

Steuerausscheidung juristischer Personen: Ausscheidung von Verlusten im interkantonalen Verhältnis

1. Betriebsstättenverlust bei Gesamtgewinn der Unternehmung

1.1. Behandlung bei Quotenermittlung nach direkter Methode

Wird der Gesamtgewinn nach der direkten Methode aufgeteilt und weist eine der Betriebsstätten (gemäss Betriebsstättenbuchhaltung) einen Verlust auf, erhalten nur die übrigen Betriebsstätten je einen Anteil am Gesamtgewinn zugeteilt.

Die Zuteilung des Gesamtgewinns erfolgt dabei im Verhältnis der positiven Geschäftsergebnisse (vgl. StP 2 Nr. 22 Ziff. 2.3). Betriebsstätten, die mit Verlust arbeiten, erhalten keinen Anteil am Gesamtgewinn zugewiesen.

1.2. Behandlung bei Quotenermittlung nach indirekter Methode

Erfolgt die Aufteilung des Gesamtgewinns nach der indirekten Methode (also nach Hilfsfaktoren), erhalten stets sämtliche Betriebsstätten einen Anteil am Gewinn. Dies gilt auch für die Betriebsstätten, die mit Verlust arbeiten (vgl. StP 2 Nr. 22 Ziff. 3.3).

1.3. Im internationalen Verhältnis

Bezüglich der Behandlung von Verlusten und Gewinnungskostenüberschüssen im internationalen Verhältnis gelten die Ausführungen in der Weisung StP 2 Nr. 27.

2. Gesamtverluste

Liegt bei einer juristischen Person im interkantonalen Verhältnis ein Gesamtverlust vor, kann keiner der beteiligten Kantone einen Gewinn besteuern.

Dabei ist zu beachten, dass in jedem beteiligten Kanton das Gesamtergebnis einer interkantonalen Unternehmung nach den dort geltenden steuerrechtlichen Bestimmungen berechnet wird.

3. Behandlung Verlustvorträge

Gemäss § 82 StG können Verlustüberschüsse aus den sieben der Steuerperiode vorangegangenen Steuerjahren vom Gesamtgewinn abgezogen werden.

Im interkantonalen Verhältnis wird grundsätzlich die Gesamtverlustverrechnungsmethode angewandt. Dies bedeutet, dass ein Gewinn erst nach Verrechnung mit Vorjahresverlusten wieder auf die beteiligten Kantone verteilt werden kann.

4. Vermeidung von Ausscheidungsverlusten

Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse werden in erster Linie mit im gleichen Kanton steuerbaren Gewinnen und Erträgen verrechnet. Nicht im gleichen Kanton verrechenbare Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse schmälern das nach Quoten zu verteilende Betriebsergebnis.

Ein negatives Gesamtbetriebsergebnis ist von den Kantonen mit Kapitalanlageliegenschaften zu Lasten der dort steuerbaren Erträge und Veräusserungsgewinne zu übernehmen, zuerst von jenen, in denen sich Betriebsstätten befinden, dann von den reinen Liegenschaftskantonen. Das negative Gesamtbetriebsergebnis wird dabei im Verhältnis der den betroffenen Kantonen zugewiesenen Gewinne verlegt. Die Verrechnung mit allfälligen Grundstücksgewinnen erfolgt ungeachtet, ob solche Gewinne vom Liegenschaftskanton mit der Gewinn- oder mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst werden.

Die Übernahme von Verlusten und Gewinnungskostenüberschüssen ist definitiv. Weder das Hauptsteuerdomizil noch die Neben- oder Spezialsteuerdomizile belasten Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse, die sie von einem anderen Steuerdomizil übernommen haben, an diese zurück.

5. Gewinnungskostenüberschuss im sekundären und Spezialsteuerdomizil

5.1. Ausgangslage

Die Kapitalgesellschaft hat ihr Hauptsteuerdomizil im Kanton Thurgau und ein sekundäres Steuerdomizil (Betriebsstätte mit Kapitalanlageliegenschaft) in St. Gallen. Zudem besitzt sie Kapitalanlageliegenschaften in Zürich und Graubünden.

Der Gesamtgewinn im Jahr n beträgt Fr. 320 000. Der Gewinnungskostenüberschuss der Kapitalanlageliegenschaft St. Gallen wird mit Fr. 50 000 und derjenige der Kapitalanlageliegenschaft Zürich mit Fr. 10 000 ausgewiesen. Für die Kapitalanlageliegenschaft im Kanton Graubünden wird ein Nettoertrag von Fr. 20 000 erzielt.

Der Gesamtgewinn im Jahr n+1 beträgt Fr. 275 000. Die Kapitalanlageliegenschaft Graubünden wird mit einem Gewinn von Fr. 30 000 verkauft (Fr. 10 000 wiedereingebrachte Abschreibungen und Fr. 20 000 Wertzuwachsgeinn). Nettoertrag der weiteren Kapitalanlageliegenschaften: Zürich Fr. 20 000; St. Gallen Fr. 25 000. Die Ausscheidung des Betriebsgewinns erfolgt nach quotaler indirekter Methode (Jahr n und Jahr n+1: 70% TG / 30% SG).

5.2. Ausscheidung steuerbarer Gewinn Geschäftsjahr n

Steuerbarer Gewinn Jahr n (in Fr. 1 000)	Total	TG	SG	GR	ZH
Steuerbarer Gewinn	320				
Nettoerfolg Liegenschaften ¹⁾	40		-50	20	-10
Betriebsergebnis	360				
Gewinnungskostenüberschuss ZH ²⁾	-10				10
Betriebsgewinn nach Quoten	350	245	105		
Steuerbarer Gewinn ¹⁾	320	245	55	20	0

¹⁾ Sind dem Belegenheitskanton noch weitere Einkünfte zur Besteuerung zugewiesen (andere Liegenschaften, Betriebsstätten), so ist der Gewinnungskostenüberschuss zunächst mit diesen Einkünften zu verrechnen.

²⁾ Gewinnungskostenüberschüsse und Kapitalverluste auf Liegenschaften schmälern bei juristischen Personen das nach Quoten zu verteilende Betriebsergebnis.

5.3. Ausscheidung steuerbarer Gewinn Geschäftsjahr n+1

Steuerbarer Gewinn Jahr n+1 (in Fr. 1 000)	Total	TG	SG	GR	ZH
Steuerbarer Gewinn	275				
Nettoerfolg Liegenschaften	-45		25		20
Wertzuwachsgeinn ¹⁾	-20			20	
wiedereingebrachte Abschreibungen ¹⁾	-10			10	
Betriebsgewinn nach Quoten	200	140	60		
Steuerbarer Gewinn	275	140	85	30	20

¹⁾ Es handelt sich um eine Kapitalanlageliegenschaft, weshalb der Wertzuwachsgeinn und die wiedereingebrachten Abschreibungen dem Belegenheitskanton zur Besteuerung zugewiesen werden.

6. Kapitalverlust am Spezialsteuerdomizil

6.1. Ausgangslage

Die Kapitalgesellschaft hat ihr Hauptsteuerdomizil im Kanton Thurgau, sekundäre Steuerdomizile (Betriebsstätten) in St. Gallen und Schaffhausen und ein Spezialsteuerdomizil (Kapitalanlageliegenschaft) in Zürich.

Der Gesamtgewinn im betreffenden Geschäftsjahr beträgt Fr. 50 000. Die Zürcher Kapitalanlageliegenschaft wurde mit einem Verlust von Fr. 200 000 verkauft.

Die Ausscheidung des Betriebsgewinns erfolgt nach der quotalen indirekten Methode (70% TG / 10% SG / 20% SH).

6.2. Ausscheidung steuerbarer Gewinn

Steuerbarer Gewinn (in Fr. 1 000)	Total	TG	SG	SH	ZH
Steuerbarer Gewinn	50				
Kapitalverlust	200				-200
Betriebsergebnis	250				
Übernahme Kapitalverlust ZH ¹⁾	-200				200
Betriebsgewinn nach Quoten	50	35	5	10	
Steuerbarer Gewinn	50	35	5	10	0

¹⁾ Ein Kapitalverlust im Spezialsteuerdomizil schmälert, soweit dort keine weiteren Einkünfte vorhanden sind, das nach Quoten zu verteilende Betriebsergebnis.

7. Betriebsverlust, Kapitalgewinn am Hauptsteuerdomizil

7.1. Ausgangslage

Die Kapitalgesellschaft hat ihr Hauptsteuerdomizil im Kanton Thurgau, wo sich auch eine Kapitalanlageliegenschaft befindet, und ein sekundäres Steuerdomizil (Betriebsstätte) in St. Gallen.

Der Gesamtgewinn im betreffenden Geschäftsjahr beträgt Fr. 800 000. Die Thurgauer Kapitalanlagelienschaft wurde mit einem Gewinn von Fr. 1 200 000 verkauft (Fr. 1 000 000 Wertzuwachs; Fr. 200 000 wiedereingebrachte Abschreibungen).

Die Ausscheidung des Betriebsgewinns erfolgt nach der quotalen indirekten Methode (75% TG / 25 % SG).

7.2. Ausscheidung steuerbarer Gewinn

Steuerbarer Gewinn (in Fr. 1 000)	Total	TG	SG
Steuerbarer Gewinn	800		
Wertzuwachsgeinn / Buchgeinn ¹⁾	-1 200	1 200	
Betriebsverlust nach Quote	-400	-300	-100
Ausgleich ²⁾		-100	100
Steuerbarer Gewinn	800	800	0

¹⁾ Beim veräusserten Grundstück handelt es sich um eine Kapitalanlagelienschaft, weshalb sowohl der Wertzuwachsgeinn als auch die wiedereingebrachten Abschreibungen dem Belegenheitskanton zugewiesen werden (vgl. StP 2 Nr. 24 Ziff. 2).

²⁾ Der Gesamtbetriebsverlust wird definitiv mit dem Kapitalgeinn im Sitzkanton Thurgau verrechnet. Der übernommene Betriebsverlust im Kanton St. Gallen kann in den Folgejahren nicht an diesen zurück belastet werden bzw. kann nicht mit allfällig dort anfallenden Betriebsgeinnen späterer Jahre verrechnet werden.

8. Betriebsverlust, Kapitalgeinn am sekundären und Spezialsteuerdomizil

8.1. Ausgangslage

Die Kapitalgesellschaft hat ihr Hauptsteuerdomizil im Kanton Thurgau, ein sekundäres Steuerdomizil (Betriebsstätte) in St. Gallen und Spezialsteuerdomizile (Kapitalanlagelienschaften) in Zug und Zürich.

Der Gesamtgeinn im betreffenden Geschäftsjahr beträgt Fr. 150 000. Die St. Galler Betriebslienschaft wurde mit einem Geinn von Fr. 80 000 verkauft (Fr. 50 000 Wertzuwachsgeinn; Fr. 30 000 wiedereingebrachte Abschreibungen). Die Zuger Kapitalanlagelienschaft weist einen Nettoertrag von Fr. 20 000 aus. Die Zürcher Kapitalanlagelienschaft wurde mit einem Geinn von Fr. 180 000 verkauft (Fr. 150 000 Wertzuwachsgeinn; Fr. 30 000 wiedereingebrachte Abschreibungen).

Die Ausscheidung des Betriebsgeinns erfolgt nach der quotalen indirekten Methode (75% TG / 25% SG).

8.2. Ausscheidung steuerbarer Gewinn

Steuerbarer Gewinn (in Fr. 1 000)	Total	TG	SG	ZG	ZH
Reingewinn	150				
Nettoerfolg Lienschaft	-20			20	
Wertzuwachsgeinn ¹⁾	-200		50		150
wiedereingebrachte Abschreibungen ¹⁾	-30				30
Betriebsverlust nach Quoten	-100	-75	-25		

Steuerbarer Gewinn (in Fr. 1 000)	Total	TG	SG	ZG	ZH
Betriebsverlust nach Quoten	-100	-75	-25		
Objektmässige zugeteilte Gewinne	250		50	20	180
Gewinne/Verluste vor Ausgleich	150	-75	25	20	180
1. Ausgleich ²⁾		25	-25		
Positive Ergebnisse in %				10%	90%
2. Ausgleich ³⁾		50		-5	-45
Steuerbarer Gewinn ⁴⁾	150	0	0	15	135

¹⁾ Wertzuwachsge Gewinn und wiedereingebrachte Abschreibungen einer Kapitalanlage-liegenschaft in einem reinen Liegenschaftskanton werden grundsätzlich diesem zur Besteuerung zugewiesen. Dagegen werden wiedereingebrachte Abschreibungen auf einer Betriebsliegenschaft quotaal auf Sitz und Betriebsstätte aufgeteilt.

²⁾ Der Gesamtbetriebsverlust (inkl. wiedereingebrachte Abschreibungen auf der Betriebsliegenschaft) ist in erster Linie auf jene Kantone mit Liegenschaften zu verlegen, die zugleich Betriebsstätten aufweisen.

³⁾ Nur wenn die Liegenschaftserträge in den Betriebsstättekantonen nicht ausreichen, sind die reinen Liegenschaftskantone im Verhältnis der Nettoerträge zur Verlustdeckung verpflichtet.

⁴⁾ Rekapitulation der übernommenen Verluste:

SG Als Betriebsstättekanton hat St. Gallen den eigenen Betriebsverlust von -25 mit dem Wertzuwachsge Gewinn von 50 auf der verkauften Liegenschaft zu verrechnen. In der Höhe des verbleibenden Wertzuwachsge Gewinns von 25 erfolgt eine Verrechnung mit dem Betriebsverlust des Kantons Thurgau.

ZG Der Liegenschaftskanton Zug verrechnet den von den Betriebsstättekantonen im Verhältnis der Nettoerträge übernommene Verlust von 5 mit dem ordentlichen Liegenschaftserfolg von 20.

ZH Der Liegenschaftskanton Zürich verrechnet den von den Betriebsstättekantonen im Verhältnis der Nettoerträge übernommenen Verlust von 45 in erster Linie mit den wiedereingebrachten Abschreibungen und in zweiter Linie mit dem Wertzuwachsge Gewinn. Vorliegend kann er somit keine wiedereingebrachten Abschreibungen, sondern nur einen Wertzuwachsge Gewinn von 135 besteuern.

9. Immobiliengesellschaft mit Verlustvortrag

9.1. Ausgangslage

Die Kapitalgesellschaft (reine Immobiliengesellschaft) hat ihr Hauptsteuerdomizil und Kapitalanlageliegenschaften im Kanton Thurgau und je ein Spezialsteuerdomizil (Kapitalanlageliegenschaften) in St. Gallen, Zug und Zürich.

Der Gesamtgewinn im betreffenden Geschäftsjahr beträgt Fr. 150 000. Aus dem vorangegangenen Geschäftsjahr besteht existiert ein verrechenbarer Vorjahresverlust von Fr. 100 000. Die St. Galler Kapitalanlageliegenschaft weist einen Nettoertrag von Fr. 40 000, die Zuger Kapitalanlageliegenschaft einen solchen von Fr. 30 000 und die Zürcher Kapitalanlageliegenschaft einen Verlust von Fr. 30 000 aus.

9.2. Ausscheidung steuerbarer Gewinn

Steuerbarer Gewinn (in Fr. 1 000)	Total	TG	SG	ZG	ZH
Reingewinn	150	110	40	30	-30
Verrechenbare Vorjahresverluste ¹⁾	-100	-100			
Jahresgewinn nach Verlustverrechnung	50	10	40	30	-30
Verlustübernahme KAL Kt. ZH ²⁾		-30			30
Jahresgewinn nach Verlustverrechnung Ausgleich ³⁾	50	-20	40	30	0
Steuerbarer Gewinn	50	0	29	21	0

¹⁾ Verrechenbare Vorjahresverluste sind durch den Sitzkanton zu übernehmen.

²⁾ Verluste aus Spezialsteuerdomizilen sind durch den Sitzkanton zu übernehmen.

³⁾ Ein negatives Ergebnis des Sitzkantons (nach Berücksichtigung der verrechenbaren Vorjahresverluste und nach Verlustübernahme der Spezialsteuerdomizile) ist im Verhältnis der positiven Ergebnisse auf die anderen Steuerdomizile zu verlegen.