STAF-Ermässigungen nach Kreisschreiben SSK Nr. 34

Bei der Erstellung der interkantonalen Ausscheidung mit STAF-Ermässigungen muss der Leaderkanton den anderen Kantonen mindestens die folgenden Angaben übermitteln:

1. Die interkantonale Gewinnausscheidung vor Anwendung der STAF-Ermässigungen;
2. Wenn ein Kanton selber die STAF-Ermässigungen anwendet, die Grundlagen, welche zur Berechnung der STAF-Ermässigungen dienen, das heisst:
  - 2.1 Der Reingewinn aus Patenten und vergleichbaren Rechten (Boxengewinn);
  - 2.2 Der Forschungs- und Entwicklungsaufwand, welcher der steuerpflichtigen Person direkt oder durch Dritte in der Schweiz entstanden ist;
  - 2.3 Die am Ende der Besteuerung nach dem alten Artikel 28 Abs. 2 bis 4 StHG bestehenden stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwertes.

## 11. Interkommunale Steuerauscheidung

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

Ertrags- und Kapitalbestandteile juristischer Personen, die gemäss den interkantonalen Zuteilungsregeln nicht in der Sitzgemeinde zu versteuern sind, sind gleichwohl dieser zuzurechnen, wenn der Anteil der anderen Gemeinde am steuerbaren Ertrag weniger als CHF 20'000 oder am steuerbaren Kapital weniger als CHF 200'000 ausmacht.

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.34 vom 15. Januar 2020 betreffend die interkantonale Steuerauscheidung von Gesellschaften, welche die in STAF vorgesehenen Abzüge beanspruchen, KS 34 SSK
- KS SSK Nr. 27 vom 15. März 2007 betreffend die Vermeidung von Ausscheidungsverlusten, KS 27 SSK
- KS SSK Nr. 24 vom 17. Dezember 2003 betreffend die Verrechnung von Vorjahresverlusten in der interkantonalen Steuerauscheidung, KS 24 SSK
- KS SSK Nr. 19 vom 31. August 2001 betreffend die Ersatzbeschaffung mit nur teilweiser Reinvestition, KS 19 SSK
- KS SSK Nr. 17 vom 27. November 2001 betreffend die interkantonale Steuerauscheidung für juristische Personen im Postnumerandosystem, KS 17 SSK