

Steuerausscheidung: Geschäftsgewinn und -vermögen Selbständigerwerbender

1. Allgemeines

Die Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit in ständigen Anlagen und Einrichtungen ausserhalb des Hauptsteuerdomizils begründet am Geschäftsort ein sekundäres Steuerdomizil. Die Geschäftseinkünfte und die zugehörigen Gewinnungskosten werden, mit Ausnahme der Schuldzinsen (vgl. Ziff. 7) und vorbehältlich von Betriebsstätten, grundsätzlich dem Kanton des Geschäftsortes zugeteilt.

Bei der daher zwischen den konkurrenzierenden Steuerdomizilen vorzunehmenden Steuerausscheidung bestehen unterschiedliche Zuteilungsregeln für Einzelfirmen ohne Betriebsstätten, Einzelfirmen mit Betriebsstätten und Personengesellschaften.

2. Einzelfirma

Das Geschäftseinkommen und -vermögen aus selbständiger Erwerbstätigkeit ist, vorbehältlich von Betriebsstätten, gesamthaft am Geschäftsort steuerbar.

Im interkantonalen Verhältnis ist das gesamte Geschäftseinkommen am Geschäftsort steuerbar. Dagegen erhält im interkommunalen Verhältnis (zwischen zwei Thurgauer Gemeinden) das Hauptsteuerdomizil ein Tätigkeitsentgelt (vgl. StP 2 Nr. 15).

3. Betriebsstätten

Breibt eine Unternehmung ausserhalb des Kantons ihres Hauptsteuerdomizils bzw. Geschäftsortes eine oder mehrere Betriebsstätten, gilt sie als interkantonale Unternehmung. Nach den Grundsätzen des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts werden in einem solchen Fall der Gesamtgewinn und das Gesamtvermögen der Unternehmung quotenmässig auf die Betriebsstättekantone aufgeteilt.

Die Methoden zur Quotenermittlung der Betriebsstätten von interkantonalen Unternehmungen sind in der Steuerpraxis unter StP 2 Nr. 22 ausführlich beschrieben.

4. Personengesellschaften

Personengesellschaften (Kollektiv- und Kommanditgesellschaften) sind als solche nicht steuerpflichtig. Sie verfügen daher auch nicht über ein eigenes Hauptsteuerdomizil. Gewinne und Vermögen daraus werden anteilmässig dem Einkommen und Vermögen der Inhaber zugerechnet. Sie sind an den für diese Personen massgebenden Steuerdomizilen steuerbar.

Die Zuteilungsregeln bei der Steuerausscheidung von Personengesellschaften im interkantonalen Verhältnis sind in der Steuerpraxis unter StP 2 Nr. 14 beschrieben.

5. Grundstücke

5.1. Kapitalanlageliegenschaften

Einzelfirmen und Personengesellschaften ohne ausserkantonale Betriebsstätten besitzen ausserhalb des Sitzkantons ausschliesslich Kapitalanlageliegenschaften.

In diesen Fällen werden die üblichen Regeln der Steuerausscheidung für Liegenschaften natürlicher Personen angewandt (vgl. StP 2 Nr. 6).

Bei interkantonalen Einzelfirmen und Personengesellschaften werden Kapitalanlageliegenschaften sowie der Bruttoertrag und die Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten daraus objektmässig ausgeschieden. Die Schuldzinsen werden, ausgenommen bei Kollektiv- und Kommanditgesellschaften (vgl. StP 2 Nr. 14 Ziff. 3), nach Lage der Aktiven ausgeschieden.

5.2. Betriebsliegenschaften

Betriebsliegenschaften werden lokalisiert sowie Aufwand und Ertrag aus diesen Liegenschaften quotenmässig ausgeschieden (vgl. StP 2 Nr. 18).

5.3. Veräusserungsgewinne

Die Behandlung von Veräusserungsgewinnen von Grundstücken im Geschäftsvermögen ist in der Steuerpraxis unter StP 2 Nr. 20 beschrieben.

6. Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse

6.1. Grundsatz

Geschäftsbetriebsverluste werden in erster Linie mit Erträgen und Gewinnen aus Kapitalanlageliegenschaften des Geschäftsvermögens verrechnet. Ein danach verbleibender Gewinnungskostenüberschuss wird dem Hauptsteuerdomizil zu Lasten des steuerbaren Einkommens zugeteilt.

Veräusserungsverluste und Gewinnungskostenüberschüsse aus Kapitalanlageliegenschaften des Geschäftsvermögens werden in erster Linie mit dem Geschäftseinkommen verrechnet. Verbleibt trotz Verrechnung mit dem Geschäftseinkommen und mit anderen dem Belegenheitskanton zugeteilten Erträgen ein Aufwandüberschuss, wird dieser mit den am Hauptsteuerdomizil steuerbaren Einkünften verrechnet.

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

Die Verrechnung von Verlusten mit Grundstücksgewinnen des Geschäftsvermögens erfolgt im interkantonalen Verhältnis ungeachtet ob diese Gewinne mit der Einkommens- oder der Grundstückgewinnsteuer erfasst werden (vgl. StP 2 Nr. 20).

Mangels gesetzlicher Grundlage ist im interkommunalen Verhältnis (zwischen zwei Thurgauer Gemeinden) dagegen keine Verrechnung von Betriebsverlusten mit Gewinnen, welche der Grundstückgewinnsteuer unterstehen, möglich (StP 134 Nr. 1).

Eine Verrechnung von Verlusten und Gewinnungskostenüberschüssen mit Grundstücksgewinnen 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 diese zurück.

Bezüglich der Behandlung von Verlusten und Gewinnungskostenüberschüssen im internationalen Verhältnis sind die Ausführungen in der Weisung StP 2 Nr. 27 sinngemäss anzuwenden.

6.2. Beispiel Geschäftsverlust Einzelfirma

Das Hauptsteuerdomizil der verheirateten Steuerpflichtigen befindet sich im Kanton Thurgau. Aufgrund einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Kanton Zürich begründet das Ehepaar dort (am Geschäftsort) ein Spezialsteuerdomizil.

Das Ehepaar besitzt private Liegenschaften in den Kantonen Appenzell Innerrhoden, St. Gallen und Graubünden. Die im Kanton St. Gallen gehaltene Liegenschaft wird mit einem Grundstücksgewinn von Fr. 50 000 verkauft.

Aktivenverhältnis		TG	ZH	AI	GR	SG
Verhältnis in %		10%	25%	15%	20%	30%
Ausscheidung Einkommen (in Fr. 1 000)	Total	TG	ZH	AI	GR	SG
Wertschriftenertrag	4	4	0	0	0	0
Liegenschaftenertrag (netto)	80	0	0	50	-10	40
Fremd- und Eigenkapitalzins ¹⁾	0	0	0	0	0	0
Vermögensertrag	84	4	0	50	-10	40
Schuldzinsen (1. Verlegung)	-40	-4	-10	-6	-8	-12
Vermögensertrag nach 1. Verlegung	44	0	-10	44	-18	28
Schuldzinsen (2. Verlegung)	0	0	10	-6	8	-12
Vermögensertrag nach 2. Verlegung	44	0	0	38	-10	16
Unselbständiger Erwerb Ehefrau	33	33	0	0	0	0
Selbständiges Erwerbseinkommen	-90	0	-90	0	0	0
Gewinnungskostenüberschuss ²⁾	0	-10	0	0	10	0
Übernahme Verlust ²⁾	0	-23	23	0	0	0
Reineinkommen	-13	0	-67	38	0	16
Ausgleich ³⁾	0	0	54	-38	0	-16
Reineinkommen nach Ausgleich ⁴⁾	-13	0	-13	0	0	0

¹⁾ Die Unternehmung arbeitet mit Verlust, weshalb kein Eigenkapitalzins berücksichtigt wird (HÖHN/MÄUSLI, § 22 Rz 13d).

²⁾ Gewinnungskostenüberschüsse und Geschäftsverluste sind in erster Linie von dem am Hauptsteuerdomizil steuerbaren Einkommen in Abzug zu bringen.

³⁾ Die am Hauptsteuerdomizil nicht mit Einkommen verrechenbaren Geschäftsverluste werden von den Liegenschaftskantonen im Verhältnis der dort steuerbaren Reineinkommen übernommen.

⁴⁾ Das negative Einkommen kann nicht mit dem Grundstücksgewinn der im Privatvermögen gehaltenen Liegenschaft im Kanton St. Gallen verrechnet werden. Der verrechenbare Verlustvortrag aus selbständiger Tätigkeit beträgt Fr. 13 000.

6.3. Beispiel Verlust aus Kollektivgesellschaft

Das Hauptsteuerdomizil des Ehepaars befindet sich im Kanton Thurgau. Es besitzt private Liegenschaften in den Kantonen Graubünden, St. Gallen und Zürich. Der Ehemann ist Teilhaber an einer Kollektivgesellschaft mit Sitz im Kanton Zürich.

Aktivenverhältnis		TG	ZH	GR	SG
Verhältnis (ohne Kollektivgesellschaft) in %		50%	20%	20%	10%
Ausscheidung Einkommen (in Fr. 1 000)	Total	TG	ZH	GR	SG
Wertschriftenertrag	33	33	0	0	0
Liegenschaftenertrag (netto)	172	17	40	20	95
Vermögensertrag	205	50	40	20	95
Schuldzinsen (ohne Kollektivgesellschaft)	-50	-25	-10	-10	-5
Vermögensertrag nach Schuldzinsen	155	25	30	10	90
Nebenerwerb Ehemann	20	20	0	0	0
Selbständiges Erwerbseinkommen	-95	-95	0	0	0
Reineinkommen (vor Verlust Kollektivges.)	80	-50	30	10	90
Verlust Kollektivgesellschaft (Anteil)	-50	0	-50	0	0
Übernahme durch Hauptsteuerdomizil ¹⁾	0	-20	20	0	0
Reineinkommen vor Ausgleich	30	-70	0	10	90
Ausgleich ²⁾	0	70	0	-7	-63
Reineinkommen nach Ausgleich	30	0	0	3	27

¹⁾ Ein Anteil des Teilhabers am Verlust der Kollektivgesellschaft muss primär vom Kanton des Hauptsteuerdomizils übernommen werden (HÖHN/MÄUSLI, § 22 Rz 23).

²⁾ Die am Hauptsteuerdomizil nicht mit Einkommen verrechenbaren Verlustanteile aus der Kollektivgesellschaft werden von den Liegenschaftskantonen im Verhältnis der dort steuerbaren Reineinkommen übernommen.

6.4. Beispiel Gewinnungskostenüberschuss Liegenschaft

Das Hauptsteuerdomizil des Steuerpflichtigen befindet sich im Kanton Thurgau. Aufgrund einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Kanton Zürich begründet er dort (am Geschäftsort) ein Spezialsteuerdomizil. Er besitzt private Liegenschaften in den Kantonen Graubünden, St. Gallen und Appenzell Innerrhoden.

Aktivenverhältnis		TG	ZH	AI	GR	SG
Verhältnis in %		10%	25%	15%	20%	30%
Ausscheidung Einkommen (in Fr. 1 000)	Total	TG	ZH	AI	GR	SG
Wertschriftenertrag	10	10	0	0	0	0
Liegenschaftenertrag (netto)	10	0	0	-60	27	43
Fremd- und Eigenkapitalzins ¹⁾	4	0	4	0	0	0
Vermögensertrag	24	10	4	-60	27	43
Schuldzinsen (1. Verlegung)	-40	-4	-10	-6	-8	-12
Vermögensertrag nach 1. Verlegung	-16	6	-6	-66	19	31
Schuldzinsen (2. Verlegung)	0	-2	6	6	-4	-6
Vermögensertrag nach 2. Verlegung	-16	4	0	-60	15	25

Fortsetzung:

Ausscheidung Einkommen (in Fr. 1 000)	Total	TG	ZH	AI	GR	SG
Vermögensertrag nach 2. Verlegung	-16	4	0	-60	15	25
Selbständiges Erwerbseinkommen ²⁾	40	0	40	0	0	0
Gewinnungskostenüberschuss ³⁾	0	-60	0	60	0	0
Reineinkommen	24	-56	40	0	15	25
1. Ausgleich ⁴⁾	0	40	-40	0	0	0
Reineinkommen nach 1. Ausgleich	24	-16	0	0	15	25
2. Ausgleich ⁴⁾	0	16	0	0	-6	-10
Reineinkommen nach 2. Ausgleich	24	0	0	0	9	15

¹⁾ Der Geschäftskanton muss Schuldzinsen bis maximal der Summe aus der Zusammenrechnung der für das Geschäft aufgewendeten Schuldzinsen und des Zinses für das investierte Eigenkapital übernehmen (vgl. HÖHN/MÄUSLI, § 22 Rz 13c).

²⁾ Selbständiges Erwerbseinkommen abzüglich Fremd- und Eigenkapitalzins.

³⁾ Der Gewinnungskostenüberschuss einer ausserkantonalen Liegenschaft ist in erster Linie vom Hauptsteuerdomizil zu übernehmen (vgl. HÖHN/MÄUSLI, § 19 Rz 25).

⁴⁾ Am Hauptsteuerdomizil nicht verrechenbare Aufwandüberschüsse sind vorerst auf die Kantone der Geschäftsorte und Betriebsstätten zu verlegen und erst anschliessend auf die Liegenschaftskantone. Die Zuteilung erfolgt jeweils im Verhältnis der dort steuerbaren Reineinkommen.

6.5. Verlustvorträge

Die Steuerauscheidung von Verlustvorträgen bei interkantonalen Unternehmungen natürlicher Personen erfolgt sinngemäss wie bei den juristischen Personen (vgl. StP 2 Nr. 23).

7. Schulden und Schuldzinsen

Schulden und Schuldzinsen im interkantonalen Recht werden nach dem Verhältnis der Aktiven auf die beteiligten Kantone aufgeteilt. Dies gilt sowohl für die privaten als auch für die geschäftlichen Schulden und Schuldzinsen.

Davon ausgenommen sind die Geschäftsschulden und Schuldzinsen einer Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft (vgl. StP 2 Nr. 10); diese werden objektmässig zugeteilt.

8. Tätigkeitsentgelt

Die Zuteilung von Tätigkeitsentgelten bei Kollektiv- und Kommanditgesellschaften im interkantonalen Verhältnis und bei Einzelfirmen im interkommunalen Verhältnis (zwischen zwei Thurgauer Gemeinden) ist in der Steuerpraxis unter StP 2 Nr. 15 beschrieben.

9. Teilbesteuerungs- und Halbsteuersatzverfahren

Die Anwendung des Teilbesteuerungsverfahrens (ab Steuerperiode 2011) sowie des Halbsteuersatzverfahrens (bis Steuerperiode 2010) bei Erträgen aus qualifizierenden Beteiligungen im Geschäftsvermögen ist in der Steuerpraxis unter StP 2 Nr. 17 beschrieben.