

(Stand: 1. Juli 2007)

## Merkblatt

### Grundstückgewinnsteuer: Anrechnung von Ausscheidungsverlusten

---

#### 1. Ausgangslage

Nach den Grundsätzen zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung muss ein Steuerpflichtiger, der in mehreren Kantonen steuerpflichtig ist, nicht mehr als sein gesamtes Reineinkommen bzw. seinen gesamten Reingewinn versteuern. Gemäss der bisherigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung trat diese Regel gegenüber dem Grundsatz zurück, dass das Grundeigentum dem Kanton, in dem es liegt, zur ausschliesslichen Besteuerung vorbehalten bleibt. Das Schlechterstellungsverbot war in diesem Fall nicht anwendbar. Der Liegenschaftskanton musste Verluste, die am Wohnsitz (Hauptsitz) oder in anderen Kantonen angefallen waren, nicht übernehmen.

Diese Praxis führte in zahlreichen Fällen zu sogenannten Ausscheidungsverlusten. Der Steuerpflichtige musste im Liegenschaftskanton (Spezialsteuerdomizil) ein Einkommen versteuern, welches das gesamte Reineinkommen überstieg. Im Extremfall versteuerte eine Unternehmung am Spezialsteuerdomizil einen Reingewinn, obwohl die Gesamtunternehmung Verluste erlitten hatte.

#### 2. Änderung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung

Das Bundesgericht hat im interkantonalen Verhältnis seine Rechtsprechung zu der bisher nicht bestehenden grundstückgewinnsteuerlichen Verrechnung von Ausscheidungsverlusten stufenweise wie folgt angepasst:

- Veräusserungsgewinne auf Betriebsliegenschaften von Liegenschaftenhändlern und Generalbauunternehmungen sind im Umfang der Wertzuwachskomponente dem Belegenheitskanton zur ausschliesslichen Besteuerung zuzuweisen. Dieser hat jedoch einen allfälligen Geschäftsverlust, den die Unternehmung im Sitzkanton und in weiteren Kantonen mit Betriebsstätten erleidet, auf den Grundstücksgewinn anzurechnen. Diese Anrechnungspflicht besteht für Betriebsliegenschaften von interkantonalen Unternehmungen generell (BGer 19.11.2004 [2P.222/2002]).
- Verrechnung von Erträgen aus einer in einem Nebensteuerdomizilkanton gelegenen Kapitalanlageliegenschaft mit im Hauptsteuerdomizilkanton entstandenen Geschäftsverlusten: Der Liegenschaftskanton ist grundsätzlich allein befugt, den Grundstücksertrag und -gewinn (wiedereingebrachte Abschreibungen und Wertzuwachs) einer Kapitalanlageliegenschaft zu besteuern. Allerdings muss er allfällige Betriebsverluste (auch solche aus dem Hauptsteuerdomizil oder anderen Kantonen) zur Verrechnung zulassen (BGer 8. Mai 2006 [2P.139/2005]).

### 3. Kreisschreiben der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK)

#### 3.1 Allgemein

Die SSK (Schweizerische Steuerkonferenz) hat mit dem Kreisschreiben 27 vom 15. März 2007 (Details siehe <http://www.steuerkonferenz.ch/Dokumente/Kreisschreiben>) die aufgrund der geänderten bundesgerichtlichen Rechtsprechung sowohl für natürliche wie auch juristische Personen interkantonal zu beachtenden Ausscheidungsgrundsätze definiert, wobei die bisherige Praxis und Rechtsprechung zu den Zuteilungsnormen (insbesondere zur Verlegung von Schuldzinsen und Schuldzinsenüberschüssen) im interkantonalen Steuerrecht und zur Steuerausscheidung bei Liegenschaftenhändlern und Generalunternehmern unverändert weitergeführt wird und die Verlustübernahme definitiv zu erfolgen hat (Bezug auf das Urteil vom 3. November 2006, 2F.94/2006, E. 5.2; keine Rückbelastung an andere Kantone in den Folgejahren).

#### 3.2 Ausscheidungsgrundsätze

##### 3.2.1 Natürliche Personen

- Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse sind in erster Linie mit anderen Einkünften im gleichen Kanton zu verrechnen. Nicht im gleichen Kanton verrechenbare Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse trägt das Hauptsteuerdomizil zu Lasten der dort steuerbaren Einkünfte.  
Vorbehalt: Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse aus Kapitalanlageliegenschaften des Geschäftsvermögens sind in erster Linie mit dem Geschäftsbetriebseinkommen zu verrechnen; umgekehrt sind (Geschäftsbetriebs-) Verluste in erster Linie mit Ertrag und Gewinnen aus Kapitalanlageliegenschaften des Geschäftsvermögens zu verrechnen.
- Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse, die am Hauptsteuerdomizil nicht mit dort steuerbaren Einkünften verrechnet werden können, haben in erster Linie die Kantone der Geschäftsorte und Betriebstätten zu übernehmen und in zweiter Linie die reinen Liegenschaftskantone. Sie werden im Verhältnis der in den betroffenen Kantonen steuerbaren Reineinkommen verlegt.
- In den Liegenschaftskantonen erfolgt die Verrechnung mit Grundstückgewinnen des Geschäftsvermögens, ungeachtet ob diese Gewinne mit der Einkommens- oder mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst werden. Kantone mit dem monistischen System der Grundstückgewinnsteuer verrechnen übernommene Verluste zuerst mit den wieder eingebrachten Abschreibungen und einen allenfalls verbleibenden Rest mit dem Wertzuwachsgeinn.
- Eine Verrechnung von Verlusten und Gewinnungskostenüberschüssen mit Grundstückgewinnen des Privatvermögens ist in jedem Fall ausgeschlossen.
- Die Übernahme von Verlusten und Gewinnungskostenüberschüssen ist definitiv. Weder das Hauptsteuerdomizil noch die sekundären oder Spezialsteuerdomizile belasten Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse, die sie von einem anderen Steuerdomizil übernommen haben an dieses zurück.

##### 3.2.2 Juristische Personen

- Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse sind in erster Linie mit im gleichen Kanton steuerbaren Gewinnen / Erträgen zu verrechnen. Nicht im gleichen Kanton verrechenbare Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse schmälern das nach Quoten zu verteilende Betriebsergebnis.
- Ein negatives Gesamtbetriebsergebnis haben die Kantone mit Kapitalanlageliegenschaften zu übernehmen, zuerst jene, in denen sich Betriebsstätten befinden, dann die reinen Liegenschaftskantone. Es wird im Verhältnis der in den betroffenen Kantonen steuerbaren Reingewinne verlegt.

- In den Liegenschaftskantonen erfolgt die Verrechnung mit Grundstücksgewinnen, ungeachtet ob diese Gewinne mit der Gewinnsteuer oder mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst werden. Kantone mit dem monistischen System der Grundstückgewinnsteuer verrechnen übernommene Verluste zuerst mit den wieder eingebrachten Abschreibungen und einen allenfalls verbleibenden Rest mit dem Wertzuwachsgeinn.
- Die Übernahme von Verlusten und Gewinnungskostenüberschüssen ist definitiv. Weder das Hauptsteuerdomizil noch die sekundären oder Spezialsteuerdomizile belasten Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse, die sie von einem anderen Steuerdomizil übernommen haben, an dieses zurück.

Excel-Hilfstabelle zur Aufteilung von Ausscheidungsverlusten juristischer Personen siehe unter: [www.sz.ch/steuern/grundstueckgewinnsteuer/berechnungen](http://www.sz.ch/steuern/grundstueckgewinnsteuer/berechnungen).

## **4. Veranlagungspraxis im Kanton Schwyz**

### **4.1 Personen mit innerkantonalem Sitz oder Wohnsitz**

#### **4.1.1 Gewerbmässige Liegenschaftenhändler**

Natürliche und juristische Personen mit innerkantonalem Sitz oder Wohnsitz können aufgrund von § 119 Abs. 4 StG bei der Einkommens- resp. Gewinnsteuer erzielte Verluste dann mit Grundstücksgewinnen des gleichen Jahres verrechnen, wenn ihnen steuerlich die Qualifikation eines Liegenschaftenhändlers zukommt; aufgrund von § 119 Abs. 4 StG sind sie einem Liegenschaftenhändler mit ausserkantonalem Sitz oder Wohnsitz gleichzustellen.

#### **4.1.2 Übrige Betriebe und Gesellschaften**

Das BG führte in seinem Entscheid 2P.222/2002 vom 19.11.2004 zu rein innerkantonalen Verhältnissen folgendes aus: "Gegen diese Lösung (Anmerkung: Betr. Vermeidung interkantonaler Ausscheidungsverluste) könnte eingewendet werden, sie begünstige die interkantonalen gegenüber den kantonalen Unternehmungen; letztere können nämlich in Kantonen mit monistischem System beim Grundstücksgewinn keinen Anzug für Geschäftsverluste vornehmen, wenn das kantonale Recht das nicht vorsieht. Probleme dieser Art lassen sich indessen mit Kollisionsnormen nie ganz vermeiden." Daraus folgt, dass Betriebs- und Kapitalgesellschaften mit innerkantonalem Sitz oder Wohnsitz sich im innerkantonalen Verhältnis nicht auf die aus dem Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung entwickelten Ausscheidungsgrundsätze berufen können, da keine solche gegeben ist und eine entsprechende gesetzliche Bestimmung fehlt; diese Personen können die bei der Einkommens- resp. Gewinnsteuer erzielten Verluste grundstückgewinnsteuerlich nicht verrechnen.

### **4.2 Personen mit ausserkantonalem Sitz oder Wohnsitz**

Die geänderte bundesgerichtliche Rechtsprechung findet sowohl auf gewerbmässige Liegenschaftenhändler wie auch auf Betriebs- und Kapitalgesellschaften Anwendung.

## **5. Veranlagungs- und Meldeverfahren**

### **5.1 Steuerpflichtige Personen mit rein innerkantonalen Verhältnissen**

In der Regel sind die grundstückgewinnsteuerlichen Veranlagungen ohne Berücksichtigung eines allenfalls zu übernehmenden einkommens- resp. gewinnsteuerlichen Ausscheidungsverlusts vorzunehmen, jedoch mit einem entsprechenden Vorbehalt zu versehen.

Wurden die einkommens- resp. gewinnsteuerlichen Steuererklärungen im Zeitpunkt der grundstückgewinnsteuerlichen Veranlagung bereits eingereicht und können die entsprechenden Veranlagungen umgehend vorgenommen werden, kann die Prüfung betr. Berücksichtigung allfälliger Ausscheidungsverluste bereits im grundstückgewinnsteuerlichen Veranlagungsverfahren vorgenommen werden.

Die Verrechnung eines allfälligen einkommens- resp. gewinnsteuerlichen Verlusts kann nach Rechtskraft der einkommens- resp. gewinnsteuerlichen Veranlagung im Sinne von § 169 Abs. 3 StG (Revision auf Grund von interkantonalem oder internationalem Doppelbesteuerungsrecht) mittels Revisionsgesuch geltend gemacht werden, da betr. Verlustverrechnung ein innerkantonaler Liegenschaftenhändler gemäss § 119 Abs. 4 StG einem interkantonalen Liegenschaftenhändler gleichgestellt wird.

## **5.2 Steuerpflichtige Personen mit interkantonalen Verhältnissen**

In der Regel sind die grundstückgewinnsteuerlichen Veranlagungen ohne Berücksichtigung eines allenfalls zu übernehmenden einkommens- resp. gewinnsteuerlichen Ausscheidungsverlusts vorzunehmen, jedoch mit einem entsprechenden Vorbehalt zu versehen. Wurden die einkommens- resp. gewinnsteuerlichen Steuererklärungen im Zeitpunkt der grundstückgewinnsteuerlichen Veranlagung bereits eingereicht und können die entsprechenden Veranlagungen umgehend vorgenommen werden (ev. abhängig von der Zustellung ausserkantonaler Ausscheidungsvorschläge), kann die Prüfung betr. Berücksichtigung allfälliger Ausscheidungsverluste bereits im grundstückgewinnsteuerlichen Veranlagungsverfahren vorgenommen werden.

Die Verrechnung eines allfälligen einkommens- oder gewinnsteuerlichen kantonalen resp. gesamthaften Verlusts kann nach Rechtskraft der letzten gewinnsteuerlichen Veranlagung (der beteiligten Kantone) im Sinne von § 169 Abs. 3 StG mittels Revisionsgesuch geltend gemacht werden (Revision auf Grund von interkantonalem oder internationalem Doppelbesteuerungsrecht).

## **6. Übergangsregelung**

Die neuen Ausscheidungsregeln sind grundsätzlich ab der Steuerperiode 2006 anwendbar. Für frühere pendente Steuerperioden können sie auf Antrag der steuerpflichtigen Personen zur Vermeidung von Ausscheidungsverlusten ebenfalls angewendet werden.

1. Juli 2007db

Gültig für Veräusserungen bis 31.12.2009