



Merkblatt

Anrechnung von Ausscheidungsverlusten

Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitung	1
2.	Anpassung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung	2
3.	Kreisschreiben der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK)	2
3.1	Ausscheidungsgrundsätze für natürliche Personen	2
3.2	Ausscheidungsgrundsätze für juristische Personen	3
4.	Verlustverrechnung im Kanton Schwyz	3
4.1	Rechtsprechung / Grundlage	3
4.2	Veranlagungspraxis für Veräusserungen ab 1.01.2010	3
5.	Verfahren	4
6.	Übergangsregelungen für Veräusserungen vor dem 01.01.2010	4
6.1	Inner- oder ausserkantonale gewerbsmässige Liegenschaftenhändler sowie übrige ausserkantonale Betriebe und Gesellschaften	4
6.2	Übrige innerkantonale Betriebe und Gesellschaften (nicht gewerbsmässige Liegenschaftenhändler)	4

1. Einleitung

Nach den Grundsätzen zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung muss eine steuerpflichtige Person, die in mehreren Kantonen steuerpflichtig ist, nicht mehr als ihr gesamtes Reineinkommen bzw. ihren gesamten Reingewinn versteuern. Gemäss der ursprünglichen 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. Die steuerpflichtige Person 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. Anpassung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung

Das Bundesgericht hat im interkantonalen Verhältnis seine Rechtsprechung zur 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 Grundstückgewinn 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)

Aufgrund der geänderten bundesgerichtlichen Rechtsprechung hat die Schweizerische Steuerkonferenz (SSK) mit dem Kreisschreiben Nr. 27 vom 15. März 2007 (Details siehe <http://www.steuerkonferenz.ch/?Dokumente:Kreisschreiben>) die sowohl für natürliche wie auch juristische Personen interkantonal zu beachtenden Ausscheidungsgrundsätze definiert, wobei Verlustübernahmen definitiv zu erfolgen haben (Bezug auf das Urteil vom 3. November 2006, 2P.84/2006, E. 5.2; keine Rückbelastung an andere Kantone in den Folgejahren).

3.1 Ausscheidungsgrundsätze für 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 Betriebsstätten 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 Grundstücksgewinnen 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 Wertzuwachsge Gewinn.
- Eine Verrechnung von Verlusten und Gewinnungskostenüberschüssen mit Grundstücksgewinnen 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 Ge-

winnungskostenüberschüsse, die sie von einem anderen Steuerdomizil übernommen haben, an dieses zurück.

3.2 Ausscheidungsgrundsätze für 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 Grundstückgewinnen, 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-Tabelle zur Aufteilung von Ausscheidungsverlusten juristischer Personen siehe im Internet unter www.sz.ch/steuern/grundstueckgewinnsteuer/Berechnungen.

4. Verlustverrechnung im Kanton Schwyz

4.1 Rechtsprechung / Grundlage

Bei der Verlustverrechnung ist bei Vorliegen von interkantonalen Verhältnissen die vom Bundesgericht in Konkretisierung des verfassungsmässigen Doppelbesteuerungsverbots entwickelte Rechtsprechung direkt anwendbar. Die entsprechende Rechtsprechung ist in den letzten Jahren stark in Bewegung geraten und beschränkt sich insbesondere nicht mehr nur auf den Liegenschaftenhändler. Gemäss dem per 1.1.2010 geänderten § 119 Abs. 4 StG bleiben die weiter gehenden Verlustverrechnungsmöglichkeiten nach interkantonalem Recht vorbehalten und gelten auch innerkantonale; mit dieser Anpassung werden nicht mehr nur inner- und ausserkantonale Liegenschaftenhändler gleichgestellt, sondern generell alle steuerpflichtigen Personen.

4.2 Veranlagungspraxis für Veräusserungen ab 1.01.2010

Die bei Vorliegen interkantonomer Verhältnisse geänderte bundesgerichtliche Rechtsprechung und die geänderte schwyzerische Gesetzesgrundlage führen dazu, dass bei der Einkommens- resp. Gewinnsteuer erzielte Verluste mit Grundstückgewinnen des gleichen Jahres verrechnet werden können, unabhängig davon, ob es sich um natürliche oder juristische Personen mit inner- oder ausserkantonalem Sitz oder Wohnsitz handelt und ob ihnen steuerlich die Qualifikation einer gewerbmässigen Liegenschaftenhändlerin, Betriebs- oder Kapitalgesellschaft zukommt.

5. Verfahren

Die grundstückgewinnsteuerlichen Veranlagungsverfügungen werden in der Regel ohne Berücksichtigung eines allenfalls zu übernehmenden einkommens- resp. gewinnsteuerlichen Ausscheidungsverlusts vorgenommen, jedoch mit einem entsprechenden Vorbehalt zu versehen.

Die Verrechnung eines allfälligen einkommens- oder gewinnsteuerlichen Verlusts kann, in Verbindung mit § 119 Abs. 4 StG auch bei rein innerkantonalen Verhältnissen, im Sinne von § 169 Abs. 3 StG (Revision auf Grund von interkantonalem oder internationalem Doppelbesteuerungsrecht) mittels Revisionsgesuch innert 90 Tagen ab Versand der schwyzerischen Einkommens- resp. Gewinnsteuerveranlagung geltend gemacht werden. Bei interkantonalen Verhältnissen bildet Grundlage der Verlustverrechnung der in der einkommens- resp. gewinnsteuerlichen Steuerausscheidung dem Kanton Schwyz rechtskräftig zugewiesene Verlust; dabei ist der Kanton Schwyz nicht verpflichtet, die anderen Kantonen zugewiesenen Verluste zu übernehmen.

Ausnahmsweise kann die Prüfung betr. Berücksichtigung allfälliger Ausscheidungsverluste bereits im grundstückgewinnsteuerlichen Veranlagungsverfahren vorgenommen werden, wenn zum Zeitpunkt der grundstückgewinnsteuerlichen Veranlagungshandlungen die einkommens- resp. gewinnsteuerlichen inner- resp. interkantonalen Veranlagungsfaktoren bereits bereinigt werden können (unter anderem abhängig von den inner- oder interkantonalen Ausscheidungen).

6. Übergangsregelungen für Veräusserungen vor dem 01.01.2010

6.1 Inner- oder ausserkantonale gewerbsmässige Liegenschaftenhändler sowie übrige ausserkantonale Betriebe und Gesellschaften

Die gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung angepassten 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.

6.2 Übrige innerkantonale Betriebe und Gesellschaften (nicht gewerbsmässige Liegenschaftenhändler)

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 interkantonomer Ausscheidungsverluste) könnte eingewendet werden, sie begünstige die interkantonalen gegenüber den kantonalen Unternehmungen; letztere können nämlich in Kantonen mit monistischem System beim Grundstückgewinn keinen Abzug 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 interkantonomer Doppelbesteuerung entwickelten Ausscheidungsgrundsätze berufen konnten, da keine solche gegeben ist und eine entsprechende gesetzliche Bestimmung vor dem 01.01.2010 fehlte; diese Personen können somit die bei der Einkommens- resp. Gewinnsteuer erzielten Verluste grundstückgewinnsteuerlich nicht verrechnen, sofern die entsprechende Veräusserung vor dem 01.01.2010 (Grundbucheintrag) stattfand.