

Die Vermeidung von Ausscheidungsverlusten

Kreisschreiben 27 – vom 15. März 2007

Inhaltsverzeichnis

1. BISHERIGE PRAXIS	3
2. NEUE PRAXIS DES BUNDESGERICHTS	3
3. GRUNDSÄTZE	4
3.1. Natürliche Personen	4
3.2. Juristische Personen	5
4. GÜLTIGKEIT	5
5. FALLBEISPIELE	6

1. Bisherige Praxis

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. Neue Praxis des Bundesgerichts

In seiner neueren Rechtsprechung hat das Bundesgericht in folgenden Fallkonstellationen die Ausscheidungsverluste explizit beseitigt:

- Geschäftsverlust (Verlustvorträge) im Sitzkanton und in weiteren Betriebsstättkantonen: Verrechnung mit dem Wertzuwachsgegninn aus der Veräusserung einer Betriebsliegenschaft im Betriebsstättkanton (BGE 131 I 249).
- Gewinnungskostenüberschuss aus einer im Privatvermögen gehaltenen Liegenschaft am Hauptsteuerdomizil: Verrechnung mit Einkünften aus einer ebenfalls im Privatvermögen gehaltenen Liegenschaft im Liegenschaftskanton (BGE 131 I 285).
- Geschäftsverlust im Sitzkanton: Verrechnung mit laufenden Liegenschaftserträgen aus Kapitalanlageliegenschaften im Spezialsteuerdomizil (BGE 132 I 220).
- Proportional zu den Aktiven zu verlegende Schuldzinsen eines Liegenschaftenhändlers (natürliche Person): Soweit der nach Lage der Aktiven zu übernehmende Schuldzinsenanteil den Vermögensertrag im Liegenschaftskanton übersteigt, Verrechnung des Schuldzinsenüberschusses in erster Linie mit den Nettovermögenserträgen der übrigen Kantone, in zweiter Linie mit dem übrigen Einkommen des Liegenschaftenhändlers (BGE 2P.84/2006).
- Interkantonaler Ausgleich von Verlusten bei reinen Immobiliengesellschaften: Ein am Spezialsteuerdomizil erlittener und nicht im selben Kanton verrechenbarer Verlust wird zuerst mit dem Gewinn im Sitzkanton verrechnet. Falls der Gesamtverlust den Gewinn am Sitzkanton übersteigt, so wird der übersteigende Verlust nach Quoten proportional auf die Gewinne der anderen Kantone verlegt (BGE 2C_285/2018 vom 05.11.2019 und BGE 2C_1039/2020 vom 06.10.2021).

Aufgrund dieser Entscheide drängt sich der Schluss auf, dass Ausscheidungsverluste in sämtlichen Fallkonstellationen zu vermeiden sind.

Den 1990 im Falle der Übernahme des Verlusts im Liegenschaftskanton durch das Hauptsteuerdomizil postulierte Vorrang der Verlustverrechnung in der Zeit (Rückbelastung der von einem Kanton übernommenen Verluste an andere Kantone in Folgeperioden der Verlustübernahme; vgl. BGE 116 Ia 127 und ASA 60, S. 270) hat das Bundesgericht in obigen Urteilen nicht angebracht. Da es den Vorrang der Verlustverrechnung in der Zeit aber auch nicht explizit ausgeschlossen hat, stellt sich die Frage, ob und in welchen Fällen dieser noch angewandt werden soll.

Gegen den Vorrang der Verlustverrechnung in der Zeit sprechen vor allem praktische Gründe: Das Steuerdomizil, das Verluste aus anderen Kantonen getragen hat, müsste nämlich in den sieben der Verlustübernahme folgenden Jahren überprüfen, ob in den anderen Kantonen Gewinne angefallen sind und ob somit zu seinen Lasten übernommene Verluste den anderen Kantonen zurückbelastet werden können. Eine solche Rückbelastung wäre nur möglich, wenn die betreffende Steuerperiode noch nicht rechtskräftig veranlagt ist oder wenn bei rechtskräftiger Veranlagung ein Nachsteuergrund gegeben ist (vgl. Höhn/Mäusli,

Interkantonales Steuerrecht, 4. Aufl., Bern 2000, § 22, Rz. 18c), was mindestens als fraglich erscheint.

Der Vorrang der Verlustverrechnung in der Zeit (und die sich daraus ergebende Rückbelastung von Verlusten) wurde vom Bundesgericht zudem aufgestellt, als noch die Teilverlustverrechnungsmethode gebräuchlich war. Nur wenn die Verluste nach der Teilverlustverrechnungsmethode ermittelt werden, ist eine Rückbelastung überhaupt möglich. Seit der Steuerperiode 2001 wird nach der Gesamtverlustverrechnungsmethode verfahren (vgl. KS SSK 24 vom 17. Dezember 2003). Die Rückbelastung steht damit im Widerspruch zur Gesamtverlustverrechnung

Im Urteil vom 3. November 2006 (2P.84/2006, E. 5.2) stellte das Bundesgericht fest, es habe „bei Liegenschaftenhändlern bisher der Verrechnung von Aufwandüberschüssen in der Zeit den Vorrang vor der Verrechnung als Verluste im Sitzkanton oder in anderen Liegenschaftskantonen eingeräumt.“ Indem es in E. 6 seine „Aktivierungspraxis“, welche den Vorrang der Verlustverrechnung in der Zeit umsetzte, aufgibt, hat es implizit auch den Vorrang der Verlustverrechnung in der Zeit aufgehoben. Daraus lässt sich schliessen, dass die Verlustübernahme definitiv zu erfolgen hat (keine Rückbelastung an andere Kantone in den Folgejahren).

3. Grundsätze

Gestützt auf die neue bundesgerichtliche Rechtsprechung sind Ausscheidungsverluste nach den folgenden Grundsätzen zu vermeiden. Dabei wird die bisherige Praxis und Rechtsprechung zu den Zuteilungsnormen (insbesondere zur Verlegung von Schuldzinsen und Schulzinsenüberschüssen) im interkantonalen Steuerrecht, zur Ersatzbeschaffung und zur Steuerauscheidung bei Liegenschaftenhändlern und Generalunternehmern im Übrigen unverändert weitergeführt. Das Kreisschreiben definiert lediglich Lösungsansätze zur Vermeidung von Ausscheidungsverlusten.

3.1. Natürliche Personen

- 3.1.1. Verluste und Gewinnkostenüberschüsse 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. Vorbehalten bleibt Ziffer 3.1.2.
- 3.1.2. 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.
- 3.1.3. 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.
- 3.1.4. 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 wiedereingebrachten Abschreibungen und einen allenfalls verbleibenden Rest mit dem Wertzuwachsgegninn.
- 3.1.5. Eine Verrechnung von Verlusten und Gewinnungskostenüberschüssen mit Grundstückgewinnen des Privatvermögens ist in jedem Fall ausgeschlossen.
- 3.1.6. 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. Juristische Personen

- 3.2.1. 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.
- 3.2.2. 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.
- 3.2.3. 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.
- 3.2.4. 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.

4. Gültigkeit

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.

5. Fallbeispiele

Natürliche Personen

1	Natürliche Personen mit Spezialsteuerdomizilen.	7
2	Verlust aus selbständiger Tätigkeit.	8
3	Verlust aus Kollektivgesellschaft.	9

Juristische Personen

4	Gewinnungskostenüberschuss am Spezialsteuerdomizil.	10
5	Gewinnungskostenüberschuss in sekundärem und Spezialsteuerdomizilen.	11
6	Betriebsverlust; Kapitalgewinn am Spezialsteuerdomizil.	12
7	Betriebsverlust; Kapitalgewinn am sekundären Steuerdomizil.	13
8	Betriebsverlust; Kapitalgewinn am Hauptsteuerdomizil.	14
9	Betriebsverlust; Kapitalgewinn am sekundären und Spezialsteuerdomizil.	15
10	Betriebsverlust; Kapitalgewinne in mehreren Spezialsteuerdomizilen.	16
11	Gesamtverluste.	17
12	Betriebsgewinn; Kapitalverlust am Spezialsteuerdomizil.	17
13	Betriebsgewinn; Kapitalgewinne und Kapitalverluste.	18
14	Verlegung von Verlusten bei reinen Immobiliengesellschaften.	19
15	Interkantonale Ausscheidung im Jahr der Anrechnung von Vorjahresverlusten.	20
16	Interkantonale Ausscheidung im Jahr der Anrechnung von Vorjahresverlusten - Spezialfall der reinen Immobiliengesellschaften.	21

Fall 1: 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.

Fall 2: Natürliche Person mit sekundären und Spezialsteuerdomizilen Verlust aus selbständiger Tätigkeit; Gewinn aus Verkauf Liegenschaft

Ein Ehepaar mit Hauptsteuerdomizil im Kanton Zürich begründet im Kanton Bern ein Spezialsteuerdomizil (Geschäftsort). Die Ehegatten besitzen Liegenschaften in den Kantonen AG, GR und SG, wo sie damit ein Spezialsteuerdomizil begründen. Die im Privatvermögen gehaltene Liegenschaft im Kanton GR wird mit Gewinn verkauft.

	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 (2. Verlegung)			44%		56%	100%
Nettoertrag aus Liegenschaften	-		40'000	-10'000	50'000	80'000
Ertrag aus Wertschriften	-					-
Vermögensertrag Einzelfirma BE		-				-
Vermögensertrag (vor Schuldzinsen)	-	-	40'000	-10'000	50'000	80'000
Schuldzinsen (1. Verlegung)	-20'500	-8'500	-8'500	-2'000	-10'500	-50'000
Vermögensertrag nach 1. Verlegung	-20'500	-8'500	31'500	-12'000	39'500	30'000
Schuldzinsen (2. Verlegung)	20'500	8'500	-13'640	2'000	-17'360	
Vermögensertrag nach 2. Verlegung	-	-	17'860	-10'000	22'140	30'000
Unselbständiger Erwerb Ehemann	30'000					30'000
Selbständiger Erwerb Ehefrau		-100'000				-100'000
Gewinnungskostenüberschuss	-10'000			10'000		
Uebernahme Verlust	-100'000	100'000				-
Reineinkommen	-80'000	-	17'860	-	22'140	-40'000
Positive Reineinkommen in %			45%		55%	
Ausgleich	40'000		-17'860		-22'140	
Steuerbares Einkommen	-40'000	-	-	-	-	-40'000

Die Berücksichtigung eines Eigenkapitalzinses entfällt, wenn die Unternehmung mit Verlust arbeitet, da in diesem Fall das Eigenkapital keinen Ertrag abwirft (Höhn/Mäusli, § 22, Rz. 13d).

Geschäftsverluste aus der am Geschäftsort betriebenen Einzelunternehmung sind in erster Linie von dem am Hauptsteuerdomizil steuerbaren Einkommen in Abzug zu bringen (Höhn/Mäusli, § 22, Rz. 11), in zweiter Linie von den Einkünften in den Spezialsteuerdomizilen (Liegenschaftsorte; im Verhältnis der dort steuerbaren Reineinkommen).

Der verrechenbare Verlustvortrag (aus selbständiger Tätigkeit) beträgt Fr. 40'000. In der Folgeperiode ist dieser in erster Linie mit den Einkünften am Geschäftsort, in zweiter Linie mit den Einkünften am Hauptsteuerdomizil und in dritter Linie mit den Einkünften in den Liegenschaftskantonen zu verrechnen.

Das negative Einkommen kann nicht mit dem Gewinn aus der Veräusserung der im Privatvermögen gehaltenen Liegenschaft im Kanton GR verrechnet werden.

Fall 3: Natürliche Person mit sekundären und Spezialsteuerdomizilen Verlust aus Kollektivgesellschaft

Ein Ehepaar hat im Kanton Zürich das Hauptsteuerdomizil. Es besitzt Liegenschaften in den Kantonen AG, GR und SG, wo es damit ein Spezialsteuerdomizil begründet.

Der Ehemann ist Teilhaber an einer Kollektivgesellschaft mit Sitz im Kanton Aargau.

	ZH	AG	GR	SG	Total
<i>Aktivenanteile in %</i>	50%	20%	5%	25%	100%
Ertrag aus Liegenschaften	17'000	40'000	100'000	25'000	182'000
Ertrag aus Wertschriften	33'000				33'000
Vermögensertrag vor Schuldzinsen	50'000	40'000	100'000	25'000	215'000
Schuldzinsen	-25'000	-10'000	-2'500	-12'500	-50'000
Vermögensertrag nach Schuldzinsen	25'000	30'000	97'500	12'500	165'000
Nebenerwerb Ehemann	20'000				20'000
Selbständiger Erwerb Ehefrau	-90'000				-90'000
AHV-Beiträge	-5'000				-5'000
Reineinkommen (vor Verlust Kollektivges.)	-50'000	30'000	97'500	12'500	90'000
Verlust Kollektivgesellschaft (Anteil)		-50'000			-50'000
Uebernahme durch Hauptsteuerdomizil	-20'000	20'000			
Reineinkommen vor Ausgleich	-70'000	-	97'500	12'500	40'000
<i>Positive Reineinkommen in %</i>			89%	11%	
Ausgleich	70'000		-62'300	-7'700	
Reineinkommen nach Ausgleich	-	-	35'200	4'800	40'000
Sozialabzüge			-3'560	-440	-4000
Steuerbares Einkommen	-	-	31'640	4'360	36'000

Ein Anteil des Teilhabers am Verlust der Personengesellschaft muss primär vom Kanton des Hauptsteuerdomizils übernommen werden (Höhn/Mäusli, § 22, Rz 23).

**Fall 4: Juristische Person mit sekundärem und Spezialsteuerdomizil
 Gewinnungskostenüberschuss am Spezialsteuerdomizil**

Die Baumarkt AG hat ihr Hauptsteuerdomizil im Kanton St. Gallen, ein sekundäres Steuerdomizil (Betriebsstätte) im Kanton Thurgau und Spezialsteuerdomizile (Anlageliegenschaften) in Basel und Zürich.

Der Gesamtgewinn im Jahr 2005 beträgt Fr. 60'000, der Nettoertrag der Anlageliegenschaft Basel beträgt Fr. 20'000, der Gewinnungskostenüberschuss der Anlageliegenschaft Zürich – Fr. 10'000.

Der Gesamtgewinn im Jahr 2006 beträgt Fr. 80'000, der Nettoertrag der Anlageliegenschaft Basel Fr. 20'000. Die Anlageliegenschaft Zürich wird im Jahr 2006 mit einem Gewinn von Fr. 30'000 verkauft (Fr. 20'000 Wertzuwachsgeinn; Fr. 10'000 wiedereingebrachte Abschreibungen).

Die Ausscheidung erfolgt nach quotaler indirekter Methode (2005 und 2006: 75 % SG und 25 % TG).

Steuerperiode 2005	SG	TG	BS	ZH	Total
Reingewinn					60'000
Nettoertrag Liegenschaft			20'000	-10'000	-10'000
Betriebsgewinn					50'000
Gewinnungskostenüberschuss				10'000	-10'000
Betriebsgewinn nach Quoten	30'000	10'000			40'000
Steuerbarer Gewinn	30'000	10'000	20'000	-	60'000

Steuerperiode 2006	SG	TG	BS	ZH	Total
Reingewinn					80'000
Nettoertrag Liegenschaft			20'000		-20'000
Wertzuwachsgeinn				20'000	-20'000
wiedereingebrachte Abschreibungen				10'000	-10'000
Betriebsgewinn nach Quoten	22'500	7'500			30'000
Steuerbarer Gewinn	22'500	7'500	20'000	30'000	80'000

Gewinnungskostenüberschüsse und Kapitalverluste auf Liegenschaften schmälern bei juristischen Personen das nach Quoten zu verteilende Betriebsergebnis.

**Fall 5: Juristische Person mit sekundärem und Spezialsteuerdomizilen
 Gewinnungskostenüberschüsse in sekundärem und Spezialsteuerdomizilen**

Die Baumarkt AG hat ihr Hauptsteuerdomizil im Kanton St. Gallen, ein sekundäres Steuerdomizil (Betriebsstätte mit Anlageliegenschaft) im Kanton Thurgau und ein Spezialsteuerdomizil (Anlageliegenschaft) im Kanton Zürich.

Der Gesamtgewinn im Jahr 2005 beträgt Fr. 300'000. Der Gewinnungskostenüberschuss der Anlageliegenschaft Thurgau wird mit Fr. 50'000 und der Gewinnungskostenüberschuss der Anlageliegenschaft Zürich mit Fr. 10'000 ausgewiesen.

Der Gesamtgewinn im Jahr 2006 beträgt Fr. 200'000. Der Nettoertrag der beiden Anlageliegenschaften in den Kantonen TG und ZH beträgt je Fr. 0.

Die Ausscheidung erfolgt nach quotaler indirekter Methode (2005 und 2006: 70 % SG, 30 % TG).

Steuerperiode 2005	SG	TG	ZH	Total
Reingewinn				300'000
Gewinnungskostenüberschüsse		-50'000	-10'000	60'000
Betriebsergebnis				360'000
Gewinnungskostenüberschuss			10'000	10'000
Betriebsgewinn nach Quoten	245'000	105'000	-	350'000
Gewinnungskostenüberschuss		-50'000		-50'000
Steuerbarer Gewinn	245'000	55'000	-	300'000

Steuerperiode 2006	SG	TG	ZH	Total
Steuerbarer Gewinn	140'000	60'000	-	200'000

Sind dem Belegenheitskanton noch weitere steuerbare Einkünfte zur Besteuerung zugewiesen (andere Immobilien, Betriebsstätte), so ist der Gewinnungskostenüberschuss zunächst mit diesen Einkünften zu verrechnen (Höhn/Mäusli, § 21, Rz. 8 mit Hinweisen).

Gewinnungskostenüberschüsse und Kapitalverluste auf Liegenschaften schmälern bei juristischen Personen das nach Quoten zu verteilende Betriebsergebnis.

Fall 6: Juristische Person mit sekundärem und Spezialsteuerdomizil Betriebsverlust; Kapitalgewinn am Spezialsteuerdomizil

Die Baumarkt AG hat ihr Hauptsteuerdomizil im Kanton St. Gallen, ein sekundäres Steuerdomizil (Betriebsstätte mit Anlageliegenschaft) in Basel und ein Spezialsteuerdomizil (Anlageliegenschaft) in Zürich.

Der Gesamtgewinn im Jahr 2005 beträgt Fr. 1'150'000, der Nettoertrag der Anlageliegenschaft Basel Fr. 50'000. Die Anlageliegenschaft Zürich wurde im Jahr 2005 mit einem Gewinn von Fr. 1'200'000 verkauft (Fr. 1'100'000 Wertzuwachsgegninn; Fr. 100'000 wiedereingebrachte Abschreibungen).

Der Gesamtgewinn im Jahr 2006 beträgt Fr. 100'000, der Nettoertrag der Anlageliegenschaft Basel Fr. 50'000.

Die Ausscheidung erfolgt nach quotaler indirekter Methode (2005 und 2006: 75 % SG und 25 % BS).

Steuerperiode 2005	SG	BS	ZH	Total
Reingewinn				1'150'000
Wertzuwachsgegninn			1'100'000	-1'100'000
Wiedereingebrachte Abschreibungen			100'000	-100'000
Nettoertrag Anlageliegenschaften		50'000		-50'000
Betriebsverlust n.Quoten	-75'000	-25'000		-100'000
Steuerbarer Gewinn vor Ausgleich	-75'000	25'000	1'200'000	
1. Ausgleich *)	25'000	-25'000		
2. Ausgleich *)	50'000		-50'000	
Steuerbarer Gewinn	-	-	1'150'000	1'150'000

Steuerperiode 2006	SG	BS	ZH	Total
Reingewinn				100'000
Nettoertrag Anlageliegenschaft		50'000		-50'000
Betriebsgegninn nach Quoten	37'500	12'500	-	50'000
Steuerbarer Gewinn	37'500	62'500	-	100'000

*) Der Gesamtbetriebsverlust ist in erster Linie auf jene Kantone mit Liegenschaften zu verlegen, die zugleich Betriebsstätten aufweisen (Höhn/Mäusli, § 28, Rz. 35c).

Wird im Spezialsteuerdomizil ein Kapitalgegninn erzielt, ist der restliche Betriebsverlust zuerst mit den wiedereingebrachten Abschreibungen und in zweiter Linie mit dem Wertzuwachsgegninn zu verrechnen. Im Kanton Zürich sind vorliegend wiedereingebrachte Abschreibungen von Fr. 50'000 und ein Wertzuwachsgegninn von Fr. 1'100'000 zu versteuern.

Fall 7: Juristische Person mit sekundärem und Spezialsteuerdomizil Betriebsverlust; Kapitalgewinn am sekundären Steuerdomizil

Die Baumarkt AG hat ihr Hauptsteuerdomizil im Kanton St. Gallen, ein sekundäres Steuerdomizil (Betriebsstätte) im Kanton Zürich und ein Spezialsteuerdomizil (Anlageliegenschaft) in Basel.

Der Gesamtgewinn im Jahr 2005 beträgt Fr. 1'000'000, der Nettoertrag der Anlageliegenschaft in Basel Fr. 100'000. Die Betriebsliegenschaft im Kanton Zürich wurde im Jahr 2005 mit einem Gewinn von Fr. 1'200'000 verkauft (Fr. 1'000'000 Wertzuwachsgeinn; Fr. 200'000 wiedereingebrachte Abschreibungen).

Der Gesamtgewinn im Jahr 2006 beträgt Fr. 300'000, der Gewinnungskostenüberschuss der Anlageliegenschaft Basel – Fr. 50'000.

Die Ausscheidung erfolgt nach quotaler indirekter Methode (2005 und 2006: 75 % SG und 25 % ZH).

Steuerperiode 2005	SG	BS	ZH	Total
Reingewinn				1'000'000
Wertzuwachsgeinn			1'000'000	-1'000'000
Nettoertrag Anlageliegenschaft		100'000		-100'000
Betriebsverlust nach Quoten	-75'000		-25'000	-100'000
Ausgleich *)	75'000		-75'000	
Steuerbarer Gewinn	-	100'000	900'000	1'000'000

Steuerperiode 2006	SG	BS	ZH	Total
Reingewinn				300'000
Nettoertrag Anlagelieg.		-50'000		50'000
Betriebsgeinn				350'000
Übernahme zu Lasten Betriebsgeinn		50'000		-50'000
Gewinn nach Quoten	225'000		75'000	300'000
Steuerbarer Gewinn	225'000	-	75'000	300'000

*) Der Gesamtbetriebsverlust ist in erster Linie auf jene Kantone mit Liegenschaften zu verlegen, die zugleich Betriebsstätten aufweisen (Höhn/Mäusli, § 28, Rz. 35c).

Die wiedereingebrachten Abschreibungen auf der veräusserten Betriebsliegenschaft sind dem Betriebsergebnis zuzurechnen.

Zur Ausscheidung 2006: Gewinnungskostenüberschüsse und Kapitalverluste auf Liegenschaften schmälern bei juristischen Personen das nach Quoten zu verteilende Betriebsergebnis.

Fall 8: Juristische Person mit sekundärem Steuerdomizil Betriebsverlust; Kapitalgewinn am Hauptsteuerdomizil

Die Baumarkt AG hat ihr Hauptsteuerdomizil im Kanton Zürich, wo sich auch eine Anlagelienschaft befindet, und ein sekundäres Steuerdomizil (Betriebsstätte) im Kanton Thurgau.

Der Gesamtgewinn im Jahr 2005 beträgt Fr. 800'000. Die Anlagelienschaft im Kanton Zürich wurde im Jahr 2005 mit einem Gewinn von Fr. 1'200'000 verkauft (Fr. 1'000'000 Wertzuwachsgeinn; Fr. 200'000 wiedereingebrachte Abschreibungen).

Der Gesamtgewinn im Jahr 2006 beträgt Fr. 300'000.

Die Ausscheidung erfolgt nach quotaler indirekter Methode (2005 und 2006: 75 % ZH und 25 % TG).

Steuerperiode 2005	ZH	TG	Total
Reingewinn		-	800'000
Wertzuwachsgeinn	1'000'000		-1'000'000
Betriebsverlust	-150'000	-50'000	-200'000
Ausgleich	-50'000	50'000	
Steuerbarer Gewinn	800'000	-	800'000
Steuerperiode 2006	ZH	TG	Total
Steuerbarer Gewinn	225'000	75'000	300'000

Der Wertzuwachsgeinn einer Anlagelienschaft im Sitzkanton wird dem Sitzkanton zugewiesen.

Demgegenüber werden wiedereingebrachte Abschreibungen einer Anlagelienschaft im Sitzkanton nach Quoten auf Sitz und Betriebsstätten aufgeteilt (Höhn/Mäusli, § 28, Rz. 39; es wird hier offengelassen, ob die Unterscheidung zwischen Kapitalanlagelienschaften im Sitzkanton und solchen ausserhalb desselben noch sachgemäss ist).

Der Gesamtbetriebsverlust 2005 ist vorliegend definitiv mit dem Wertzuwachsgeinn im Sitzkanton Zürich zu verrechnen (keine Rückbelastung durch den Kanton Zürich an den Kanton Thurgau in den Folgejahren).

Fall 9: Juristische Person mit sekundärem und Spezialsteuerdomizil Betriebsverlust; Kapitalgewinn am sekundären und Spezialsteuerdomizil

Die Baumarkt AG hat ihr Hauptsteuerdomizil im Kanton St. Gallen, ein sekundäres Steuerdomizil (Betriebsstätte samt Betriebsliegenschaft) im Kanton Thurgau und ein Spezialsteuerdomizil (Anlageliegenschaft) im Kanton Zürich.

Der Gesamtgewinn im Jahr 2005 beträgt Fr. 150'000. Die Betriebsliegenschaft im Kanton Thurgau wurde im Jahr 2005 mit einem Gewinn von Fr. 80'000 verkauft (Fr. 50'000 Wertzuwachsgegninn; Fr. 30'000 wiedereingebrachte Abschreibungen). Die Anlageliegenschaft im Kanton Zürich wurde im Jahr 2005 mit einem Gewinn von Fr. 200'000 verkauft (Fr. 170'000 Wertzuwachsgegninn; Fr. 30'000 wiedereingebrachte Abschreibungen).

Der Gesamtgewinn im Jahr 2006 beträgt Fr. 300'000.

Die Ausscheidung erfolgt nach quotaler indirekter Methode (2005 und 2006: 75 % SG und 25 % TG).

Steuerperiode 2005	SG	ZH	TG	Total
Reingewinn				150'000
Wertzuwachsgegninn		170'000	50'000	-220'000
wiedereingebr. Abschreibungen		30'000		-30'000
Betriebsverlust nach Quoten	-75'000		-25'000	-100'000
1. Ausgleich *)	75'000		-75'000	
2. Ausgleich *)		-50'000	50'000	
Steuerbarer Gewinn	-	150'000	-	150'000

Steuerperiode 2006	SG	ZH	TG	Total
Steuerbarer Gewinn	225'000	-	75'000	300'000

*) Der Gesamtbetriebsverlust (inkl. wieder eingebrachte Abschreibungen auf der Betriebsliegenschaft) ist in erster Linie auf jene Kantone mit Liegenschaften zu verlegen, die zugleich Betriebsstätten aufweisen (Höhn/Mäusli, § 28, Rz. 35c).

Nur wenn die Liegenschaftserträge in den Betriebsstättekantonen nicht ausreichen, sind die reinen Liegenschaftskantone im Verhältnis der Nettoerträge zur Verlustdeckung verpflichtet (Höhn/Mäusli, § 28, Rz. 35d).

Bei Vorliegen eines Kapitalgewinns ist der von anderen Kantonen übernommene Verlust in erster Linie mit den wiedereingebrachten Abschreibungen und in zweiter Linie mit dem Wertzuwachsgegninn zu verrechnen. Im Kanton Zürich sind vorliegend wiedereingebrachte Abschreibungen von Fr. 0 und ein Wertzuwachsgegninn von Fr. 150'000 zu versteuern.

**Fall 10: Juristische Person mit Spezialsteuerdomizilen
 Betriebsverlust; Kapitalgewinne in mehreren Spezialsteuerdomizilen**

Die Baumarkt AG hat ihr Hauptsteuerdomizil im Kanton St. Gallen und Spezialsteuerdomizile (Anlage-
 liegenschaften) in den Kantonen Genf und Zürich.

Der Gesamtgewinn im Jahr 2005 beträgt Fr. 270'000. Die Anlageliegenschaft in Genf wurde im Jahr 2005 mit
 einem Gewinn von Fr. 300'000 verkauft. (Fr. 200'000 Wertzuwachsgeinn; Fr. 100'000 wiedereingebrachte
 Abschreibungen). Die Anlageliegenschaft in Zürich wurde im Jahre 2005 mit einem Gewinn von Fr. 150'000
 verkauft (Fr. 150'000 Wertzuwachsgeinn).

Steuerperiode 2005	SG	GE	ZH	Total
Gesamtgewinn				270'000
Wertzuwachsgeinn		200'000	150'000	-350'000
Wiedereingebrachte Abschreibungen		100'000		-100'000
Betriebsverlust	-180'000			-180'000
Gewinne/Verluste vor Ausgleich	-180'000	300'000	150'000	270'000
Positive Ergebnisse in %		66.66%	33.33%	
Ausgleich	180'000	-120'000	-60'000	
Steuerbarer Gewinn	-	180'000	90'000	270'000

Zur Vermeidung eines Ausscheidungsverlustes haben die Liegenschaftskantone den Betriebsverlust im Verhält-
 nis der zugewiesenen Nettoerträge zu übernehmen (Höhn/Mäusli, § 28, Rz. 27e).

Steuerbar ist im Kanton Genf ein Gewinn von Fr. 180'000.

**Fall 11: Juristische Personen mit sekundären und/oder Spezialsteuerdomizilen
 Gesamtverluste**

Resultiert in einer Steuerperiode ein Gesamtverlust, ist (für die Gewinnbesteuerung) keine interkantonale Steuerauscheidung vorzunehmen. Im Sinne von SSK-Kreisschreiben Nr. 24 ist der Gesamtverlust auf die folgende Steuerperiode vorzutragen. Dort wird er gemäss der für diese Steuerperiode geltenden Quoten verlegt.

**Fall 12: Juristische Person mit sekundären Steuerdomizilen und Spezialsteuerdomizil
 Betriebsgewinn; Kapitalverlust am Spezialsteuerdomizil**

Die Baumarkt AG hat ihr Hauptsteuerdomizil im Kanton St. Gallen, sekundäre Steuerdomizile (Betriebsstätten) in den Kantonen Schaffhausen und Thurgau und ein Spezialsteuerdomizil (Anlageliegenschaft) im Kanton Zürich.

Der Gesamtgewinn im Jahr 2005 beträgt Fr. 50'000. Die Anlageliegenschaft im Kanton Zürich wurde im Jahr 2005 mit einem Verlust von – Fr. 200'000 verkauft.

Der Gesamtgewinn im Jahr 2006 beträgt Fr. 300'000.

Die Ausscheidung erfolgt nach quotaler indirekter Methode (2005 und 2006: 70 % SG, 10 % SH und 20 % TG).

Steuerperiode 2005	SG	ZH	SH	TG	Total
Reingewinn					50'000
Kapitalverlust		-200'000			200'000
Betriebsergebnis					250'000
Uebernahme Kapitalverlust		200'000			-200'000
Betriebsgewinn	35'000	-	5'000	10'000	50'000
Steuerbarer Gewinn	35'000	-	5'000	10'000	50'000
Steuerperiode 2006	SG	ZH	SH	TG	Total
Steuerbarer Gewinn	210'000	-	30'000	60'000	300'000

Soweit im Spezialsteuerdomizil (Anlageliegenschaft) keine weiteren Einkünfte vorhanden sind, schmälert bei juristischen Personen ein Kapitalverlust im Spezialsteuerdomizil wie ein Gewinnungskostenüberschuss das nach Quoten zu verteilende Betriebsergebnis.

Fall 13: Juristische Person mit sekundärem und Spezialsteuerdomizil Betriebsgewinn; Kapitalgewinn und Kapitalverluste

Die Baumarkt AG hat ihr Hauptsteuerdomizil im Kanton St. Gallen, ein sekundäres Steuerdomizil (Betriebsstätte) im Kanton Schaffhausen und Spezialsteuerdomizile (Anlageliegenschaften) in den Kantonen Thurgau und Zürich.

Der Gesamtgewinn im Jahr 2005 beträgt Fr. 50'000. Die Anlageliegenschaft im Kanton Thurgau wurde im Jahre 2005 mit einem Verlust von – Fr. 200'000 und die Anlageliegenschaft im Kanton Zürich mit einem Gewinn von Fr. 100'000 verkauft (Fr. 80'000 Wertzuwachsgeinn; Fr. 20'000 wieder- eingebrachte Abschreibungen).

Der Gesamtgewinn im Jahr 2006 beträgt Fr. 300'000.

Die Ausscheidung erfolgt nach quotaler indirekter Methode (2005 und 2006: 70 % SG, 30 % SH).

Steuerperiode 2005	SG	TG	SH	ZH	Total
Reingewinn					50'000
Wertzuwachsgeinn / Kapitalverlust		-200'000		80'000	120'000
wiedereingebrachte Abschreibungen				20'000	-20'000
Betriebsgeinn					150'000
Übernahme Kapitalverlust		200'000			-200'000
Betriebsverlust nach Quoten	-35'000		-15'000		-50'000
Ausgleich	35'000		15'000	-50'000	
Steuerbarer Geinn	-	-	-	50'000	50'000

Steuerperiode 2006	SG	TG	SH	ZH	Total
Steuerbarer Geinn	210'000	-	90'000	-	300'000

Der Kapitalverlust auf der Anlageliegenschaft im Spezialsteuerdomizil (Thurgau) schmälert in erster Linie das Betriebsergebnis, das nach Quoten auf Hauptsitz und Betriebsstätten aufgeteilt wird.

Zur Vermeidung eines Ausscheidungsverlustes haben die Liegenschaftskantone den Betriebsverlust im Verhältnis der zugewiesenen Nettoerträge zu übernehmen (Höhn/Mäusli, § 28, Rz. 27e).

Der Betriebsverlust ist in erster Linie mit den wiedereingebrachten Abschreibungen zu verrechnen. Im Kanton Zürich ist vorliegend ein Wertzuwachsgeinn von Fr. 50'000 zu versteuern.

Beispiel 14: Verlegung von Verlusten bei reinen Immobiliengesellschaften

Der Sitz der Immobilien AG befindet sich im Kanton Aargau. Sie besitzt Immobilien in den Kantonen Aargau, Thurgau, Zürich und St. Gallen. Die Immobilien AG ist eine reine Immobiliengesellschaft, ihre Tätigkeit besteht im Halten von Anlageliegenschaften. Sie übt keine weiteren Tätigkeiten aus. In der Steuerperiode 2021 erzielt die Gesellschaft in allen Kantonen mit Ausnahme des Kantons Thurgau, Gewinne aus der Vermietung von Liegenschaften. Das Unternehmen hat in der Steuerperiode 2021 keine Immobilienverkäufe getätigt.

Der Gesamtgewinn der Steuerperiode 2021 beläuft sich auf Fr. 225'000.

Die Ausscheidung erfolgt nach der objektiven Methode.

Steuerperiode 2021	Aargau (sitz)	Thurgau	Zürich	St-Gallen	Total
Einkünfte aus Immobilien	200'000	150'000	500'000	150'000	1'000'000
Aufwendungen für Immobilien	-180'000	-180'000	-320'000	-95'000	-775'000
Uebrig Einkünfte	0	0	0	0	0
Ergebnis vor Verlustverrechnung	20'000	-30'000	180'000	55'000	225'000
1. Verlustverrechnung	-30'000	30'000			0
Ergebnis nach Verlustverrechnung	-10'000	0	180'000	55'000	225'000
2. Verlustverrechnung	10'000		-7'660	-2'340	0
Steuerbarer Gewinn	0	0	172'340	52'660	225'000

Im Zusammenhang mit reinen Immobiliengesellschaften, bei denen die Ausscheidung des Gewinns nach der objektiven Methode vorgenommen wird, hat das Bundesgericht festgestellt, dass ein am Spezialsteuerdomizil erzielter und nicht im selben Kanton verrechenbarer Verlust vorrangig mit dem Ergebnis des Sitzkantons verrechnet werden muss. Wenn das Ergebnis im Sitzkanton nicht ausreicht, wird der verbleibende Verlust anschliessend im Verhältnis zu den Gewinnen der anderen Kantone mit Spezialsteuerdomizil verteilt.

Dieser Grundsatz erstreckt sich nicht auf Anlagefonds mit direktem Grundbesitz. Diese Strukturen verfügen einerseits über keine Rechtspersönlichkeit sowie keinen zivilrechtlichen Sitz und andererseits auch keinen tatsächlichen Ort der effektiven Verwaltung gemäss Steuerrecht. Daher muss in Ermangelung eines tatsächlichen Sitzes ein allfälliger und nicht im selben Kanton verrechenbarer Verlust aus einem Spezialsteuerdomizilkanton direkt auf alle Kantone mit positivem Ergebnis verteilt werden.

Beispiel 15: Interkantonale Ausscheidung im Jahr der Anrechnung von Vorjahresverlusten

Der Sitz der Alpha AG befindet sich im Kanton Neuenburg, ein sekundäres Steuerdomizil (Betriebsstätte) im Kanton Freiburg und ein Spezialsteuerdomizil (Anlageliegenschaft) im Kanton Waadt.

Der Gesamtgewinn für das Geschäftsjahr 2021 beläuft sich auf Fr. 150'000. Das Ergebnis der Anlageliegenschaft beläuft sich auf Fr. 40'000. Die Gesellschaft kann noch nicht verrechnete Vorjahresverluste von Fr. 100'000 geltend machen.

Die Ausscheidung wird nach der indirekt quotenmässigen Methode vorgenommen (NE 75% et FR 25%).

Steuerperiode 2021	Neuenburg	Freiburg	Waadt	Total
Steuerlich relevantes Jahresergebnis				150'000
Anrechenbare Vorjahresverluste				-100'000
Zu verteiler steuerbarer Gewinn				50'000
Einkünfte aus Immobilien (Spezialsteuerd.)			40'000	
Betriebsgewinn nach Quoten	7'500	2'500		
Steuerbarer Gewinn	7'500	2'500	40'000	50'000

Der steuerbare Gewinn muss zuerst auf die Kantone mit Spezialsteuerdomizil verteilt werden. Der restliche Gewinn wird auf die verschiedenen Kantone mit Betriebstätigkeit aufgeteilt.

Beispiel 16: Interkantonale Ausscheidung im Jahr der Anrechnung von Vorjahresverlusten – Spezialfall der reinen Immobiliengesellschaften

Der Sitz der Immobilien AG befindet sich im Kanton Thurgau. Sie besitzt Immobilien in den Kantonen St. Gallen, Thurgau, Zug und Zürich. Bei der Immobilien AG handelt es sich um eine reine Immobiliengesellschaft, ihre Aktivität besteht im Halten von Anlageliegenschaften. Sie übt keine weiteren Aktivitäten aus. Während der Steuerperiode 2021 realisiert die Gesellschaft Gewinne aus der Vermietung von Liegenschaften in allen Kantonen mit Ausnahme des Kantons Zürich, in dem ein Verlust resultiert. Die Gesellschaft hat in der Steuerperiode 2021 keine Immobilienverkäufe getätigt.

Der Gesamtgewinn für das Geschäftsjahr 2021 beläuft sich auf Fr. 150'000. Die Gesellschaft kann noch nicht verrechnete Vorjahresverluste von Fr. 100'000 geltend machen. Die Netto-Ergebnisse der Anlageliegenschaften belaufen sich im Geschäftsjahr 2021 auf Fr. 110'000, Fr. 40'000, Fr. 30'000 und Fr. -30'000 jeweils für Thurgau, St. Gallen, Zug und Zürich.

Die Ausscheidung wird nach der objektmässigen Methode vorgenommen.

Steuerperiode 2021	Thurgau	St-Gallen	Zug	Zürich	Total
Steuerlich relevantes Jahresergebnis					150'000
Anrechenbare Vorjahresverluste					-100'000
Zu verteilender steuerbarer Gewinn					50'000
Einkünfte aus Immobilien (Spezialsteuerd.)		40'000	30'000	-30'000	
Saldo nach Verteilung an Spezialsteuerd.	10'000				
Ergebnis vor Verlustverrechnung	10'000	40'000	30'000	-30'000	50'000
1.Verlustverrechnung	-30'000			30'000	0
Ergebnis nach 1. Verlustverrechnung	-20'000	40'000	30'000	0	50'000
2.Verlustverrechnung	20'000	-11'429	-8'571	0	0
Steuerbarer Gewinn	0	28'571	21'429	0	50'000

Der steuerbare Gewinn muss zuerst auf die Kantone mit Spezialsteuerdomizil verteilt werden. Der restliche Gewinn wird auf die verschiedenen Kantone mit Betriebstätigkeit aufgeteilt bzw. dem Sitzkanton zugewiesen, falls es keine anderen Kantone mit Betriebstätigkeit gibt.