
Interkantonale Steuerauscheidung bei Immobilien-Leasinggesellschaften (ILG)

Kreisschreiben des Vorstandes vom 18. März 1994

A. Begriff der ILG

Die ILG vermitteln dem Leasingnehmer gegen Bezahlung einer Leasinggebühr das ausschliessliche Benutzungsrecht von gewerblich oder industriell nutzbaren Liegenschaften, die sie vorgängig auf eigene Rechnung als Eigentum erwerben. Nach Ablauf des Leasingvertrages, der in der Regel eine Laufzeit von 10 - 20 Jahren aufweist, überlassen die ILG die Liegenschaft dem Leasingnehmer entweder zu einem festgelegten Restkaufpreis oder schlagen dem Leasingnehmer ein Anschlussleasing vor. Ebenso ist im Immobilienleasing das sog. "sale and lease back"-Verfahren anzutreffen. Die Leasinggebühr, in der Regel eine gleichbleibende Annuität, setzt sich aus verschiedenen Komponenten zusammen. Hauptanteil bilden die Zins- und die Amortisationsquoten.

Was die steuerliche Behandlung des Immobilien-Finanz-Leasings betrifft, kann auf das Kreisschreiben 2.41 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 6.2.1980 verwiesen werden (publiziert in: HEINZ MASSHARDT, Kommentar zur direkten Bundessteuer. 2. Aufl.. Zürich 1985. Art. 22 Rz 54; vgl. auch PETER SPORI. Steuerrechtliche Aspekte des Leasing von Investitionsgütern. ASA 53. S. 401 ff. insb. S. 419ff.. Danielle Yersin. Aspects fiscaux du "leasing" financier, ASA 54. S. 256). Soweit die ILG dem Leasingnehmer gewerblich und industriell nutzbare Liegenschaften (Investitionsgüter) vermitteln, kommt ihre wirtschaftliche Tätigkeit der einer Finanzierungsgesellschaft gleich.

B. Bisherige Praxis zur interkantonalen Steuerauscheidung

1. Allgemeines

Nach bisheriger Praxis gelten die verleasteten Liegenschaften von ILG als *Kapitalanlageliegenschaften*, die im Eigentum der ILG stehen und für diese regelmässig im Belegenheitskanton ein Spezialsteuerdomizil begründen. Bei der interkantonalen Besteuerung von Kapitalanlageliegenschaften unterscheidet die bundesgerichtliche Praxis zwischen Unternehmen mit und ohne ausserkantonale Betriebsstätten (siehe ERNST HÖHN. Interkantonales Steuerrecht, 3. Aufl., Bern/Stuttgart/Wien 1993, § 28 Rz 1ff.). Zur konkreten Frage der interkantonalen Steuerauscheidung von ILG konnte das Bundesgericht bislang noch nicht Stellung nehmen.

2. ILG ohne Betriebsstätten

a) Kapitalausscheidung

Die Kapitalanlageliegenschaften begründen am Ort der Belegenheit ein Spezialsteuerdomizil; die beweglichen Aktiven, sofern solche überhaupt bei ILG vorhanden sind (gemischtes Leasinggeschäft), werden demgegenüber dem Hauptsteuerdomizil zugewiesen. Die Schulden werden proportional, d.h. im Verhältnis der Aktiven, aufgeteilt (ERNST HÖHN, a.a.O., § 28 Rz 16f.).

b) Gewinnausscheidung

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung werden dem Liegenschaftskanton die Bruttoerträge wie auch die zurechenbaren Gewinnungskosten (inkl. Abschreibungen) *objektmassig* zugewiesen. Drittverwaltungskosten, die nicht einzelnen Liegenschaften zugeordnet werden können, werden im Verhältnis der Bruttoerträge aus Liegenschaften auf die Liegenschaftskantone aufgeteilt. Bei Selbstverwaltungskosten ist der zulässige Abzug auf 5 % des Bruttoertrages begrenzt. Die Schuldzinsen werden proportional im Verhältnis der Aktiven verlegt (ERNST HÖHN, a.a.O., § 28 Rz 20).

Veräusserungsgewinne und buchmässige Aufwertungen, sofern diese bei ILG vorkommen, werden dem Belegenheitskanton vollumfänglich objektmassig zugewiesen, d.h. sowohl der

Buchgewinn (wiedereingebrachte Abschreibungen) als auch der Wertzuwachsge-
winn unter-
stehen der Steuerhoheit des Belegenheitskantons (ERNST HÖHN, a.a.O., § 28 Rz 28).

Beispiel 1:

Die ILG X-AG hat ihren Sitz im Kanton S und übt ihre Leasingtätigkeit seit einiger Zeit in den Kantonen S, L und G (L und G sind Liegenschaftskantone) aus.

	Total	S	L	G
Aktiven				
Liegenschaften		1000	600	400
	<hr/>	<hr/>	<hr/>	<hr/>
	2000	1000	600	400
Kapitalquoten	100 %	50 %	30 %	20 %
Ertrag				
Bruttoleasingertrag		1200	500	300
	<hr/>	<hr/>	<hr/>	<hr/>
	2000	1200	500	300
	(100 %)	(60 %)	(25 %)	(15 %)
Abschreibungen	500	350	100	50
Verwaltungskosten	100	60	25	15
Schuldzinsen	800	400	240	160
	<hr/>	<hr/>	<hr/>	<hr/>
	1400	810	365	225
Gewinn (vor Steuern)	600	390	135	75
	(100 %)	(65 %)	(22.5 %)	(12.5 %)

3. ILG als interkantonale Unternehmungen

Bei interkantonalen Unternehmungen (ILG mit ausserkantonalen Betriebsstätten in Form von Vertretungsbüros oder Filialen) ist für die Steuerauscheidung die allfällige Existenz von Kapitalanlageliegenschaften im Sitz- oder Betriebsstättenkanton zu berücksichtigen.

C. Problematik der geltenden Ausscheidungspraxis

Das Hauptproblem der bisherigen vom Bundesgericht bestätigten Ausscheidungspraxis bei Gesellschaften mit Kapitalanlageliegenschaften liegt darin, dass die reinen Liegenschaftskantone den nach Abzug der objektmässig zugewiesenen Liegenschaftskosten und den anteiligen Schuldzinsen auf sie entfallenden Reinertrag (Nettoleasingertrag) ohne Rücksicht auf Verluste in anderen Kan-

tonen besteuern können. Diese Praxis führt dazu, dass die steuerpflichtigen ILG *mehr als den gesamten Reingewinn* der Unternehmung versteuern, wenn der vom Sitzkanton (bei ILG praktisch ausnahmslos der Kanton Zürich) oder den Betriebsstättenkantonen zu tragende Aufwand den dort steuerbaren Bruttoertrag übersteigt (ERNST HÖHN, a.a.O., § 28 Rz 27). Zudem werden die Sitz- und Betriebsstättenkantone durch die einseitige Verpflichtung zur Verlustübernahme gegenüber den reinen Liegenschaftskantonen *schlechter gestellt*. Die auf die Ausscheidungspraxis zurückzuführende fehlende Verlustverrechnungsmöglichkeit in reinen Liegenschaftskantonen wird als "*Ausscheidungsverlust*" bezeichnet (ASA 27, S. 408). Der Ausscheidungsverlust widerspricht dem Verbot der Schlechterstellung im interkantonalen Verhältnis (Art. 46 Abs. 2 BV) und dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, wird jedoch vom Bundesgericht unter Hinweis auf den Vorrang der Steuerauscheidung nach dem Belegenheitsprinzip hingenommen (BGE 93 I 241f.). In der Lehre wird diese Praxis stark kritisiert (vgl. ERNST HÖHN, a.a.O., § 28 Rz 27ff.).

Die Problematik der Ausscheidungsverluste und der damit verbundenen "Überbesteuerungen" der ILG wird einerseits durch die proportionale Schuldzinsenverlegung verstärkt, weil die Zinsquoten bei den Leasinggebühren mit der zunehmenden Laufdauer abnehmen, währenddem die Amortisationsquoten spiegelbildlich zunehmen. Die proportionale Schuldzinsenverlegung trägt diesen Verhältnissen nur beschränkt Rechnung, da sie auf die Verhältnisse pro Bemessungsjahr abstellt. Dies wiederum führt dazu, dass ausscheidungsrechtlich in den Liegenschaftskantonen anfänglich oft ein Liegenschaftsverlust anfällt, der vom Sitzkanton und allfälligen Betriebsstättenkantonen zu übernehmen ist, andererseits jedoch gegen Ende der Laufzeit des Leasingvertrages ein Nettoleasingertrag des Liegenschaftskantons resultiert, der dort mangels Verpflichtung zur Verlustübernahme vollumfänglich steuerpflichtig ist. Zusätzlich werden Ausscheidungsverluste durch den Umstand begünstigt, dass analog der oben erwähnten Eigenheiten der Schuldzinsenverlegung der Abschreibungsbedarf zu Beginn des Leasingvertrages für die ILG am höchsten ist und sich dann mit zunehmender Laufzeit des Leasingvertrages vermindert.

Beispiel 2: Ausscheidungsverlust

Die X AG übt ihre Geschäftstätigkeit in allen Kantonen erst seit kurzer Zeit aus, so dass der Abschreibungsaufwand und die Zinsbelastung den Reingewinn der ILG erheblich verringern.

	Total	S	L	G
Aktiven				
Liegenschaften		1000	600	400
	2000	1000	600	400
Kapitalquoten	100 %	50 %	30 %	20 %
Ertrag				
Bruttoleasingertrag		700	560	140
	1400	700	560	140
	(100 %)	(50 %)	(40 %)	(10 %)
Abschreibungen	600	275	185	140
Verwaltungskosten	70	35	28	7
Schuldzinsen	650	325	195	130
	1320	635	408	277
Gewinn (vor Steuern)	+ 80	+ 65	+ 152	- 137
Verlustübernahme von S		- 137		+ 137
		- 72	+ 152	0

Im vorliegenden Beispiel ergibt sich ein Ausscheidungsverlust von 72, weil der Kanton L 152 besteuern darf, obwohl das Gesamtergebnis der ILG nur einen Gewinn vor Steuern von 80 ausweist.

D. Neue Ausscheidungspraxis für ILG

1. Kapitalausscheidung

Die bisherige Praxis zur Kapitalausscheidung erfährt keine Änderungen.

2. Gewinnausscheidung

Um der dargelegten Problematik bei der Gewinnausscheidung von ILG Rechnung zu tragen, wird den betroffenen Kantonen nachstehendes Vorgehen bei der interkantonalen Steuerauscheidung von ILG vorgeschlagen:

Ziel der neuen Ausscheidungsmethode ist die Vermeidung von Ausscheidungsverlusten, indem der nach jeweiligem kantonalen Recht zu berechnende Gesamtgewinn *nach Quoten* auf die Sitz-, Betriebsstätten- und Liegenschaftskantone aufgeteilt wird. Auf eine Besteuerung der verleasten Liegenschaften als Kapitalanlageliegenschaften nach dem Belegenheitsprinzip wird fortan verzich-

tet. Von den beteiligten Kantonen kann demnach inskünftig nicht mehr als 100 % des Gesamtgewinnes besteuert werden. Der Unternehmensgewinn wird dabei nach Massgabe der Bruttoleasingerträge ausgeschieden. Weil die ILG als Finanzierungsgesellschaften nicht einem Handelsunternehmen gleichgestellt werden können, wird auf einen Vorausanteil (Praecipuum) zu Gunsten des Sitzkantons verzichtet.

Von der quotenmässigen Gewinnausscheidung ausgeklammert wird hingegen der Wertzuwachs-gewinn infolge Veräusserung oder Wertsteigerung einer Liegenschaft. Der Wertzuwachs-gewinn wird unverändert dem Kanton der gelegenen Sache zur ausschliesslichen Besteuerung zugewie-sen. Buchgewinne unterliegen demgegenüber der quotenmässigen Steuerauscheidung.

Beispiel 3:

Angaben des Beispiels 2 nach neuer quotenmässiger Ausscheidungsmethode:

	Total	S	L	G
Aktiven				
Liegenschaften		1000	600	400
	2000	1000	600	400
Kapitalquoten	100 %	50 %	30 %	20 %
Ertrag				
Bruttoleasingertrag		700	560	140
	1400	700	560	140
	(100 %)	(50 %)	(40 %)	(10 %)
Abschreibungen	600			
Verwaltungskosten	70			
Schuldzinsen	<u>650</u>			
	1320			
Gewinn (vor Steuern)	+ 80	+ 40	+ 32	+ 8
	(100 %)	(50 %)	(40 %)	(10 %)

Bei Leasinggesellschaften, die Mobiliar- und Immobilienleasinggeschäfte tätigen (*gemischte Leasinggesellschaften*), ist im Rahmen der Gewinnausscheidung zwischen Erträgen aus Immobilienleasing (A) und Mobiliarleasing (B) zu unterscheiden. Für die Berechnung der Steuerauscheidungsquoten A und B ist bei der Gewichtung der Erträge aus Mobilen-Leasing ein *Einschlag* von 25 % nach Abzug der Abschreibungen vorzunehmen, um der unterschiedlichen Laufzeit der Leasingverträge und den verschiedenen Zinsverhältnissen in angemessener Weise Rechnung zu tragen. Der für das Gesamtunternehmen berechnete Reingewinn wird sodann nach Massgabe der

Quoten A und B aufgeteilt und danach nach Massgabe der Bruttoleasingerträge auf die entsprechenden Sitz-, Betriebsstätten- und Liegenschaftskantone verlegt.

Beispiel 4:**Gewinnausscheidung nach neuer Methode für gemischte Leasinggesellschaften:**

	Total	S	L	G
Ertrag	2400			
Bruttoleasingertrag aus Immobilien (A)	1400 (100 %)	700 (50 %)	560 (40 %)	140 (10 %)
./. Abschreibungen	600			
Zinserträge	800			
Bruttoleasingertrag aus Mobilien (B)	1000 (100 %)	800 (80 %)	150 (15 %)	50 (5 %)
./. Abschreibungen	400			
Zinsertrag	600			
Ausscheidungsquoten	Total	Immobilienleasing (A)		Mobilienleasing (B)
Ohne Einschlag	1400	800		600
Mit Einschlag	1250 (100 %)	800 (64 %)		./. 150 (25 %) 450 (36 %)
Nettoertragsberechnung des Gesamtunternehmens				
Bruttoleasingertrag A und B		2400		
./. Abschreibungen		1000		
./. Verwaltungskosten		120		
./. Schuldzinsen		<u>1080</u>		
Total Aufwand		2200		
Gesamtgewinn (vor Steuer)		200		
	Total	S	L	G
Gesamtgewinn	200			
Gewinn A	128 (64 %) (100 %)	64 (50 %)	51.2 (40 %)	12.8 (10 %)
Gewinn B	72 (36 %) (100 %)	57.6 (80 %)	10.8 (15 %)	3.6 (5 %)
Total	200 (100 %)	121.6 (60.8 %)	62 (31 %)	16.4 (8.2 %)

E. Anwendung

Den betroffenen Kantonen wird empfohlen, die vorstehend unter Ziffer D dargelegte Ausscheidungsmethode auf alle noch nicht definitiv vorgenommenen Veranlagungen anzuwenden, denen für die Bemessung Geschäftsjahre ab 1989 zu Grunde liegen.