

Verrechnung von Vorjahresverlusten in der interkantonalen Steuerauscheidung

Kreisschreiben vom 17. Dezember 2003

1. Bisherige Praxis

Die Berücksichtigung von Verlusten, die in früheren Steuerperioden entstanden sind, kann nach zwei Methoden erfolgen: der sog. Teilverlustverrechnung (Beispiel 3.6.1.6.1.2) und der sog. Gesamtverlustverrechnung (Beispiel 6.1.3). Bei der ersten Methode anerkennt jeder betroffene Kanton nur die durch ihn ermittelten Teilverluste und verrechnet sie mit dem ihm zur Besteuerung zugewiesenen Teilgewinn. Bei der Gesamtverlustverrechnung wird der verrechenbare Gesamtverlust aus früheren Perioden vom Gesamtgewinn in Abzug gebracht, und erst der Restbetrag wird nach den zuvor definierten Quoten den einzelnen Kantonen zur Besteuerung zugewiesen.

Gemäss bisheriger Lehrmeinung war bei der interkantonalen Steuerauscheidung der Teilverlustverrechnungsmethode der Vorrang einzuräumen (Höhn/Mäusli, Interkantonales Steurrecht, 4. Auflage, § 27 Rz. 7). Diese, aus theoretischer Sicht bei der quotenmässig-direkten Ausscheidung wohl richtigere Methode liess sich in der Praxis schon bisher nur in einfachen Verhältnissen mit wenigen beteiligten Kantonen umsetzen, nicht aber in den komplexen Ausscheidungen von grossen Unternehmungen.

2. Neue Praxis unter dem Vereinfachungsgesetz

Mit dem Vereinfachungsgesetz werden die Zuzugskantone verpflichtet, bei Verlegung des Sitzes oder des Geschäftsortes innerhalb der Schweiz auch ausserkantonal erlittene und noch nicht verrechnete Vorjahresverluste mit späteren Gewinnen zu verrechnen (Art. 10 Abs. 2 und 4 bzw. Art. 25 Abs. 2 und 4 StHG; SSK KS 15, Ziff. 312). Dies kann bei Sitzverlegungen nach dem 1. Januar 2001 dazu führen, dass Kantone Verluste anrechnen müssen, die nicht in ihrem Hoheitsgebiet entstanden sind. Nichtbetriebsstättkantone mit Kapitalanlageliegenschaften müssen jedoch auch weiterhin keine Betriebsstätteverluste übernehmen.

Die Argumente, die zuvor gegen die Methode der Gesamtverlustverrechnung zu Recht angeführt worden sind, haben unter dem Vereinfachungsgesetz seit dem 1. Januar 2001 ihre Grundlage verloren oder sind doch stark relativiert worden. Für die Frage der Verlustübernahme durch andere Kantone spielt der Umstand, ob ein Steuerdomizil verlegt oder ganz aufgegeben wird, keine Rolle mehr, sofern diese Tatbestände nach dem 1. Januar 2001 verwirklicht worden sind.

Die Anwendung der Gesamtverlustverrechnungsmethode bewirkt für den Steuerpflichtigen eine – vom Vereinfachungsgesetz beabsichtigte – rechnerische Vereinfachung. Durch die Anwendung dieser Methode wird dem Grundsatz der interkantonalen Freizügigkeit am besten nachgelebt. Dies rechtfertigt es, nach dem 1. Januar 2001 einzig auf die Gesamtverlustverrechnungsmethode abzustellen, wie dies bisher schon für Banken (SSK KS 5), Telekommunikationsunternehmungen (SSK KS 20) und Versicherungsgesellschaften (SSK KS 23) galt.

Schwierigkeiten treten bei dieser Methode einzig durch das (bis heute) harmonisierungsmässig zulässige Nebeneinander von monistischem und dualistischem Grundstückgewinnsteuersystem auf. Diesem Aspekt wird Rechnung getragen, indem der Wertzuwachs der Steuerperiode dem Kanton der gelegenen Sache zugewiesen wird und dieser Kanton u.U. aufgrund kantonalen Rechts in der gleichen Steuerperiode einen anteiligen Verlust gemäss seiner kantonalen Quote übernehmen muss. Dieser angerechnete Teilverlust wird in den folgenden Jahren korrigiert. Diese Lösung entspricht auch dem vom Bundesgericht aufgestellten Grundsatz der objektmässigen Zuweisung der Liegenschaftsgewinne an den Belegenheitskanton. Als Nachteil muss in Kauf genommen werden, dass die betrof-

fenen Kantone in solchen Fällen immer in eigener Regie die noch nicht voll besteuerten Wertzuwachsgevinne nachführen müssen. Vgl. dazu Anhang 3 zu SSK KS 23 betreffend Interkantonale Steuerauscheidung von Versicherungsgesellschaften und Beispiel 6.6.2.

3. Zeitpunkt der Anwendung der neuen Methode und Übergang

Die Methode der Gesamtverlustverrechnung findet Anwendung auf alle Veranlagungen ab Steuerperiode 2001. Sie gilt sowohl für juristische Personen als auch sinngemäss für Unternehmen von natürlichen Personen. Bestehen im Zeitpunkt des Methodenwechsels in einzelnen Kantonen noch verrechenbare Verlustvorträge, die bisher nach der Teilverlustverrechnungsmethode ermittelt worden sind, wird ab Steuerperiode 2001 die Summe der noch nicht verrechneten Vorjahresverluste mit dem Gesamtgewinn verrechnet (Beispiel 6.6.3).

4. Verrechnung von Vorjahresverlusten bei Fusionen mit ausserkantonalen Gesellschaften

Die gleiche Regelung, die für die Übernahme ausserkantonal erlittener Vorjahresverluste bei Sitzverlegungen gilt, ist auch bei Fusionen von Gesellschaften mit Geschäftsorten in verschiedenen Kantonen anwendbar. Unter dem Vorbehalt der Steuerumgehung und der Fusion mit einer liquidationsreifen Gesellschaft müssen bei Fusionen nach dem 1. Januar 2001 auch ausserkantonal erlittene, noch nicht verrechnete Vorjahresverluste eines Fusionsobjekts angerechnet werden, auch dann, wenn sie vor dem 1. Januar 2001 erlitten worden sind.

5. Beweislast

Nach Lehre und Praxis hat die Steuerbehörde die Verlustverrechnung vom Amtes wegen vorzunehmen, namentlich dort, wo sie mit Aufrechnungen in der aktuellen Steuerperiode Verrechnungssubstrat schafft. Der Steuerpflichtige hat dennoch die Pflicht, die Verlustvorträge als steuermindernde Tatsache geltend zu machen. Dabei obliegt ihm der Nachweis, dass frühere Verluste nicht bereits verrechnet worden sind. Als Grundlage dazu dienen die Veranlagungen des Wegzugkantons. Zwar lautet die Veranlagung bei einem Jahresendverlust, soweit er nicht mit übrigem Einkommen kompensiert werden kann, in der Regel auf Null. Der Betrag eines Jahresendverlustes kann jedoch aus den der Veranlagungsverfügung zugrunde liegenden Berechnungen – namentlich bei Aufrechnungen – oder aus einer separaten Mitteilung der Steuerbehörde an den Steuerpflichtigen ersichtlich sein.

6. Beispiele

6.1. Teilverlust- vs. Gesamtverlustverrechnung

6.1.1. Ausgangslage:

Steuerperiode	Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
Vorperioden	-100	-35	-45	-20
2001	40	10	20	10
2002	60	10	30	20
2003	50	15	15	20
Total	50	0	20	30

6.1.2. Bisherige Methode: Teilverlustverrechnung

Steuerperiode	Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
Vorperioden	-100	-35	-45	-20
2001 Gewinn	40	10	20	10
Verlustverrechnung	-40	-10	-20	-10
steuerbar	0	0	0	0
2002 Gewinn	60	10	30	20
Verlustverrechnung	-45	-10	-25	-10
steuerbar	15	0	5	10
2003 Gewinn	50	15	15	20
Verlustverrechnung	-15	-15	0	0
steuerbar	35	0	15	20
Total	50	0	20	30

6.1.3. Neue Methode: Gesamtverlustverrechnung

Steuerperiode	Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
Vorperioden	-100	-35	-45	-20
2001 Gewinn	40			
Verlustverrechnung	-40			
steuerbar	0	0	0	0
2002 Gewinn	60			
Verlustverrechnung	-60			
steuerbar	0	0	0	0
2003 Gewinn	50	15		
steuerbar	50	15	15	20
Total	50	15	15	20

6.2. Gesamtverlustverrechnung mit Wertzuwachsgeinnen aus dem Verkauf von Liegenschaften

6.2.1. Ausgangslage

Steuerperiode 2001	Total	Sitz	Kanton A	Kanton B	Kanton C	Kanton D
Ausscheidungsquote	100%	45%	5%	10%	25%	15%
Gewinn 2001 gemäss ER	10'000					
Davon Wertzuwachsge- winn auf Liegenschaften	40'000	13'000	7'000		20'000	
Steuerperiode 2002	Total	Sitz	Kanton A	Kanton B	Kanton C	Kanton D
Ausscheidungsquote	100%	47%	7%	11%	22%	13%
Gewinn 2002 gemäss ER	50'000					
Davon Wertzuwachsge- winn auf Liegenschaften	15'000			15'000		

Der Sitzkanton und die Kantone A und D kennen das dualistische System (mit Verlustverrechnung). Die Kantone B und C kennen das monistische System (ohne Verlustverrechnung).

6.2.2 Lösung

Veranlagung 2001	Total	Sitz	Kanton A	Kanton B	Kanton C	Kanton D
Ausscheidungsquote	100%	45%	5%	10%	25%	15%
Gewinn 2001 gemäss ER ./.. objektmässiger Wertzu- wachs-gewinn	10'000 -40'000	13'000	7'000		20'000	
Gesamtverlust	-30'000					
Anteil am Gesamtverlust (gemäss Quote)*		-13'000	-1'500			
Steuerbarer Reingewinn	***25'500	0	5'500	0	**20'000	0

*) Sitzkanton 45% von Fr. 30'000, maximal aber Wertzuwachs-gewinn
Kanton A 5% von Fr. 30'000, maximal aber Wertzuwachs-gewinn

**) mangels gesetzlicher Regelung können keine Verlustanteile mit dem objektmässigen Wertzuwachs-gewinn verrechnet werden.

**) Entspricht nicht dem satzbestimmenden Reingewinn, welcher nach kantonalem Recht zu ermitteln ist.

Veranlagung 2002	Total	Sitz	Kanton A	Kanton B	Kanton C	Kanton D
Ausscheidungsquote	100%	47%	7%	11%	22%	13%
Gewinn 2002 ./.. objektmässiger Wertzu- wachs-gewinn	50'000 -15'000			15'000		
./.. Gesamtverlustvortrag 2001	-30'000					
Steuerbarer Gesamtgewinn ./.. Vorausanteil (Annahme)	5'000 -1'000	1'000				
Zu verteilen nach aktuellen Quoten	4'000	1'880	280	440	880	520
Zuzüglich bereits verrech- neter Teilverlust *		13'000	1'500			
Steuerbarer Reingewinn	***34'500	15'880	1'780	15'440	880	520

*) Hier muss jeder Kanton separat für sich eine Berechnung der noch nicht voll besteuerten Wertzuwachs-gewinne führen.

**) Entspricht nicht dem satzbestimmenden Reingewinn, welcher nach kantonalem Recht zu ermitteln ist.

Kontrollrechnung	Total	Sitz	Kanton A	Kanton B	Kanton C	Kanton D
Besteuerter Gewinn 2001	25'500		5'500		20'000	
Besteuerter Gewinn 2002	34'500	15'880	1'780	15'440	880	520
Kontrolle: total besteuert	60'000	15'880	7'280	15'440	20'880	520
Davon						
- Wertzuwachsgewinne	55'000	13'000	7'000	15'000	20'000	0
- Gewinne aus Geschäftstätigkeit	5'000	2'880	280	440	880	520

6.3. Übergang von der Teilverlust- zur Gesamtverlustverrechnung

6.3.1 Ausgangslage

Die interkantonale Unternehmung X AG mit Betriebsstätten in den Kantonen A, B, C und D hat in den Jahren 1998 – 2002 folgende Ergebnisse ausgewiesen:

1998	- 3'000
1999	- 1'000
2000	2'000
2001	2'400
2002	1'000

Die Betriebsstätte im Kanton C wurde anfangs 1999, jene im Kanton D im Jahr 2000 eröffnet. Die Verlustverrechnung erfolgte im interkantonalen Verhältnis nach der Methode der Teilverlustverrechnung gemäss nachfolgender Veranlagung und Ausscheidung für die Steuerperiode 2000:

6.3.2 Teilverlustverrechnungsmethode (bis 2000)

Steuerperiode		Total	Sitz	Kanton A	Kanton B	Kanton C	Kanton D
1998	Quote	100%	60%	15%	25%		
	Verlust	-3000	-1800	-450	-750		
	Steuerbar	0	0	0	0		
1999	Quote	100%	50%	10%	20%	20%	
	Verlust	-1000	-500	-100	-200	-200	
	Steuerbar	0	0	0	0	0	
2000	Quote	100%	45%	5%	10%	25%	15%
	Gewinn	2000	900	100	200	500	300
	Steuerbar	600	0	0	0	300	300

Die Gesamtunternehmung verfügt per 1.1.2001 noch über einen Verlustvortrag von 2'000; da aber die Betriebsstättkantone C und D in der Steuerperiode 2000 bereits Gewinne von insgesamt 600 besteuert haben, können noch Verluste vom 2'600 verrechnet werden.

6.3.3 Uebergang zur Gesamtverlustverrechnungsmethode (ab Beginn der Steuerperiode 2001)

Geschäftsjahr	2002	2001	2000	1999	1998
Reingewinn bzw. Verlust	1000	2400	2000	-1000	-3000
Im Steuerjahr 2000 versteuert			-600		
Verlustverrechnung			-1400		1400
		-1600		800	1600
	-200	-800		200	
Steuerbarer Gesamtergebnis	800	0	0	0	0

Steuerperiode	Total	Sitz	Kanton A	Kanton B	Kanton C	Kanton D	
2002	Quote	100%	40%	10%	25%	10%	15%
	Gewinn	1000	400	100	250	100	150
	Verlustverrechnung	-200					
	steuerbar	800	320	80	200	80	120

Für den Vorstand der Steuerkonferenz

Der Präsident:

Der Sekretär

Bruno Knüsel

Erwin Widmer