

# **ZH\_STEUERREKURSGERICHT ST.2015.88 vom 19. August 2015**

ZH Steuerrekursgericht, 2015-08-19, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_steuerekursgericht\\_ST.2015.88](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_ST.2015.88)

FR: ZH\_STEUERREKURSGERICHT ST.2015.88 du 19 août 2015

IT: ZH\_STEUERREKURSGERICHT ST.2015.88 del 19 agosto 2015

## **Regeste**

Verein; interkantonale Steuerauscheidung.- Im Rahmen der interkantonalen Vermögensausscheidung bei einem Verein sind bei der Quotenermittlung die Liegenschaften als lokalisierte Aktiven den Kantonen mit ihren Repartitionswerten zuzuteilen. Bei der Berechnung der kantonalen Anteile am steuerbaren Vereinsvermögen ist alsdann mit der so ermittelten Quote in einem ersten Schritt am Gesamtvermögen Mass zu nehmen, in welchem die Liegenschaften ebenfalls mit den Repartitionswerten berücksichtigt sind; in einem zweiten Schritt ist sodann noch die Differenz zwischen den liegenschaftsbezogenen kantonalen Steuerwerten und den Repartitionswerten auszugleichen. Damit erweist sich dergestalt vorgenommene Berechnungsweise der Zürcher Steuerbehörde als korrekt, derweil die Pflichtigen zusammen mit der Steuerbehörde des auswärtigen Sitzkantons zu Unrecht davon ausgehen, dass mit der ermittelten Quote am Vermögen Mass zu nehmen sei, in welchem die Liegenschaften mit den kantonalen Steuerwerten berücksichtigt sind und keine weiteren Repartitionskorrekturen vorzunehmen seien.

## **Erwägungen**

### **E. 1**

ST.2015.88

- 6 - Das kantonale Steueramt macht im vorliegenden Verfahren denn auch nicht geltend, diesbezüglich dem besagten Grobkonzept nicht folgen zu wollen. Unter diesen Umständen besteht auch für das Rekursgericht kein Anlass, hieran etwas zu ändern. dd) Der Verzicht auf die Annahme von Spezialsteuerdomizilen hat grundsätzlich also zur Folge, dass das Vereinsvermögen quotenmässig auf sämtliche beteiligten Kantone (Sitzkanton, Betriebsstättenkantone) aufzuteilen ist.

### **E. 2**

a) Umstritten ist nun die Frage, wie diese quotenmässige Aufteilung kapitalseitig umzusetzen ist. Das erwähnte Grobkonzept hält diesbezüglich lediglich fest, dass im Rahmen der Kapitalausscheidung die Liegenschaften nach der Lage und das übrige Vermögen (= hauptsächlich Wertschriften und Beteiligungen) mit Blick auf die regionale Vermögensverwaltung nach Massgabe der regionalen Bilanzen zu berücksichtigen seien. Detailliertere Vorgaben, insbesondere betreffend die Bewertung der Liegenschaften, fehlen indes, weshalb die Pflichtige aus dem Konzept insoweit nichts zugunsten ihrer Berechnungsweise ableiten kann. Die hiesige Steuerbehörde ist sodann mit Blick auf das kapitalseitige Besteuerungsrecht des Kantons Zürich auch nicht an die Ausscheidungsberechnung des Sitzkantons B gebunden (vgl. dazu nachfolgend lit. g). b)

Wie bereits erwähnt, geht auch die hiesige Steuerbehörde von der quoten- mässigen Kapitalausscheidung aus (= keine Spezialsteuerdomizile). Dabei macht sie korrekt geltend, dass für die Bestimmung der Aktivquote die Liegenschaften nach den einschlägigen bundesgerichtlichen Zuteilungsnormen objektmässig dem Belegenheits- kanton zuzuweisen seien. Soweit sie allerdings in diesem Zusammenhang auf § 33 N 10 des bereits zitierten Kommentars zum interkantonalen Steuerrecht verweist, kann dem nicht direkt gefolgt werden, wird dort doch die Steuerausscheidung bei Kapitalan- lageliegenschaften ausserhalb des Sitzkantons und damit die Situation bei liegenschaf- tenbezogenen Spezialsteuerdomizilen am Belegenheitsort abgehandelt (Oertli/Zigerlig, § 33 N 9 ff.) in diesem Zusammenhang wird dort festgestellt, dass Liegenschaften ob- jektmässig dem Belegenheitskanton zuzuweisen seien. Weiterführend ist im besagten Kommentar indes das Folgekapitel betreffend die Ausscheidung bei Betriebsliegen- schaften (Oertli/Zigerlig, § 33 N 45 ff.): Diesbezüglich und also mit Blick auf die quo- tenmässige Ausscheidung wird dort die bundesgerichtliche Praxis dahingehend zu- sammengefasst, dass für die Ausscheidung des steuerbaren Vermögens bzw. Kapitals 1 ST.2015.88

- 7 - die Betriebsliegenschaften als "lokalisierte Aktiven" dem Sitz- sowie den Betriebsstät- tekantonen zuzuteilen seien. Die Bewertung der Liegenschaften habe dabei nach den gleichen Grundsätzen wie die Bewertung der Kapitalanlageliegenschaften ausserhalb des Sitzkantons zu erfolgen, nämlich je nach Rechtsträger zum Repartitionswert, zum Einkommenssteuerwert oder zum Gewinnsteuerwert (vgl. Oertli/Zigerlig, § 33 N 46 f.). c) Rechtsträger der Liegenschaften ist im vorliegenden Fall ein Verein und damit eine juristische Person. Für Vereine gilt nun aber die erwähnte Sonderregelung, dass als steuerbares Eigenkapital das Reinvermögen gilt, welches nach den für die Vermögenssteuer natürlicher Personen geltenden Grundsätzen zu bewerten ist. Damit sind also die Liegenschaften im Rahmen der Lokalisierung der Aktiven zur Quotenbe- stimmung mit dem massgebenden amtlichen Verkehrswert des Belegenheitskantons zu bewerten und sind dabei die Repartitionsfaktoren zu berücksichtigen (Oertli/Zigerlig, § 33 N 13). Letzteres aus folgenden Gründen: Weil in den Kantonen unterschiedliche Vermögenssteuerwerte für Liegenschaften bestehen, diese jedoch bei einer interkan- tonalen Steuerausscheidung insbesondere auch für die Verteilung der Schulden und Schuldzinsen nach einheitlichen Kriterien zu berücksichtigen sind, werden bei der Aus- scheidung Hilfsfaktoren (die sogenannten Repartitionsfaktoren) eingesetzt, welche das durchschnittliche Verhältnis der kantonalen Vermögenssteuerwerte zum tatsächlichen Verkehrswert ausdrücken. Festgelegt werden diese von der Schweizerischen Steuer- konferenz (vgl. deren Kreisschreiben Nr. 22 vom 21. November 2006 der über die "Re- gelten für die Bewertung der Grundstücke bei interkantonalen Steuerausscheidungen ab Steuerperiode 1997/98 [Repartitionsfaktoren]"). Ausgegangen wird dabei von einer Bezugsgrösse, die 70% des Verkehrswerts entspricht (= Repartitionsfaktor 100); Hin- tergrund ist der Umstand, dass gemäss einem Bundesgerichtsurteil eine Verkehrs- wertansetzung unter diesen 70% nicht zulässig ist. Offenbar halten sich indes längst nicht alle Kantone an diese bundesgerichtliche Vorgabe, gibt es doch Kantone, für wel- che der Repartitionsfaktor über 200 angesetzt ist. Für den Kanton Zürich beträgt dieser 90, was also bedeutet, dass die durchschnittlichen Vermögenssteuerwerte von Liegen- schaften leicht über 70% der tatsächlichen Verkehrswerte liegen. d) Die Pflichtige ging bei ihrer Ausscheidungsberechnung wie folgt vor (nach- folgend aufgezeigt am Beispiel der Steuerperiode 1.1. - 31.12.2009): 1 ST.2015.88

- 8 - Alle Kantone Kanton ZH Liegenschaften bzw. lokalisierte Aktiven: Fr. Fr. Summe amtliche Verkehrswerte 264'111'351.- 87'114'600.- Korrigiert um kantonale Rep.-Faktoren 279'715'781.- 78'403'141.- (ZH 90%) Mobile Aktiven : Wertschriften/Beteiligungen +übrige Aktiven 169'630'617.- 3'251'083.- Total Aktiven: 449'346'398.- 81'654'224.- Anteil in % 100 18.172 aa) Die hiesige Steuerbehörde stimmt dieser Quotenberechnung zu; diese entspricht denn auch den dargelegten ausscheidungsrechtlichen Vorgaben, indem sich die Quoten der Kantone an den lokalisierten bzw. kantonsbezogenen und in Bezug auf die Liegenschaften repartitionsbereinigten Vermögenswerten orientieren. bb) Ist damit der Anteil des Kantons Zürich am zu besteuern den Vereinsvermögen in Prozenten bekannt und ist dieser Anteil auch unbestritten, so steht damit die Höhe des hierorts steuerbaren Vermögens gleichwohl noch nicht fest. Denn streiten lässt sich noch immer darüber, von welchem Gesamtvermögen bei der Rechnung mit der ermittelten Prozentquote auszugehen ist. cc) Die Pflichtige hält mit der Steuerverwaltung des Sitzkantons dafür, dass (schuldenbereinigt) von einem steuerbaren Reinvermögen von Fr. 230'259'806.- auszugehen sei; die Liegenschaften sind in diesem Betrag mit den kantonalen Steuerwerten berücksichtigt. Für den Kanton Zürich resultiert mit der besagten Quote von 18.172% damit ein steuerbares Vermögen von Fr. 41'842'298.-. dd) Die hiesige Steuerbehörde geht bei ihrer Berechnung demgegenüber von einem steuerbaren Reinvermögen von Fr. 244'376'237.- aus; die Differenz von Fr. 14'116'431.- gründet zur Hauptsache im Umstand, dass die Liegenschaften mit dem Repartitionswert eingesetzt werden, und im Übrigen auf einer Bewertungskorrektur der Steuerverwaltung des Sitzkantons von Fr. 1'488'000.- zu Ungunsten der Pflichtigen, welche die Zürcher Steuerverwaltung bei ihrer Berechnung nicht übernommen hat. Von diesem höheren Wert ausgehend errechnet sie mit der Quote von 18.172% zunächst einen Anteil des Kantons Zürich von Fr. 44'407'504.-. Zum hierorts steuerba- 1 ST.2015.88

- 9 - ren Vermögen gelangt sie alsdann, indem noch die Differenz zwischen dem Steuerwert aller hier lokalisierten Liegenschaften (Fr. 87'144'600.-) und dem diesbezüglichen Repartitionswert (Fr. 78'403'141.-) hinzugerechnet wird, was einen Betrag von Fr. 53'148'963.- ergibt. e) Wenn bei der Quotenermittlung lokalisierte Aktiven bzw. Liegenschaften mit Repartitionswerten berücksichtigt worden sind, so muss die undifferenzierte Anwendung dieser Quoten auf ein zu verteilendes Vermögen, in welchem die Liegenschaften mit den kantonalen Vermögenssteuerwerten eingesetzt sind, zwangsläufig zu einem verzerrten und somit falschen Resultat führen. aa) Dies zeigt sich eindrücklich anhand eines vereinfachten Beispiels: Annahme: In drei Kantonen (mit Repartitionsfaktoren 90, 100 und 200) finden sich Betriebsliegenschaften mit effektiven Verkehrswerten von jeweils Fr. 2 Mio., was beim besagten 70%-Bewertungsansatz (= Repartitionsfaktor [RF] 100) also einem Vermögenssteuerwert von jeweils 1.4 Mio. entspricht; keine weiteren Aktiven wie Wertschriften/Beteiligungen und keine Schulden. Die Ausscheidungsquoten errechnen sich zunächst wie folgt: Kant. Wert Rep.-Wert Quote Fr. Fr. Kanton mit RF 100 1'400'000.- 1'400'000.- → 33.33% Kanton mit RF 90 1'555'555.- 1'400'000.- → 33.33% Kanton mit RF 200 700'000.- 1'400'000.- → 33.33% Alle Kantone 3'655'555.- 4'200'000.- → 100% Wenn nun die anhand der Repartitionswerte ermittelte Quote (jeweils 33.33%) mit Blick auf die Vermögensausscheidung an der Summe der nicht repartitionsbereinigten Liegenschaftswerte (= Fr. 3'655'555.-) Mass nehmen würde, so könnte jeder Kanton einen Drittel dieses Vermögens, also rund Fr. 1.2 Mio. besteuern. Aus Sicht der Pflichtigen wäre dies (unter Ausklammerung der kantonalen Steuerniveauunterschiede) insoweit nicht zu beanstanden, als sie gesamthaft genau das

Vermögen zu versteuern hätte, welches auch im Rahmen kantonaler Einzelbetrachtungen resultierte. 1 ST.2015.88

- 10 - Nicht gerechtfertigt ist ein solches Resultat indes aus Sicht der Kantone. Zwar ist bildlich gesprochen der insgesamt zu verteilende Vermögenskuchen korrekt, doch würden die repartitionsbereinigt gleichmässigen Quoten von 33.33% dazu führen, dass die tiefer bewertenden Kantone zu Lasten der höher bewertenden Kantone ein zu grosses Kuchenstück erhielten. Im obigen Beispiel könnte der Kanton mit Repartitionsfaktor 200 die Liegenschaft im eigenen Kanton nur mit einem Vermögenssteuerwert von Fr. 700'000.- besteuern; mit der von der Pflichtigen verfochtenen Ausscheidungsrechnung profitierte er jedoch von den höheren Bewertungsansätzen der anderen Kantone und könnte er dasselbe Substrat (33.33% von drei gleichen Liegenschaften = eine Liegenschaft) mit gut Fr. 1.2 Mio. besteuern. Anders sieht es für den Kanton mit Repartitionsfaktor 90 aus; während dieser die Liegenschaft im eigenen Kanton mit einem Wert von Fr. 1'555'555.- besteuern könnte, verbliebe ihm bei Anwendung der Ausscheidungsrechnung der Pflichtigen trotz gleichem Substrat (33.33% von drei gleichen Liegenschaften = eine Liegenschaft) lediglich ein steuerbares Vermögen von rund Fr. 1.2 Mio. bb) Die ermittelten Quoten müssen folglich in einem ersten Schritt am repartitionsbereinigten Vermögen Mass nehmen. Sodann sind in einem zweiten Schritt auf Ebene der kantonalen Vermögenseinschätzungen die Differenzen zwischen den Repartitionswerten und den kantonalen Vermögenssteuerwerten auszugleichen, da es sich bei den Repartitionswerten um reine Hilfsgrössen handelt; wie das obige Beispiel zeigt, resultierte ansonsten für die Pflichtige insgesamt ein zu hohes steuerbares Vermögen von Fr. 4.2 Mio. Kantone mit Repartitionsfaktoren > 100 (wie beispielsweise Basel Land und Solothurn) haben dabei die Differenzen zu subtrahieren und Kantone mit Repartitionsfaktoren < 100 (wie vorliegend Zürich) zu addieren; nur bei Kantonen mit RF 100 (wie z.B. Bern) erübrigen sich weitere Korrekturen. cc) Unter dem Strich führen diese Repartitionswertkorrekturen im obigen Beispiel also zum korrekten steuerbaren Gesamtvermögen von Fr. 3'655'555.-, und jeder Kanton erhält davon den Anteil, den er gestützt auf sein kantonales Bewertungsniveau auch im Fall liegenschaftenbezogener Spezialsteuerdomizile besteuern könnte. In diesem stark vereinfachten Beispiel deckt sich folglich die quotenmässige Ausscheidung mit der objektmässigen Ausscheidung. dd) Komplexer wird es freilich, wenn neben den Liegenschaften weitere mobile Vermögenswerte vorhanden sind (bei zentraler Vermögensverwaltung in der Buch-

- 11 - haltung des Sitzkantons), welche allen Betriebsstätten dienen und entsprechend quotenmässig zu verteilen sind. Im vorliegenden Fall sind nun aber im Rahmen der quotenmässigen Ausscheidung auch diese mobilen Aktiven gestützt auf die Betriebsstättenbuchhaltungen gleich wie die Liegenschaften nach ihrer Lage berücksichtigt worden. Mithin kommt es im Ergebnis wiederum zu einer Überschneidung der quotenmässigen und objektmässigen Ausscheidung. Weil sodann auch die Schulden nach Lage der Aktiven zu verteilen sind, führen die beiden Methoden im hier allein streitigen Bereich der Vermögensausscheidung letztlich zum selben Resultat. Entgegen den von der Pflichtigen verschiedentlich geäusserten Bedenken folgt daraus nicht, dass die hiesige Steuerbehörde statt nach der quotenmässigen womöglich nach der objektmässigen Methode vorgegangen ist. f) Nach alledem steht fest, dass die Berechnungsweise der hiesigen Steuerbehörde korrekt ist. Diese entspricht denn auch der Praxis betreffend die interkantonalen Vermögensausscheidung bei natürlichen Personen, welche hier ohne weiteres he-

rangezogen werden kann, weil bei Vereinen hinsichtlich der Vermögensbesteuerung entsprechende Regeln gelten (vgl. deshalb etwa das Berechnungsbeispiel Nr. 64 in: Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 3. A., 2009, oder das Beispiel der St. Galler Steuerverwaltung in deren Steuerbuch [StB] 16 Nr. 1). g) Wird die Ausscheidungsberechnung der Zürcher Steuerbehörde in allen hier beteiligten Kantonen so umgesetzt, kann es zu keiner Doppelbesteuerung kommen, weshalb der Pflichtigen der diesbezügliche Einwand von vornherein nicht weiterhelfen kann. Haben dabei gestützt auf die Vorgabe des Sitzkantons allenfalls andere Kantone (insbesondere also solche mit hohen Repartitionsfaktoren) rechtskräftig falsch eingeschätzt, so könnte dies der Pflichtigen aber auch nicht weiterhelfen. Bei interkantonal konkurrierenden Steueransprüchen wird die Vermeidung der Doppelbesteuerung selbstredend nicht dadurch erreicht, dass später veranlagende Kantone auf ihr Besteuerungsrecht zu verzichten haben. Der Steuerpflichtige kann deren (letztinstanzlichen) Entscheide aber mit Beschwerde in öffentlichrechtlichen Angelegenheit an das Bundesgericht weiterziehen und dabei auch rechtskräftige Entscheide von früher veranlagenden Kantone mit anfechten, worauf alsdann das Bundesgericht über das Besteuerungsrecht der einzelnen Kantone zu befinden hätte (vgl. § 154 Abs. 1 StG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 5 N 100 f.). 1 ST.2015.88

- 12 - h) Nach alledem sind die vorinstanzlichen Ausscheidungsberechnungen 2009 und 2010, welche ausserhalb der geprüften Berechnungsweise nicht beanstandet worden sind, zu bestätigen; gleiches gilt damit auch in Bezug auf die sich daraus ableitenden hiesigen Vermögenssteuerfaktoren.

### **E. 3**

Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rekurses. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Die Zusprechung einer Parteientschädigung entfällt (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1958/8. Juni 1997).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.