

Verlustverrechnung im interkantonalen Verhältnis

Neuerungen aufgrund des Vereinfachungsgesetzes

Dr. oec. publ. Ivo P. Baumgartner, dipl. Steuerexperte*

Inhalt

1	Einleitung
2	Die geänderten Bestimmungen zur Verlustverrechnung
3	Verlustverrechnung durch Verlustvortrag
3.1	Zielsetzung
3.2	Verlustverrechnungsmethode
3.3	Verlustverrechnungsperiode
3.4	Massgebender Verlust
3.5	Bestimmung des Verlustvortrages
4	Verlustverrechnung im interkantonalen Verhältnis
4.1	Steuerpflicht in mehreren Kantonen
4.1.1	Verlustverrechnung in der gleichen Steuerperiode
4.1.2	Verlustverrechnung in einer späteren Steuerperiode
4.2	Begründung und Aufhebung von Steuerdomizilen
4.2.1	Wohnsitz- bzw. Sitzverlegung
4.2.2	Verlegung und Aufhebung anderer Steuerdomizile
4.2.3	Zeitliche Aspekte bei Änderungen der Steuerdomizile
4.2.3.1	Änderungen nach dem Inkrafttreten des Vereinfachungsgesetzes
4.2.3.2	Änderungen vor dem Inkrafttreten des Vereinfachungsgesetzes
5	Schlusswort
	Literatur
	Materialien

1 Einleitung

Am 15. Dezember 2000 haben die eidg. Räte das Bundesgesetz zur Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis (Vereinfachungsgesetz)¹ verabschiedet². Durch das Vereinfachungsgesetz sind einzelne Bestimmungen des Steuerharmonisierungsgesetzes (StHG)³ punktuell abgeändert und einige neue Bestimmungen in das StHG aufgenommen worden. Kleinere Änderungen haben auch das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)⁴ und das Verrechnungssteuergesetz (VStG)⁵ erfahren.

Zentrales Anliegen des Vereinfachungsgesetzes war es, noch rechtzeitig *vor Ablauf* der in Art. 72 StHG verankerten *Anpassungsfrist der kantonalen Gesetzgebungen an das StHG* am 1. Januar 2001 *dringend erforderliche Korrekturen* bei der Bestimmung der *Veranlagungszuständigkeit* bei Änderung des Hauptsteuerdomizils in der Steuerperiode *vorzunehmen*. In diesem Zusammenhang wird auch von der Koordination der Veranlagungsverfahren und der Abstimmung zwischen der Zuständigkeit bei der Veranlagung der direkten Bundessteuer und der kantonalen Einkommens- bzw. Gewinnsteuer gesprochen⁶. Weiter ist – zum Teil als Folge der neuen Bestimmungen zur Veranlagungszuständigkeit – eine gewisse Vereinfachung des Deklarations- und Veranlagungsverfahrens, namentlich der interkantonalen Steuerauscheidung, angestrebt worden. Der Gesetzgeber hat die Gelegenheit benutzt und ein wichtiges Anliegen verschiedener Kreise, nämlich die Aufhebung von steuerlichen Hemmnissen im Bereich der Anrechnung von Verlusten beim Umzug von Unternehmen innerhalb der Schweiz, umgesetzt und die interkantonale Freizügigkeit auf die Verlustverrechnung ausgedehnt.

* Der Autor ist Partner bei Walder Wyss & Partner Rechtsanwälte, Zürich

1 BBI 2000, 6182 ff.; AS 2001, 1050 ff.; nichtamtliche Kurzform.

2 S. die allgemeinen Darstellungen zum Vereinfachungsgesetz in BAUMGARTNER, FSr 2001 137 ff.; RIHNER BAUMGARTNER, StR 2001 177 ff.; PASCHOUD, ASA 2000/01 (69) 837 ff.

3 Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14.

4 Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer, SR 642.11.

5 Bundesgesetz vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer, SR 642.21.

6 Bei den natürlichen Personen kommt noch die Abstimmung mit der Zuständigkeit für die Erstattung der Verrechnungssteuer dazu.

Im Rahmen der parlamentarischen Beratungen im Oktober 2000 sind noch zwei Übergangsbestimmungen aufgenommen worden, welche die Weiterführung von bestimmten kantonalen Abzügen zulassen.

Besonders hervorzuheben ist, dass durch das Vereinfachungsgesetz das StHG nun ausdrücklich nicht nur Harmonisierungsrecht, sondern auch *Doppelbesteuerungsrecht* darstellt⁷. Dies betrifft nicht nur den Bereich der Zuordnung von Besteuerungskompetenzen⁸, sondern namentlich auch die Berücksichtigung von Verlustvorträgen im interkantonalen Verhältnis. Das StHG steht in diesem Bereich in einem Spannungsverhältnis zu dem sich (ebenfalls) auf Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung⁹ (BV; Art. 46 Abs. 2 aBV) stützenden, gesetzesvertretenden Richterrecht. Aufgrund des Umstandes, dass dem Richterrecht die Funktion zukommt, Lücken, welche der Bundesgesetzgeber offen gelassen hat, zu füllen, ist bei einer Kollision den geänderten Bestimmungen des StHG der Vorrang zu geben¹⁰. Dies auch aus der Überlegung, dass neues Recht altem Recht vorgeht¹¹. Soweit der Gesetzgeber eine Abweichung vom bisherigen Richterrecht beabsichtigt hat, löst das StHG das Richterrecht vollumfänglich – und nicht nur im Widerspruchsfalle – ab¹².

Obschon die Referendumsfrist erst am 7. April 2001 abgelaufen ist, ist das Vereinfachungsgesetz – und damit auch die Änderungen von StHG, DBG und VStG – rückwirkend auf den 1. Januar 2001 in Kraft getreten¹³. Aufgrund des Umstandes, dass das Vereinfachungsgesetz am 15. Dezember 2000 verabschiedet und noch im Jahr 2000 veröffentlicht worden ist, kann angenommen werden, dass es sich nicht um eine unzulässige Rückwirkung handelt¹⁴. Es macht den Anschein, dass aufgrund der angesprochenen Dringlichkeit der Änderungen – namentlich beim StHG – der raschen Behandlung des Gesetzes Vorrang gegenüber einer sorgfältigen Ausarbeitung der einzelnen Bestimmungen gegeben werden musste. Einige Bestimmungen des Vereinfachungsgesetzes bzw. die durch dieses geänderten Bestimmungen des StHG und des DBG – namentlich diejenigen über die Verlustverrechnung – werfen verschiedene Fragen auf, für welche die Praxis nun Lösungen erarbeiten muss.

Der vorliegende Beitrag beschränkt sich auf die Besprechung der durch das Vereinfachungsgesetz bewirkten Änderungen bei der Verlustverrechnung auf der Ebene der kantonalen Einkommens- und Gewinnsteuern. Für das bessere Verständnis werden dennoch einzelne allgemeine Aspekte der Verlustverrechnung aufgenommen¹⁵.

2 Die geänderten Bestimmungen zur Verlustverrechnung

Durch das Vereinfachungsgesetz sind die vorbestehenden Bestimmungen zur Verlustverrechnung der natürlichen Personen (Art. 10 StHG sowie Art. 67 StHG) wie auch der juristischen Personen (Art. 25 StHG) abgeändert worden. Die abgeänderten Bestimmungen lauten folgendermassen (Änderungen hervorgehoben):

Art. 10 Allgemeines

² Vom durchschnittlichen Einkommen der Bemessungsperiode (Art. 15 Abs. 2) werden Verlustüberschüsse *aus den drei* vorangegangenen Bemessungsperioden abgezogen, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens der Vorjahre nicht berücksichtigt werden konnten.

⁴ *Die Absätze 2 und 3 gelten auch bei Verlegung des steuerrechtlichen Wohnsitzes oder des Geschäftsortes innerhalb der Schweiz.*

Art. 67 Verlustverrechnung

¹ Die Verluste *aus den sieben* der Steuerperiode (Art. 63) vorangegangenen Geschäftsjahren werden abgezogen, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten.

² *Absatz 1 gilt auch bei Verlegung des steuerrechtlichen Wohnsitzes oder des Geschäftsortes innerhalb der Schweiz.*

Art. 25 Aufwand

² Vom Reingewinn der Steuerperiode *werden die Verluste aus den sieben* der Steuerperiode (Art. 31 Abs. 2) vorangegangenen Geschäftsjahren *abgezogen*, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten.

⁴ *Die Absätze 2 und 3 gelten auch bei Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung innerhalb der Schweiz.*

7 Dies ist durch die Aufnahme von Art. 127 Abs. 3 BV in den Ingress des StHG zum Ausdruck gebracht worden.

8 Bezogen auf die zuvor im StHG vorgesehenen Zuordnungsnormen musste bereits vor den durch das Vereinfachungsgesetz eingeführten Änderungen davon ausgegangen werden, dass das StHG auch Kollisionsrecht darstellt. S. dazu ausdrücklich auch REICH, Vorbem. zu Art. 1/2 StHG, N. 50 ff.

9 Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 19. April 1999, SR 101.

10 In diesem Sinne LAMPERT, 165 f.

11 Grundsatz *lex posteriori derogat lex priori*.

12 So auch SCHÄRER, 168.

13 Es ist darauf hinzuweisen, dass das Datum des Inkrafttretens des Vereinfachungsgesetzes bereits im Gesetz selbst bestimmt worden ist.

14 S. dazu auch BAUMGARTNER, FStR 2001 139.

15 Für eine allgemeine Darstellung s. namentlich SCHÄRER, 29 ff.; SIMONEK, ASA 1998/99 (67) 513 ff.

Es ist noch darauf hinzuweisen, dass Art. 67 Abs. 1 StHG sich materiell mit Art. 31 Abs. 1 DBG deckt. Gleiches gilt für Art. 10 Abs. 1 StHG und Art. 211 DBG sowie Art. 25 Abs. 1 StHG und Art. 67 Abs. 1 DBG. Demnach kann bei der Auslegung dieser Bestimmungen auch auf Äusserungen zur Regelung beim DBG zurückgegriffen werden.

Wie schon bei den bisherigen Formulierungen gibt der Wortlaut der einzelnen Bestimmungen nur ungenügend deren Sinn und tatsächliche Tragweite wieder. Vieles wird stillschweigend vorausgesetzt oder der Praxis überlassen¹⁶. Dies entspricht dem Umstand, dass ursprünglich die Kodifizierung des vorbestehenden Rechts mit einzelnen, ausdrücklich erwähnten Änderungen beabsichtigt war.

3 Verlustverrechnung durch Verlustvortrag

3.1 Zielsetzung

Die Durchbrechung des Periodizitätsprinzips durch die Berücksichtigung von in anderen Steuerperioden entstandenen Verlusten wird allgemein mit der *Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips* begründet¹⁷. Zur Besteuerung sollte insgesamt nur der wirklich erzielte Gewinn gelangen¹⁸. Das Abstellen auf die einzelnen Jahresendgewinne beruht auf fiskalischen Bedürfnissen, welche es durch geeignete Instrumente zu korrigieren gilt. Dieser Grundsatz gilt für Jahresendgewinne sowohl der juristischen Personen wie auch der Unternehmen natürlicher Personen¹⁹.

Der Gesetzgeber hat jedoch diese Zielsetzung bewusst nur *beschränkt umgesetzt*. So bestehen – wie noch zu zeigen sein wird – Beschränkungen hinsichtlich der anzuwendenden Methode, der Dauer der Verlustverrechnungsperiode und der anzurechnenden Verluste. Dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz kommt damit – soweit

überhaupt anwendbar²⁰ – nicht absolute Bedeutung zu; er gilt nur dort als Massstab, wo das Gesetz einer Auslegung bedarf²¹.

3.2 Verlustverrechnungsmethode

In den Art. 10, 25 und 67 StHG wird nur die Verrechnung von Jahresendverlusten durch das Instrument des Verlustvortrages erwähnt. Dies ist mit dem Vereinfachungsgesetz nicht in Frage gestellt worden. Demnach schweigt sich das StHG nach wie vor darüber aus, ob die Kantone die Möglichkeit haben, in ihren Gesetzgebungen das Instrument des Verlustrücktrages, welcher ebenfalls zu einer sachgerechten Besteuerung führen würde²², vorzusehen.

Aufgrund des nunmehr qualifizierten Schweigens des Gesetzgebers, indem ausdrücklich von einer «Vereinheitlichung» der Verlustverrechnungsbestimmungen ausgegangen wird²³, und der Einführung des Konzeptes der einheitlichen Bemessungsperiode muss davon ausgegangen werden, dass in dieser Frage *kein Freiraum der Kantone* mehr besteht. Dies entspricht auch der vom StHG verfolgten vertikalen Harmonisierung, zumal die direkte Bundessteuer keinen Verlustrücktrag kennt. Dass den Kantonen nicht mehr erlaubt ist, das Instrument des Verlustrücktrages vorzusehen, wurde bereits für den bisherigen Wortlaut vertreten²⁴. Die Methode des *Verlustvortrages* ist so die *einzig zulässige und gleichzeitig zwingend anzuwendende Methode* für den interperiodischen Verlustausgleich²⁵.

3.3 Verlustverrechnungsperiode

Im Rahmen der bisherigen Fassung der Verlustverrechnungsbestimmungen ist die Frage aufgekommen, ob für die Kantone noch die Möglichkeit bestehe – für die ordentliche, zeitlich beschränkte Verlustverrechnung –, eine kürzere als die im StHG angegebene Verlustverrechnungsperiode vorzusehen. Diese Frage ist unterschiedlich beurteilt worden²⁶.

16 S. auch SCHÄRER, 35 f.

17 SCHÄRER, 30 ff.; REICH, Art. 10 StHG, N. 33; KUHN/BRÜLISAUER, Art. 25 StHG, N. 19; relativierend LAMPERT, 35 ff.

18 Dies entspricht dem Kongruenzprinzip, nach welchem der Periodengewinn einem Teilgewinn des Totalgewinnes entspricht, der als einziger der «richtige Gewinn» des Unternehmens sein kann. S. LAMPERT, 33 m.w.H.

19 D.h. Gewinne aus der selbständigen Erwerbstätigkeit. Auf den Ausschluss des Privatbereiches von einer Verlustverrechnung wird im vorliegenden Beitrag nicht eingegangen.

20 Z.T. wird die Auffassung vertreten, dass der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in Bezug auf die Beschränkung der Verlustverrechnungsperiode nur zu wenig klaren und direkt anwendbaren Resultaten führt und eine (zeitliche) Beschränkung durchaus mit diesem Grundsatz vereinbar sei; LAMPERT, 37 f.

21 So auch SCHÄRER, 30 ff.

22 Auch REICH, Art. 10 StHG, N. 34. In diesem Sinne bereits ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, 183 f., welche für einen einjährigen Verlustrücktrag plädieren.

23 In diesem Sinne wohl Botschaft Vereinfachungsgesetz, BBl 2000 3906 f.

24 REICH, Art. 10 StHG, N. 34; unklar KUHN/BRÜLISAUER, Art. 25 StHG, N. 23; für einen Freiraum der Kantone LAMPERT, 55.

25 Auch «zwischenperiodische Verlustverrechnung» (LAMPERT, 42) oder «interperiodische Verlustverrechnung» (SIMONEK, ASA 1998/99 [67] 518) genannt.

26 Ablehnend REICH, Art. 10 StHG, N. 36; bejahend Botschaft Vereinfachungsgesetz, BBl 2000 3909.

Mit der durch das Vereinfachungsgesetz in Art. 10 Abs. 2, Art. 25 Abs. 2 und Art. 67 Abs. 1 StHG vorgenommene Änderung ist diese Frage eindeutig geregelt worden, indem den *Kantonen eine einheitliche Verlustverrechnungsperiode* aufgezwungen worden ist²⁷.

3.4 Massgebender Verlust

Der für die Verrechnung massgebende Verlust ergibt sich aus dem Saldo der steuerlichen Erfolgsrechnung der entsprechenden Periode²⁸. Demnach ist bei der Bestimmung der verrechenbaren Verluste stets die Rechtssituation im Zeitpunkt, in welchem die Verluste entstanden sind, massgebend. Dies ist von besonderer Bedeutung, wenn die Verluste in einem anderen Kanton (dem Wegzugskanton) entstanden sind. Der Kanton, welcher diese Verluste zur Anrechnung zulassen muss (der Zuzugskanton), hat so auf die Gesetzgebung im Wegzugskanton abzustellen²⁹. Dies gilt namentlich auch für die Behandlung der Grundstückgewinne und die Änderung der zeitlichen Bemessung (Lückenproblematik). Würde auf die aktuelle Rechtssituation und auf die Bestimmungen zur Gewinnermittlung im Zuzugskanton abgestellt, so würden sich zwangsläufig unerwünschte Anrechnungslücken oder Überberücksichtigungen ergeben.

3.5 Bestimmung des Verlustvortrages

Der Verlustvortrag kommt in der ersten Steuerperiode zum Tragen, in welcher der Steuerpflichtige einen Jahresendgewinn erzielt³⁰. Mittlerweile unbestritten ist, dass die Verlustverrechnung *von Amtes wegen zu erfolgen hat*³¹. Dies gilt namentlich dort, wo aufgrund von Aufrechnungen in der zu veranlagenden Steuerperiode Verrechnungssubstrat geschaffen wird. Der Steuerpflichtige hat dennoch die *Pflicht*, die *Verlustvorträge geltend zu machen* und dabei nachzuweisen, dass frühere Verluste nicht bereits verrechnet worden sind. Dies ist namentlich bei einem Zuzug aus einem anderen Kanton

von zentraler Bedeutung³². Unterbleibt in einer Steuerperiode die Verlustverrechnung, so kann diese nicht mehr nachgeholt werden³³. Dem Steuerpflichtigen ist es verwehrt, selber zu bestimmen, in welcher Steuerperiode der Verlust zur Anrechnung gelangen soll³⁴.

In einer Steuerperiode mit einem Jahresendverlust – welcher nicht mit übrigem Einkommen kompensiert werden kann – lauten die Steuerfaktoren (der steuerbare Gewinn bzw. das steuerbare Einkommen)³⁵ auf null. In der Veranlagungsverfügung wird die Steuerschuld gegenüber dem Gemeinwesen festgesetzt. Bei Anwendung der den Kantonen offen stehenden zweistufigen Veranlagung³⁶ werden in einer ersten Verfügung die Steuerfaktoren festgelegt und in einer zweiten, davon abhängigen Verfügung die Steuerschuld verbindlich bestimmt. Aus der Funktion der Veranlagungsverfügung, den Anspruch des Gemeinwesens in einer durchsetzbaren Form festzulegen, folgt, dass für die Aufnahme eines Jahresendverlustes im Dispositiv kein Raum besteht³⁷. Dem kantonalen Gesetzgeber steht es allerdings frei, die Festlegung des Jahresendverlustes in der Veranlagungsverfügung vorzusehen³⁸. Die *Veranlagung lautet so bei einem Jahresendverlust in der Regel auf null*³⁹. 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.

Nach der herrschenden Lehre und Rechtsprechung erwächst bei einer Null-Veranlagung nur das Dispositiv in Rechtskraft, währenddem die Erwägungen und Berechnungen, welche zu diesem Ergebnis geführt haben, von der Rechtskraft der Veranlagung nicht erfasst werden⁴⁰. Demnach werden die Verlustvorträge in der Steuerperiode, in welcher sie entstanden sind, nicht amtlich bestimmt. Eine Beurteilung erfolgt erst in der Steuerperiode der Verrechnung.

27 S. auch BAUMGARTNER, FStR 2001 229 f.

28 SCHÄRER, 66; LAMPERT, 50.

29 So auch SSK KS 15, Ziff. 312.3 lit. e.

30 Soweit der Jahresendgewinn nicht ausreicht, um den Verlustvortrag abzutragen, erfolgt ein weiterer Vortrag des Restbetrages.

31 KUHN/BRÜLISAUER, Art. 25 StHG, N. 21 m.w.H.; LOCHER, Art. 31 DBG, N. 10; LAMPERT, 155.

32 SSK KS 15, Ziff. 312.3 lit. d. Die Berücksichtigung von Verlustvorträgen von Amtes wegen kann nicht so weit gefasst werden, dass ein Kanton in jedem Fall beim Wegzugskanton entsprechende Informationen einzuholen hat.

33 Verrechnungszwang; BLÖCHLIGER, StR 1981 239 f. m.H. auf die (ältere) Judikatur; LAMPERT, 52 f., 155; VGer ZH vom 17. Mai 1994, StE 1995 B 72.19 Nr. 5.

34 BRÜLISAUER, ST 2000 844.

35 Definition gemäss Art. 131 Abs. 1 DBG.

36 ZWEIFEL, Art. 46 StHG N. 14 f.

37 Nicht so klar VGer FR vom 13. März 1999, StE 2000 B 72.16 Nr. 6, E. 1b, wo die Aufnahme des Verlustvortrages ins Dispositiv der Veranlagungsverfügung – neben einer eigenen Feststellungsverfügung und einer verbindlichen Auskunft – als Möglichkeit angesehen wird.

38 In diesem Sinne auch LAMPERT, 154.

39 S. dazu BAUMGARTNER, FStR 2001 231 m.w.H.

40 VON STRENG, 34; LAMPERT, 152; VGer ZH vom 15. Mai 1994, StE 1995 B 72.19 Nr. 5, E. 3c; VGer FR vom 13. März 1999, StE 2000 B 72.16 Nr. 6, E. 1b; differenziert SCHÄRER, 66; ablehnend NOLD, 94 ff.

Soweit keine Aufnahme des Jahresendverlustes im Dispositiv der Veranlagungsverfügung oder einer eigenständigen Feststellungsverfügung erfolgt⁴¹, steht noch die Möglichkeit der verbindlichen Auskunft offen. Eine solche Auskunft kann spontan seitens der Veranlagungsbehörde erfolgen oder durch den Steuerpflichtigen beantragt werden. Eine solche Auskunft liegt im Interesse sowohl der Veranlagungsbehörde wie auch des Steuerpflichtigen. Dadurch wird nämlich eine grössere Transparenz und Rechtssicherheit herbeigeführt, ohne dass der Veranlagungsbehörde ein wesentlicher Zusatzaufwand entsteht, zumal diese ohnehin die in die Steuerperiode fallende Jahresrechnung prüfen muss. Die Auskunft über den Jahresendverlust ist nach den Regeln amtlicher Auskünfte zu beurteilen. Danach tritt eine Bindung der Verwaltung aufgrund des Grundsatzes von Treu und Glauben ein. Solche Auskünfte sind – im Gegensatz zu den Veranlagungsverfügungen – nicht (selbständig) anfechtbar. Eine Anfechtung der Auskunft kann erst in dem Zeitpunkt erfolgen, in welchem für eine Periode positive Ergebnisse festgestellt werden und damit ein allfälliger Verlust zur Verrechnung gebracht werden muss.

Im Zuge der nachstehend noch zu besprechenden Verlustverrechnung im interkantonalen Verhältnis erweist sich eine Bestimmung des Jahresendverlustes im Rahmen des Veranlagungsverfahrens der Verlustperiode – über eine Verfügung oder eine verbindliche Auskunft – als wesentliche Erleichterung⁴². Dies begründet sich durch den Umstand, dass für die Ermittlung des Verlustes das Recht im Zeitpunkt der Entstehung massgebend ist und die Veranlagungsbehörde des Zuzugskantons weder über die Vorakten noch über eingehende Kenntnisse des Rechtes des Wegzugskantons verfügt.

4 Verlustverrechnung im interkantonalen Verhältnis

4.1 Steuerpflicht in mehreren Kantonen

4.1.1 Verlustverrechnung in der gleichen Steuerperiode

Soweit ein Steuerpflichtiger in der gleichen Steuerperiode in mehreren Kantonen steuerpflichtig ist, ergeben sich bezüglich der Verrechnung von Verlusten, welche in

einzelnen Betriebsstätten eintreten, beim Vorliegen eines Gesamtgewinnes des Unternehmens keine neuen Fragestellungen. Die Verrechnung erfolgt im Rahmen der Ermittlung des Gesamtjahresendgewinnes⁴³. Weil die Quoten zum Gesamtergebnis in Beziehung gesetzt werden, partizipieren auch Kantone mit verlustbringenden Betriebsstätten am Gesamtgewinn. Dies ist eine Folge der Quotenbildung⁴⁴.

Mit dem Vereinfachungsgesetz ist neu dazugekommen, dass bei Änderungen in den Steuerdomizilen in einer Steuerperiode⁴⁵ die subjektive Steuerpflicht im entsprechenden Kanton für die ganze Steuerperiode besteht (Prinzip der Einheit der Steuerperiode)⁴⁶. Demnach erfolgt keine Aufteilung der Steuerperiode in Teilperioden mehr. In solchen Fällen wird jedem betroffenen Kanton eine Quote am Gesamtgewinn zur Besteuerung zugewiesen. Dabei ist die Dauer der tatsächlichen Zugehörigkeit in der Berechnung zu berücksichtigen.

4.1.2 Verlustverrechnung in einer späteren Steuerperiode

Die Berücksichtigung von Verlusten, die in früheren Steuerperioden entstanden sind, kann nach zwei Methoden erfolgen: der sog. *Teilverlustverrechnung* und der sog. *Gesamtverlustverrechnung*⁴⁷. 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 Gesamtverlust vom Gesamtgewinn in Abzug gebracht, und erst der Restbetrag wird nach den zuvor definierten Quoten den einzelnen Kantonen zur Besteuerung zugewiesen.

Mit dem Vereinfachungsgesetz sind, neben einer erweiterten interkantonalen Freizügigkeit (für Verlustvorträge), der Grundsatz der Einheit der Steuerperiode und damit verbunden auch die Einheit der Bemessungsperiode und die Bezugnahme auf den Gesamtgewinn festgelegt worden. Weiter ist auch die Verlustverrechnungsperiode für alle Kantone einheitlich vorgeschrieben worden. All dies hat dazu geführt, dass die gegen die Methode der Gesamtverlustverrechnung zuvor – zu Recht – angeführten Argumente⁴⁸ seit dem 1. Januar 2001 ihre Grundlage verloren haben oder doch stark relativiert worden sind. Der Umstand, dass die in der Vergangen-

41 S. dazu auch WALDBURGER, FStR 2001 235 ff. (für die direkte Bundessteuer).

42 S. dazu auch BAUMGARTNER, FStR 2001 231.

43 S. dazu HÖHN/MÄUSLI, 443 ff.

44 Die Verteilung des Gesamtgewinnes leitet sich aus dem Wesen der quotenmässigen Ausscheidung ab, vgl. ATHANAS, 145.

45 Begründung und Aufhebung von Betriebsstätten, Sitzverlegung u. dgl.

46 S. dazu BAUMGARTNER, FStR 2001 142 ff.

47 Zur Definition s. HÖHN/MÄUSLI, 433 ff.; KURZ, ST 2001 856 f.

48 HÖHN/MÄUSLI, 443 ff., insb. 447; LAMPERT, 174 f.

heit entstandenen Verluste nach den aktuell ermittelten Quoten auf die aktuell über ein Besteuerungsrecht verfügbaren Kantone verteilt⁴⁹ werden, ist – wie bei der Verlustverrechnung in der gleichen Steuerperiode – ein Ausfluss der quotenmässigen Ausscheidung. Auf diesem Wege haben sämtliche beteiligten Kantone am vorgetragenen Verlust zu partizipieren. Für die Frage der Verlustübernahme durch andere Kantone spielt der Umstand, ob ein Steuerdomizil verlegt oder ganz aufgegeben wird, keine Rolle mehr⁵⁰.

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 abzustellen⁵¹, wie dies zuvor für Banken und Versicherungen schon galt⁵².

4.2 Begründung und Aufhebung von Steuerdomizilen

4.2.1 Wohnsitz- bzw. Sitzverlegung

Verlegt ein Steuerpflichtiger seinen steuerlichen Wohnsitz oder den Geschäftsort bzw. den Sitz oder den Ort der tatsächlichen Verwaltung, so stellt sich die Frage, ob der Zuzugskanton die im Wegzugskanton in den Vorperioden aufgelaufenen Verluste zu übernehmen hat, und dies unabhängig davon, ob am neuen Sitz zuvor ein Nebensteuerdomizil bestand.

Dies ist bisher mit Verweis auf die diesbezügliche bundesgerichtliche Rechtsprechung verneint worden⁵³. Dabei stand der Umstand im Vordergrund, dass der Zuzugskanton nicht auf die Elemente des Wegzugskantons greifen durfte und darum dieser auch nicht verpflichtet werden konnte, die im Wegzugskanton entstandenen Verlustvorträge zu übernehmen. Diese Behandlung ist mit Hinweis auf das Diskriminierungsverbot für die bisherige Fassung der Verlustverrechnungsbestimmungen des StHG in Frage gestellt worden⁵⁴.

Mit dem Vereinfachungsgesetz ist nun Klarheit geschaffen worden, und der Zuzugskanton hat die in anderen Kantonen vor dem Zuzug entstandenen Verluste wie eigene zur Verrechnung zuzulassen⁵⁵.

4.2.2 Verlegung und Aufhebung anderer Steuerdomizile

In den geänderten Bestimmungen des StHG wird nur die Verlegung des steuerrechtlichen «Wohnsitzes», des «Geschäftsortes», des «Sitzes» und des Ortes der «tatsächlichen Verwaltung» erwähnt. Nicht ausdrücklich behandelt wird die Verlegung und Aufhebung eines Nebensteuerdomiziles oder der Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens, welches in der Schweiz weder Sitz noch tatsächliche Verwaltung hat.

Wie schon zuvor festgestellt, ist das Vereinfachungsgesetz sehr rasch entstanden und in Kraft gesetzt worden; dies auch zu Lasten einer wünschbaren Klarheit der einzelnen Bestimmungen. Die Ausdehnung des Anwendungsbereiches der Art. 10 Abs. 4, Art. 25 Abs. 4 und Art. 67 Abs. 2 StHG auf die Verlegung (und Aufhebung) auch anderer Steuerdomizile muss durch Auslegung bewerkstelligt werden.

Zweck der vom Gesetzgeber herbeigeführten Änderung des StHG ist die Erweiterung der interkantonalen Freizügigkeit auf die Verlustverrechnung. Weiter wollte der Gesetzgeber inskünftig den Verlust von Verlustverrechnungsmöglichkeiten verhindern und damit die Mobilität der Unternehmen in der Schweiz vereinfachen⁵⁶. Die Erreichung dieser Ziele würde durch eine auf die ausdrücklich erwähnten Verlegungen beschränkte Anwendung der geänderten Bestimmungen vereitelt, was zu dem in den Materialien klar geäusserten Willen des Gesetzgebers in Widerspruch steht. Es darf somit davon ausgegangen werden, dass auch Verluste aus Betriebsstätten vom Zuzugskanton übernommen werden müssen⁵⁷. Gleiches muss auch für allfällige neue Nebensteuerdomizile gelten, ansonsten von der Gesamtverlustverrechnungsmethode Abstand genommen werden müsste. In einem solchen Fall könnte durch die Zuordnung von Teilverlusten die Situation entstehen, dass bei einem Gesamtgewinn, welcher einen bestehenden Gesamtverlust-

49 Sog. räumliche Verlustverlagerung.

50 Zur Unterscheidung unter den nicht geänderten Bestimmungen s. LAMPERT, 256.

51 So auch KURZ, 857.

52 SSK KS 5 vom 24. Februar 1995 (§ 5 B, direkte quotenmässige Ausscheidung) und SSK KS 23 vom 26. Juni 2002 (Ziff. 413).

53 S. BAUMGARTNER, FStR 2001 230 f.; HÖHN/MÄUSLI, 448 ff.; Botschaft Vereinfachungsgesetz, BBI 2000 3906 f.

54 HÖHN/MÄUSLI, 449 f.; LAMPERT, 249 f., beschränkt auf die Verlegung von Steuerdomizilen mit Verschiebung von «betriebsähnlichen Einheiten».

55 Art. 10 Abs. 4, Art. 25 Abs. 4 und Art. 67 Abs. 2 StHG.

56 Botschaft Vereinfachungsgesetz, BBI 2000 3899.

57 In diesem Sinne auch KURZ, 856 f.

vortrag nicht übersteigt, der Steuerpflichtige dennoch in einzelnen Kantonen positive Steuerfaktoren aufweisen würde. Dies würde zu einer Verzögerung der Verlustverrechnung und somit zu einer ungewollten Behinderung der interkantonalen Mobilität führen.

4.2.3 Zeitliche Aspekte bei Änderungen der Steuerdomizile

4.2.3.1 Änderungen nach dem Inkrafttreten des Vereinfachungsgesetzes

Die Bestimmungen zur Verlustverrechnung sind in der Steuerperiode anzuwenden, in welcher die Verrechnung erfolgt. Auch wenn die Verlustverrechnung frühere Perioden betrifft – hier Perioden, die vor dem Inkrafttreten der Änderungen aufgrund des Vereinfachungsgesetzes geendet haben –, kann bei der mit dem Vereinfachungsgesetz vorgenommenen Änderung der Verlustverrechnungsbestimmungen nicht von einer unzulässigen, echten Rückwirkung ausgegangen werden. Von einer Rückwirkung kann nämlich dann nicht gesprochen werden, wenn «lediglich der Umfang der Steuerpflicht unter einem geltenden Erlass sich nach Tatsachen bestimmt, die vor seinem Inkrafttreten eingetreten waren»⁵⁸. Demnach ist auch die Ausdehnung einer Verlustverrechnungsperiode, welche zu einem Wiederaufleben von (nach altem Recht) bereits verjährten Verlustvorträgen führt, nicht als Rückwirkung zu betrachten⁵⁹.

Soweit – wie im Fall des Vereinfachungsgesetzes – kein Übergangsrecht besteht, ist eine solche Ausdehnung zuzulassen, so auch im Falle der vom Vereinfachungsgesetz geänderten Bestimmungen⁶⁰. Hätte der Gesetzgeber eine einschränkende Behandlung gewollt, so hätte er dies ausdrücklich bestimmen müssen, wie dies vereinzelt in kantonalen Gesetzen bei der Ausdehnung der Verlustverrechnungsperiode geschehen ist⁶¹.

4.2.3.2 Änderungen vor dem Inkrafttreten des Vereinfachungsgesetzes

Es fragt sich nun, ob bei Steuerpflichtigen, welche vor dem 1. Januar 2001 ihr steuerrechtliches Domizil in einen anderen Kanton verlegt haben, der Zuzugskanton aufgrund der durch das Vereinfachungsgesetz bewirkten Änderungen verpflichtet sei, die im Wegzugskanton entstan-

denen Verluste zu übernehmen. Zu dieser Frage ist den Bestimmungen des Vereinfachungsgesetzes nichts zu entnehmen, zumal ein Übergangsrecht ja gänzlich fehlt.

Untersucht man die Materialien zum Vereinfachungsgesetz, so wird die Änderung der Bestimmungen zur Verlustverrechnung stets mit der auf den 1. Januar 2001 aufgehobenen interkantonalen Wegzugsbesteuerung in Verbindung gebracht⁶² und mit der Notwendigkeit, die interkantonale Mobilität nicht zu behindern, begründet⁶³. Beide vom Gesetzgeber in den Vordergrund gerückten Aspekte sprechen für eine Anwendung der geänderten Bestimmungen nur auf Verlegungen, welche nach dem 1. Januar 2001 erfolgt sind.

Bei der Darstellung der finanziellen Auswirkungen des Vereinfachungsgesetzes für die Kantone ist in der bundesrätlichen Botschaft nichts über die mit einer Verlustverrechnung verbundenen Steuerausfälle gesagt worden⁶⁴. Bezogen auf die nach dem 1. Januar 2001 erfolgten Verlegungen ist von einem gewissen Ausgleich zwischen den in den Kanton verlegten stillen Reserven (durch die Aufhebung der Wegzugsbesteuerung) und den vom Kanton zu übernehmenden Verlustvorträgen auszugehen. Weiter ergibt sich auf lange Sicht ein Ausgleich der «wegziehenden» und «zuziehenden» Verlustvorträge. All diese Kompensationsmechanismen greifen bei einem Wiederaufleben von Verlustvorträgen bei Verlegungen, die vor dem 1. Januar 2001 erfolgt sind, nicht.

Der Definition der Rückwirkung entsprechend, liegt eine solche dann vor, wenn bei der Anwendung des Gesetzes «an ein Ereignis angeknüpft wird, das in der Vergangenheit liegt»⁶⁵. Bei den durch das Vereinfachungsgesetz geänderten Bestimmungen wird eine Ausdehnung der Verlustverrechnungsmöglichkeit an das Vorliegen einer «Verlegung ... in der Schweiz» geknüpft. Dieses Ereignis hat im Anwendungszeitraum des Gesetzes einzutreten. Eine weitergehende Interpretation würde einen zu grossen Eingriff in die Steuerhoheit der Kantone darstellen, welcher einer ausdrücklichen Bestimmung bedürfte. Einem Kanton ist es indessen unbenommen, weitergehende Regelungen anzuwenden. Eine Pflicht zur Anerkennung von früheren Verlustvorträgen besteht jedoch nicht⁶⁶.

58 BLUMENSTEIN/LOCHER, 162 m.w.H.

59 So auch Steuergericht Solothurn, KSG 31/87, zitiert nach LEYSINGER, ST 1989 181.

60 So ausdrücklich SSK KS 15, Ziff. 312.3 lit. b; KURZ, ST 2001 854 f.

61 So z.B. Art. 313 des Tessiner Steuergesetzes (Legge Tributaria).

62 So Botschaft Vereinfachungsgesetz, BBI 2000 3906 f.

63 Wicki, AB 2000 S 883; Botschaft Vereinfachungsgesetz, BBI 2000 3899, 3909.

64 Botschaft Vereinfachungsgesetz, BBI 2000 3913.

65 BLUMENSTEIN/LOCHER, 162.

66 So auch SSK KS 15, Ziff. 312.3 lit. a; a.M. KURZ, ST 2001 855.

Es sei noch darauf hingewiesen, dass die Steuerpflichtigen, welche vor dem Inkrafttreten des Vereinfachungsgesetzes eine Verlegung des Haupt- oder Nebensteuerdomiziles vorgenommen haben, dies in Kenntnis des Untergangs der Verrechenbarkeit der früheren Verluste gemacht haben. Es besteht so kein berechtigtes Vertrauen, welches es zu schützen gälte.

5 Schlusswort

Das Vereinfachungsgesetz hat verschiedene Änderungen bei der Verlustverrechnung gebracht, die gesamthaft als grosser Schritt in die richtige Richtung anzusehen sind. Die Ungenauigkeiten bei einzelnen Bestimmungen sind zwar bedauerlich, aber von der Praxis im Allgemeinen sachgerecht gelöst worden. Die Bewährungsprobe kommt in nächster Zeit, wo es gelten wird, die Verluste auch tatsächlich zur Verrechnung zu bringen.

Literatur

- ATHANAS PETER, Die Steuerauscheidung bei interkantonalen Fabrikationsunternehmungen, Bern/Stuttgart 1990
- BAUMGARTNER IVO P., Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis, FStR 2001 137 ff. und 222 ff.
- BLÖCHLIGER ROMAN, Steuerliche Probleme des Abzuges geschäftlicher Verluste insbesondere auch im interkantonalen und internationalen Verhältnis, StR 1981 233 ff. und 287 ff.
- BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des Steuerrechts, 6. A., Zürich 2002
- BOHNENBLUST PETER/MENGER JÖRG/ZÖCHLING HANS, Verlustverrechnung im Ertragsteuerrecht. Rechtsvergleich Deutschland-Österreich-Schweiz, ST 1991 106 ff., 174 ff. und 305 ff.
- BRÜLISAUER PETER, Sanierung und Verlustverrechnung, ST 2000 843 ff.
- HÖHN ERNST/MÄUSLI PETER, Interkantonales Steuerrecht, 4. A., Bern/Stuttgart/Wien 2000
- KUHN STEPHAN/BRÜLISAUER PETER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Basel/Frankfurt a.M. 1997, Art. 25 StHG
- KUNZ HANSPETER, Interkantonale Verlustverrechnung neu geregelt, ST 2001 853 ff.
- LAMPERT FRANK, Die Verlustverrechnung von juristischen Personen im Schweizer Steuerrecht unter besonderer Berücksichtigung des DBG und StHG, Basel 2000
- LEYSINGER MICHAEL, Aktuelle solothurnische Steuergerrichtsentscheide, ST 1989 181
- LOCHER PETER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, Bern 1999
– Kommentar zum DBG, Therwil/Basel 2001.
- NOLD HANS JAKOB, Die zeitliche Bemessung des Gewinns im Unternehmenssteuerrecht, Bern/Stuttgart 1984
- PASCHOUD JEAN-BLAISE, Evolution ou révolution du droit fiscal intercantonal? La loi sur la coordination et la simplification des procédures de taxation des impôts directs dans les rapports intercantonaux, ASA 2000/01 (69) 837 ff.
- REICH MARKUS, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Basel/Frankfurt a.M. 1997, Vorbem. zu Art. 1/2 StHG, Art. 10 StHG
- RIHNER BAUMGARTNER CLAUDIA, Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis, StR 2001, 177 ff.
- SCHÄRER BERNHARD F., Verlustverrechnung von Kapitalgesellschaften im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht, Zürich 1997
- SIMONEK MADELEINE, Ausgewählte Probleme der steuerlichen Behandlung von Verlusten bei Kapitalgesellschaften, ASA 1998/99 (67) 513 ff.
- VON STRENG KITTY, Verlustverrechnung im Unternehmenssteuerrecht – unter besonderer Berücksichtigung des zürcherischen Steuergesetzes und der direkten Bundessteuer, Zürich 1988
- WALDBURGER ROBERT, Rechtsprechung im Jahr 2001, FStR 2002, 138 ff. und 231 ff., insbesondere: Feststellungsentscheide über die Höhe von Verlustvorträgen?, 235 ff.
- ZUPPINGER FERDINAND/BÖCKLI PETER/LOCHER PETER/REICH MARKUS, Steuerharmonisierung, Bern 1984
- ZWEIFEL MARTIN, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Basel/Frankfurt a.M. 1997, Art. 46 StHG N. 14 f.

Materialien

Botschaft zu den Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer, BBl 1983 III, 1 ff. (zit.: Botschaft Steuerharmonisierung)

Botschaft zur Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis, BBl 2000, 3898 ff. (zit.: Botschaft Vereinfachungsgesetz)

Kreisschreiben Nr. 15 der Schweizerischen Steuerkonferenz, vom 31. August 2001: Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis (zit.: SSK KS 15)