

Vermeidung von Steuerauscheidungsverlusten zwischen Kantonen

Die bisherige bundesgerichtliche Rechtsprechung besagte, dass einem Liegenschaftskanton für die in ihm gelegene Grundstücke die ausschliessliche Besteuerung vorbehalten bleibt, sodass ein Liegenschaftskanton die Verluste nicht übernehmen musste, die am Wohnsitz (Hauptsitz) oder in anderen Kantonen angefallen waren. Durch diesen Vorgang gab es in der Vergangenheit zahlreiche Fälle, in denen ein Steuerpflichtiger in einem „Liegenschaftskanton“ ein Einkommen versteuern musste, obwohl insgesamt ein Verlust vorlag (Ausscheidungsverlust).

In verschiedenen Entscheiden hat nun das Bundesgericht zugunsten des Steuerpflichtigen festgehalten, dass diese Ausscheidungsverluste nicht mehr hingenommen werden müssen und beseitigt werden. Diese Entscheide drängen den Schluss auf, dass Ausscheidungsverluste in sämtlichen Fallkonstellationen zu vermeiden sind.

Aufgrund dieser Entscheide befasste sich die Schweizerische Steuerkonferenz mit dem Thema der Ausscheidungsverluste und erliess am 15. März 2008 ein Kreisschreiben, mit konkreten Empfehlungen an die Kantone. Zwar ist die Schweizerische Steuerkonferenz gegenüber den Kantonen nicht weisungsberechtigt, jedoch werden diese Empfehlungen meist übernommen.

Gestützt auf die neue bundesgerichtliche Rechtsprechung sind Ausscheidungsverluste nach den folgenden Grundsätzen zu vermeiden:

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.
- 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 von Verlusten 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 wiedergebrachten 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 vom anderen Steuerdomizil übernommen haben, an diese zurück.

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 wiedereingebrachten 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.

Das Kreisschreiben ist grundsätzlich ab Steuerperiode 2006 anwendbar. Für frühere pendente Steuerperioden kann es auf Antrag der Steuerpflichtigen zur Vermeidung von Ausscheidungsverlusten ebenfalls angewendet werden.

Beispiel: Natürliche Person mit Spezialsteuerdomizilen

Ein Ehepaar mit Hauptsteuerdomizil im Kanton Zürich begründet im Kanton Bern ein Spezialsteuerdomizil (Geschäftsort) und in den Kantonen AG, GR und SG ein Spezialsteuerdomizil (Liegenschaftsort).

	ZH	BE	AG	GR	SG	Total
Massgebliche Aktiven	500'000	200'000	200'000	50'000	250'000	1'200'000
Aktivenanteile in % (1. Verlegung)	41%	17%	17%	4%	21%	100%
Aktivenanteile in % (2. Verlegung)			44%		56%	100%
Nettoertrag aus Liegenschaften			40'000	-110'000	50'000	-20'000
Ertrag aus Wertschriften	-					-
Vermögensertrag Einzelfirma						
Fremdkapital- und Eigenkapitalzins		5'000				5'000
Vermögensertrag	-	5'000	40'000	-110'000	50'000	-15'000
Schuldzinsen (1. Verlegung)	-21'812	-9'044	-9'044	-2'128	-11'172	-53'200
Vermögensertrag nach 1. Verlegung	-21'812	-4'044	30'956	-112'128	38'828	-68'200
Schuldzinsen (2. Verlegung)	21'812	4'044	-12'313	2'128	-15'671	-
Vermögensertrag nach 2. Verlegung	-	-	18'643	-110'000	23'157	-68'200
Unselbständiger Erwerb Ehemann	42'000					42'000
Selbständiger Erwerb Ehefrau		50'000				50'000
Abzüglich Fremd- und Eigenkapitalzins		-5'000				-5'000
AHV-Beiträge Ehefrau		-5'000				-5'000
Vorsorgebeiträge Ehefrau		-8'000				-8'000
Gewinnungskostenüberschuss	-110'000			110'000		-
Reineinkommen	-68'000	32'000	18'643	-	23'157	5'800
1. Ausgleich (*)	32'000	-32'000				
Reineinkommen nach 1. Ausgleich	-36'000	-	18'643	-	23'157	5'800
Positive Reineinkommen in %		-	44%		56%	
2. Ausgleich (*)	36'000		-15'840		-20'160	
Reineinkommen nach 2. Ausgleich	-	-	2'803	-	2'997	5'800
Steuerbares Einkommen	-	-	2'800	-	3'000	5'800

Die Grenze, bis zu welcher der Geschäftskanton die auf ihn gemäss proportionaler Verlegung entfallenden Schuldzinsen übernehmen muss, besteht aus der Summe, die sich aus der Zusammenrechnung der für das Geschäft aufgewendeten Schuldzinsen und des Zinses für das investierte Eigenkapital ergibt (vgl. Höhn/Mäusli, § 22, Rz. 13c).

Der Gewinnungskostenüberschuss aus einer ausserkantonalen Liegenschaft ist in erster Linie vom Hauptsteuerdomizil zu übernehmen (Höhn/Mäusli, § 19, Rz. 25).

*) Verbleibende Aufwandüberschüsse (am Hauptsteuerdomizil) sind vorerst auf die Kantone der Geschäftsorte und Betriebsstätten und erst anschliessend auf die Liegenschaftskantone zu verlegen.

Haftungsausschlussbestimmung

Unsere vorstehenden Ausführungen erheben nicht den Anspruch, inhaltlich vollständig, umfassend und im konkreten Einzelfall richtig zu sein. Sie dienen insbesondere nicht dazu, dem Leser eine individuelle Beratung irgendwelcher Art zu bieten. Sofern Sie trotzdem gestützt auf diese Ausführungen Dispositionen treffen, erfolgt dies ausschliesslich auf Ihre Verantwortung. Die Aricon Treuhand AG lehnt jede Haftung ab.