

Beteiligungsabzug und Schlechterstellungsverbot (Diskriminierungsverbot) im interkantonalen Steuerrecht

BGE 138 I 297 (25.7.2012) i. S. Fédération X. gegen Service des contributions du canton de Neuchâtel und Kantonales Steueramt Zürich¹

Dr. oec. HSG Richard W. Allemann



*Dr. oec. HSG Richard W. Allemann, LL.M., Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, Lehrbeauftragter für Steuerrecht an der Universität St.Gallen, Partner Schaufelberger & van Hoboken, Zollikon
r.allemann@svh.ch*

Inhalt

1 Sachverhalt	56	4.4 Beteiligungsabzug und Schlechterstellungsverbot	65
2 Rechtsfrage	56	4.4.1 Kapitalunternehmen mit Kapitalanlageliegenschaft	65
3 Erwägungen des Bundesgerichts	56	4.4.1.1 Urteilssachverhalt	65
4 Besprechung	57	4.4.1.2 Grenzfall	65
4.1 Zum Beteiligungsabzug	58	4.4.2 Interkantonale Kapitalunternehmen mit Liegenschaften	66
4.2 Beteiligungen, Beteiligungsertrag und Beteiligungsabzug bei interkantonalen Kapitalunternehmen	58	4.4.2.1 Quotenmässige Zuteilung des Beteiligungsertrags	66
4.2.1 Kapitalausscheidung	58	4.4.2.2 Objektmässige Zuteilung des Beteiligungsertrags	66
4.2.2 Gewinnausscheidung	58	4.5 Mögliche künftige Anwendungsfälle des Schlechterstellungsverbots bzw. Verbots der Überbesteuerung des Reingewinns	67
4.2.2.1 Direkte Methode	59	4.5.1 Minimalsteuer juristischer Personen auf Liegenschaften	67
4.2.2.2 Indirekte Methode	59	4.5.2 Weitere Fälle?	67
4.2.2.3 Verrechnung von Verlustvorträgen	59	4.6 Fazit und Würdigung	68
4.2.3 Kapitalanlageliegenschaften und Veräusserung von Betriebsliegenschaften	60	Literatur	68
4.3 Das Schlechterstellungsverbot (Diskriminierungsverbot)	60	Berichte und Sammelwerke	69
4.3.1 Verfassungsmässiger Hintergrund	60	Rechtsquellen	70
4.3.2 Gegenstand	61	Praxisanweisungen	70
4.3.3 Vermeidung von Ausscheidungsverlusten bzw. Verbot der Überbesteuerung des Reingewinns	62		
4.3.3.1 Leiturteil	63		
4.3.3.2 Weitere Urteile	63		
4.3.3.3 Innerkantonaler Sachverhalt	64		
4.3.4 Verlustverrechnung bei Zuzug	64		
4.3.5 Keine Schlechterstellung von ausserkantonalen Liegenschaftenhändlern	65		

¹ Ausführliche Fassung des Urteils: 2C_482/2011; auch in StR 2012, 750, publiziert.

1 Sachverhalt

X. ist ein Genossenschaftsbund (féderation) mit Sitz im Kanton Zürich. X. ist Eigentümer von zwei Liegenschaften im Kanton Neuenburg mit einem Katasterschätzwert von zusammen CHF 57,3 Mio.,² welche er hauptsächlich an die Genossenschaft X.1³ mit Sitz im Kanton Neuenburg vermietet, ohne dort selbst eine Geschäftstätigkeit auszuüben; X.1 ist Mitglied des Genossenschaftsbunds X. Ferner hält X. Beteiligungen an Tochtergesellschaften, aus denen ihm Beteiligungserträge zufließen.⁴

Das Hauptsteuerdomizil von X. befindet sich im Kanton Zürich. Unstrittig vor Bundesgericht ist, dass sich im Kanton Neuenburg ein Nebensteuerdomizil von X. qua Kapitalanlageliegenschaften befindet.⁵ Weitere Nebensteuerdomizile bestehen nicht. X. deklariert für das Steuerjahr 2004 einen steuerbaren Gesamtgewinn von CHF 56,1 Mio. (und ein steuerbares Gesamtkapital von CHF 1591 Mio.). Der Nettobeteiligungsertrag von X. beträgt CHF 75,3 Mio.⁶ Der Kanton Zürich erhebt keine Gewinnsteuer, weil der Nettobeteiligungsertrag (CHF 75,3 Mio. / CHF 56,1 Mio. =) 134 % des Gesamtgewinns beträgt.

Der Kanton Neuenburg veranlagt für das gleiche Steuerjahr einen steuerbaren Liegenschaftsertrag von CHF 2,47 Mio. und will darauf eine kantonale und kommunale Gewinnsteuer von zusammen CHF 494 000 erheben, was das neuenburgische Tribunal fiscal und das Tribunal cantonal (Cour de droit public) als Vorinstanzen geschützt haben.⁷

2 Rechtsfrage

Im vorliegenden Fall stellt sich folgende Rechtsfrage: Muss der Kanton Neuenburg auf dem steuerbaren Liegenschaftsertrag den Beteiligungsabzug gewähren? Dies hätte zur Folge, dass (auch) der Kanton Neuenburg keine Gewinnsteuer erheben dürfte.

Die kantonalen Steuerverwaltungen Neuenburg und Zürich (unterstützt von der ESTV) machen geltend, Neuen-

burg sei ein Spezialsteuerdomizil, das dem Kanton ein ausschliessliches Besteuerungsrecht für den Liegenschaftsertrag zuweise. Dieser enthalte keinen Beteiligungsertrag, und es liege auch kein Ausscheidungsverlust vor, weshalb die Besteuerung gerechtfertigt sei.

X. macht eine Verletzung von Art. 127 Abs. 2 BV (Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit) und Art. 127 Abs. 3 BV (Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung) geltend. Insbes. sei das Schlechterstellungsverbot verletzt: Wäre X. ausschliesslich im Kanton Neuenburg steuerpflichtig, würde der Beteiligungsabzug über 100 % betragen, und es wäre keine Gewinnsteuer geschuldet.

3 Erwägungen des Bundesgerichts

E 2: Das Bundesgericht ruft zunächst den Inhalt von Art. 28 Abs. 1 StHG (Beteiligungsabzug) in Erinnerung und stellt fest, dass die einschlägigen Bestimmungen in den Steuergesetzen der Kantone Neuenburg und Zürich Art. 28 Abs. 1 StHG und Art. 69 f. DBG entsprächen. Der Gesetzgeber habe die Nettoertragsmethode mit indirekter Befreiung vorgesehen. Wenn der Beteiligungsabzug über 100 % betrage, sei der überschüssende Teil verloren, weil es – im Unterschied zum Verlustvortrag – keinen Vortrag auf spätere Steuerperioden gebe. In der Steuerperiode 2004 betrage der Beteiligungsabzug von X. 134 %, weshalb der Kanton Zürich keine Gewinnsteuer erhebe, was unbestritten sei. Der Kanton Neuenburg wolle einen Ertrag von CHF 2,47 Mio. aus Kapitalanlageliegenschaften besteuern, was eine Gewinnsteuer von insgesamt CHF 494 000 zur Folge hätte.

E 3: X. stütze sich auf Art. 127 Abs. 2 und 3 BV und rüge eine Verletzung des Schlechterstellungsverbots und des Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit durch den Kanton Neuenburg. Art. 127 Abs. 3 Satz 1 enthalte das Verbot der aktuellen und der virtuellen Doppelbesteuerung. Ferner habe das Bundesgericht aus dieser Bestimmung das Schlechterstellungsverbot abgeleitet. Nach diesem Prinzip dürfe ein Kanton ohne objektiven Grund einen Steuerpflichtigen nicht deshalb anders oder stärker besteuern, weil er auch in einem anderen Kanton der Besteuerung unterliegt. Das Schlechterstellungsverbot sei insbes. dann verletzt, wenn mehrere Kantone zusammen mehr als den gesamten Reingewinn besteuern. Wenn sich der Sitz von X. im Kanton Neuenburg befände, würde der Beteiligungsabzug 126 % (= CHF 75,3 Mio. / 58,6 Mio.) betragen und X. keine Gewinnsteuer schulden. X. solle somit CHF 494 000 Gewinnsteuer bezahlen, nur weil X. nicht ausschliesslich im Kanton Neuenburg steuerpflichtig sei.

2 Alle Zahlen gerundet.

3 Im Urteil gleich zu Beginn etwas kurz als «société X.» bezeichnet.

4 Dividenden aus und/oder Kapitalgewinne auf massgebenden Beteiligungen.

5 Vor der Vorinstanz hatte X. noch geltend gemacht, er übe vermittlels seines Mitglieds X.1 indirekt eine Geschäftstätigkeit in den Liegenschaften aus, weshalb Betriebsliegenschaften vorlägen. Dieser Standpunkt drang aber zu Recht nicht durch.

6 Wie aus der Ermittlung des Beteiligungsabzugs im Urteil hervorgeht, muss es sich um den Nettobeteiligungsertrag handeln.

7 CDP.2009.387 (3.5.2011).

Die Vorinstanz sei, so das Bundesgericht, mit den berufungsbeklagten Steuerverwaltungen dennoch zum Ergebnis gekommen, dass das Schlechterstellungsverbot nicht verletzt sei, was im Folgenden zu prüfen sei.

E 4: Ein erster Einwand der Steuerverwaltungen geht dahin, dass die Kapitalanlageliegenschaften ein Spezialsteuerdomizil begründeten – das dem Liegenschaftskanton ein ausschliessliches Besteuerungsrecht zuweise – und kein Ausscheidungsverlust vorliege.

Bei interkantonalen Unternehmen werde der Gewinn zwischen Sitz und Betriebstätten quotenmässig (direkt oder indirekt) ausgedehnt, während einem Kanton mit Kapitalanlageliegenschaft ein ausschliessliches Besteuerungsrecht für den Liegenschaftsertrag qua Spezialsteuerdomizil zugewiesen werde, was auch für Veräusserungsgewinne gelte. Dies seien zwei qualitative Kollisionsregeln, welche nicht mit den quantitativen Kollisionsregeln verwechselt werden dürften. Mit Bezug auf den letzteren, quantitativen Aspekt habe sich die bundesgerichtliche Rechtsprechung entwickelt.

In seiner jüngeren Rechtsprechung habe das Bundesgericht in Bezug auf Liegenschaften im interkantonalen Verhältnis die Bedeutung des Schlechterstellungsverbots und des Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit neu bewertet (Verweis auf BGE 137 I 145). Das Bundesgericht habe zwar am ausschliesslichen Besteuerungsrecht des Kantons mit Kapitalanlageliegenschaft festgehalten, jedoch das fundamentale Prinzip betont, dass die Kantone nicht mehr als den realisierten Gewinn besteuern dürfen, um so Ausscheidungsverluste zu vermeiden (Verweis auf BGE 131 I 249, 131 I 285 und 132 I 220). Es treffe zu, dass X. keinen Ausscheidungsverlust erleide. Es gebe aber keinen Grund, das Schlechterstellungsverbot auf Fälle mit Ausscheidungsverlust zu beschränken. Es sei vorne gezeigt worden, dass X. diskriminiert (schlechter gestellt) werde, was der Kanton Neuenburg dadurch vermeiden könne, dass er den Beschwerdeführer so behandle, wie wenn er nur im Kanton Neuenburg steuerpflichtig wäre und so den unbenutzten Teil des Beteiligungsabzugs verwende. Dies sei auch die in der Literatur vertretene Lösung.⁸

E 5: Die Steuerverwaltungen machen ferner geltend, dass diese Lösung Art. 28 Abs. 1 StHG verletze. Der Liegenschaftsertrag enthalte nämlich gar keinen Beteiligungsertrag, der mehrfach besteuert werde. An diese Bestimmung sei das Bundesgericht aber gemäss Art. 190 BV gebunden.

Im interkantonalen Steuerrecht, so das Bundesgericht, könnten sich die Kapitalgesellschaften und Genossenschaften in allen Kantonen, in denen eine Quote des Gesamtgewinns qua primäres oder sekundäres Steuerdomizil besteuert wird (Sitz oder Betriebstätte), auf Art. 28 Abs. 1 StHG berufen. Nach der Lehre könnten sie sich jedoch in einem Kanton mit Spezialsteuerdomizil nicht auf diese Bestimmung berufen, weil der Liegenschaftsertrag definitionsgemäss keinen Beteiligungsertrag enthalte. Diese Schlussfolgerung sei im Prinzip richtig. So sei es im Kanton mit Spezialsteuerdomizil nicht möglich, für die Ermittlung des Beteiligungsabzugs ein Verhältnis zwischen Beteiligungsertrag (an dem es per Definition fehle) und dem diesem Kanton zugewiesenen Anteil am Gewinn zu bilden. Im vorliegenden Fall sei jedoch die Nullbesteuerung im Kanton Neuenburg einzig eine Folge des aus Art. 127 Abs. 3 BV fliessenden Schlechterstellungsverbots und nicht die Folge der Anwendung von Art. 28 Abs. 1 StHG, dessen Anwendungsvoraussetzungen hier nicht gegeben seien. Eine Auseinandersetzung mit den Ausführungen der berufungsbeklagten Steuerbehörden zu Art. 190 BV erübrige sich deshalb.

E 6: Gutheissung der Beschwerde; Aufhebung des Urteils der Vorinstanz und Rückweisung zur Neuurteilung im Sinn der Erwägungen an diese; Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Kantons Neuenburg.

4 Besprechung

Vorausgeschickt sei, dass sich das Folgende nur mit dem interkantonalen Steuerrecht, nicht aber mit dem internationalen Steuerrecht befasst, obwohl sich bei letzterem vergleichbare Fragen stellen. Ferner wird im Folgenden meist nur von Kapitalgesellschaften gesprochen, nicht jedoch von Genossenschaften; für letztere gelten im hier interessierenden Zusammenhang jedoch dieselben Besteuerungsregeln.

Nach einigen allgemeinen Hinweisen zum Beteiligungsabzug (Abschn. 4.1) geht es um die Behandlung von Beteiligungen, Beteiligungsertrag und Beteiligungsabzug in der Steuerauscheidung von interkantonalen Kapitalunternehmen bzw. Genossenschaften (Abschn. 4.2). Es folgen Ausführungen zum Schlechterstellungsverbot im interkantonalen Steuerrecht, insbes. zur jüngeren Rechtsprechung des Bundesgerichts (Abschn. 4.3). Alsdann soll das Schlechterstellungsverbot auf ähnliche Sachverhalte bei interkantonalen Kapitalunternehmen mit Beteiligungsabzug angewendet werden (Abschn. 4.4). Schliesslich werden mögliche künftige Anwendungsfälle des Schlechterstellungsverbots angesprochen (Ab-

8 Verweis auf MÄUSLI-AlLENSPACH, Stärkere Gewichtung des Schlechterstellungsverbots, 438 ff.; TEUSCHER/LOBSINGER, Komm. Interkantonaies Steuerrecht, § 31 N 18.

schn. 4.5), bevor das besprochene Urteil kurz gewürdigt wird (Abschn. 4.6).

4.1 Zum Beteiligungsabzug

Mit dem Zweck der Milderung der wirtschaftlichen Drei- und Mehrfachbelastung sieht das harmonisierte Gewinnsteuerrecht bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften die indirekte Freistellung der Beteiligungserträge vor. Dies sind Ausschüttungen und – seit der Unternehmenssteuerreform I – auch Kapitalgewinne im Zusammenhang mit massgebenden Beteiligungen (Art. 28 Abs. 1 StHG und Art. 69 f. DBG).⁹ Der prozentuale Beteiligungsabzug entspricht dem Verhältnis des Nettobeteiligungsertrags zum steuerbaren Gewinn; in diesem Umfang wird die ordentliche Gewinnsteuer ermässigt.¹⁰ Das System der indirekten Freistellung wurde wegen des früher verbreiteten progressiven Gewinnsteuermasses gewählt. Bei dem heute üblichen proportionalen Gewinnsteuermass erhält man denselben Steuerbetrag auch bei direkter Freistellung des Nettobeteiligungsertrags.¹¹

Das Bundesgericht hat im zu besprechenden Urteil darauf hingewiesen, dass das schweizerische Steuerrecht keinen Vortrag des unausgenützten Beteiligungsabzugs auf spätere Steuerjahre kenne – was ihn vom Verlustvortrag unterscheide (E 2.3). Man kann sich die (hypothetische) Frage stellen, ob das Urteil möglicherweise anders ausgefallen wäre, wenn es einen solchen – jedenfalls im Grundsatz durchaus sachgerechten – Vortrag gäbe.¹² In seiner jüngeren Rechtsprechung zur Vermeidung von Ausscheidungsverlusten (unten, Abschnitt 4.3.3) hat das Gericht allerdings die Möglichkeit des Vortrags von Ausscheidungsverlusten auf spätere Steuerperioden im Geschäftsvermögen eben gerade nicht (mehr) als Rechtfertigung für solche Ausscheidungsverluste gelten lassen,¹³ so dass die Antwort wohl eher negativ ausfallen dürfte.

9 Bei Kapitalgewinnen auf massgebenden Beteiligungen wird eine Mindesthaltedauer von 1 Jahr vorausgesetzt.

10 Vgl. zum Ganzen KS Beteiligungserträge.

11 Gewinnsteuer =
Steuermass x Gewinn x (1 - Nettobeteiligungsertrag/Gewinn) =
Steuermass (Gewinn - Nettobeteiligungsertrag).

Bemerkung: Diese Beziehung gilt zunächst für ein proportionales Gewinnsteuermass; sie kann jedoch auch bei progressivem Gewinnsteuermass verwendet werden, falls man für letzteres auf den Gewinn vor Freistellung des Nettobeteiligungsertrags abstellt (Freistellung unter Progressionsvorbehalt), vgl. ALLEMAN, Die Gestaltung der Konzernspitze unter steuerlichen Aspekten, 122 f. und dort zit. Literatur.

12 Der Übergang zu einem echten Freistellungssystem im Rahmen der künftigen Unternehmenssteuerreform III wird zurzeit diskutiert; s. z. B. HINNY, Das schweizerische Unternehmenssteuerrecht unter dem Druck der EU. Eine Analyse der Handlungsvarianten, 861.

13 Vgl. MÄUSLI-ALLENSPACH, Komm. Interkantonales Steuerrecht, § 4 N 47.

4.2 Beteiligungen, Beteiligungsertrag und Beteiligungsabzug bei interkantonalen Kapitalunternehmen

Ein interkantonales Kapitalunternehmen besitzt neben den Aktivitäten im Sitzkanton Betriebstätten und evtl. Kapitalanlageliegenschaften in weiteren Kantonen. Bei interkantonalen Kapitalunternehmen sind das steuerbare Kapital und der steuerbare Gewinn stets quotenmässig zwischen Sitz und Betriebstätten auszuscheiden.¹⁴ Nach der direkten Methode werden die Kapital- und Gewinnquoten aufgrund der Buchhaltungsergebnisse ermittelt, nach der indirekten Methode aufgrund der lokalisierten Aktiven bzw. von Hilfsfaktoren, insbes. Umsatz oder Erwerbsfaktoren.¹⁵

4.2.1 Kapitalausscheidung

Nach der *direkten Methode* werden Beteiligungen bereits in der Buchhaltung dem Sitz oder ausnahmsweise einer bestimmten Betriebstätte zugeordnet. Das Ergebnis bestimmt dann die Kapitalquoten.

Die Bundesgerichtspraxis zur *indirekten Methode* folgt diesem Vorgehen: Beteiligungen werden idR dem Sitz, ausnahmsweise einer bestimmten Betriebstätte zugeordnet.¹⁶ In der Literatur wurde die Meinung vertreten, dass diese Zuteilung zwar bei Beteiligungen mit Anlage- oder Diversifikationscharakter sachgerecht sei, jedoch Beteiligungen, die im Zusammenhang mit dem Stammgeschäft stehen und deshalb dem gesamten Unternehmen dienen, richtigerweise auf Sitz und Betriebstätten zu verteilen seien.¹⁷ Das Bundesgericht hat in einem jüngst ergangenen Urteil darauf hingewiesen, dass eine solche Abgrenzung im Einzelfall schwierig sein könne und diese Auffassung «in erster Linie aus Praktikabilitätsüberlegungen», die «namentlich bei interkantonalen Steuerauscheidungen statthaft [seien]», abgelehnt.¹⁸

4.2.2 Gewinnausscheidung

Interkantonale Kapitalunternehmen, die massgebende Beteiligungen halten und aus diesen Beteiligungsertrag

14 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 26 N 3. Die Ermittlung der Quoten muss dabei kraft Bundesrechts einheitlich erfolgen, und diese dürfen zusammen nicht mehr als 100 % ergeben, da ansonsten eine verbotene Doppelbesteuerung vorläge.

15 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 26 N 5 ff.

16 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 26 N 20.

17 ATHANAS, Die Steuerauscheidung bei interkantonalen Fabrikationsunternehmungen, 100 ff.; MAUTE/HIRT, Der Beteiligungsabzug im interkantonalen Verhältnis, 491 f.

18 BGer 2C_312/2010 E 2.2 (11.3.2011). Das Bundesgericht hat sich zwar explizit nur zu Elektrizitätsunternehmen geäussert, doch gelten die Argumentation und damit wohl auch das Ergebnis allgemein.

empfangen, haben Anspruch auf den Beteiligungsabzug (Art. 28 Abs. 1 StHG). Das Vorgehen hängt dabei richtigerweise davon ab, ob die kantonalen Gewinnquoten nach der direkten oder der indirekten Methode ermittelt werden.¹⁹

4.2.2.1 Direkte Methode

Bei der (quotenmässig) direkten Methode enthält gewöhnlich die Buchhaltung des Sitzkantons den Beteiligungsertrag. Die Ausscheidung des Gesamtgewinns nach Quoten wird dann zu Recht kritisiert, weil der Sitzkanton eine zu hohe Gewinnquote und damit einen zu hohen Anteil am Gesamtgewinn erhält.²⁰ Es ist deshalb in vielen Fällen sachgerechter, den (Brutto-)Beteiligungsertrag vorab objektmässig dem Sitzkanton zuzuweisen und nur den verbleibenden (Betriebs-)Gewinn quotenmässig auf die Kantone zu verteilen (sog. gemischte Ausscheidung). Alsdann hat ausschliesslich der Sitzkanton den Beteiligungsabzug zu gewähren, und zwar nach Massgabe des Verhältnisses des Nettobeteiligungsertrags zum objekt- und quotenmässig dem Sitz zugewiesenen Gewinn.

Eine solche gemischte Ausscheidung empfiehlt die Schweizerische Steuerkonferenz (SSK) für Banken²¹ und Telekommunikationsunternehmen²². Das Bundesgericht erwähnt im Urteil vom 11.3.2011²³ die gemischte Ausscheidung von Banken (E 2.5).

4.2.2.2 Indirekte Methode

Bei der (quotenmässig) indirekten Methode ist zu beachten, dass namentlich bei Fabrikationsunternehmen die Lokalisierung der Aktiven auch einen Einfluss auf die Gewinnquoten hat. Die Zuweisung aller Beteiligungen an den Sitz kann dann zur Folge haben, dass ein geringeres oder gar kein Präzipium sachgerecht ist. Höhn/Mäusli haben aufgrund der Erwägungen in BGE 88 I 245 (1962) einen Vorschlag gemacht, wie in diesen Fällen die Angemessenheit eines Präzipiums überprüft werden kann,²⁴ der aber – soweit ersichtlich – in der bundesgerichtlichen

Rechtsprechung bisher keinen Niederschlag gefunden hat.

Der Gesamtgewinn einschl. Beteiligungsertrag wird den Kantonen nach ihren Quoten zugewiesen. Deshalb müssen alle Kantone einen Beteiligungsabzug gewähren.²⁵ Dabei sind prinzipiell zwei Vorgehensweisen möglich:²⁶

- Jeder Kanton ermittelt den Beteiligungsabzug nach Massgabe des gesamten Nettobeteiligungsertrags und des Gesamtgewinns und partizipiert anschliessend am so ermässigten Gesamtgewinn mit seiner Quote.
- Jeder Kanton ermittelt den Beteiligungsabzug nach Massgabe des der kantonalen Steuerhoheit unterliegenden Nettobeteiligungsertrags und des quotalen Gesamtgewinns. Falls der Nettobeteiligungsertrag ebenfalls gemäss Präzipium und Gewinnquoten verteilt wird – was in aller Regel sachgerecht sein dürfte –, resultiert das gleiche Ergebnis.

In der Literatur wurde vorgeschlagen, auch bei Anwendung der indirekten Methode in gewissen Fällen Beteiligungserträge vorab objektmässig auszuschneiden: Erträge aus Beteiligungen mit Anlage- oder Diversifikationscharakter sollen objektmässig dem Hauptsitz zugewiesen und nur der verbleibende Gewinn einschl. Nettoerträgen aus Beteiligungen im Stammgeschäft nach Hilfsfaktoren quotenmässig ausgeschieden werden.²⁷ Das Bundesgericht hat dies im Urteil vom 11.3.2011²⁸ wiederum aus Praktikabilitätsgründen ausdrücklich abgelehnt (E 2.5).

Das Ergebnis dieser jüngsten bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur indirekten Methode ist m. E. allerdings im Kern widersprüchlich: Während für die Ermittlung der Kapitalquoten die Beteiligungen und damit im Ergebnis ein entsprechender Kapitalanteil einem bestimmten Steuerdomizil (gewöhnlich dem Sitz) zugewiesen werden, werden bei der Gewinnausscheidung die Beteiligungserträge stets quotal auf Sitz und Betriebstätten ausgeschieden. Es scheint aber, dass das Bundesgericht dies aus Praktikabilitätsgründen hinnimmt.

4.2.2.3 Verrechnung von Verlustvorträgen

Bei der Verrechnung von Verlustvorträgen wird die interkantonale Steuerauscheidung heute durch die folgenden Grundsätze stark vereinfacht, so dass sowohl bei der direkten als auch bei der indirekten Methode auf das Vorstehende verwiesen werden kann:

19 Duss, Der Beteiligungsabzug bei den Gewinnsteuern von Bund und Kantonen (DBG und StHG), 469 ff.; MAUTE/HIRT, Der Beteiligungsabzug im interkantonalen Verhältnis, 494 ff.; GRETER, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, 146; ALLEMANN, Die Gestaltung der Konzernspitze unter steuerlichen Aspekten, 136 f.

20 KS Steuerauscheidung bei Banken § 4A; Duss, Der Beteiligungsabzug bei den Gewinnsteuern von Bund und Kantonen (DBG und StHG), 470 ff.

21 KS Steuerauscheidung bei Banken § 4B.

22 KS Steuerauscheidung bei Telekommunikationsunternehmen Ziff. 3.3.3.

23 BGer 2C_312/2010.

24 HÖHN/MÄUSLI, Der Vorausanteil (Präzipium) bei interkantonalen Fabrikationsunternehmungen.

25 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 26 N 31d; so das Bundesgericht schon idS Kölliker & Cie. AG (22.12.1939), ZBI 41, 119 ff. (zit. nach BGer 2C_312/2010 E 2.5 [11.3.2011]).

26 Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, 101.

27 MAUTE/HIRT, Der Beteiligungsabzug im interkantonalen Verhältnis, 495.

28 BGer 2C_312/2010.

- Alle Kantone lassen die Verrechnung von (noch nicht verrechneten) Verlusten aus den sieben vorangehenden Steuerperioden zu (Art. 25 Abs. 2 StHG).
- Die Praxis folgt heute gewöhnlich der von der SSK empfohlenen Methode der Gesamtverlustverrechnung.²⁹ Falls nach (Gesamt-)Verlustverrechnung ein Gewinn verbleibt, ist dieser nach den Gewinnquoten des betreffenden Steuerjahres auszuscheiden.
- Der prozentuale Beteiligungsabzug entspricht dem Verhältnis des Nettobeteiligungsertrags zum Gewinn nach Verlustverrechnung (und der Beteiligungsabzug wird auf dem Gewinn nach Verlustverrechnung gewährt).³⁰

4.2.3 Kapitalanlageliegenschaften und Veräusserung von Betriebsliegenschaften

Bei Kapitalanlageliegenschaften ausserhalb des Sitzkantons erfolgt eine objektmässige Ausscheidung des Kapitals; die Schulden (einschl. Rückstellungen) werden nach Lage der Aktiven verteilt.

Der Liegenschaftsertrag und die zugehörigen Aufwendungen werden ebenfalls objektmässig verlegt, während die Schuldzinsen nach Lage der Aktiven verteilt werden.³¹ Da dem Belegenheitskanton keine Quote am Beteiligungsertrag zugewiesen wird, hat er idR auch keinen Beteiligungsabzug zu gewähren.³² Dass dies sachgerecht ist, hat das Bundesgericht im hier besprochenen Urteil ausdrücklich bestätigt (E 5.1).

Der um den an den Lagekanton objektmässig ausgeschiedenen Anteil verminderte Gesamtgewinn wird alsdann zwischen Sitz- und Betriebstättekantonen aufgeteilt:

- Bei der *direkten Methode* ist wiederum in vielen Fällen die objektmässige Zuweisung des (Brutto-)Beteiligungsertrags an den Sitzkanton (gemischte Ausscheidung) sachgerecht, so dass nur der übrige (Betriebs-)Gewinn quotenmässig ausgeschieden wird. Der Sitzkanton gewährt den Beteiligungsabzug nach dem Verhältnis des Nettobeteiligungsertrags zu dem ihm (objekt- und quotenmässig) zugewiesenen Gewinn.

- Bei der *indirekten Methode* haben alle Kantone den Beteiligungsabzug zu gewähren. Der prozentuale Beteiligungsabzug bestimmt sich in allen Kantonen nach dem Verhältnis des Nettobeteiligungsertrags zum quotale ausgeschiedenen Gewinn.

Entsprechendes gilt bei der Veräusserung von Betriebsliegenschaften für den Wertzuwachsge Gewinn bzw. bei Kapitalanlageliegenschaften für den Veräusserungsgewinn.

4.3 Das Schlechterstellungsverbot (Diskriminierungsverbot)

4.3.1 Verfassungsmässiger Hintergrund

Das Bundesgericht legt das verfassungsmässige Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV; Art. 46 Abs. 2 aBV) weit aus: Es untersagt nicht nur die aktuelle, sondern auch die virtuelle Doppelbesteuerung iSd Verletzung von Kollisionsregeln (zusammen «Doppelbesteuerung im engeren Sinn») und schliesslich auch die Schlechterstellung von auch ausserkantonal Steuerpflichtigen gegenüber ausschliesslich im Kanton Steuerpflichtigen («Doppelbesteuerung im weiteren Sinn»).

Das Schlechterstellungsverbot (*interdiction du traitement fiscal discriminatoire, divieto di discriminazione fiscale*) ist ein spezielles Diskriminierungsverbot, welches das Bundesgericht schon früh aus dem Doppelbesteuerungsverbot abgeleitet hat.

Über das allgemeine Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 Abs. 1 BV) hinaus enthält die BV auch andere, spezielle Diskriminierungsverbote.³³ Das Bundesgericht hat sodann auch in einem anderen Fall einem verfassungsmässigen Recht durch ein spezielles Diskriminierungsverbot Konturen verliehen: Das Prinzip der Gleichbehandlung der direkten Konkurrenten (früher «Gewerbegenossen») durch den Staat als Ausfluss der Wirtschaftsfreiheit (Art. 27 BV), das im Steuerrecht als Prinzip der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung eine Rolle spielt.³⁴

Locher hat zu Recht darauf hingewiesen, dass die Anwendung des allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatzes unter der alten BV (heute Art. 8 Abs. 1 BV) und den damaligen Verfahrensbestimmungen (OG) zwei wesentliche prozessuale Nachteile gehabt habe: Es sei nur eine Überprüfung unter dem Gesichtspunkt der Willkür möglich gewesen, und an das Bundesgericht hätte erst nach

29 KS Vorjahresverluste in der interkantonalen Steuerauscheidung Ziff. 2; kritisch MATTEOTTI, Komm. Interkantonaies Steuerrecht, § 34 N 35 ff.

30 KS Beteiligungserträge Ziff. 2.7; das frühere KS Beteiligungserträge 1995 sah vor, dass der prozentuale Beteiligungsabzug aufgrund des Gewinns vor Verlustverrechnung ermittelt und auf dem Gewinn nach Verlustverrechnung gewährt wird, was verfehlt ist; vgl. GRETER, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, 143 f.; ALLEMANN, Die Gestaltung der Konzernspitze unter steuerlichen Aspekten, 163 f.

31 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonaies Steuerrecht, § 28 N 29 ff.

32 StE 1991 (ZH) B 72.22 Nr. 5.

33 Art. 8 Abs. 2 BV (Verbot der Diskriminierung wegen Zugehörigkeit zu einer bestimmten Gruppe), Art. 8 Abs. 3 BV (gleiche Rechte für Mann und Frau), Art. 37 Abs. 2 BV (Verbot der Diskriminierung von niedergelassenen ausserkantonalen Bürgern).

34 HÄFELIN U. A., Schweizerisches Bundesstaatsrecht, N 692 ff., REICH, Steuerrecht, § 4 N 75.

Erschöpfung des innerkantonalen Instanzenzugs gelangt werden können.³⁵ Der zweite Punkt ist im neuen Bundesgerichtsgesetz (BGG) unter dem Aspekt der Entlastung des Bundesgerichts weggefallen, der erstgenannte trifft im Wesentlichen auch heute noch zu.

Das Schlechterstellungsverbot ist – wie das Bundesgericht bereits im nachfolgend (Abschn. 4.3.2) zitierten Urteil von 1913 festgestellt hat – bundesstaatlich motiviert. Es ist notwendige Voraussetzung für die Freizügigkeit der Steuersubjekte innerhalb der Schweiz, welche durch die BV und Staatsverträge in weitem Umfang geschützt ist:

- Die persönliche Freizügigkeit der Schweizer Bürger wird durch die Niederlassungsfreiheit umfassend garantiert (Art. 24 BV); jene der Ausländer ist im Rahmen der Ausländergesetzgebung gegeben.
- Der rein private Kapitalverkehr (z. B. Kauf eines Ferienhauses in einem anderen Kanton) wird wohl durch die Eigentumsgarantie (Institutsgarantie, Art. 26 BV) geschützt, ist jedenfalls aber im Rahmen der Zivilrechtsgesetzgebung gewährleistet.³⁶
- Die wirtschaftliche Freizügigkeit aller Steuersubjekte, namentlich auch der juristischen Personen, wird umfassend durch die Wirtschaftsfreiheit garantiert (Art. 27 BV).
- Die wirtschaftliche Freizügigkeit der EU-Bürger (Arbeitnehmer und Selbständigerwerbende)³⁷ in der Schweiz gewährleistet das Freizügigkeitsabkommen (FZA).

Das Bundesgericht hat darüber hinaus festgestellt, dass das Schlechterstellungsverbot in Fällen, in denen es darum geht, Ausscheidungsverluste (möglichst) zu vermeiden, auch dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) entspreche.³⁸

Schliesslich hat das Bundesgericht jüngst darauf hingewiesen, dass das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot auch der Verwirklichung des schweizerischen Binnenmarktes diene (Art. 95 Abs. 2 BV).³⁹

Im Zusammenhang mit dem Binnenmarktziel und den damit zusammenhängenden Grundfreiheiten der Wirtschaftssubjekte (Arbeitnehmerfreizügigkeit, Niederlassungs-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehrsfreiheit) enthält auch der Vertrag über die Arbeitsweise der Euro-

päischen Union (AEUV) Diskriminierungsverbote, welche kraft des Vorrangs des EU-Rechts in den Steuerrechten der EU-Mitgliedstaaten gelten.⁴⁰ Im Unterschied zur BV enthält der AEUV allerdings kein ausdrückliches Doppelbesteuerungsverbot. Die Grundfreiheiten vermögen deshalb in gewissen Fällen eine (effektive) Doppelbesteuerung nicht zu verhindern, wenn die beiden beteiligten Mitgliedstaaten jeweils ihr Steuerrecht – isoliert betrachtet – diskriminierungsfrei anwenden, was der EuGH ausdrücklich zugelassen hat.⁴¹

4.3.2 Gegenstand

Gemäss Locher taucht das Schlechterstellungsverbot erstmalig in BGE 39 I 570 (1913) auf. Dort führt das Bundesgericht, nachdem es das Verbot der aktuellen und virtuellen Doppelbesteuerung erwähnt hat, Folgendes aus:

Die Einheit des Bundesstaates mit der Garantie der allgemeinen Freizügigkeit gestattet nicht, dass dem Steuerpflichtigen als solchem aus der Tatsache seiner wirtschaftlichen Verbindung mit mehr als einem Kanton zugleich ein besonderer Nachteil erwachse. Es darf m. a. W. jemand bei nur teilweiser wirtschaftlicher Zugehörigkeit zu einem Kanton von diesem wegen der betreffenden Beziehung nicht ungünstiger behandelt werden, als wenn er mit seiner gesamten ökonomischen Existenz der kantonalen Hoheit unterstände.⁴²

In BGE 60 I 100 (1934) hat das Bundesgericht das Schlechterstellungsverbot knapper wie folgt umschrieben:

Ein Kanton darf einen Steuerpflichtigen nicht deshalb anders oder stärker belasten, weil er nicht in vollem Umfange seiner Steuerhoheit untersteht, sondern wegen seiner territorialen Beziehung auch noch in einem anderen Kt. steuerpflichtig ist.⁴³

Im hier besprochenen Urteil führt das Bundesgericht zum Schlechterstellungsverbot Folgendes aus:

Nach diesem Prinzip darf ein Kanton ohne objektiven Grund einen Steuerpflichtigen nicht deshalb anders oder stärker besteuern, weil er auch in einem anderen Kanton der Besteuerung unterliegt. Das Schlechterstellungsverbot ist insbesondere dann verletzt, wenn mehrere Kantone zusammen mehr als den gesamten Reingewinn besteuern.⁴⁴

Logisch richtig ist allerdings «anders *und* stärker». Und der zweite Satz bedarf einer Präzisierung (nachfolgend, Abschn. 4.3.3).

35 LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 42.

36 Ausländer bedürfen beim Erwerb von Grundstücken u. U. einer Bewilligung (BewG).

37 Im Falle der kurzfristigen Dienstleistungserbringung gewährleistet das FZA auch die wirtschaftliche Freizügigkeit der EU-Gesellschaften in der Schweiz.

38 BGE 132 I 220 E 5.

39 StE 2008 B 72.19 Nr. 9 E 3.4.1.

40 Grundlegend TERRA/WATTEL, European Tax Law, hier 37 f.

41 EuGH Block (C-67/08, 12.2.2009) Rz 30 f., Slg. 2009, I-883; REHM/NAGLER, Europäisches Steuerrecht, 275.

42 Praxis III, § 1 II B Nr. 2.

43 Praxis III, § 1 II B Nr. 4 (ohne Hervorhebungen); jüngst fast wörtlich gleich: BGer 2C_708/2012 E 2.1 (21.12.2012; zur Publikation vorgesehen).

44 E 3.1.

Höhn/Mäusli und Mäusli-Allenspach nennen 4 Voraussetzungen für die Anwendung des Schlechterstellungsverbots:⁴⁵

1. Unterstellung unter mehr als eine Steuerhoheit: Der Steuerpflichtige wird in mehr als einem Kanton besteuert, und die Schlechterstellung hat ihren Grund in dieser Tatsache. Die Schlechterstellung kann sowohl durch den Kanton des Hauptsteuerdomizils als auch durch einen Kanton mit Nebensteuerdomizil erfolgen.
2. Andersartige steuerliche Behandlung gegenüber einem rein innerkantonalen Sachverhalt: Die Andersartigkeit der Besteuerung kann sich auf die Steuerart (z. B. Grundstücksgewinn- statt Gewinnsteuer, BGE 137 I 145; s. hinten, Abschn. 4.3.4), die Steuerbemessung (so im hier besprochenen Urteil) oder das Steuermass (z. B. die früher z. T. übliche Bestimmung des Steuertarifs bei ausserkantonalen Steuerpflichtigen nur nach den kantonalen Faktoren) beziehen.
3. Mangelnde sachliche Rechtfertigung der andersartigen Behandlung: Die andersartige Besteuerung kann – ausnahmsweise – durch einen sachlichen Grund gerechtfertigt sein.⁴⁶
4. Steuerliche Mehrbelastung: Die andersartige Besteuerung führt zu einer steuerlichen Mehrbelastung. Eine Schlechterstellung kann insbes. dann vorliegen, wenn ein Steuerpflichtiger mehr als sein gesamtes Reineinkommen bzw. seinen gesamten Reingewinn versteuern muss.

Dieses Vorgehen vermischt allerdings die Frage der Schlechterstellung (Diskriminierung) mit der Frage einer etwaigen Rechtfertigung. Vorzuziehen ist daher m. E. das folgende, zweistufige Vorgehen:

- Um die Schlechterstellung durch einen bestimmten Kanton festzustellen, ist der Sachverhalt mit einem im Übrigen identischen, ausschliesslich im betreffenden Kanton gelegenen Sachverhalt zu vergleichen.⁴⁷ Besteht im zu beurteilenden interkantonalen Sachverhalt eine andersartige und stärkere Belastung als

im innerkantonalen Sachverhalt, so liegt eine verpönte Schlechterstellung vor.⁴⁸

- In einem zweiten Schritt ist alsdann zu prüfen, ob die Schlechterstellung – ausnahmsweise – durch einen sachlichen Grund gerechtfertigt werden kann. Nach der allgemeinen Regel (Art. 36 BV) setzt dies Folgendes voraus: gesetzliche Grundlage (im Steuerrecht ohnehin Voraussetzung jeder Besteuerung), öffentliches Interesse und Beachtung des Verhältnismässigkeitsprinzips.

Eine Schlechterstellung sehen Höhn/Mäusli und Mäusli-Allenspach darin, dass Abzüge für allgemeine Aufwendungen und Sozialabzüge bei innerkantonalen Sachverhalt voll, bei interkantonalen Sachverhalt hingegen nur anteilig (nach Massgabe der lokalisierten Reinvermögen bzw. Reineinkommen) gewährt werden.⁴⁹ Die Schlechterstellung müsse jedoch durch einen sachlichen Grund gerechtfertigt sein, welcher eben gerade in der Steuerpflicht in mehreren Kantonen liege.

Doch in diesen Fällen liegt keine Schlechterstellung durch das Steuerrecht des betroffenen Kantons vor. Vielmehr wird die bloss anteilige Gewährung von Abzügen von den Regeln der interkantonalen Steuerauscheidung vorgeschrieben: Die «Schlechterstellung» wird denn auch dadurch kompensiert, dass auch die anderen zur Besteuerung berechtigten Kantone anteilige Abzüge gewähren und die Quoten der Abzüge zusammen stets 100 % betragen müssen.⁵⁰

In den letzten Jahren hat in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung eine eigentliche Renaissance des Schlechterstellungsverbots stattgefunden. Früher zulässige Rechtfertigungen wurden nicht mehr zugelassen.

4.3.3 Vermeidung von Ausscheidungsverlusten bzw. Verbot der Überbesteuerung des Reingewinns

In seiner älteren Rechtsprechung hatte das Bundesgericht dem Grundsatz der ausschliesslichen Besteuerung des Grundeigentums am Ort der gelegenen Sache den Vorrang vor dem Schlechterstellungsverbot eingeräumt, was

45 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 4 N 19 ff., MÄUSLI-ALLENSPACH, Komm. Interkantonales Steuerrecht, § 3 N 38 ff.

46 Nach HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 3 N 26, und MÄUSLI-ALLENSPACH, Komm. Interkantonales Steuerrecht, § 3 N 42, ist eine andersartige (und stärkere) Belastung eines auch ausserkantonal Steuerpflichtigen grundsätzlich immer dann unsachlich, wenn sie einen ausschliesslich im Kanton Steuerpflichtigen unter sonst gleichen Umständen nicht treffen würde. Dies bedeutet aber im Ergebnis nichts anderes, als dass es bei einer Schlechterstellung nur ausnahmsweise einen rechtfertigenden sachlichen Grund gibt.

47 Vgl. HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 4 N 26 Fn 78.

48 Entscheidend im Ergebnis ist nur – ceteris paribus – die steuerliche Mehrbelastung im interkantonalen Sachverhalt. Um den Grund dafür auszumachen, ist es allerdings unumgänglich, die Ursache der andersartigen Besteuerung zu identifizieren.

49 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 4 N 25; MÄUSLI-ALLENSPACH, Komm. Interkantonales Steuerrecht, § 3 N 43.

50 Es wären denn auch andere Lösungen denkbar, so z. B. dass – in Anlehnung an das EU-Steuerrecht – grundsätzlich der Kanton des Hauptsteuerdomizils die vollen Abzüge gewähren muss und nur ausnahmsweise ein anderer Kanton (bei einem «Quasi-Hauptsteuerdomizil», entsprechend der Schumacker-Rechtsprechung des EuGH).

zu sog. Ausscheidungsverlusten führte.⁵¹ Dies wurde in der Lehre stets kritisiert.⁵² Seit 2004 hat das Bundesgericht Liegenschaftserträge und Wertzuwachs- bzw. Veräusserungsgewinne auf Liegenschaften zwar – im Sinn einer Zuteilungsnorm – weiterhin dem Belegenheitskanton zur ausschliesslichen Besteuerung zugeteilt, ist jedoch bei der Steuerauscheidung «bestrebt, die sog. Ausscheidungsverluste möglichst zu vermeiden».⁵³

4.3.3.1 Leiturteil

In BGE 131 I 249 (2004) verkauft und veräussert eine interkantonale Liegenschaftshändlerin, die im Sitzkanton (Basel-Stadt) einen Geschäftsverlust (Verlustvortrag) ausweist, eine Betriebsliegenschaft, die zu einer Betriebsstätte (Zürich) gehört, mit Gewinn.

Nachdem das Bundesgericht bestätigt, dass der Wertzuwachs auf der Betriebsliegenschaft objektmässig dem Lagekanton zugeteilt werde, nimmt es die Steuerauscheidung vor. Ausgangspunkt der geänderten bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist der folgende Grundsatz:

Aus dem Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung folgt, dass ein Steuerpflichtiger in mehreren auf dem Boden der allgemeinen Reineinkommensbesteuerung stehenden Kantonen zusammen nicht mehr als sein ganzes Reineinkommen zu versteuern hat (E 6.2).⁵⁴

Das Bundesgericht kommt deshalb zum Ergebnis, dass der Belegenheitskanton bei der Veräusserung der Betriebsliegenschaft auf dem Wertzuwachs (der im Kanton Zürich der Grundstückgewinnsteuer unterliegt) den Geschäftsverlust (Verlustvortrag) im Sitzkanton verrechnen müsse. Und es erweitert den Anwendungsbereich dieser neuen Ausscheidungsregel sogleich: Sie soll generell für alle interkantonalen Unternehmen und sowohl für das monistische wie auch für das dualistische System der Grundstückgewinnbesteuerung gelten (E 6.5).

Es ist allerdings zu beachten, dass in diesem Fall das ausserkantonal tätige Unternehmen durch den Liegenschaftskanton (Zürich) gar nicht schlechter gestellt wird,

denn dieser hätte die Verrechnung der Betriebsverluste auch bei rein innerkantonalem Sachverhalt verweigert.⁵⁵ Somit liegt auch kein Ausscheidungsverlust vor. Das Bundesgericht weist denn auch ausdrücklich darauf hin, dass seine geänderte Rechtsprechung dazu führen könne, dass Geschäftsverluste mit Wertzuwachsgegewinnen auf Liegenschaften bei interkantonalem Sachverhalt verrechenbar sind, während dies u. U. bei sonst gleichem, rein innerkantonalem Sachverhalt nicht der Fall ist (E 6.4).

Das Bundesgericht hat damit m. E. nichts weniger als einen neuen Grundsatz des interkantonalen Steuerrechts geschaffen, der sich zwar in vielen Fällen aus dem Schlechterstellungsverbot ableiten lässt, aber im Leiturteil und auch in einem späteren Urteil (s. nachfolgend, Abschn. 4.3.3.2 a. E.) im Zusammenhang mit Betriebsliegenschaften selbständige Bedeutung erlangt. In diesen Fällen sollte deshalb m. E. nicht von der «Vermeidung von Ausscheidungsverlusten», sondern vom «Verbot der Überbesteuerung des Reingewinns (bzw. Reineinkommens)» gesprochen werden.

Dieser neue Grundsatz des Verbots der Überbesteuerung des Reingewinns ist kompatibel mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV, sog. horizontale Steuergerechtigkeit⁵⁶) und dem Grundsatz der Gesamtreineinkommenssteuer.⁵⁷ Er bleibt aber ein Grundsatz des interkantonalen Steuerrechts und lässt sich – wie die spätere bundesgerichtliche Rechtsprechung zeigt (s. hinten, Abschn. 4.3.3.3) – nicht auf rein innerkantonale Sachverhalte anwenden.

4.3.3.2 Weitere Urteile

Die Entwicklung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Vermeidung von Ausscheidungsverlusten bzw. zum Verbot der Überbesteuerung des Reingewinns/-einkommens wurde schon anderenorts ausführlich dargestellt,⁵⁸ so dass hier einige Hinweise genügen mögen:

– Natürliche Person mit zwei *Privatliegenschaften* (BGE 131 I 285 [2005]): Der Liegenschaftskanton des Spezialsteuerdomizils (Zürich) muss auf dem Liegenschaftsertrag den Gewinnungskostenüberschuss auf der Liegenschaft am Hauptsteuerdomizil

51 MÄUSLI-ALLENSPACH, Komm. Interkantonales Steuerrecht, § 3 N 45 ff.; HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 4 N 28; immerhin hatte es das Bundesgericht zugelassen, dass Liegenschaftshändler Verluste aus Grundstückverkäufen mit im gleichen Jahr im selben Kanton erzielten Gewinnen verrechnen dürfen, auch wenn dies im kantonalen Recht nicht vorgesehen ist (BGE 92 I 198).

52 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 4 N 28, § 21 N 9 ff., § 28 N 27 und 28c ff.; LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 43; VALLENDER, Zur These von der Schlechterstellung als systembedingte Folge des Vorrangs des Besteuerungsrechts des Liegenschaftskantons, 217; MÄUSLI-ALLENSPACH, Komm. Interkantonales Steuerrecht, § 3 N 50 mwN.

53 BGer 2C_689/2010 E 4.2.

54 In den beiden vom Bundesgericht dabei zitierten Urteilen wurde dieser Grundsatz jeweils noch aus dem Schlechterstellungsverbot abgeleitet.

55 Der Kanton Zürich kennt das monistische System der Grundstückgewinnsteuer, die von den Gemeinden erhoben wird. Eine Verrechnung von Grundstücksgewinnen mit Betriebsverlusten sieht das kantonale Steuergesetz nicht vor.

56 BGE 133 I 20 E 7.2 (degressiver Steuertarif in Obwalden).

57 REICH, Steuerrecht, § 10 N 29 ff.

58 MÄUSLI-ALLENSPACH, Stärkere Gewichtung des Schlechterstellungsverbots, 433 ff.; DERS., Komm. Interkantonales Steuerrecht, § 3 N 51 ff.; MATTEOTTI, Komm. Interkantonales Steuerrecht, § 34 N 24 ff.

(Luzern) übernehmen, wenn dort sonst keine Einkünfte zur Verrechnung zur Verfügung stehen.

- Unternehmen mit *ausserkantonaler Kapitalanlage-liegenschaft* (BGE 132 I 220 [2006]): Der Liegenschaftskanton des Spezialsteuerdomizils (Schwyz) muss auf dem Liegenschaftsertrag den Geschäftsverlust im Sitzkanton (Zürich) übernehmen.
- *Interkantonaler Liegenschaftenhändler* (BGE 133 I 19 [2006]): Auch bei einem Liegenschaftenhändler sind die gesamten Schuldzinsen proportional zu den gesamten Aktiven zu verlegen. Die bisherige steuerliche Aktivierung von Schuldzinsen bei fehlendem Ertrag in einem Liegenschaftskanton wird aufgegeben, weil sie zu Ausscheidungsverlusten führen kann.⁵⁹

Der Kanton Zürich hat angesichts dieser Entwicklung Ende 2006 seine Praxis dahingehend geändert, dass ausserkantonale Verluste mit zürcherischen Grundstückgewinnen auf Liegenschaften des Geschäftsvermögens verrechnet werden dürfen, während bei rein innerkantonalem Sachverhalt eine Verlustverrechnung weiterhin nicht möglich ist.⁶⁰

Die SSK hat 2007 mit dem KS Vermeidung von Ausscheidungsverlusten empfohlen, Ausscheidungsverluste bzw. Überbesteuerungen in sämtlichen interkantonalen Fallkonstellationen zu vermeiden.⁶¹ Dies wird anschaulich in 13 Fallbeispielen ausgeführt.⁶²

In diesem Zusammenhang ist auf folgende späteren bundesgerichtlichen Urteile hinzuweisen:

- *Nebenberuflicher Liegenschaftenhändler* (BGER 2C_375/2010 [2011]): Bei der Veräusserung ausserkantonaler Handelsliegenschaften (in casu strittig) muss der Liegenschaftskanton (Bern) den am Wohnsitz (Solothurn) bestehenden Verlustvortrag mit dem Grundstückgewinn verrechnen.
- *Interkantonale Immobiliengesellschaft* (BGER 2C_689/2010 [(2011)]: Durch eine Immobiliengesellschaft mit Sitz in Luzern im Kanton Zürich im gleichen Jahr erlittene Verluste aus Grundstückver-

käufen und Betriebsverluste dürfen mit dort erzielten Wertzuwachsgegewinnen auf Handelsliegenschaften, welche der Grundstückgewinnsteuer unterliegen, verrechnet werden.⁶³

Auch im letztgenannten Fall liegt keine Schlechterstellung durch den Liegenschaftskanton Zürich vor, weshalb es auch hier m. E. zutreffender ist, vom Verbot der Überbesteuerung des Reingewinns statt von der Vermeidung von Ausscheidungsverlusten zu sprechen.

4.3.3.3 Innerkantonaler Sachverhalt

Anders als im genannten Leiturteil (vorne, Abschn. 4.3.3.1) und im letztgenannten Urteil (BGER 2C_689/2010) hat das Bundesgericht jüngst in einem mit Spannung erwarteten rein innerkantonalen Fall entschieden:

Betriebsgesellschaft mit Sitz und Liegenschaft im Kanton Zürich (BGER 2C_747/2010 [2011]): Betriebliche Verlustvorträge können nicht mit dem Veräusserungsgewinn auf einer Liegenschaft, welcher der Grundstückgewinnsteuer unterliegt, verrechnet werden. Zur Begründung hat das Bundesgericht auf den harmonisierungsrechtlichen Freiraum der Kantone mit Bezug auf diese Frage bei der Grundstückgewinnsteuer und auf den Objektsteuer-Charakter derselben im Kanton Zürich verwiesen.

Nachdem das Bundesgericht im interkantonalen Fall die Verlustverrechnung vorschreibt, liegt hier eine Schlechterstellung des innerkantonalen gegenüber dem interkantonalen Fall vor. Das Verwaltungsgericht Zürich als Vorinstanz hatte eine Verletzung der allgemeinen Rechtsgleichheit (Art. 8 Abs. 1 BV) festgestellt. In der Literatur wurde das bundesgerichtliche Urteil kritisch besprochen.⁶⁴ M. E. ist diese «Inländerdiskriminierung» im einheitlichen Wirtschaftsraum (Binnenmarkt) Schweiz jedenfalls im Ergebnis bedauerlich.⁶⁵

4.3.4 Verlustverrechnung bei Zuzug

2008 hat das Bundesgericht das Schlechterstellungsverbot auf den Fall des Zuzugs einer ausserkantonalen Kapitalgesellschaft angewandt:

59 Dazu OERTLI/FRIEDRICH, 12 Offene Fragen zur Schuldzinsausscheidung im interkantonalen Steuerrecht bei Liegenschaftenhändlern und Generalbauunternehmen.

60 Weisung ZH Koordination der Steuereinschätzungen Rz 55a ff. (Änderung vom 28.11.2006).

61 KS Vermeidung von Ausscheidungsverlusten; vgl. auch DE VRIES REILINGH, La répartition intercantonale des immeubles. Conséquences du revirement jurisprudentiel.

62 Eine 2010 publizierte Umfrage bei den kantonalen Steuerverwaltungen hat gezeigt, dass im KS Vermeidung von Ausscheidungsverlusten gewisse Detailfragen nicht geregelt sind und dass namentlich der Kanton Zürich dieses bei Immobiliengesellschaften in gewissen Fällen offenbar nicht anwendet; s. DENNER/FREY, Interkantonale Verlustverrechnung bei Immobiliengesellschaften.

63 Dazu DENNER/FREY, Innerkantonale Verlustverrechnung in Zürich – das Bundesgericht hat entschieden.

64 FELBER/HÄNI, Verrechnung von Grundstückgewinnen mit Betriebsverlusten; SUTER, Innerkantonale Verlustverrechnung – gerechtfertigter Sonderfall?; noch vor dem Urteil: NIEDERER/STUCKI, Verrechnung von Grundstückgewinnen mit Geschäftsverlusten.

65 Die meisten Kantone mit monistischem System der Grundstückgewinnbesteuerung sehen heute die Verrechnung von Betriebsverlusten mit Grundstückgewinnen auf Liegenschaften des Geschäftsvermögens vor; vgl. die Übersicht in BGER 2C_689/2010 E 4.5.

*Sitzverlegung einer Gesellschaft mit Verlustvorträgen*⁶⁶ (BGer 2C_761/2007 [2008])⁶⁷: Art. 25 Abs. 4 StHG ist verfassungskonform auszulegen, wozu auch das Schlechterstellungsverbot gehört, weshalb diese Norm sofort und uneingeschränkt anzuwenden ist. Die Verlustverrechnung im Zuzugskanton ist deshalb trotz fehlender Regelung im kantonalen Steuergesetz zuzulassen.⁶⁸

Das Urteil stellt einen weiteren Hinweis auf die stärkere Gewichtung des Schlechterstellungsverbots in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung dar.

4.3.5 Keine Schlechterstellung von ausserkantonalen Liegenschaftenhändlern

Im Jahr 2010 hat das Bundesgericht das Schlechterstellungsverbot auf den Fall einer ausserkantonalen Liegenschaftenhändlerin angewandt:

Ausserkantonale Liegenschaftenhändlerin (BGE 137 I 145 [2010]): Eine Liegenschaftenhändlerin mit Sitz im Kanton Schwyz verkauft eine Liegenschaft im Kanton Luzern. Dieser unterwirft – in Übereinstimmung mit dem kantonalen Steuergesetz – den Wertzuwachs der Grundstücksgewinnsteuer, obwohl er sonst das dualistische System kennt, was zu einer erheblichen Mehrbelastung führt. Das Bundesgericht rügt eine Verletzung des Schlechterstellungsverbots und kassiert den Entscheid der Vorinstanz.⁶⁹

Dem Urteil ist beizupflichten: Im zu beurteilenden Fall ist kein sachlicher Grund für die Schlechterstellung der ausserkantonalen Steuerpflichtigen ersichtlich.⁷⁰

4.4 Beteiligungsabzug und Schlechterstellungsverbot

4.4.1 Kapitalunternehmen mit Kapitalanlage-liegenschaft

4.4.1.1 Urteilssachverhalt

Im hier besprochenen Urteil⁷¹ stehen sich Sitzkanton und Kanton der Kapitalanlageliegenschaft (Spezialsteuerdomizil) gegenüber. Der (tentative) Beteiligungsabzug der Gesellschaft als Ganzes (Nettobeteiligungsertrag im Verhältnis zum steuerbaren Gesamtgewinn) übersteigt im

betreffenden Steuerjahr 100 %. Für diesen Fall hat das Bundesgericht entschieden, dass der Liegenschaftskanton wegen des Schlechterstellungsverbots auch auf dem objektmässig ausgeschiedenen Liegenschaftsertrag den Beteiligungsabzug gewähren müsse und deshalb (auch) keine Gewinnsteuer erheben dürfe.

Das Bundesgericht unterscheidet klar zwischen qualitativen Kollisionsnormen (Zuteilungsnormen) und quantitativen Kollisionsnormen (Steuerausscheidung iES, E 4.1). Das ausschliessliche Besteuerungsrecht des Liegenschaftskantons für Erträge aus Kapitalanlageliegenschaften gilt weiterhin als Zuteilungsnorm, hat jedoch bei der Steuerausscheidung zurückzutreten, wenn anderenfalls eine Schlechterstellung des Steuerpflichtigen droht.

Diese Anwendung des Schlechterstellungsverbots auf einen weiteren, wichtigen Sachverhalt liegt konsequent auf der Linie der 2004 geänderten Rechtsprechung, in der das Schlechterstellungsverbot stärker gewichtet wird und diesem Prinzip namentlich der Vorrang gegenüber dem bei der Steuerausscheidung iES überholten Grundsatz des ausschliesslichen Besteuerungsrechts des Liegenschaftskantons eingeräumt wird.

Im Folgenden sollen die tragenden Erwägungen des Bundesgerichts auf einige ähnliche Sachverhalte angewandt werden.

4.4.1.2 Grenzfall

Ein Grenzfall liegt vor, wenn der prozentuale Beteiligungsabzug im Sitzkanton mehr als 100 % beträgt, jedoch jener des gesamten Kapitalunternehmens weniger als 100 %. Auch für diesen Grenzfall ergibt sich aus den Erwägungen des Bundesgerichts (BGE 138 I 297 E 5.1) eine klare Regel für die Steuerausscheidung: Zunächst hat der Sitzkanton zu 100 % zu ermässigen; wegen des Schlechterstellungsverbots muss alsdann – subsidiär – der Liegenschaftskanton im Umfang des überschüssenden Beteiligungsabzugs den steuerbaren Liegenschaftsertrag ermässigen.

66 Vor Inkrafttreten von Art. 25 Abs. 4 StHG.

67 Auch: StE 2008 (SZ) B 72.19 Nr. 9.

68 Dazu SCHÄRER, Anwendbarkeit des Schlechterstellungsverbots auf die Steuerarten bei ausserkantonalen Liegenschaftenhändlern.

69 Zur früheren Rechtsprechung, die diese Schlechterstellung zulies: DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, Rz 64.

70 SCHÄRER, Anwendbarkeit des Schlechterstellungsverbots auf die Steuerarten bei ausserkantonalen Liegenschaftenhändlern.

71 BGE 138 I 297.

Beispiel 1: Zuteilung des überschüssenden Nettobeteiligungsabzugs an Liegenschaftskanton¹

	Total	Sitz	KAL
Steuerbarer Gewinn	12 000		
Nettoertrag KAL ²			4 000
Betriebsgewinn		8 000	
Nettobeteiligungsertrag	10 000	10 000	
<i>Ermässigung in %</i>	<i>83,3 %</i>	<i>125 %</i>	
Korrektur Nettobeteiligungsertrag		- 2 000	2 000
<i>Ermässigung in %</i>	<i>83,3 %</i>	<i>100 %</i>	<i>50 %</i>
Steuer vor Ermässigung ³	2 400	1 600	800
Ermässigung	- 2 000	- 1 600	- 400
Geschuldete Steuer	400	0	400

1 In Anlehnung an MÄUSLI-ALLENSPACH, Stärkere Gewichtung des Schlechterstellungsverbots, 439.

2 Kapitalanlageliegenschaft.

3 Das Gewinnsteuermass beträgt in allen Kantonen 20 %.

Aus dem Beispiel 1 ist ersichtlich, dass es sich empfiehlt, den Nettobeteiligungsertrag so zu verlegen, dass die prozentuale Ermässigung im Sitzkanton genau 100 % beträgt. Der überschüssende Nettobeteiligungsertrag muss dann vom Liegenschaftskanton übernommen werden; der prozentuale Beteiligungsabzug entspricht dem Verhältnis dieser Grösse zum objektmässig ausgeschiedenen Nettoliegenschaftsertrag.

Entsprechend ist im Fall eines Veräusserungsgewinns auf der Kapitalanlageliegenschaft auszuscheiden.

4.4.2 Interkantonale Kapitalunternehmen mit Liegenschaften

4.4.2.1 Quotenmässige Zuteilung des Beteiligungsertrags

Nun soll der Fall eines interkantonalen Kapitalunternehmens mit Betriebstätte und Kapitalanlageliegenschaften betrachtet werden. Falls sich nicht nur auf dem quotale ausgeschiedenen Gewinn, sondern auch auf dem Gesamtgewinn ein Beteiligungsabzug von über 100 % ergibt, müssen die Liegenschaftskantone ebenfalls den Beteiligungsabzug gewähren und dürfen im betreffenden Steuerjahr (auch) keine Gewinnsteuer erheben.

Ein Grenzfall liegt vor, wenn sich auf dem quotale ausgeschiedenen Gewinn ein Beteiligungsabzug von über 100 %, auf dem Gesamtgewinn jedoch ein Beteiligungsabzug von weniger als 100 % ergibt. Auch für diesen Grenzfall ergibt sich aus den Erwägungen des Bundesgerichts (BGE 138 I 297 E 5.1) eine klare Regel für die Steuerauscheidung: Zunächst haben Sitz- und Betriebstättkantone je zu 100 % zu ermässigen, im Umfang des überschüssenden Beteiligungsabzugs müssen alsdann –

subsidiär – die Liegenschaftskantone den steuerbaren Liegenschaftsertrag ermässigen.

Beispiel 2: Quotenmässige Zuteilung des Beteiligungsabzugs auf Betriebstätte- und Liegenschaftskanton

	Total	Sitz	Betriebstätte	KAL 1	KAL 2
Steuerbarer Gewinn	12 000				
Nettoertrag KAL ¹				3 000	1 000
Betriebsgewinn	8 000				
Präzipuum 20 %		1 600			
Rest nach Quoten		3 200	3 200		
<i>Quoten</i>		<i>50 %</i>	<i>50 %</i>		
Total	12 000	4 800	3 200	3 000	1 000
Nettobeteiligungsertrag ²	10 000	6 000	4 000		
<i>Ermässigung in %</i>	<i>83,3 %</i>	<i>125 %</i>	<i>125 %</i>		
Korrektur Netto-Beteiligungsertrag		- 1 200	- 800	1 500	500
<i>Ermässigung in %</i>	<i>83,3 %</i>	<i>100 %</i>	<i>100 %</i>	<i>50 %</i>	<i>50 %</i>
Steuer vor Ermässigung ³	2 400	960	640	600	200
Ermässigung	- 2 000	- 960	- 640	- 300	- 100
Geschuldete Steuer	400	0	0	300	100

1 Kapitalanlageliegenschaft.

2 Verteilung gemäss Präzipuum und Gewinnquoten.

3 Das Gewinnsteuermass beträgt in allen Kantonen 20 %.

Auch hier empfiehlt es sich, den Nettobeteiligungsertrag so zu verlegen, dass die prozentuale Ermässigung im Sitzkanton und den Betriebstättkantonen genau 100 % beträgt. Der überschüssende Nettobeteiligungsertrag muss dann von den Liegenschaftskantonen übernommen werden; der prozentuale Beteiligungsabzug entspricht dem Verhältnis des anteiligen Nettobeteiligungsertrags zum objektmässig ausgeschiedenen Nettoliegenschaftsertrag. Aus Gründen der Gleichbehandlung sollte m. E. die prozentuale Ermässigung in allen Liegenschaftskantonen dieselbe sein.

Entsprechend ist im Fall eines Wertzuwachs-gewinns auf einer Betriebsliegenschaft oder eines Veräusserungsgewinns auf einer Kapitalanlageliegenschaft auszuscheiden.

4.4.2.2 Objektmässige Zuteilung des Beteiligungsertrags

In diesem Fall wird nicht nur der Nettoliegenschaftsertrag, sondern auch der (Brutto-)Beteiligungsertrag vorab objektmässig ausgeschieden. Wie vorne dargestellt (Ziff. 2.2.1), kann dies vor allem bei quotenmässig direkter Gewinnausscheidung sachgerecht sein. Im folgenden Beispiel 3 verbleibt für den Betriebstättkanton nach objektmässiger Zuteilung des (Brutto-)Beteiligungsertrags kein Gewinn. Es stellt sich dann die Frage, ob die objektmässige Ausscheidung des Nettoliegenschaftsertrags

oder jene des (Brutto-)Beteiligungsertrags vorgehe. Da die Liegenschaftskantone den Beteiligungsabzug nur subsidiär gewähren müssen, ist m. E. die erstere Variante sachgerecht.

Beispiel 3: Objektmässige Zuteilung des Beteiligungsabzugs auf Betriebsstätte- und Liegenschaftskanton

	Total	Sitz	Betriebsstätte	KAL 1	KAL 2
Steuerbarer Gewinn	12 000				
Nettoertrag KAL1				3 000	1 000
Betriebsgewinn	8 000	8 000	0		
Nettobeteiligungsertrag	10 000	10 000			
Ermässigung in %	83,3 %	125 %			
Korrektur Netto-Beteiligungsertrag		- 2 000		1 000	500
Ermässigung in %	83,3 %	100 %		50 %	50 %
Steuer vor Ermässigung ²	2 400	1 600		600	200
Ermässigung	- 2 000	- 1 600		- 300	- 100
Geschuldete Steuer	400	0	0	300	100

1 Kapitalanlageliegenschaft.

2 Das Gewinnsteuermass beträgt in allen Kantonen 20 %.

Wiederum ist es sachgerecht, den Nettobeteiligungsertrag so zu verlegen, dass der Beteiligungsabzug im Sitzkanton 100 % beträgt. Und wie schon erwähnt, sollte m. E. aus Gründen der Gleichbehandlung die prozentuale Ermässigung in allen Liegenschaftskantonen dieselbe sein.

4.5 Mögliche künftige Anwendungsfälle des Schlechterstellungsverbots bzw. Verbots der Überbesteuerung des Reingewinns

4.5.1 Minimalsteuer juristischer Personen auf Liegenschaften

Zurzeit kennen 8 Kantone eine Minimalsteuer auf Liegenschaften juristischer Personen.⁷² Die Minimalsteuer fällt an, wenn sie höher ist als die ordentliche Gewinn- und Kapitalsteuer im Kanton. Die Minimalsteuer wird nicht nur auf Kapitalanlageliegenschaften, sondern auch auf Betriebsliegenschaften erhoben.⁷³ Nach der bisherigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung darf der Kanton die Minimalsteuer unbesehen der Steuersituation der juristischen Person als Ganzes erheben, sofern sie mässig ist, d. h. maximal 2 % des Bruttowerts der Liegenschaf-

ten beträgt.⁷⁴ Begründet wurde dies mit dem Vorrang des ausschliesslichen Besteuerungsrechts des Liegenschaftskantons.

Ein solcher Fall kann bei einem Kapitalunternehmen mit ausserkantonaler Kapitalanlageliegenschaft insbes. dann auftreten, wenn der Netto-Liegenschaftsertrag null beträgt oder negativ ist, jedoch trotzdem ein Gesamtgewinn erzielt wird:

Beispiel 4: Minimalsteuer

Der Bruttowert (Katasterwert) der Kapitalanlageliegenschaft beträgt CHF 200 000, der Minimalsteuersatz im Liegenschaftskanton 2 %.

	Total	Sitz	KAL
Steuerbarer Gewinn	4 000		
Nettoertrag KAL ¹			- 4 000
Betriebsergebnis		8 000	
Übernahme Verlust		- 4 000	4 000
Steuerbarer Gewinn	4 000	4 000	0
Geschuldete Steuer ²	800	800	0

1 Kapitalanlageliegenschaft.

2 Das Gewinnsteuermass beträgt in allen Kantonen 20 %.

Nach der bisherigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung darf in diesem Fall der Liegenschaftskanton die Minimalsteuer von 2 % von CHF 200 000 = CHF 400 erheben, falls diese höher ausfällt als die (anteilige) Kapitalsteuer im Liegenschaftskanton. Bei ausschliesslicher Steuerpflicht im Liegenschaftskanton hingegen wäre dort keine Minimalsteuer, sondern die Gewinnsteuer von 800 und die (volle) Kapitalsteuer geschuldet.

Nachdem das Schlechterstellungsverbot in der Rechtsprechung des Bundesgerichts ab 2004 stets obsiegt hat, würde es erstaunen, wenn das Bundesgericht eine derartige Schlechterstellung eines Steuerpflichtigen durch den Liegenschaftskanton heute noch tolerieren würde. Richtigerweise darf deshalb ein Kanton die Minimalsteuer auf Liegenschaften nur erheben, wenn dies bei rein innerkantonalem Sachverhalt auch der Fall wäre.⁷⁵

4.5.2 Weitere Fälle?

Zurzeit werden in der Literatur zu den interkantonalen Kapitalunternehmen – soweit ersichtlich – keine weiteren Fälle thematisiert, in denen ein Kanton auch ausserkantonale Steuerpflichtige gegenüber ausschliesslich innerkantonale Steuerpflichtige schlechter stellt.⁷⁶ Es ist denn

72 Es sind dies die Kantone LU, OW, NW, BS, SH, AR, TG und TI; s. Die Liegenschaftsteuer, Dossier Steuerinformationen, 4.

73 Nach HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 28 N 66a, und MÄUSLI-AlLENSPACH, Komm. Interkantonales Steuerrecht, § 21 N 21, stellt dies eine Verletzung des Prinzips dar, dass der Betriebsstättekanton stets nur eine Quote des Gesamtgewinns besteuern darf.

74 HÖHN/MÄUSLI, Interkantonales Steuerrecht, § 28 N 63 ff.; MÄUSLI-AlLENSPACH, Komm. Interkantonales Steuerrecht, § 21 N 18 ff.

75 MÄUSLI-AlLENSPACH, Komm. Interkantonales Steuerrecht, § 21 N 23; so denn auch die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Minimalsteuer auf Umsätzen: ebenda, § 21 N 12 ff.

76 Zu Recht kritisch gesehen wird der Umstand, dass Kapitalanlageliegenschaften im Sitzkanton bei der Steuerauscheidung wie Betriebsliegenschaften behandelt werden. Jedoch liegt

auch nicht auszumachen, welche sachlichen Gründe – ausnahmsweise – eine solche Schlechterstellung möglicherweise rechtfertigen könnten.

Das Schlechterstellungsverbot steht aber den Steuerpflichtigen als wirksame Waffe zur Verfügung, um etwaige künftige Diskriminierungen durch einen Kanton zu erkennen und sich alsdann dagegen auch zur Wehr zu setzen. Dadurch, dass eine Schlechterstellung – ausnahmsweise – durch sachliche Gründe gerechtfertigt werden kann, behält sich das Bundesgericht eine gewisse Flexibilität bei der Anwendung dieses Grundsatzes vor.

Das Bundesgericht hat das Verbot der Überbesteuerung des Reingewinns bzw. Reineinkommens im Zusammenhang mit Liegenschaften des Geschäftsvermögens zu einem selbständigen Grundsatz des interkantonalen Steuerrechts erhoben. Es bleibt abzuwarten, ob dieser Grundsatz eines Tages nicht auch im Zusammenhang mit Liegenschaften des Privatvermögens Anwendung findet. Dagegen spricht freilich, dass innerkantonal – soweit ersichtlich – heute kein Kanton eine Verrechnung von Gewinnungskostenüberschüssen, Verlusten oder Verlustvorträgen mit privaten Grundstücksgewinnen kennt.⁷⁷

4.6 Fazit und Würdigung

Die vorgenommene Auslegeordnung zum interkantonalen Steuerrecht hat Folgendes ergeben:

- Die Ausscheidung von Beteiligungen und Beteiligungsertrag bei der indirekt quotenmässigen Methode ist im Kern widersprüchlich, doch scheint das Bundesgericht dies aus Praktikabilitätsgründen hinzunehmen (s. Abschn. 4.2.2.2 a. E).
- Das Bundesgericht hat das Verbot der Überbesteuerung des Reingewinns bzw. Reineinkommens im Zusammenhang mit Liegenschaften des Geschäftsvermögens zu einem selbständigen Grundsatz des interkantonalen Steuerrechts erhoben, der sich nicht in allen Fällen aus dem Schlechterstellungsverbot ableiten lässt (s. Abschn. 4.3.3.1 und 4.3.3.2 a. E).
- Eine Verletzung des Schlechterstellungsverbots wurde in der jüngeren Rechtsprechung des Bundesgerichts in allen Fällen kassiert, ohne dass je ein Rechtfertigungsgrund durchgeschlagen hätte (s. Abschn. 4.3.3.2 und 4.3.5) – und so jetzt auch im besprochenen Urteil.

Die Beispiele der Steuerausscheidung mit Beteiligungsertrag (Abschn. 4.4) haben gezeigt:

- Falls der prozentuale Beteiligungsabzug auf dem quotenmässigen Betriebsgewinn über 100 % liegt, müssen auch die Liegenschaftskantone – subsidiär – den Beteiligungsabzug gewähren und den objektmässig ausgeschiedenen Liegenschaftsertrag/-gewinn ermässigen.
- In diesen Fällen empfiehlt es sich, den Nettobeteiligungsertrag so zu verlegen, dass im Sitzkanton und in den Betriebstättekantonen die Ermässigung genau 100 % beträgt. Gibt es mehrere Liegenschaftskantone, sollte die prozentuale Ermässigung in diesen jeweils gleich gross sein.
- Falls – wie im besprochenen Urteil – der prozentuale Beteiligungsabzug auch auf dem Gesamtgewinn 100 % übersteigt, dürfen die Liegenschaftskantone gar keine Gewinnsteuer erheben.
- Bei objektmässiger Ausscheidung des (Brutto-)Beteiligungsertrags geht die objektmässige Ausscheidung der Liegenschaftserträge/-gewinne dieser vor.

Das besprochene Urteil steht m. E. in der besten Tradition bundesgerichtlicher Urteile:

- Es ist knapp und elegant aufgebaut und formuliert.
- An den entscheidenden Stellen werden die bundesgerichtliche Rechtsprechung und die einschlägige Lehre zitiert.
- Es verhilft einem grundlegenden verfassungsmässigen Prinzip, dem Schlechterstellungsverbot, in einem weiteren, wichtigen Fall zum Vorrang vor dem – bei der Steuerausscheidung i.e.S. – überholten Grundsatz des ausschliesslichen Besteuerungsrechts des Liegenschaftskantons.
- Es beantwortet nur die mit dem unterbreiteten Sachverhalt aufgeworfene Rechtsfrage, ohne auf ähnliche Sachverhalte einzugehen – denn das ist das Privileg der Rechtslehre und der Literatur.

Dem besprochenen Urteil ist insbes. im Hinblick auf die Freizügigkeit der Steuersubjekte im einheitlichen Wirtschaftsraum (Binnenmarkt) Schweiz uneingeschränkt zuzustimmen. Es ist zu hoffen, dass Steuerverwaltungen und Rechtsprechung dem Schlechterstellungsverbot (Diskriminierungsverbot) auch in künftigen Anwendungsfällen zum Durchbruch verhelfen werden.

Literatur

- ALLEMANN RICHARD, Die Gestaltung der Konzernspitze unter steuerlichen Aspekten, Diss., Bern u. a. 1997
- ATHANAS PETER, Die Steuerausscheidung bei interkantonalen Fabrikationsunternehmungen, Bern u. a. 1990

hier keine Schlechterstellung durch einen Kanton, sondern eine möglicherweise überholte Kollisionsnorm vor, welche die Verteilung des Steueraufkommens auf die verschiedenen Kantone verzerren kann.

77 Dagegen auch: KS Vermeidung von Ausscheidungsverlusten Ziff. 3.1.5.

- CLEMENT URS/SCHÖNENBERGER NADINE, Interkantonale Steuerauscheidung: Neuerungen im Zusammenhang mit Ausscheidungsverlusten, *Trex* 2008, 100
- DE VRIES REILINGH DANIEL, *La double imposition intercantonale*, Bern 2005
- *La répartition intercantonale des immeubles. Conséquences du revirement jurisprudentiel*, *FStR* 2006, 202 (1. Teil) und 266 (2. Teil)
- DENNER REINER/FREY CHRISTOPH, Innerkantonale Verlustverrechnung in Zürich – das Bundesgericht hat entschieden, *StR* 2011, 657
- Interkantonale Verlustverrechnung bei Immobiliengesellschaften, *StR* 2010, 274
- DUSS MARCO, Der Beteiligungsabzug bei den Gewinnsteuern von Bund und Kantonen (DBG und StHG), *StR* 1995, 457
- FELBER MICHAEL/HÄNI MATHIAS, Verrechnung von Grundstückgewinnen mit Betriebsverlusten, *ST* 2012, 259
- GRETER MARCO, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, *Diss.*, Zürich 2000
- HÄFELIN ULRICH/HALLER WALTER/KELLER HELEN, *Schweizerisches Bundesstaatsrecht*, 8. A., Zürich u. a. 2012
- HINNY PASCAL, Das schweizerische Unternehmenssteuerrecht unter dem Druck der EU. Eine Analyse der Handlungsvarianten, *Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (EuZW)* 2012, 659
- HÖHN ERNST/MÄUSLI PETER, Der Vorausanteil (Präzipium) bei interkantonalen Fabrikationsunternehmungen, *StR* 1989, 91
- Interkantonales Steuerrecht, 4. A., Bern u. a. 2000
- LOCHER PETER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht. Unter Berücksichtigung des Steuerharmonisierungs- und des bernischen sowie des tessinischen Steuergesetzes, 3. A., Bern 2009
- MATTEOTTI RENÉ, in: *Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, Bd. III/1, Interkantonales Steuerrecht, Basel u. a. 2011
- MÄUSLI-AlLENSPACH PETER, in: *Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, Bd. III/1, Interkantonales Steuerrecht, Basel u. a. 2011
- Stärkere Gewichtung des Schlechterstellungsverbots, in: *Michael Beusch/ISIS (Hrsg.)*, *Entwicklungen im Steuerrecht 2009*, Zürich u. a. 2009, 429
- MAUTE WOLFGANG/HIRT BEAT, Der Beteiligungsabzug im interkantonalen Verhältnis, *StR* 1991, 489
- NIEDERER CHRISTOPH/STUCKI ELISABETH, Verrechnung von Grundstückgewinnen mit Geschäftsverlusten, *ST* 2008, 480
- OERTLI MATHIAS/FRIEDRICH GERD, 12 Offene Fragen zur Schuldzinsausscheidung im interkantonalen Steuerrecht bei Liegenschaftenhändlern und Generalbauunternehmen, *zsis* 2010, Monatsflash Nr. 12
- OERTLI MATHIAS/ZIGERLIG RAINER, in: *Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, Bd. III/1, Interkantonales Steuerrecht, Basel u. a. 2011
- REHM HELMUT/NAGLER JÜRGEN, *Europäisches Steuerrecht*, Wiesbaden 2013
- REICH MARKUS, *Steuerrecht*, 2. A., Zürich u. a. 2012
- SCHÄRER BERNHARD F., Anwendbarkeit des Schlechterstellungsverbots auf die Steuerarten bei ausserkantonalen Liegenschaftenhändlern, *zsis* 2011, *BestCase* Nr. 2
- Übergangsrecht bei der Verlustverrechnung aufgrund des Vereinfachungsgesetzes, in: *Michael Beusch/ISIS (Hrsg.)*, *Entwicklungen im Steuerrecht 2009*, Zürich u. a. 2009, 419
- SCHENK PETER/WALTER PHILIPP, Ausscheidungsverlusten (fast) den Garaus gemacht, *ST* 2005, 617
- SUTER CLAUDIA, Innerkantonale Verlustverrechnung – gerechtfertigter Sonderfall?, *zsis* 2012, Monatsflash Nr. 1
- TERRA PETER J./WATTEL BEN J. M., *European Tax Law*, 5. A., Alphen a. Rh. 2012
- TEUSCHER HANNES/LOBSINGER FRANK, in: *Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, Bd. III/1, Interkantonales Steuerrecht, Basel u. a. 2011
- VALLENDER KLAUS, Zur These von der Schlechterstellung als systembedingte Folge des Vorrangs des Besteuerungsrechts des Liegenschaftenkantons, *ASA* 59 (1990/91), 217
- VON AH JULIA, Besteuerung des Liegenschaftenshandels und Ermittlung des Grundstückgewinns bei Geschäftsgrundstücken (inkl. Verrechnung von Geschäfts- und Grundstückverlusten), *zsis* 2006, Aufsatz Nr. 2

Berichte und Sammelwerke

Die Liegenschaftssteuer, Dossier Steuerinformationen, D. Einzelne Steuern, Bearb.: ESTV, Hrsg.: SKS, Bern 2012, www.estv.admin.ch/dokumentation/00079/00080/00736/index.html?lang=de

Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, Konferenz Staatlicher Steuerbeamter, Kommission Steuerharmonisierung, Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, Muri-Bern 1995

Praxis III, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, Hrsg.: Peter Locher, Therwil-Basel (Loseblatt)

Rechtsquellen

AEUV, Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (vom 25.3.1957, konsolidierte Fassung), ABl 2010 C 83, 47

BewG, Bewilligungsgesetz, BG über den Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland (vom 16.12.1983), SR 211.412.41

BGG, BG über das Bundesgericht (vom 17.6.2005), SR 173.110

BV, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (vom 18.4.1999), SR 101

DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11

FZA, Freizügigkeitsabkommen, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit (vom 21.6.1999), SR 0.142.112.681

StHG, BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (vom 14.12.1990), SR 642.14

Praxisanweisungen

KS Beteiligungserträge 1995, KS Nr. 27 der ESTV – Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (Art. 69 und 70 DBG) (vom 29.12.1995), ASA 64 (1995/96), 710 (aufgehoben)

KS Beteiligungserträge, KS Nr. 27 (1-027-D-2009-d) der ESTV – Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (vom 17.12.2009)

KS Steuerauscheidung bei Banken, KS Nr. 5 der SSK – Steuerauscheidung bei den Banken (vom 24.2.1995)

KS Steuerauscheidung bei Telekommunikationsunternehmen, KS Nr. 20 der SSK – Interkantonale und interkommunale Steuerauscheidung bei Telekom-

munikationsunternehmen (fix und mobil) mit eigener Netzinfrastruktur (vom 17.9.2009)

KS Vermeidung von Ausscheidungsverlusten, KS Nr. 27 der SSK – Die Vermeidung von Ausscheidungsverlusten (vom 15.3.2007)

KS Vorjahresverluste in der interkantonalen Steuerauscheidung, KS Nr. 24 der SSK – Verrechnung von Vorjahresverlusten in der interkantonalen Steuerauscheidung (vom 17.12.2003)

Weisung ZH Koordination der Steuereinschätzungen, Weisung der FD (des Kantons Zürich) – Koordination von Einkommens- bzw. Gewinnsteuereinschätzungen und Grundsteuereinschätzungen für Liegenschaften des Geschäftsvermögens und von juristischen Personen (vom 13.12.2005), Zürcher Steuerbuch (ZH StB) Nr. 37/554