Kanton Zug

Steuerbuch

Steuerbuch

Inhalt

5	**Erläuterungen zu § 5 - Interkantonale Steuerausscheidung natürliche Personen**	3
5.1	Grundsätzliches zur Interkantonalen Steuerausscheidung natürliche Personen	3
5.2	Zuteilungsnormen	3
5.2.1	Besteuerungsrecht für die einzelnen Einkommens- und Vermögensteile	3
5.2.2	Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit	3
5.2.3	Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit	3
5.2.4	Bewegliches Vermögen und dessen Erträge	3
5.2.5	Unbewegliches Vermögen und dessen Erträge	4
5.2.6	Übrige Einkünfte	4
5.2.7	Erbschaften und Schenkungen	4
5.3	Steuerausscheidungsnormen allgemein	4
5.3.1	Aufteilung der Einkommens- und Vermögensteile	4
5.3.2	Gewinnungskosten	4
5.3.3	Schulden und Schuldzinsen	4
5.3.4	Übrige Abzüge	4
5.3.5	Bewertung der Aktiven	5
5.3.6	Beispiel: Steuerausscheidung mit Kanton Zug als Hauptsteuerdomizil (unbeschränkte ganzjährige Steuerpflicht) und Kanton Aargau als Liegenschaftskanton	5
5.4	Steuerausscheidungsnormen bei Geschäftsbetrieben im Besonderen	6
5.4.1	Grundsätzliches zu Steuerausscheidungsnormen bei Geschäftsbetrieben	6
5.4.2	Ausscheidungsnormen bei interkantonalen Unternehmungen	6
5.4.3	Steuerausscheidungsnormen bei Kollektiv- und Kommanditgesellschaften	7
5.4.3.1	Allgemeines zu Steuerausscheidungsnormen bei Kollektiv- und Kommanditgesellschaften	7
5.4.3.2	Teilhaber von Kollektiv- und Kommanditgesellschaften	7
5.4.3.3	Aufteilung des Sondervermögens	7
5.4.3.4	Einkommen der Kollektiv- und Kommanditgesellschafter	7
5.4.3.5	Arbeitsentgelt	7
5.5	Aufwandüberschüsse	8
5.5.1	Gewinnungskostenüberschüsse	8
5.5.1.1	Gewinnungskostenüberschuss aus einer ausserkantonalen Liegenschaft	8
5.5.1.2	Gewinnungskostenüberschuss des Geschäftes	8
5.5.2	Schuldzinsenüberschüsse	8
5.5.2.1	Grundsätzliches zu Schuldzinsenüberschüssen	8
5.5.2.2	Gesamtschuldzinsenüberschuss	9
5.5.2.3	Eigenkapitalzins des Geschäftes	9
5.5.3	Beispiel: Gewinnungskostenüberschuss Liegenschaftskanton sowie Gesamtschuldzinsüberschuss, mit Kanton Zug als Hauptsteuerdomizil, Kanton Schwyz als Geschäftsort sowie Kanton Luzern als Liegenschaftskanton	9
5.6	Verlustverrechnung/Übernahme von Verlustvorträgen Selbständigerwerbender bei Kantonswechsel	10
5.7	Behandlung von Auslandverlusten	10
5.8	Behandlung von Unternehmensliegenschaften im interkantonalen Steuerrecht	10
5.9	Ausscheidung bei interkantonalen Liegeschaftenhändlern und Generalbauunternehmern	12

5 Erläuterungen zu § 5 - Interkantonale Steuerausscheidung natürliche Personen

5.1 Grundsätzliches zur Interkantonalen Steuerausscheidung natürliche Personen

Bei interkantonalen Sachverhalten sind zuerst jeweils die Haupt- und Nebensteuerdomizile zu bestimmen. Dabei befindet sich das Hauptsteuerdomizil einer steuerpflichtigen Person dort, wo ihre unbeschränkte Steuerpflicht besteht infolge Wohnsitz oder Aufenthalt. Nebensteuerdomizile (Liegenschaftsort, Geschäftsort und Betriebsstätte) werden durch eine wirtschaftliche Zugehörigkeit (beschränkte Steuerpflicht) zu anderen Kantonen begründet. Anschliessend ist eine Zuteilung der Steuerobjekte auf die einzelnen Kantone gemäss den geltenden **Zuteilungsnormen** vorzunehmen. Die **Steuerausscheidungsnormen** geben dann Auskunft darüber, wie die Verteilung im Einzelnen vorzunehmen ist.

Änderungen von Nebensteuerdomizilen, sei es durch Begründung, Aufhebung oder wesentliche strukturelle Änderung, werden nachfolgend nicht berücksichtigt.

5.2 Zuteilungsnormen

5.2.1 Besteuerungsrecht für die einzelnen Einkommens- und Vermögensteile

Die nachstehenden Zuteilungsnormen definieren, welches Recht zur Besteuerung der einzelnen Einkommens- und Vermögensbestandteile welchen Kantonen bei kollidierenden Besteuerungsansprüchen zusteht. Wie die Aufteilung der Einkommens- und Vermögensbestandteile zu erfolgen hat, wird durch die Normen über die Steuerausscheidung definiert. (Siehe Pkt. 5.3 [1])

5.2.2 Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit

Die Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (Ausnahme «leitende Stellung») sind immer am Hauptsteuerdomizil steuerbar. Für das interkantonale Steuerrecht ist dabei die Abgrenzung zur selbständigen Erwerbstätigkeit bedeutsam, wobei nicht allein auf die zivilrechtliche Ausgestaltung, sondern auch auf die gesamten Umstände des Einzelfalles abzustellen ist.

5.2.3 Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit

Sowohl das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit als auch das Geschäftsvermögen eines Einzelunternehmers oder einer freiberuflich tätigen Person wird am Geschäftsort besteuert. Gleiches gilt für Beteiligungen an einfachen oder stillen Gesellschaften. Sämtliche Einkünfte aus dem Geschäft (Zins, Gewinnanteil und das so genannte Arbeitsentgelt) sowie das Geschäftsvermögen sind ohne Ausnahme am Geschäftsort der Gesellschaft steuerbar. Liegt jedoch eine kaufmännische Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft vor, so sind das Vermögen wie auch der Beteiligungsertrag von solchen Gesellschaften (Kapitalzinsen, Gewinnanteile) durch den Gesellschafter am Sitz der Gesellschaft zu versteuern. Das so genannte Arbeitsentgelt hingegen ist analog zum unselbständigen Erwerbseinkommen am Hauptsteuerdomizil steuerbar.
Betreffend Festsetzung des Arbeitsentgeltes wird auf die Regelung zwischen einer Anzahl von Kantonen - u.a. auch Zug - über die Festsetzung von Tätigkeitsentgelt bei Teilhabern von Personengesellschaften verwiesen (siehe Pkt. 5.4[2]). Falls neben dem Geschäftsort noch Betriebsstätten bestehen, muss zwischen den beteiligten Kantonen eine Aufteilung der Steuerfaktoren vorgenommen werden. Gemäss § 5 Abs. 4 StG ist aber bei interkommunalen Steuerausscheidungen das Geschäftseinkommen aus einer ausserhalb der Wohnsitzgemeinde gelegenen Einzelunternehmung oder einfachen Gesellschaft hälftig zwischen Wohn- und Geschäftsort aufzuteilen.

5.2.4 Bewegliches Vermögen und dessen Erträge

Das **bewegliche Privatvermögen** sowie dessen Erträge sind am Hauptsteuerdomizil des Eigentümers; Vermögen und Ertrag aus Nutzniessung sind am Hauptsteuerdomizil des Nutzniessers steuerbar. Das **bewegliche Geschäftsvermögen** ist am Geschäftsort steuerbar.

---

[1] Siehe Seite 4
[2] Siehe Seite 6

5.2.5 Unbewegliches Vermögen und dessen Erträge

Das **unbewegliche Privatvermögen** und dessen Ertrag sowie private Veräusserungsgewinne daraus sind ausnahmslos am Belegenheitsort steuerbar. Gleiches gilt bei so genannten wirtschaftlichen Handänderungen.
Bei **unbeweglichem Geschäftsvermögen** muss zwischen Betriebs- und Kapitalanlageliegenschaften unterschieden werden. Siehe dazu Abschnitt «Behandlung der Unternehmensliegenschaften im interkantonalen Steuerrecht». (siehe Pkt. 5.8[3])

5.2.6 Übrige Einkünfte

Diese sind grundsätzliche am Hauptsteuerdomizil steuerbar.

5.2.7 Erbschaften und Schenkungen

Unentgeltliche Zuwendungen von Todes wegen oder unter Lebenden sind grundsätzlich am letzten Wohnsitz des Erblassers bzw. am Wohnsitz des Schenkers oder der Schenkerin steuerbar. Eine Ausnahme gilt für das unbewegliche Vermögen, welches unabhängig vom Wohnsitz der verfügenden Person am Ort der Belegenheit steuerbar ist.

5.3 Steuerausscheidungsnormen allgemein

5.3.1 Aufteilung der Einkommens- und Vermögensteile

Die Steuerausscheidungsnormen bestimmen, wie die einzelnen Einkommens- und Vermögensbestandteile sowie die dazugehörenden Abzüge auf die Steuerdomizile verteilt werden.

Für die natürlichen Personen wird die Steuerausscheidung im Wesentlichen nach der objektmässigen Methode vorgenommen, d.h. dass die einzelnen Einkommens- und Vermögensbestandteile jeweils als Ganzes dem berechtigten Steuerdomizil zur Besteuerung zugewiesen werden.
Zuerst werden die **positiven Elemente** (Vermögensbestandteile, Einkünfte) gemäss den Zuteilungsnormen zugewiesen. Alsdann werden die **negativen Elemente** wie Gewinnungskosten, Schulden, Schuldzinsen und andere Abzüge zugewiesen.

5.3.2 Gewinnungskosten

Die **Gewinnungskosten - ohne Schuldzinsen** - sind definitionsgemäss stets einer bestimmten Einkunftsart zurechenbar und werden daher objektmässig der betreffenden Einkunftsart und damit dem steuerberechtigten Kanton zugewiesen. Zu denen vom Erwerbseinkommen abziehbaren Gewinnungskosten gehören auch die Beiträge an die berufliche Vorsorge (2. Säule sowie Säule 3a) sowie an die AHV. Die Verteilung der ordentlichen sowie auch der zusätzlich geleisteten Einkäufe für die berufliche Vorsorge erfolgt im Verhältnis der den einzelnen Kantonen zugeteilten Erwerbseinkommen.

5.3.3 Schulden und Schuldzinsen

Schulden und Schuldzinsen (sowohl private als auch geschäftliche) werden in erster Linie quotenmässig proportional im Verhältnis der Aktiven auf die beteiligten Steuerdomizile verteilt. Als zweite Regel gilt, dass Schuldzinsen zuerst auf den Vermögensertrag zu verlegen sind. Sollte der einem Steuerdomizil zugewiesene Schuldzinsenanteil den an diesem Steuerdomizil steuerbaren Vermögensertrag übersteigen, so ist dieser Überschuss von den verbleibenden Kantonen zu tragen, solange diese noch steuerbare Vermögenserträge aufweisen. Als Vermögensertrag gilt auch ein kalkulatorischer Eigenkapitalzins auf dem investierten Geschäftsvermögen.

5.3.4 Übrige Abzüge

Die **übrigen Abzüge** (Sonderabzüge, Sozialabzüge) werden ebenfalls nach Quoten verlegt, und zwar proportional im Verhältnis des in den jeweiligen Kantonen steuerbaren Reineinkommens bzw. -vermögens. Die Höhe der zu gewährenden Abzüge wird dabei immer aus Sicht des veranlagenden

[3] Siehe Seite 10

Kantons bestimmt. Von diesen gemäss kantonalem Recht zu gewährenden Abzügen müssen die Kantone die auf sie entfallende Quote übernehmen.

5.3.5 Bewertung der Aktiven

Der Anspruch des Steuerpflichtigen auf Abzug sämtlicher Schulden und Schuldzinsen verlangt im interkantonalen Verhältnis für die nach Lage der Aktiven vorzunehmende Schulden- und Schuldzinsverlegung, dass die Bewertung der innerkantonalen wie auch der ausserkantonalen Vermögensobjekte durch die beteiligten Kantone nach übereinstimmenden Regeln erfolgt. Andernfalls könnte es sein, dass nicht sämtliche Schulden und Schuldzinsen verlegt werden. Deshalb sind die Liegenschaften für die Schulden- und Schuldzinsverlegung gemäss den Repartitionswerten zu bewerten.

5.3.6 Beispiel: Steuerausscheidung mit Kanton Zug als Hauptsteuerdomizil (unbeschränkte ganzjährige Steuerpflicht) und Kanton Aargau als Liegenschaftskanton

Vermögen per 31.12.202	**Total**	**Kanton ZG**	**Kanton AG**
	Fr.	Fr.	Fr.
Liegenschaft: Kant. Steuerwert	500’000.–		500’000.–
Repartitionswert nach DGB (AG 120 %)	600’000.–		600’000.–
Privatvermögen	200’000.–	200’000.–	
Total Aktiven	800’000.–	200’000.–	600’000.–
In %	100 %	25 %	75 %
Schulden	(300’000.–)	(75’000.–)	(225’000.–)
Zwischentotal	500’000.–	125’000.–	375’000.–
In %	100 %	25 %	75 %
Steuerfreibetrag	(160’000.–)	(40’000.–)	(120’000.–)
Elimination Differenz auf Liegenschaften	(100’000.–)	0	(100’000.–)
Steuerbares Vermögen	**240’000.–**	**85’000.–**	**155’000.–**

Einkommen per 2002	**Total**	**Kanton ZG**	**Kanton AG**
	Fr.	Fr.	Fr.
Liegeschaftsertrag brutto	30’000.–		30’000.–
Liegeschaftsunterhalt	(6’000.–)		(6’000.–)
Wertschriftenertrag privat	7’000.–	7’000.–	
Vermögensertrag vor Schuldzinsen	31’000.–	7’000.–	24’000.–
Schuldzinsen	(16’000.–)	(4’000.–)	(12’000.–)
In % der Aktiven	100 %	25 %	75 %
Vermögensertrag nach Schuldzinsen	15’000.–	3’000.–	12’000.–
Unselbständiges Erwerbseinkommen	80’000.–	80’000.–	
Berufsauslagen	(6’000.–)	(6’000.–)	

Vorsorgebeiträge	(4’000.–)	(4’000.–)	
Reineinkommen	85’000.–	73’000.–	12’000.–
In %	100 %	85,88 %	14,12 %
Sozialabzüge	(17’000.–)	(14’600.–)	(2’400.–)
Steuerbares Einkommen	**68’000.–**	**58’400.–**	**9’600.–**

5.4 Steuerausscheidungsnormen bei Geschäftsbetrieben im Besonderen

5.4.1 Grundsätzliches zu Steuerausscheidungsnormen bei Geschäftsbetrieben

Es gelten grundsätzlich die gleichen allgemeinen Steuerausscheidungsregeln wie unter Pkt. 5.3 beschrieben.
Für die Ermittlung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit ist das Ergebnis der in die Steuerperiode fallenden Geschäftsabschlüsse massgebend. Ebenso bestimmt sich das steuerbare Geschäftsvermögen nach dem Eigenkapital am Ende des in der Steuerperiode abgeschlossenen Geschäftsjahres.

Beim Reingewinn gemäss Erfolgsrechnung sind die geschäftlichen Schuldzinsen aufzurechnen und zusammen mit den privaten Schuldzinsen proportional nach Lage der Aktiven zu verteilen. Andererseits sind die geschäftlichen Vermögenserträge vom Reingewinn abzuzählen und dem Geschäftsort separat zuzuweisen als geschäftliche Vermögenserträge.

Die Gewinn- und Vermögensanteile an kaufmännischen Kollektiv- und Kommanditgesellschaften bilden ein Sondervermögen, welches nicht in die proportionale Schulden- und Schuldzinsenverlegung miteinbezogen wird. Das Sondervermögen ist separat auf die verschieden Steuerdomizile der Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft aufzuteilen. Bei Kommanditgesellschaften ist die Kommandite Gesellschaftskapital und daher am Gesellschaftssitz steuerbar. Nicht im Handelsregister als Kommandite aufgeführte Geschäftseinlagen eines Kommanditärs werden als Darlehen qualifiziert und sind als solche am Hauptsteuerdomizil steuerbar.

5.4.2 Ausscheidungsnormen bei interkantonalen Unternehmungen

Als «interkantonale Unternehmung» gilt eine Unternehmung, welche ausserhalb des Kantons ihres Hauptsteuerdomizils bzw. Geschäftsortes eine oder mehrere Betriebsstätten betreibt. Für die interkantonale Unternehmung sind stets der Gesamtgewinn sowie das Gesamtkapital nach Quoten auf die Betriebsstättenkantone und den Hauptsitzkanton aufzuteilen. Diese Aufteilung kann mittels der so genannten direkten Methode (Bestimmung der Quoten auf Grund der Buchhaltungen der einzelnen Betriebsstätten) oder gemäss der so genannten indirekten Methode (Bestimmung der Quoten nach Hilfsfaktoren wie Lage der Aktiven bzw. Umsatz pro Betriebsstätte) vorgenommen werden. Der direkten Methode ist grundsätzlich der Vorrang zu geben, falls getrennte Buchhaltungen für jede Betriebsstätte und den Hauptsitz vorliegen. Bildet die vorliegende Quotenermittlung die wirtschaftliche Bedeutung des Hauptsitzes bzw. der Zentralleitung zu wenig ab, so kann durch die Zuweisung eines Vorausanteils (Präzipuum) am Gewinn zugunsten des Hauptsitzes diesem Umstand Rechnung getragen werden. Dem Vorausanteil kommt somit die Bedeutung eines Korrekturfaktors zu.

5.4.3 Steuerausscheidungsnormen bei Kollektiv- und Kommanditgesellschaften

5.4.3.1 Allgemeines zu Steuerausscheidungsnormen bei Kollektiv- und Kommanditgesellschaften

Bei Kollektiv- und Kommanditgesellschaften ist für die Steuerausscheidung zu klären, ob es sich um eine kaufmännische oder nichtkaufmännische Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft handelt.

Kaufmännischer Natur sind jene Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, welche ein Handels-, Fabrikations- oder ein anderes nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe (OR 552) betreiben und mit ihrem Betrieb nach aussen in Erscheinung treten.

Nichtkaufmännische Kollektiv- und Kommanditgesellschaften sind Gesellschaften, deren Tätigkeit sich in der blossen Vermögensverwaltung erschöpft. Am Geschäftssitz sind zudem keine Einrichtungen und Anlagen vorhanden. Auch wenn das Vermögen beträchtlich ist, begründen die Gesellschafter am Geschäftsdomizil kein Spezialsteuerdomizil.
Das bedeutet, dass die einzelnen Gesellschafter die Einkommens- und Vermögenswerte am Wohnsitz zu versteuern haben, vorausgesetzt die Gesellschaft besitzt keine Liegenschaft. Diese würde ein Spezialdomizil begründen.

5.4.3.2 Teilhaber von Kollektiv- und Kommanditgesellschaften

Der Anteil am Geschäftsvermögen und -gewinn stellt ein Sondervermögen und -einkommen dar. In der Regel besitzen die Gesellschafter aber noch übriges Privatvermögen und Privateinkommen. Für das übrige Einkommen und Vermögen gelten die allgemeinen Ausscheidungsregeln.

5.4.3.3 Aufteilung des Sondervermögens

Das Sondervermögen und -einkommen ist gemäss den Regeln für interkantonale Unternehmungen und Unternehmungsliegenschaften auf den Geschäftsort, deren Betriebstätten und Liegenschaftsorte aufzuteilen. Die Geschäftsaktiven ausserhalb des Sitzkantons werden nach den allgemeinen Regeln über die Zuweisung der Aktiven interkantonalen Unternehmungen verlegt. Die Passiven werden proportional nach den Aktiven verteilt. Danach erfolgt die Aufteilung des Vermögens der Kollektiv- und Kommanditgesellschaft anteilsmässig auf die verschiedenen Steuerdomiziele der Gesellschaft.
Der Kapitalanteil des Gesellschafters wird netto in die Steuerausscheidung eingesetzt. Das übrige Vermögen (Privat oder Geschäft) wird bei der Aufteilung der Kollektive- und Kommanditgesellschaft nicht berücksichtigt.

5.4.3.4 Einkommen der Kollektiv- und Kommanditgesellschafter

Das Einkommen der Kollektiv- und Kommanditgesellschaft setzt sich aus den Anteilen von Gewinn, Kapitalzins und Arbeitsentgelt zusammen. Das Arbeitsentgelt wird dem Wohnsitzkanton zugeteilt. Das Sondereinkommen (Gewinn und Kapitalzins) wird gemäss den Regeln für interkantonale Unternehmungen und Unternehmungsliegenschaften auf den Geschäftsort, die Betriebstätte und Geschäftsliegenschaft aufgeteilt. Das anteilige Sondereinkommen des Gesellschafters wird anteilsmässig in die Steuerausscheidung eingesetzt.

5.4.3.5 Arbeitsentgelt

Für die Festlegung des Arbeitsentgeltes, welches dem Wohnsitzkanton zugewiesen wird, gilt für die Deutschschweizerkantone folgende Schema:

Einkommen der Teilhaber aus Gesellschaftsverhältnis	Arbeitsentgelt am Hauptsteuerdomizil setzt aktive Mitarbeit voraus
bis Fr. 29’999.–	100 %
ab Fr. 30’000.–	30’000.–
ab Fr. 40’000.–	36’000.–
ab Fr. 50’000.–	40’000.–
ab Fr. 80’000.–	60’000.–
ab Fr. 100’000.–	75’000.–
ab Fr. 150’000.–	90’000.–
ab Fr. 200’000.–	108’000.–
ab Fr. 300’000.–	126’000.–
ab Fr. 400’000.–	153’000.–
ab Fr. 500’000.– und mehr	180’000.–

5.5 Aufwandüberschüsse

Aufwandüberschüsse lassen sich gliedern in Gewinnungskosten- und Schuldzinsenüberschüsse.

5.5.1 Gewinnungskostenüberschüsse

5.5.1.1 Gewinnungskostenüberschuss aus einer ausserkantonalen Liegenschaft

Diese sind zuerst mit den weiteren Einkünften des Liegenschaftskantons zu verrechnen. Verbleibende Gewinnungskostenüberschüsse sind vom Hauptsteuerdomizil (Wohnsitzkanton) zu übernehmen, sofern am Hauptsteuerdomizil ausreichend verrechenbare Einkünfte vorhanden sind. Falls nicht, müssen allfällige weitere Liegenschaftskantone die verbleibenden Gewinnungskosten übernehmen (Schlechterstellungsverbot). Die Übernahme der Gewinnungskostenüberschüsse durch die anderen Liegenschaftskantone erfolgt im Verhältnis der Nettoeinkünfte.

5.5.1.2 Gewinnungskostenüberschuss des Geschäftes

Diese sind in erster Linie ebenfalls vom Hauptsteuerdomizil (Wohnsitzkanton) zu übernehmen, soweit am Hauptsteuerdomizil ausreichend verrechenbare Einkünfte vorhanden sind.
Umgekehrt muss der Geschäftsortkanton einen am Hauptsteuerdomizil resultierenden Gewinnungskostenüberschuss voll übernehmen, soweit am Geschäftsortkanton ausreichend verrechenbare Einkünfte vorhanden sind. Falls nicht sämtliche Gewinnungskostenüberschüsse am Hauptsteuerdomizil und am Geschäftsortkanton verrechnet werden können, müssen allfällige weitere Liegenschaftskantone die verbleibenden Gewinnungskosten übernehmen (Schlechterstellungsverbot). Die Übernahme der Gewinnungskostenüberschüsse durch die anderen Liegenschaftskantone erfolgt im Verhältnis der Nettoeinkünfte.

5.5.2 Schuldzinsenüberschüsse

5.5.2.1 Grundsätzliches zu Schuldzinsenüberschüssen

1. Grundsatz: Die Schuldzinsen sind proportional im Verhältnis der Aktiven zu verlegen.

2. Grundsatz: Übersteigt der Schuldzinsenanteil im Hauptsteuerdomizil oder in einem Nebensteuerdomizil den Nettovermögensertrag, haben weitere Schuldzinsenverlegungen auf die diejenigen Steuerdomizile zu erfolgen, welche noch Nettovermögenserträge ausweisen.

Die Schuldzinsenverlegungen finden solange statt, bis sämtliche Schuldzinsen auf Nettovermögenserträge verlegt sind. Die Schuldzinsenverlegung hat immer proportional im Verhältnis zu

den Aktiven auf jene Steuerdomizile zu erfolgen, welche noch Nettovermögenserträge ausweisen. Ein allenfalls noch verbleibender Rest nicht gedeckter Schuldzinsen (Gesamtschuldzinsenüberschuss) ist vom Hauptsteuerdomizil zu tragen, sofern ausschliesslich das Hauptsteuerdomizil übriges Einkommen ausweist.

5.5.2.2 Gesamtschuldzinsenüberschuss

Ein Gesamtschuldzinsenüberschuss (Überschuss der Schuldzinsen über die gesamten Nettoeinkünfte aus Vermögen) ist auf die Steuerdomizile zu verteilen, welche noch übriges Einkommen ausweisen.

Der Geschäftsort einer Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft muss den Gesamtschuldzinsenüberschuss erst dann übernehmen, wenn das übrige Einkommen an den übrigen Steuerdomizilen zur Deckung nicht ausreicht (Schlechterstellungsverbot).

5.5.2.3 Eigenkapitalzins des Geschäftes

Für die Bestimmung der Grenze, bis zu welcher die Schuldzinsen vom Vermögensertrag abziehbar sind, ist auch der im Erwerbseinkommen eines Selbständigerwerbenden enthaltene Ertrag des im Geschäft investierten Eigenkapitals zu berücksichtigen. Dieser Eigenkapitalzins wird gemäss bisheriger Praxis in Analogie zu den für die Sozialversicherung (insbesondere AHV) geltende Regelung festgesetzt (Art. 128 Abs. 2 AHVV). Demzufolge hat der Geschäftsortkanton mindestens bis zur Höhe des Eigenkapitalzinses (sowie allfällig weiterer Vermögenserträge) Schuldzinsen zu übernehmen. Bei negativem Eigenkapital entfällt die Berücksichtigung eines Eigenkapitals. Die vorgängig beschriebene Regelung entspricht der geltenden Praxis des Kantons Zug.

5.5.3 Beispiel: Gewinnungskostenüberschuss Liegenschaftskanton sowie Gesamtschuldzinsüberschuss, mit Kanton Zug als Hauptsteuerdomizil, Kanton Schwyz als Geschäftsort sowie Kanton Luzern als Liegenschaftskanton

	Total	**Kanton ZG**	**Kanton SZ**	**Kanton LU**
	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.
Total Aktiven	700’000.–	400’000.–	200’000.–	100’000.–
In %	100 %	57,14 %	28,57 %	14,29 %

Einkommen 2002	**Total**	**Kanton ZG**	**Kanton SZ**	**Kanton LU**
	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.
Liegenschaftsertrag brutto	12’000.–			12’000.–
Liegenschaftsunterhalt	(17’000.–)			(17’000.–)
Wertschriftenertrag privat	6’000.–	6’000.–		
Geschäftlicher Vermögensertrag	1’000.–		1’000.–	
Zinsen auf investiertem Kapital in der Höhe von Fr. 10’000.– (Zinsfuss 5 %)	500.–		500.–	
Netto Vermögensertrag	2’500.–	6’000.–	1’500.–	(5’000.–)
Umlage Gewinnungskostenüberschuss Liegenschaftskanton		(5’000.–)		5’000.–

Private und geschäftliche Schuldzinsen	(8’000.–)	(4’571.–)	(2’285.–)	(1’144.–)
In % der Aktiven	100 %	57,14 %	28,57 %	14,29 %
Nettovermögen nach Abzug der Zinsen	(5’500.–)	(3’751.–)	(785.–)	(1’144.–)
Umlage Schuldzinsüberschuss Liegenschaftskanton bei Vorliegen eines Gesamtschuldzinsüberschusses		(229.–)	(915.–)	1’144.–
% übrige Einkünfte	100 %	20 %	80 %	0 %
Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit Einzelfirma	120’000.–		120’000.–	
Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit	30’000.–	30’000.–		
Nettoeinkommen	144’500.–	26’200.–	118’300.–	0

5.6 Verlustverrechnung/Übernahme von Verlustvorträgen Selbständigerwerbender bei Kantonswechsel

Die Verlustverrechnung bei natürlichen Personen ist in § 28 StG bzw. in Art. 31 DBG geregelt. Gemäss Art. 10 Abs. 4 StHG müssen Verluste bei einem interkantonalen Umzug vom Zuzugskanton im Rahmen der 7-jährigen Verlustverrechungsperiode übernommen werden.

5.7 Behandlung von Auslandverlusten

Bei unbeschränkter persönlicher Steuerpflicht im Kanton Zug sind für die Steuerausscheidung sämtliche Auslandsverluste - abgesehen von einer Ausnahme - lediglich satzbestimmend zu berücksichtigen (§ 5 Abs. 3 StG sowie Art. 6 Abs. 3 DBG).
Lediglich für den Fall von ausländischen Betriebsstätten besteht eine Ausnahmeregelung. Wenn ein schweizerisches Unternehmen Verluste aus einer ausländischen Betriebsstätte mit inländischen Gewinnen verrechnet hat, aber innerhalb der folgenden sieben Jahre aus dieser Betriebsstätte Gewinne verzeichnet, so ist im Ausmass der im Betriebsstättestaat verrechenbaren Gewinne eine Revision der ursprünglichen Veranlagung vorzunehmen. Die Verluste aus dieser Betriebsstätte werden in diesem Fall in der Schweiz nachträglich nur satzbestimmend berücksichtigt.
Steuerpflichtige Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz entrichten bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit zum Kanton Zug die Steuern mindestens zu dem Steuersatz, der dem im Kanton erzielten Einkommen und dem im Kanton gelegenen Vermögen entspricht (§ 6 Abs. 2 StG sowie Art. 6 Abs. 2 DBG). Bei lediglich wirtschaftlicher Zugehörigkeit entfällt somit eine satzbestimmende Berücksichtigung von Auslandsverlusten.

5.8 Behandlung von Unternehmensliegenschaften im interkantonalen Steuerrecht

Bei Unternehmensliegenschaften ist auf Grund der unterschiedlichen steuerlichen Behandlung zu unterscheiden zwischen:

- Unternehmungen ohne Betriebsstätten
- Interkantonalen Unternehmungen (d.h. Unternehmungen mit Betriebsstätten ausserhalb des Sitzkantons). Bei diesen ist weiter zu unterscheiden zwischen Kapitalanlageliegenschaften ausserhalb des Sitzkantons einerseits und den übrigen Liegenschaften andererseits (Betriebsliegenschaften und Kapitalanlageliegenschaften im Sitzkanton)

1. **Unternehmungen ohne Betriebsstätten** können ausserhalb des Sitzkantons lediglich Kapitalanlageliegenschaften besitzen. Die Ausscheidung zwischen dem Geschäftsort sowie dem

Liegenschaftskanton erfolgt in diesen Fällen wie bei den Privatliegenschaften objektmässig mit proportionaler Schulden- und Schuldzinsenverlegung.

2. **Kapitalanlageliegenschaften ausserhalb des Sitzkantons** (interkantonale Unternehmung) begründen ein Spezialsteuerdomizil des Grundeigentums selbst dann, wenn sich im gleichen Kanton eine Betriebsstätte befindet. Daher erfolgt die Ausscheidung nach den gleichen Grundsätzen wie bei Privatliegenschaften, d.h. objektmässig mit proportionaler Schulden- und Schuldzinsenverlegung.
3. **Betriebsliegenschaften und Kapitalanlageliegenschaften im Sitzkanton** (interkantonale Unternehmung) werden in die quotenmässige Steuerausscheidung für Gewinn und Kapital der betreffenden Unternehmung einbezogen. Lediglich bei Veräusserungsgewinnen wird dem Belegenheitskanton vorweg der Wertzuwachsgewinn zur ausschliesslichen Besteuerung zugewiesen. Soweit der realisierte Gewinn auch einen Buchgewinn (wieder eingebrachte Abschreibungen) enthält, fällt dieser den Regeln für die übrigen Erträge folgend in die quotenmässige Ausscheidung.

Überblick über die Behandlung der Unternehmensliegenschaften im interkantonalen Steuerrecht (aus: Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Aufl., § 28 N 9, S. 498).

	Unternehmungen ohne Betriebstätten	Interkantonale Unternehmung	
		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 (Akt.)	proportional (Akt.)	in Quoten
Liegenschaftsgewinn			
Wertzuwachs	objektmässig	objektmässig	objektmässig
Buchgewinn	objektmässig	objektmässig	in Quoten
Aufwendungen	objektmässig	objektmässig	objektmässig

* in:
- reinen Liegenschaftskanton
- Betriebsstättekanton

** im:
- Sitzkanton
- Betriebstättekantonen

5.9 Ausscheidung bei interkantonalen Liegeschaftenhändlern und Generalbauunternehmern

Generell gilt, dass auch bei interkantonalen Liegenschaftenhändlern und Generalbauunternehmern die geschäftlichen Schuldzinsen proportional nach Lage der Aktiven verteilt werden.

Das Bundesgericht hat im Zusammenhang mit der interkantonalen Doppelbesteuerung seine Rechtsprechung zum Abzug von Schuldzinsen beim gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel geändert (BGE 2P.84/2006). Zwar soll der Kanton, in dem die Liegenschaft liegt, deren Erträge und Gewinne weiterhin allein besteuern. Er muss aber auf die Situation des Steuerpflichtigen und dessen wirtschaftliche Leistungsfähigkeit Rücksicht nehmen und allenfalls den in anderen Kantonen aufgelaufenen Geschäftsverlust mit dem Grundstückgewinn verrechnen. Es soll sichergestellt werden, dass im interkantonalen Verhältnis sämtliche Schuldzinsen abgezogen werden können. Als sachgerechte und praktikable Lösung hiefür bietet es sich für das Bundesgericht an, «das allgemeine (quotenmässige) System des Abzugs der Schuldzinsen proportional zu den Aktiven auf die Gesamtheit der Schuldzinsen auszuweiten, also einschliesslich derjenigen auf den Geschäftsaktiven der Liegenschaftenhändler». Übersteigt dabei der von einem Kanton zu übernehmende Schuldzinsanteil den anfallenden Vermögensertrag, so ist dieser Schuldzinsenüberschuss durch die übrigen Kantone mit einem Netto-Vermögensertrag zu übernehmen. Für den Fall dass kein solcher Nettoertrag vorhanden ist, so ist der Schuldzinsenüberschuss auf das übrige Einkommen zu verlegen.