

## **Steuerausscheidung: Teilbesteuerungsverfahren bei qualifizierten Beteiligungen im Geschäftsvermögen**

### **1. Teilbesteuerungsverfahren**

Im Kanton Thurgau gilt für Erträge aus qualifizierten Beteiligungen im Geschäftsvermögen das Teilbesteuerungsverfahren. Bei der direkten Bundessteuer gilt das Teilbesteuerungsverfahren ebenfalls.

Beim Teilbesteuerungsverfahren für qualifizierte Beteiligungen im Geschäftsvermögen werden aus solchen Beteiligungen erzielte Einkünfte nach Abzug des zu-rechenbaren Aufwandes nur zu 50% besteuert (vgl. StP 20b Nr. 1).

Verschiedene Kantone wenden ebenfalls das Teilbesteuerungsverfahren an, wobei die Abzugshöhe unterschiedlich ist. Andere Kantone wenden das Teilsatzverfahren an, bei welchem die Entlastung nicht über die Bemessung, sondern über den Tarif erfolgt. Im interkantonalen Verhältnis müssen zur Vermeidung von Besteuerungskollisionen, insbesondere bei der Schulden- und Schuldzinsenverteilung, diese unterschiedlichen kantonalen Bemessungen berücksichtigt werden.

### **2. Zuteilungsgrundsätze**

#### **2.1. Allgemeines**

Das selbständige Erwerbseinkommen wird grundsätzlich dem Geschäftsort zugeteilt. In der Folge wird auch der Teilbesteuerungsabzug oder -zuschlag (bei Spartenverlust Beteiligung) dem Geschäftsort zugeteilt. Im interkantonalen und -kommunalen Verhältnis wird in einem ersten Schritt in der Steuerausscheidung das Einkommen aus selbständiger Tätigkeit vor Berücksichtigung der Teilbesteuerung eingesetzt. Erst nach Zuteilung der Reineinkünfte wird der Teilbesteuerungsabzug oder -zuschlag berücksichtigt.

Sind Betriebsstätten vorhanden, wird der Teilbesteuerungsabzug oder -zuschlag in der Regel nach Quoten (vgl. StP 2 Nr. 3) zugeteilt. Keinen Anteil am Abzug oder Zuschlag wird den Nebensteuerdomizilen zugeteilt, welche nur Einkünfte aus Kapitalanlagevermögen im Geschäftsvermögen aufweisen.

#### **2.2. Personengesellschaften**

Bei Kollektiv- und Kommanditgesellschaften wird im interkantonalen Verhältnis derjenige Teil des Betriebseinkommens dem Hauptsteuerdomizil zugeteilt, der einer angemessenen Entschädigung für die persönliche Tätigkeit entspricht (Tätigkeitsentgelt (vgl. StP 2 Nr. 15)). Im interkommunalen Verhältnis (zwischen zwei Thurgauer Gemeinden) erfolgt die gleiche Zuteilung auch bei einer Einzelfirma.

Der Ertrag aus Beteiligungen im Geschäftsvermögen als Teil des Unternehmensgewinns wird im Verhältnis Tätigkeitsentgelt zu Gewinnanteil auf Hauptsteuerdomizil und Geschäftsort aufgeteilt. Entsprechend wird auch der Teilbesteuerungsabzug oder -zuschlag verhältnismässig auf Hauptsteuerdomizil und Geschäftsort verteilt.

### 2.3. Verluste

Entsteht infolge des Teilbesteuerungsabzugs am Geschäftsort (oder Betriebsstättenort) ein Verlust, wird damit wie folgt verfahren:

- In erster Linie erfolgt die Verrechnung des Verlusts mit allfällig noch vorhandenen Einkünften einer Kapitalanlagegesellschaft im Geschäftsvermögen.
- Ein danach verbleibender Verlust wird dem Hauptsteuerdomizil zugeteilt.
- Verbleibt auch danach ein Verlust, wird dieser verhältnismässig auf diejenigen Kantone verteilt, welche noch positive Reineinkünfte aufweisen. Dabei erfolgt die Zuteilung im Verhältnis dieser Reineinkünfte.

Jeder Kanton veranlagt nach eigenem Recht (Teilbesteuerungs- oder Teilsatzverfahren). In anderen Kantonen aufgrund deren Recht entstandene Verluste werden nicht übernommen, wenn sich nach eigenem Recht kein Verlust ergibt.

### 3. Beispiele

#### 3.1. Ausscheidung bei Tätigkeitsentgelt

- Verheirateter Selbständigerwerbender, Wohnsitz Aadorf, Geschäftsort Frauenfeld
- Gesamterfolg Fr. 100 200, davon Fr. 50 200 Betriebsgewinn, Fr. 50 000 Nettobeteiligungserfolg (nach Abzug anrechenbare Aufwendungen, vgl. StP 20b Nr. 1)
- Verbuchte geschäftliche Schuldzinsen Fr. 10 000; Eigenkapitalzins Fr. 15 000
- Aktivenverhältnis: Aadorf 40%, Frauenfeld 60%

#### Einkommensausscheidung aus Sicht Kanton Thurgau

	Total	Aadorf in %	Frauenfeld	in %
Liegenschaftenertrag netto	25 000	25 000	0	
Eigenkapitalzins	15 000	0	15 000	
geschäftliche Schuldzinsen	10 000	0	10 000	
Vermögensertrag brutto	50 000	25 000	25 000	
Schuldzinsen	-25 000	-10 500 40.0	-15 000 60.0	
Selbst. Erwerbseinkommen <sup>1)</sup>	100 200	75 000	25 200	
Ausgleich Eigenkapitalzins	-15 000	0	-15 000	
Reineinkommen	110 200	90 000 81.7	12 000 18.3	
Versicherungsabzug <sup>2)</sup>	-6 200	-5 065 81.7	-1 135 18.3	
Teilbesteuerungsabzug 50% <sup>3)</sup>	-25 000	-18 725	-6 275	
Steuerbares Einkommen	79 000	66 200	12 800	

<sup>1)</sup> Zuteilung Tätigkeitsentgelt für Hauptsteuerdomizil (Höhe gemäss StP 2 Nr. 15).

Bei Einzelfirmen wird dem Hauptsteuerdomizil nur im interkommunalen Verhältnis (zwischen zwei Thurgauer Gemeinden) ein Tätigkeitsentgelt zugeteilt. Bei Kollektiv- oder Kommanditgesellschaften erfolgt die Zuteilung eines Tätigkeitsentgelts sowohl im interkommunalen als auch im interkantonalen Verhältnis.

- 2) Zuteilung Versicherungsabzug im Verhältnis Reineinkünfte.  
 3) Der Teilbesteuerungsabzug (50% von Fr. 50 000) wird erst nach Zuteilung der Einkünfte im Verhältnis Tätigkeitsentgelt zu restlichem Betriebserfolg zugeteilt.

### 3.2. Teilbesteuerung ohne Verlust am Geschäftsort

- Verheirateter Selbständigerwerbender, Wohnsitz/Geschäftsort Kanton Thurgau
- Gesamterfolg Fr. 228 000, davon Fr. 168 000 Nettobeteiligungserfolg (nach Abzug anrechenbare Aufwendungen, vgl. StP 20b Nr. 1)
- Verbuchte geschäftliche Schuldzinsen Fr. 78 000; Eigenkapitalzins Fr. 12 000
- Liegenschaftenbesitz in den Kantonen St. Gallen und Graubünden; Aktivenverhältnis: Thurgau 75%, Graubünden 10%, St. Gallen 15%

#### Einkommensausscheidung aus Sicht Kanton Thurgau

	Total	TG in %	GR in %	SG in %
Liegenschaftenertrag netto	64 000	0	28 000	36 000
Eigenkapitalzins	12 000	12 000	0	0
geschäftliche Schuldzinsen	78 000	78 000	0	0
Vermögensertrag brutto	154 000	90 000	28 000	36 000
Schuldzinsen	-130 000	-97 500 75.0	-13 000 10.0	-19 500 15.0
Umlage Schuldzinsen <sup>1)</sup>	0	7 500	-3 000	-4 500
Selbst. Erwerbseinkommen <sup>2)</sup>	228 000	228 000	0	0
Ausgleich Eigenkapitalzins	-12 000	-12 000	0	0
Reineinkommen	240 000	216 000 90.0	12 000 5.0	12 000 5.0
Versicherungsabzug	-6 200	-5 580 90.0	-310 5.0	-310 5.0
Teilbesteuerungsabzug 50% <sup>3)</sup>	-84 000	-84 000	0	0
Steuerbares Einkommen	149 800	126 400	11 700	11 700

- <sup>1)</sup> Umlage Schuldzinsenüberschuss gemäss Aktivenverhältnis der Nebensteuerdomizile mit positivem Vermögensertrag.  
<sup>2)</sup> In der Steuerausscheidung wird in einem ersten Schritt das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit vor Berücksichtigung der Teilbesteuerung eingesetzt.  
<sup>3)</sup> Der Teilbesteuerungsabzug (50% von Fr. 168 000) wird erst nach Zuteilung der Einkünfte und übrigen Abzüge dem Hauptsteuerdomizil zugeteilt.

### 3.3. Teilbesteuerung ergibt Verlust am Geschäftsort

- Verheirateter Selbständigerwerbender, Wohnsitz/Geschäftsort Kanton St. Gallen
- Liegenschaften im Privatvermögen in den Kantonen Graubünden und Thurgau
- Aktivenverhältnis: St. Gallen 60%, Graubünden 20%, Thurgau 20%
- Gesamterfolg Betrieb Fr. 50 200: Fr. 29 800 Betriebsverlust und Fr. 80 000 Nettobeteiligungserfolg (nach Abzug anrechenbare Aufwendungen, vgl. StP 20b Nr. 1)
- Verbuchte geschäftliche Schuldzinsen Fr. 10 000; Eigenkapitalzins Fr. 15 000

**Einkommensausscheidung  
aus Sicht Kanton Thurgau**

	Total	SG in %	GR in %	TG in %			
Liegenschaftenertrag netto	65 000	0	20 000	45 000			
Eigenkapitalzins	15 000	15 000	0	0			
geschäftliche Schuldzinsen	10 000	10 000	0	0			
Vermögensertrag brutto	90 000	25 000	20 000	45 000			
Schuldzinsen	-50 000	-30 000	60.0	-10 000	20.0		
Umlage Schuldzinsen	0	5 000	-2 500	50.0	-2 500	50.0	
Selbst. Erwerbseinkommen <sup>1)</sup>	50 200	50 200	0	0			
Ausgleich Eigenkapitalzins	-15 000	-15 000	0	0			
Reineinkommen	75 200	35 200	46.8	7 500	10.0	32 500	43.2
Versicherungsabzug	-6 200	-2 902	46.8	-620	10.0	-2 678	43.2
Teilbesteuerungsabzug 50% <sup>2)</sup>	-40 000	-40 000					
Ausgleich Teilbesteuerung <sup>3)</sup>	0	7 702		-1 440	18.7	-6 262	81.3
Steuerbares Einkommen	29 000	0		5 400		23 600	

<sup>1)</sup> In der Steuerausscheidung wird in einem ersten Schritt das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit vor Berücksichtigung Teilbesteuerungsabzug eingesetzt.

<sup>2)</sup> In Veranlagung und Steuerausscheidung des Kantons Thurgau wird der nach eigenem Recht geltende Abzug von 50% angewandt. Der Abzug (50% von Fr. 80 000) wird dem Geschäftsort erst nach Zuteilung der Einkünfte und übrigen Abzüge zugeteilt.

<sup>3)</sup> Der aufgrund des Teilbesteuerungsabzugs entstandene Verlust am Geschäftsort wird im Verhältnis der Reineinkünfte auf die beiden Nebensteuerdomizile Graubünden und Thurgau verteilt.

**3.4. Teilbesteuerung ergibt Verlust am Geschäftsort**

- Verheirateter Selbständigerwerbender, Wohnsitz/Geschäftsort Kanton St. Gallen
- Kanton Graubünden: Kapitalanlageliegenschaft im Geschäftsvermögen
- Liegenschaft im Privatvermögen im Kanton Thurgau
- Aktivenverhältnis: St. Gallen 60%, Graubünden 20%, Thurgau 20%
- Gesamterfolg Betrieb Fr. 70 200: Fr. 29 800 Betriebsverlust, Fr. 20 000 Nettoerfolg Kapitalanlageliegenschaft im Geschäftsvermögen in Graubünden sowie Fr. 80 000 Nettobeteiligungserfolg (nach Abzug anrechenbare Aufwendungen)
- Verbuchte geschäftliche Schuldzinsen Fr. 10 000; Eigenkapitalzins Fr. 15 000 (kein Eigenkapitalzins auf Kapitalanlageliegenschaft)

**Einkommensausscheidung  
aus Sicht Kanton Thurgau**

	Total	SG in %	GR in %	TG in %
Liegenschaftenertrag netto	65 000	0	20 000	45 000
Eigenkapitalzins	15 000	15 000	0	0
geschäftliche Schuldzinsen	10 000	10 000	0	0
Vermögensertrag brutto	90 000	25 000	20 000	45 000

<b>Einkommensausscheidung aus Sicht Kanton Thurgau</b>	<b>Total</b>	<b>SG in %</b>	<b>GR in %</b>	<b>TG in %</b>			
Vermögensertrag brutto	90 000	25 000	20 000	45 000			
Schuldzinsen	-50 000	-30 000	60.0	-10 000	20.0		
Umlage Schuldzinsen	0	5 000	-2 500	50.0	-2 500	50.0	
Selbst. Erwerbseinkommen <sup>1)</sup>	50 200	50 200	0	0			
Ausgleich Eigenkapitalzins	-15 000	-15 000	0	0			
Reineinkommen	75 200	35 200	46.8	7 500	10.0	32 500	43.2
Versicherungsabzug	-6 200	-2 902	46.8	-620	10.0	-2 678	43.2
Teilbesteuerungsabzug 50% <sup>2)</sup>	-40 000	-40 000					
Ausgleich Teilbesteuerung <sup>3)</sup>	0	7 702	-6 880	-822			
Steuerbares Einkommen	29 000	0	0	29 000			

<sup>1)</sup> In der Steuerauscheidung wird in einem ersten Schritt das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit vor Berücksichtigung Teilbesteuerungsabzug eingesetzt.

<sup>2)</sup> In Veranlagung und Steuerauscheidung des Kantons Thurgau wird der nach eigenem Recht geltende Abzug von 50% angewandt.

Der Abzug (50% von Fr. 80 000) wird dem Geschäftsort erst nach Zuteilung der Einkünfte und übrigen Abzüge zugeteilt.

<sup>3)</sup> Im Kanton Graubünden sind noch (geschäftliche) Einkünfte aus der Kapitalanlage-Liegenschaft vorhanden. Daher wird der aufgrund des Teilbesteuerungsabzugs entstandene Verlust am Geschäftsort zuerst dem Kanton Graubünden zugeteilt.

Der verbleibende Verlust muss vom Nebensteuerdomizil (Liegenschaft im Privatvermögen) im Kanton Thurgau übernommen werden.

### 3.5. Spartenverlust Beteiligung

- Verheirateter Selbständigerwerbender, Wohnsitz/Geschäftsort Kanton Thurgau, Betriebsstätte Kanton St. Gallen (Quote 75% TG, 25% SG)
- Gesamterfolg Betrieb Fr. 60 200: Fr. 160 200 Betriebsgewinn, Fr. 100 000 Spartenverlust Beteiligung (davon Fr. 8 000 Finanzierungs- und Verwaltungsaufwand)
- Verbuchte geschäftliche Schuldzinsen Fr. 10 000; Eigenkapitalzins Fr. 12 000
- Liegenschaft im Privatvermögen im Kanton Thurgau, St. Gallen und Graubünden
- Aktivenverhältnis: Thurgau 65%, St. Gallen 30%, Graubünden 5%

<b>Einkommensausscheidung aus Sicht Kanton Thurgau</b>	<b>Total</b>	<b>TG in %</b>	<b>SG in %</b>	<b>GR in %</b>
Liegenschaftenertrag netto	30 000	30 000	4 500	-4 500
Wertschriftenertrag	20 000	20 000	0	0
Eigenkapitalzins	12 000	9 000	3 000	0
geschäftliche Schuldzinsen	10 000	7 500	2 500	0
Vermögensertrag brutto	72 000	66 500	10 000	-4 500

<b>Einkommensausscheidung aus Sicht Kanton Thurgau</b>	<b>Total</b>	<b>TG in %</b>		<b>SG in %</b>		<b>GR in %</b>	
Vermögensertrag brutto	72 000	66 500		10 000		-4 500	
Schuldzinsen	-50 000	-32 500	65.0	-15 000	30.0	-2 500	5.0
Umlage Schuldzinsen	0	-7 500		5 000		2 500	
Aufwandüberschuss	0	-2 500		0		-2 500	
Selbst. Erwerbseinkommen	60 200	45 150		15 050		0	
Ausgleich Eigenkapitalzins	-12 000	-9 000		-3 000		0	
Reineinkommen	70 200	58 150	82.8	12 050	17.2	0	43.2
Versicherungsabzug	-6 200	-5 134	82.8	-1 066	17.2		
Teilbesteuerungszuschlag <sup>1)</sup>	46 000	34 500	75.0	11 500	25.0		
Steuerbares Einkommen	110 000	87 500		22 500			

<sup>1)</sup> Der Finanzierungs- und Verwaltungsaufwand von Fr. 8 000 kann steuerlich voll geltend gemacht werden, weshalb dafür keine Aufrechnung erfolgt.

Der übrige Spartenverlust (z.B. infolge Wertberichtigung/Abschreibung etc.) kann steuerlich nur zu 50% (von Fr. 100 000 – Fr. 8 000) geltend gemacht werden.

Es erfolgt eine Aufrechnung von Fr. 46 000, welche nach Quoten auf Geschäftsort und Betriebsstätte aufgeteilt wird.