

# Jüngste Entwicklungen bei der Besteuerung von Liegenschaften im interkantonalen Verhältnis

**Isabelle Seiler**, lic. iur., eidg. dipl. Steuerexpertin, Bern  
**Pascal Duss**, Rechtsanwalt, eidg. dipl. Steuerexperte, Bern<sup>1</sup>

Erfreulicherweise hat das Bundesgericht die bisherige Rechtsprechung zum sog. Ausscheidungsverlust im Zusammenhang mit der Besteuerung von Liegenschaften im interkantonalen Verhältnis jüngst aufgegeben. Das nachfolgend behandelte Kreisschreiben der Schweizerischen Steuerkonferenz zu dieser Thematik zeigt anhand von zahlreichen Beispielen die konkrete Umsetzung dieser Neuerung im Einzelfall auf. Nach einer allgemeinen Einführung in die Problematik und der Darstellung der neuen bundesgerichtlichen Rechtsprechung soll vorweg auf den Inhalt des Kreisschreibens sowie die darin dargelegten Lösungsansätze eingegangen werden. Schliesslich zeigen wir anhand von Beispielen die ungelösten respektive unbefriedigend gelösten Fragen auf und entwickeln entsprechende Lösungsvorschläge dazu.

## I. Problemstellung – Beispiel eines Ausscheidungsverlusts

Die X AG hat ihren Sitz im Kanton Zürich. Dort führt sie einen Fabrikationsbetrieb. In den Kantonen St. Gallen und Bern hält die X AG je eine Mietliegenschaft. Die Mietliegenschaft im Kanton Bern wurde im Jahr 2006 renoviert. Es resultierte daraus ein Gewinnungskostenüberschuss<sup>2</sup> in diesem Kanton von CHF 150 000.–. Aus betrieblicher Tätigkeit erwirtschaftete die X AG in Zürich einen Gewinn von CHF 100 000.– und aus der Liegenschaft im Kanton St. Gallen einen solchen von CHF 200 000.–. Gesamthaft erzielte die X AG somit einen Gewinn von CHF 150 000.–.

Gemäss langjähriger Rechtsprechung des Bundesgerichts war der Kanton Zürich als Hauptsteuerdomizil in einem solchen Fall verpflichtet, den Gewinnungskostenüberschuss des Kantons Bern an seinen Gewinn anzurechnen. Den verbleibenden Verlust von CHF 50 000.– musste der Kanton St. Gallen demgegenüber nicht übernehmen. Als reiner Liegenschaftskanton war er befugt, den Gewinn aus der Liegenschaft ungeachtet der gesamten wirtschaftlichen Situation der X AG zu besteuern. Es resultierte folglich 2006 ein steuerlicher Verlust im Kanton Zürich von CHF 50 000.– und ein steuerbarer Gewinn von CHF 200 000.– im Kanton St. Gallen und damit eine Überbesteuerung von CHF 50 000.– im Jahr 2006 (sog. sogenannter Ausscheidungsverlust).

Das unbeschränkte Besteuerungsrecht der Liegenschaftskantone hat das Bundesgericht in den vergangenen drei Jahren in mehreren Entscheiden einer Prüfung unterzogen und dabei die

Liegenschaftskantone zur subsidiären Übernahme von Verlusten verpflichtet.

## II. Grundsätze des Doppelbesteuerungsrechts

Eine Person wird in einem Kanton steuerpflichtig, wenn sie dort persönliche oder wirtschaftliche Anknüpfungspunkte hat. Persönliche Anknüpfungspunkte – nämlich die Wohnsitznahme oder der qualifizierte Aufenthalt bei natürlichen Personen und der Sitz oder die tatsächliche Verwaltung bei juristischen Personen – führen zu einer unbeschränkten Steuerpflicht. Wirtschaftliche Anknüpfungspunkte, wie das Vorliegen eines Geschäftsbetriebes oder das Eigentum an Grundstücken, ziehen eine beschränkte Steuerpflicht nach sich. Ist eine Person in einem Kanton unbeschränkt steuerpflichtig, hat sie dort ihr sogenanntes Hauptsteuerdomizil. Sie muss dort grundsätzlich ihr gesamtes Einkommen und Vermögen versteuern. Liegt demgegenüber lediglich eine beschränkte Steuerpflicht vor (sogenanntes Nebensteuerdomizil), so ist die Besteuerung auf das Einkommen und Vermögen beschränkt, das die steuerliche Anknüpfung begründet. Die Nebensteuerdomizile sind weiter zu unterteilen in Spezialsteuerdomizile, welche dem jeweiligen Kanton die ausschliessliche Besteuerungsbefugnis der im Kanton gelegenen Werte und Einkünfte einräumen, und in sekundäre Steuerdomizile, die den betroffenen Kantonen lediglich eine anteilmässige Besteuerung erlauben.

Damit in Fällen, in denen eine Person in mehreren Kantonen Anknüpfungspunkte für eine Steuerpflicht aufweist, keine doppelte Erfassung der Einkünfte erfolgt, untersagt Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) die interkantonale Doppelbesteuerung und auferlegt dem Bund, die dafür notwendigen Massnahmen zu treffen. Mangels entsprechender bundesgesetzlicher Regelung hat das Bundesgericht in direkter Auslegung der Verfassungsbestimmung das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung in zahlreichen Entscheiden konkretisiert.

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts liegt eine gegen Art. 127 Abs. 3 BV verstossende Doppelbesteuerung vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuererhebung überschreitet und eine Steuer erhebt, zu deren Erhebung ein anderer Kanton ermächtigt wäre (virtuelle Doppelbesteuerung). Ausserdem hat das Bundesgericht aus dem verfassungsmäs-

<sup>1</sup> Wir danken Astrid von Dungern, Rechtsanwältin, für die Zusammenfassung der jüngsten bundesgerichtlichen Rechtsprechung.

<sup>2</sup> Als Gewinnungskostenüberschuss gilt der Verlust aus laufender Bewirtschaftung von Liegenschaften. Dem steht der Verlust beim Verkauf von Liegenschaften oder aus betrieblicher Tätigkeit gegenüber.

sigen Verbot der Doppelbesteuerung abgeleitet, ein Kanton dürfe einen Steuerpflichtigen nicht deshalb stärker belasten, weil er nicht in vollem Umfang seiner Steuerhoheit unterstehe, sondern zufolge seiner territorialen Beziehungen auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig sei (Schlechterstellungsverbot).

Liegenschaften bilden in der Regel ein Spezialsteuerdomizil<sup>3</sup>. Den Liegenschaftskantonen kommt grundsätzlich das ausschliessliche Besteuerungsrecht für den Ertrag und den Wertzuwachsge Gewinn der auf ihrem Hoheitsgebiet gelegenen Liegenschaften zu<sup>4</sup>. Die Gewinnungskosten und anteiligen Schuldzinsen sind direkt vom Bruttoertrag abzuziehen. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz gilt für Kapitalanlageliegenschaften<sup>5</sup> im Sitzkanton von Unternehmen sowie für Betriebsliegenschaften<sup>6</sup>. Für solche gilt das Besteuerungsrecht des Liegenschaftskantons anteilmässig zusammen mit dem Betrieb (sekundäres Steuerdomizil). Wird die Betriebsliegenschaft bzw. Kapitalanlageliegenschaft im Sitzkanton veräussert, kommt dem Liegenschaftskanton jedoch das ausschliessliche Besteuerungsrecht für den Wertzuwachsge Gewinn zu<sup>7</sup>.

### III. Bisherige Rechtsprechung

Mitte des letzten Jahrhunderts hat das Bundesgericht das Besteuerungsrecht der reinen Liegenschaftskantone für den aus der Liegenschaft resultierenden Ertrag mit der Begründung verabsolutiert, dass diese in ihrem Besteuerungsrecht auf den Reinertrag der Liegenschaft beschränkt seien. Da dem Liegenschaftskanton kein Anrecht auf einen Anteil am betrieblichen Gewinn zukomme, sei es folgerichtig, dass er auch Geschäftsverluste, die mit der Liegenschaft nichts zu tun hätten, nicht zu übernehmen brauche<sup>8</sup>. Die Grundsätze der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und das Verbot der Schlechterstellung ausserkantonaler Steuerpflichtiger hätten gegenüber dem Besteuerungsrecht der Liegenschaftskantone zurückzutreten.

Das ausschliessliche Besteuerungsrecht des Liegenschaftskantons galt sowohl hinsichtlich des laufenden Ertrags aus der Liegenschaft als auch hinsichtlich eines Gewinns aus der Veräusserung der Liegenschaft<sup>9</sup>. Resultierte dagegen ein Verlust in einem Liegenschaftskanton und bestand dort keine Möglichkeit der Verrechnung mit späteren Gewinnen, so war der Kanton des Hauptsteuerdomizils gehalten, diesen zu übernehmen<sup>10</sup>.

Soweit ersichtlich hatte das Bundesgericht lediglich Fälle zu entscheiden, welche Geschäftsliegenschaften betrafen.

### IV. Neuste Entwicklungen

#### A Jüngere Rechtsprechung des Bundesgerichts

##### 1. Betriebsliegenschaft eines Liegenschaftenhändlers

Der Entscheidung BGE 131 I 249 (19. November 2004) lag der Fall eines Generalbauunternehmers und Liegenschaftenhändlers mit Sitz im Kanton Basel-Stadt zugrunde, welcher eine Betriebsliegenschaft im Kanton Zürich veräusserte. Das Bundesgericht wiederholte hier zunächst den Grundsatz, dass der Wertzuwachsge Gewinn aus der Veräusserung dem Betriebsstättenkanton Zürich zur ausschliesslichen Besteuerung zustünde. Unter Betonung des verfassungsmässigen Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV), wonach ein Steuerpflichtiger in mehreren Kantonen zusammen nicht mehr als sein Reineinkommen zu versteuern hat, entschied das Gericht jedoch neu, dass

Ausscheidungsverluste nicht hinnehmbar seien und daher der Wertzuwachsge Gewinn mit allfälligen Geschäftsverlusten des Sitzkantones oder weiterer Kantone mit Betriebsstätten zu verrechnen sei. Dies gelte unabhängig davon, ob der Wertzuwachs mit der allgemeinen Einkommens- bzw. Gewinnsteuer (dualistisches System) oder mit der Grundstückgewinnsteuer (monistisches System) erfasst wurde.

##### 2. Liegenschaft im Privatvermögen

In BGE 131 I 285 (18. April 2005) hatte das Bundesgericht über die Frage der Verlustübernahme bei Liegenschaften im Privatvermögen zu entscheiden. Dieser Entscheid betraf den Fall einer im Kanton Luzern wohnhaften Privatperson, die dort ein selbstbewohntes Einfamilienhaus und in Zürich zwei Mehrfamilienhäuser besass. Zu entscheiden war, wie der auf Unterhaltskosten des Einfamilienhauses im Kanton Luzern zurückgehende Verlust zu verteilen sei.

In Fortsetzung seiner oben dargestellten Rechtsprechung entschied das Gericht nunmehr auch für Privatpersonen, dass der Nebensteuerdomizilkanton der Liegenschaft den Gewinnungskostenüberschuss einer Privatliegenschaft im Hauptsteuerdomizil zu übernehmen habe. Dabei stützte es sich auf das sog. Schlechterstellungsverbot, d.h. das Verbot, Personen, die nur für einen Teil des Vermögens und Einkommens steuerpflichtig sind, aus diesem Grund gegenüber im Kanton unbeschränkt Steuerpflichtigen anders und stärker zu belasten<sup>11</sup>. Dieser Grundsatz bilde die Schranke der unbegrenzten Steuerhoheit der Liegenschaftskantone.

##### 3. Kapitalanlageliegenschaft

In BGE 132 I 220 (8. Mai 2006) entschied das Bundesgericht den Fall einer im Kanton Zürich ansässigen Handelsunternehmung, die zugleich Eigentümerin einer als Kapitalanlage dienenden Mietliegenschaft im Kanton Schwyz war. Während die Handelsunternehmung Verluste erzielte, warf die Kapitalanlageliegenschaft Gewinne ab. In dieser Konstellation stellte sich die Frage, ob der Kanton Schwyz zu Recht die Handelsunternehmung mit einem steuerbaren Reingewinn und Kapital veranlagen durfte, ohne dabei deren Gesamtergebnis (Verlust) zu berücksichtigen.

Das Bundesgericht bestätigte hier wiederum, dass Kapital und Ertrag aus der laufenden Bewirtschaftung einer Kapitalanlageliegenschaft sowie auch der Gewinn (Wertzuwachs und Buchgewinn) aus der Veräusserung einer solchen Liegenschaft grundsätzlich zur ausschliesslichen Besteuerung dem Liegenschaftskanton zugewiesen werden. Im Einklang mit der bereits genannten Rechtsprechung und unter erneuter Betonung des verfassungs-

<sup>3</sup> ERNST HÖHN/PETER MÄUSLI, Interkantonaies Steuerrecht, 4. Aufl., Bern, Stuttgart, Wien 2000, § 9 N 4.

<sup>4</sup> BGE 1 21, E. 10; BGE 1 46, E. 2; BGE 29 I 143, E. 1; BGE 32 I 276, E. 3.

<sup>5</sup> Liegenschaften, die dem Unternehmen nur mittelbar durch ihren Ertrag als Kapitalanlage dienen.

<sup>6</sup> Liegenschaften, die dem Unternehmen unmittelbar durch ihre Grundfläche oder ihre Räumlichkeiten dienen.

<sup>7</sup> Zum Ganzen: ERNST HÖHN/PETER MÄUSLI, a.a.O., § 28 N 36 ff.

<sup>8</sup> Urteil des Bundesgerichtes vom 6. April 1955 i.S. Hirsehof AG c. Bern, ZBI 1955 S. 482 ff.; Urteil des Bundesgerichtes vom 20. November 1957 i.S. Solvo AG c. St. Gallen, ASA 27 S. 408 ff.; BGE 91 I 393, E. 3.

<sup>9</sup> BGE 111 Ia 120 ff.

<sup>10</sup> BGE 116 Ia 127 ff., E. 5, ERNST HÖHN/PETER MÄUSLI, a.a.O., § 28 N 25.

<sup>11</sup> Zum Ganzen: ERNST HÖHN/PETER MÄUSLI, a.o.O., § 4 N 17 ff.

mässigen Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, verpflichtete es jedoch den Liegenschaftskanton, auch dem Verlust des Sitzkantons Rechnung zu tragen.

#### 4. Schuldzinsenabzug des Liegenschaftenhändlers

In BGE 2P.84/2006 (3. November 2006) hatte das Bundesgericht den Fall eines Liegenschaftenhändlers zu beurteilen, welcher zusammen mit seiner Ehefrau im Kanton St. Gallen mehrere Liegenschaften im Privatvermögen sowie im Kanton Thurgau einige Liegenschaften im Privat- und einige im Geschäftsvermögen hielt. Da im interkantonalen Verhältnis beide Kantone in Bezug auf die Schuldzinsenverlegung jeweils unterschiedliche Ausscheidungsmethoden wählten, stellte sich die Frage einer allfälligen (verfassungswidrigen) Doppelbesteuerung. Bei der auf die Verteilung von Schuldzinsen grundsätzlich angewandten quotenmässigen Ausscheidungsmethode werden diese proportional nach Lage der Aktiven verteilt. Dem steht die objektmässige Ausscheidung der Schuldzinsen gegenüber, welche bei Liegenschaftenhändlern bis zu dieser Entscheidung üblicherweise angewandt wurde. Allfällige Schuldzinsenüberschüsse waren demnach zu aktivieren und erst bei der Veräusserung zu berücksichtigen. Der resultierende Ausscheidungsverlust war bis zu diesem Zeitpunkt hinzunehmen.

Unter Berufung auf seine jüngste Rechtsprechung, die grundsätzlich auf eine Vermeidung von Ausscheidungsverlusten abzielt, stellt das Bundesgericht fest, dass inskünftig auch bei Liegenschaftenhändlern der Schuldzinsenabzug proportional nach Lage der geschäftlichen und privaten Aktiven vorzunehmen sei (quotenmässige Ausscheidung). Soweit der nach Lage der Aktiven zu übernehmende Schuldzinsenanteil den Vermögensertrag übersteigt, ist er von den übrigen Kantonen mit einem Nettovermögensertrag zu tragen. Ist auch kein solcher Nettoertrag vorhanden, ist der Überschuss auf das übrige Einkommen des Steuerpflichtigen zu verlegen.

#### 5. Zusammenfassung der jüngeren Rechtsprechung

Noch sind nicht alle zum Themenkreis denkbaren Sachverhaltsvarianten durch die jüngere Rechtsprechung abgedeckt. Der Grundsatz jedoch, dass Ausscheidungsverluste nicht mehr akzeptiert werden, wird klar betont. Zwar bleibt es dabei, dass das primäre Besteuerungsrecht für die Grundstückserträge und -gewinne dem Liegenschaftskanton zukommt, jedoch findet dieses Prinzip in der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen seine Grenze. Subsidiär sind daher anfallende Verluste auch von anderen Steuerdomizilen zu übernehmen.

### B Kreisschreiben der Schweizerischen Steuerkonferenz

Die Umsetzung der neuen Rechtsprechung zum Ausscheidungsverlust des obersten Gerichtes obliegt den Kantonen. Die Schweizerische Steuerkonferenz, welche sämtliche Schweizer Steuerbehörden vereinigt, gilt seit Jahren als Forum, in welchem Themen, die die kantonale Steuerhoheit betreffen, diskutiert und für alle Kantone gültige Lösungen erarbeitet werden. Letztere sind Gegenstand entsprechender Kreisschreiben. Es handelt sich dabei um Empfehlungen an die einzelnen Steuerbehörden<sup>12</sup>. Die Kreisschreiben haben weder Konkordatsrang noch sind sie rechtlich gesehen für die Steuerverwaltungen verbindliche Verwaltungsanweisungen.

Die Regeln zur Vermeidung von Ausscheidungsverlusten hat die Schweizerische Steuerkonferenz im Kreisschreiben 27 vom 15. März 2007 (KS 27) ausgearbeitet<sup>13</sup>.

#### 1. Inhalt

Das Kreisschreiben stellt eine Reihe von Regeln für natürliche und juristische Personen auf, welche Ausscheidungsverluste künftig verhindern sollen und konkretisiert deren Anwendung in zahlreichen Beispielen. Für *natürliche Personen* sind folgende Regeln festgehalten:

- Die Verlustverrechnung erfolgt in erster Linie mit Einkünften innerhalb des Kantons. Ein verbleibender Verlust oder Gewinnungskostenüberschuss ist vom Hauptsteuerdomizil zu übernehmen. Vorbehalten sind Verluste oder Gewinnungskostenüberschüsse von Kapitalanlageliegenschaften des Geschäftsvermögens. Diese sind vor einer allfälligen Übernahme durch das Hauptsteuerdomizil mit dem Einkommen des Geschäftsbetriebs zu verrechnen. Gleiches gilt auch bei Geschäftsverlusten und gleichzeitigen Gewinnen aus Kapitalanlageliegenschaften des Geschäftsvermögens<sup>14</sup>.
- Verbleibt im Hauptsteuerdomizil ein Verlust oder Gewinnungskostenüberschuss, so ist dieser vorerst durch die Kantone der Geschäftsorte und Betriebsstätten und subsidiär durch die reinen Liegenschaftskantone zu übernehmen.
- Sind mehrere Kantone von der Verlustübernahme betroffen, so erfolgt diese anteilmässig nach Massgabe des steuerbaren Reineinkommens.
- Die Verrechnung von Verlusten und Gewinnungskostenüberschüssen mit Grundstückgewinnen des Geschäftsvermögens erfolgt ungeachtet davon, ob diese Gewinne mit der Einkommenssteuer oder Grundstückgewinnsteuer erfasst werden. Die Verrechnung mit Grundstückgewinnen des Privatvermögens ist dagegen ausgeschlossen.
- Die Verlustübernahme erfolgt definitiv. Übernimmt ein Kanton Verluste, so werden die Verluste selbst dann nicht auf den Ursprungskanton zurückübertragen, wenn in diesem Kanton künftig Gewinne anfallen.

In Bezug auf *juristische Personen* sind nachstehende Regeln zu beachten:

- Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse aus Liegenschaftskantonen (Kapitalanlageliegenschaften) werden mit dem Betriebsergebnis quotial verrechnet.
- Kantone mit Kapitalanlageliegenschaften haben ein negatives Gesamtbetriebsergebnis an die Grundstückserträge und -gewinne anzurechnen. Dabei erfolgt die Verrechnung primär mit Gewinnen in Kantonen mit Betriebsstätten und subsidiär mit solchen in reinen Liegenschaftskantonen.
- Sind mehrere Kantone von der Verlustübernahme betroffen, so erfolgt diese anteilmässig nach Massgabe des steuerbaren Reingewinns.
- Die Übernahme der Verluste ist definitiv.
- Bei einem Gesamtverlust ist keine Steuerauscheidung für die Gewinnsteuer vorzunehmen, sondern der Verlust auf die folgende Steuerperiode vorzutragen (und gemäss den neuen interkantonalen Quoten zu verlegen).

<sup>12</sup> BRUNO KNÜSEL, Verhaltenskodex für Steuerbehörden, Steuerzahler und Steuerberater, ST 2003, S. 1116.

<sup>13</sup> [http://www.steuerkonferenz.ch/pdf/ks\\_27-d.pdf](http://www.steuerkonferenz.ch/pdf/ks_27-d.pdf).

<sup>14</sup> Der erwähnte Vorbehalt für Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse im Geschäftsvermögen ist in der französischen Version des Kreisschreibens ([http://www.steuerkonferenz.ch/pdf/ci\\_27-f.pdf](http://www.steuerkonferenz.ch/pdf/ci_27-f.pdf)) so nicht enthalten. Da es sich dabei um eine Übersetzung des deutschen Originaltextes handelt, dürfte dieser Vorbehalt jedoch gesamtschweizerisch gelten.

Diese neuen Verlustverrechnungsregeln sind *ab Steuerperiode 2006* gültig (auf Antrag kann auch eine Anwendung auf frühere noch nicht definitiv veranlagte Steuerperioden erfolgen).

## 2. Bemerkungen

Das KS 27 der Schweizerischen Steuerkonferenz hat den vom Bundesgericht vorgegebenen Grundsatz gelungen konkretisiert. Es deckt jedoch nicht sämtliche Problembereiche ab und wirft teils auch neue Fragen auf. Diese Fragen werden wir nachfolgend anhand von ausgewählten Fallbeispielen behandeln.

Bemerkenswert ist weiter, dass das Kreisschreiben dem Wortlaut nach für sämtliche natürlichen und juristischen Personen gilt. Die Auswahl der Beispiele lässt jedoch den Schluss zu, dass für Immobiliengesellschaften, gewerbsmässige Liegenschaftenhändler sowie Generalbauunternehmer weitere Präzisierungen folgen werden. Das diesbezügliche Kreisschreiben ist nach Auskunft in Bearbeitung. Bis zu seiner Publikation muss mit den involvierten Steuerbehörden von Fall zu Fall eine Lösung gefunden werden, wie ein allfälliger Ausscheidungsverlust vermieden werden kann.

## V. Ausgewählte offene Fragen

### A Verrechnung von Verlusten oder Gewinnungskostenüberschüssen mit Gewinnen aus dem Verkauf von Liegenschaften im Privatvermögen

#### 1. Fallbeispiel

Frau Meier ist im Kanton Aargau wohnhaft, wo sie als Selbständigerwerbende ein Innendekorationsgeschäft (Einzelfirma) betreibt. Im Kanton Solothurn hielt Frau Meier eine Mietliegenschaft in ihrem Privatvermögen.

Im Jahr 2006 erlitt Frau Meier einen Verlust aus ihrem Geschäft von CHF 40 000.–. Dem stand ein Vermögensertrag von CHF 5 000.– und ein Gewinn aus der Veräusserung der Liegenschaft im Kanton Solothurn von CHF 150 000.– gegenüber.

#### 2. Lösungsansatz

Frau Meier erzielte im Jahr 2006 ein Gesamteinkommen von CHF 115 000.–. Damit es zu keiner Überbesteuerung von Frau Meier kommt, dürfte dieser Betrag die Obergrenze der möglichen Besteuerung bilden. Das KS 27 schliesst eine Verrechnung mit Grundstückgewinnen des Privatvermögens jedoch aus<sup>15</sup>. Demzufolge würde Frau Meier im Kanton Aargau einen steuerlichen (Ausscheidungs-) Verlust von CHF 35 000.– erleiden und im Kanton Solothurn einen Gewinn von CHF 150 000.– versteuern müssen.

Dieses Resultat kann nicht befriedigen, selbst wenn Frau Meier im vorliegenden Fall den steuerlichen Verlust mit künftigen Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit verrechnen kann<sup>16</sup>. Für die im KS 27 festgehaltene Lösung könnten lediglich Verfahrensgründe sprechen<sup>17</sup>, welchen jedoch folgende Argumente entgegenstehen:

- Die Besteuerung des Grundstückgewinns ohne Berücksichtigung allfälliger Verluste oder Gewinnungskostenüberschüsse in anderen Kantonen führt zu einer, zumindest temporären, Überbesteuerung und verletzt den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

- Soweit ersichtlich hat das Bundesgericht das ausschliessliche Besteuerungsrecht des Liegenschaftskantons für Grundstückgewinne des Privatvermögens ohne Rücksicht auf Verluste oder Gewinnungskostenüberschüsse in anderen Kantonen nie statuiert. In seiner neusten Rechtsprechung postuliert das Bundesgericht demgegenüber die Vermeidung jeglicher Ausscheidungsverluste.

- Obwohl nicht unmittelbar Gegenstand des Entscheides, lässt die Erwägung 4.1 des Bundesgerichts in BGE 131 I 285 darauf schliessen, dass auch Veräusserungsgewinne aus dem Privatvermögen mit Verlusten und Gewinnungskostenüberschüssen zu verrechnen sind.

Aufgrund des Gesagten gehen wir davon aus, dass das Bundesgericht, hätte es die Sache künftig zu entscheiden, die von der Schweizerischen Steuerkonferenz vorgesehene Regel wohl nicht stützen würde.

### B Verrechnung von Verlusten aus dem Verkauf von Liegenschaften des Privatvermögens

#### 1. Fallbeispiel

Die Familie Muster hat im Jahr 2007 eine Eigentumswohnung in Meilen erworben. Der Kaufpreis betrug CHF 1.2 Mio. Im Jahr 2009 nimmt Herr Muster eine Stelle in Genf an, weshalb er zusammen mit seiner Familie an seinen neuen Arbeitsort umzieht. Die Eigentumswohnung in Meilen kann er zum Preis von CHF 1.1 Mio. veräussern.

#### 2. Lösungsansatz

Bei der Lösung des vorliegenden Falles ist zwischen dem Bund einerseits und den Kantonen und Gemeinden andererseits zu unterscheiden. Auf *Bundesebene* sind Kapitalgewinne unabhängig davon, ob sie aus beweglichem oder unbeweglichem Vermögen stammen, steuerfrei<sup>18</sup>. Kapitalverluste sind folglich steuerlich auch nicht zu berücksichtigen.

Eine andere Situation besteht auf *Kantons- und Gemeindeebene*. Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Liegenschaften des Privatvermögens unterliegen in sämtlichen Kantonen der Grundstückgewinnsteuer. Es ist daher folgerichtig, auch allfällige Kapitalverluste aus der Veräusserung solcher Liegenschaften steuerlich zu berücksichtigen. Die Kantone sehen eine solche Verlustverrechnung für Liegenschaften im Privatvermögen, wenn überhaupt, bislang nur beschränkt auf Grundstückgewinne vor<sup>19</sup>. Das Bundesgericht hat sich zu dieser Frage, soweit ersichtlich, bislang nicht geäussert.

<sup>15</sup> KS 27, Ziff. 3.1.5.

<sup>16</sup> Wäre Frau Meier im Angestelltenverhältnis tätig, wäre eine Verlustverrechnung ausgeschlossen.

<sup>17</sup> Gewinne aus dem Verkauf von Liegenschaften des Privatvermögens unterliegen stets der Grundstückgewinnsteuer. Die Möglichkeit der Verrechnung der Grundstückgewinne mit Verlusten bzw. Gewinnungskostenüberschüssen würde bedingen, dass mit der Veranlagung des Grundstückgewinns jeweils bis ins Jahr nach der Veräusserung zuzuwarten wäre oder alternativ bei Vorliegen von Verlusten bzw. Gewinnungskostenüberschüssen eine Revision der Grundstückgewinnsteueranlagung vorgenommen würde. Zum Ganzen siehe nachfolgend Ziff. V.C.

<sup>18</sup> Art. 16 Abs. 3 Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer.

<sup>19</sup> Insbesondere BE, GR, TG.

Für natürliche Personen bestimmt KS 27 die Übernahme von Verlusten und Gewinnungskostenüberschüssen durch das Hauptsteuerdomizil und möglicherweise weitere Liegenschaftskantone<sup>20</sup>. Das Kreisschreiben geht nicht weiter auf den Verlustbegriff ein. Entscheidend für die Verlustübernahme muss daher u. E. die Quelle der Verluste sein. Unterliegen Gewinne aus einer Quelle der Besteuerung, ist es folgerichtig, dass auch allfällige Verluste aus der gleichen Quelle zur Anrechnung gebracht werden können. Dies bedeutet, dass die massgeblichen Verluste sowohl Betriebsverluste als auch Verluste aus der Veräusserung von Liegenschaften des Geschäftsvermögens sowie des Privatvermögens umfassen. Nicht geltend gemacht werden können demgegenüber Verluste aus der Veräusserung beweglichen Privatvermögens.

Zu übernehmen sind lediglich die effektiv erlittenen Verluste. Die Kantone kennen wie erwähnt für innerkantonale Verhältnisse die hier postulierte Verlustverrechnung nicht. Es bestehen folglich keine kantonalen gesetzlichen Regeln, welche eine spezielle Bemessung des Verlustes vorsehen und folglich auch keine Normen, auf welche sich ausserkantonale Steuerpflichtige nach dem Schlechterstellungsverbot stützen könnten. Insbesondere finden bei der Ermittlung eines allfälligen Verlustes die in verschiedenen Kantonen geltenden besonderen Regeln für die Bemessung des Grundstückgewinns bei langjährig gehaltenen Liegenschaften<sup>21</sup> keine Anwendung. Als steuermindernde Tatsache sind die erlittenen Verluste vom Steuerpflichtigen nachzuweisen<sup>22</sup>.

Im vorliegenden Fall kann die Familie Muster den erlittenen Verlust von CHF 100 000.– nach dem Gesagten an ihrem neuen Hauptsteuerdomizil im Kanton Genf von ihrem Einkommen in Abzug bringen. Der Beweis des erlittenen Verlustes dürfte aufgrund der kurzen Haltedauer unproblematisch sein. Hätte die Familie Muster die Liegenschaft jedoch länger gehalten oder wären anschaffungsnahe Renovationskosten aufgrund der Dumont-Praxis<sup>23</sup> nicht als Unterhaltskosten zum Abzug zugelassen worden, wäre dem notwendigen Nachweis des Verlustes erhöhte Beachtung zu schenken.

### C Berücksichtigung von Betriebsverlusten bei Grundstückgewinnen in monistischen Kantonen

#### 1. Fallbeispiel

Die Meier & Müller AG hat ihren Sitz im Kanton Bern, wo sie einen Fabrikationsbetrieb führt. In der Stadt Zürich hält die Gesellschaft eine Kapitalanlageliegenschaft. Diese Liegenschaft veräussert sie im Januar 2006. Die Meier & Müller AG hat die Liegenschaft in der Vergangenheit nicht abgeschrieben. Den bei der Veräusserung realisierten Gewinn von CHF 300 000.– deklariert die Meier & Müller AG innert der vorgesehenen Frist von 30 Tagen beim Steueramt der Stadt Zürich. Die Veranlagung erfolgt im Mai 2006 und ist zwischenzeitlich in Rechtskraft erwachsen.

Im Jahresabschluss 2006 weist die Meier & Müller AG einen Gewinn von CHF 100 000.– aus. Der Betriebsverlust beträgt CHF 200 000.– (Gesamtgewinn abzüglich des bereits versteuerten Grundstückgewinns von CHF 300 000.–).

#### 2. Lösungsansatz

Gemäss KS 27 ist der Betriebsverlust einer juristischen Person vom Liegenschaftskanton auf seinen Liegenschaftsertrag oder gewinn anzurechnen. Es stellt sich die Frage, wie dies bei einem rechtskräftig veranlagten Grundstückgewinn praktisch umgesetzt werden soll.

Rechtskräftige Entscheide können insbesondere revidiert werden, wenn erhebliche neue Tatsachen entdeckt werden, die der Steuerpflichtige bei entsprechender Sorgfalt nicht schon im ordentlichen Verfahren hätte vorbringen können<sup>24</sup>. Das Revisionsbegehren ist innert 90 Tagen nach Entdecken des Revisionsgrundes einzureichen<sup>25</sup>.

Im vorliegenden Fall dürften die Voraussetzungen für eine Revision der Grundstückgewinnsteuerveranlagung gegeben sein. Das Jahresergebnis eines Unternehmens steht definitionsgemäss erst nach Abschluss des Geschäftsjahres fest. Die Überbesteuerung der Meier & Müller AG kann mittels Revision der Grundstückgewinnsteuerveranlagung vermieden werden.

Diesbezüglich stellt sich jedoch die Frage, wann die 90-tägige Frist zur Einreichung des Revisionsbegehrens zu laufen beginnt. Entscheidend ist der Zeitpunkt, in dem der Steuerpflichtige sichere Anhaltspunkte für das Vorliegen eines Revisionsgrundes erhält<sup>26</sup>. Dieser Zeitpunkt lässt sich in der vorliegenden Fallkonstellation nicht eindeutig festlegen<sup>27</sup>.

Aufgrund dieser Problematik sowie der Tatsache, dass die Revision von Entscheiden ineffizient ist und einen Mehraufwand für Verwaltung und Steuerpflichtige nach sich zieht, schlagen wir folgende Handhabung vor:

- Weist ein Unternehmen einen steuerlichen Verlustvortrag aus vergangenen Geschäftsjahren auf, so ist mit der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer bis zum Vorliegen des revidierten Jahresabschlusses des Geschäftsjahres zuzuwarten, in welchem der Verkauf der Liegenschaft erfolgte.
- Auf Antrag des Unternehmens ist auch in anderen Fällen mit der definitiven Veranlagung des Grundstückgewinns bis zum Vorliegen der revidierten Jahresrechnung zuzuwarten.
- Die Gemeinwesen haben das Recht, die mutmasslich geschuldete Grundstückgewinnsteuer mittels Vorbezug einzufordern unter dem Vorbehalt allfälliger Verzugs- oder Vergütungszinsfolgen.

### D Definitive Verlustübernahme

#### 1. Fallbeispiel

Herr Schnyder wohnt im Kanton Aargau. Er ist unselbständig erwerbstätig und besitzt ein Ferienhaus im Kanton Bern. Im Jahr 2006 lässt er an seinem Ferienhaus umfangreiche Unterhaltsarbei-

<sup>20</sup> KS 27, Ziff. 3.1.1. und 3.1.3.

<sup>21</sup> Z.B. § 220 Abs. 2 Steuergesetz des Kantons Zürich.

<sup>22</sup> ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 416.

<sup>23</sup> Unterhaltskosten sind in den ersten 5 Jahren nach dem Erwerb einer Liegenschaft i.d.R. nur beschränkt abzugsfähig. Der Teil der Unterhaltskosten, welcher nicht zum Abzug zugelassen wurde, erhöht allenfalls die für die Ermittlung des Grundstückgewinns massgebenden Anlagekosten. Zum Ganzen: MICHAEL BEUSCH/MARTIN STEINER, Ermittlung des Grundstückgewinns von Grundstücken des Privatvermögens unter Einbezug der Fragen der Besteuerung des Grundstückgewinns bei Schenkung, Erbvorbezug und Erbgang, TREX 2006, S. 338 f.

<sup>24</sup> § 155 Steuergesetz des Kantons Zürich.

<sup>25</sup> § 156 Steuergesetz des Kantons Zürich.

<sup>26</sup> FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl., Zürich 2006, N 3 zu § 156.

<sup>27</sup> Als möglicher Zeitpunkt wäre bspw. der Zeitpunkt, in dem die letzten Buchungen für das Geschäftsjahr 2006 erfolgen, der Abschluss der Revision oder die Annahme der Jahresrechnung durch die Generalversammlung denkbar.

ten vornehmen, welche zu einem Gewinnungskostenüberschuss im Kanton Bern von CHF 10000.– führen. Dieser wird gemäss KS 27 Ziffer 3.1.1. vom Kanton Aargau als Hauptsteuerdomizil vollumfänglich übernommen.

Im Jahr 2007 übersteigen die Mieteinkünfte des Ferienhauses die Gewinnungskosten deutlich, womit für den Kanton Bern ein positives steuerbares Einkommen in der Höhe von CHF 25000.– resultiert. Das dem Kanton Aargau zugewiesene steuerbare Einkommen beträgt CHF 70000.–.

## 2. Lösungsansatz

Gemäss KS 27 Ziff. 3.1.6. muss der Kanton Aargau den im Kanton Bern erlittenen Verlust im Jahr 2006 definitiv übernehmen. Obwohl im Jahr 2007 im Kanton Bern wieder steuerbare Einkünfte erzielt werden, dürfen die im Vorjahr vom Kanton Aargau übernommenen Verluste nicht zurückübertragen werden.

Dieser Regelung steht jedoch der erst kürzlich eingeführte § 18a Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Aargau<sup>28</sup> entgegen, der eine nachträgliche Besteuerung vorsieht, soweit in den sieben nachfolgenden Jahren im Belegenheitskanton steuerbare Einkünfte anfallen.

Weil das Kreisschreiben der Schweizerischen Steuerkonferenz mangels Gesetzescharakter die kantonalen Gesetze nicht umzustossen vermag und sich das Bundesgericht zur Frage der definitiven Verlustübernahme nicht ausdrücklich geäußert hat, sind die Steuerbehörden grundsätzlich nach wie vor verpflichtet, die einschlägigen kantonalen Bestimmungen anzuwenden.

In der Praxis wird diese Problematik beispielsweise im Kanton Aargau insofern pragmatisch gelöst, als die kantonalen Regeln dann nicht angewendet werden, wenn durch ihre Anwendung – wie im vorliegenden Fall – eine Überbesteuerung resultieren würde. Kommt es jedoch zu einer Unterbesteuerung, erfolgt die gesetzlich vorgesehene Nachbesteuerung. Eine Unterbesteuerung entsteht beispielsweise dann, wenn der übernommene Verlust aus einem Geschäftsbetrieb stammt und dieser im Geschäftskanton effektiv mit künftigen Gewinnen verrechnet werden kann. Diese Vorgehensweise erscheint sachgerecht.

## E Gewerbmässiger Liegenschaftenhändler und Generalbauunternehmer

### 1. Fallbeispiel

X AG ist Liegenschaftenhändlerin und hat ihren Sitz im Kanton Zürich. Sie erwirbt Liegenschaften, renoviert sie und veräussert sie weiter. Zu Beginn des Jahres 2006 hielt die X AG eine Liegenschaft im Kanton Bern. Im Verlauf des Jahres erwarb sie sodann Liegenschaften in den Kantonen Zürich und Aargau und veräusserte jene in Bern. Das Jahr 2006 schloss die X AG mit einem Gewinn von CHF 500000.– in Bern sowie mit Gewinnungskostenüberschüssen von CHF 350000.– bzw. CHF 120000.– in Zürich und Aargau ab<sup>29</sup>.

Im Jahr 2007 erwarb die X AG eine Liegenschaft in Solothurn und veräusserte jene in Zürich. Im diesem Jahr resultierte ein Gewinn in Zürich von CHF 700000.– sowie Gewinnungskostenüberschüsse in Aargau und Solothurn von CHF 400000.– und CHF 250000.–.

Im darauf folgenden Jahr veräussert die X AG die Aargauer Liegenschaft und erwirbt eine andere in Basel-Stadt. Im Kanton Aargau realisiert die X AG einen Gewinn von CHF 1500000.–. Dem stehen Gewinnungskostenüberschüsse von CHF 20000.– in Solothurn und CHF 120000.– in Basel-Stadt gegenüber.

## 2. Lösungsansatz

Das Bundesgericht hat kürzlich festgelegt, dass die Schuldzinsen neu auch für gewerbmässige Liegenschaftenhändler proportional zu den Aktiven zu verlegen und nötigenfalls durch andere Steuerdomizile zu übernehmen sind<sup>30</sup>. Damit wurde die bisherige Praxis aufgegeben, welche eine objektmässige Zuteilung der Schuldzinsen und im Fall von Zinsüberschüssen deren Aktivierung auf der betreffenden Liegenschaft vorsah<sup>31</sup>. Diese Änderung der Rechtsprechung wurde damit begründet, dass es heutzutage nicht mehr gewiss sei, dass eine mit Schuldzinsüberschüssen aufgewertete Liegenschaft künftig mit Gewinn veräussert werden kann. Zudem sei die (steuerliche) Aktivierung handelsrechtswidrig, die Praxis widerspreche daher dem Prinzip der Massgeblichkeit der korrekten Handelsbilanz für Steuerzwecke.

Obwohl das Urteil sich nicht direkt zum Schicksal der Aktivierungspraxis bezüglich Unterhaltskostenüberschüssen äussert, lässt das Bundesgericht wenig Zweifel, dass diese bei nächster Gelegenheit auch einer vertieften Prüfung unterzogen wird.

Angenommen, die üblichen Regeln der interkantonalen Verlustverrechnung des KS 27 würden künftig auch für gewerbmässige Liegenschaftenhändler gelten, hätte dies für die X AG folgende Auswirkungen:

- 2006: Steuerbarer Gewinn von CHF 30000.– in Bern.
- 2007: Steuerbarer Gewinn von CHF 50000.– in Zürich. Der Kanton Zürich müsste, obwohl die obige Liegenschaft selbst lediglich zu Gewinnungskostenüberschüssen von CHF 350000.– geführt hatte, deren CHF 650000.– aus den Kantonen Solothurn und Aargau übernehmen.
- 2008: Steuerbarer Gewinn von CHF 1360000.– im Aargau. Aufgrund der beschränkten Gewinnungskostenüberschüsse in Solothurn und Basel-Stadt, muss der Kanton Aargau trotz eigenen Gewinnungskostenüberschüssen von CHF 520000.– in den Vorjahren lediglich deren CHF 140000.– übernehmen.

Das Beispiel zeigt, dass die Übernahme der Gewinnungskostenüberschüsse durch die anderen Liegenschaftskantone zu erheblichen Verzerrungen des steuerbaren Gewinns zwischen den Kantonen führen kann. Ist der Liegenschaftenhändler stets in den gleichen Kantonen tätig, dürfte sich ein Ausgleich über die Zeit ergeben. Dies ist jedoch nicht der Fall, wenn die Tätigkeit geografisch breiter angelegt ist.

Auch bei interkantonalen Gesellschaften mit Kapitalanlageliegenschaften sowie bei reinen Immobiliengesellschaften können sich die erwähnten Verzerrungen ergeben. Die Besonderheit des Liegenschaftenhändlers besteht in der kurzen Haltedauer der Liegenschaften sowie dem Umstand, dass zwischen Erwerb und Veräusserung der Liegenschaften vielfach wenig laufender Ertrag, jedoch erheblicher Aufwand anfällt.

Trotz allfälligen Verzerrungen sollte – im Sinn einer einheitlichen Behandlung sämtlicher interkantonalen Unternehmen – auf eine Sonderregelung für Liegenschaftenhändler und Generalbauunternehmer verzichtet werden. Können diese Verzerrungen von den Kantonen jedoch nicht hingenommen werden, wäre für Liegenschaftenhändler und Generalbauunternehmer eine Rückübertragung der übernommenen Gewinnungskostenüberschüsse vor-

<sup>28</sup> Ähnliche gesetzliche Bestimmungen sehen beispielsweise die Kantone SO, SG und ZG vor.

<sup>29</sup> Jeweils nach Abzug der Unterhaltskosten sowie der proportional zu den Aktiven verlegten Schuldzinsen.

<sup>30</sup> BGE 2P:84/2006, Urteil vom 3. November 2006; siehe oben Ziff. IV.A.4.

<sup>31</sup> ERNST HÖHN/PETER MÄUSLI, a.o.O., § 28, N 46 ff.

zusehen. Diesbezüglich bleibt abzuwarten, für welche Lösung sich die Schweizerische Steuerkonferenz im angekündigten Kreisschreiben entscheiden wird.

## F Reine Immobiliengesellschaft

### 1. Fallbeispiel

Die Immo AG mit Sitz im Kanton Aargau besitzt Liegenschaften in den Kantonen Aargau, Zürich und Solothurn. Im Jahr 2006 erleidet die Immo AG einen totalen Verlust von CHF 6 Mio. In der interkantonalen Steuerauscheidung weist der Kanton Aargau einen Gewinnungskostenüberschuss (CHF 8 Mio.) und die Kantone Solothurn und Zürich je einen Wertzuwachsge Gewinn (CHF 1 Mio.) aus.

Im Folgejahr 2007 resultiert ein Gewinn von CHF 9 Mio. (Kanton Aargau: CHF 4 Mio., Kanton Solothurn: CHF 3 Mio. und Kanton Zürich: CHF 2 Mio.).

### 2. Lösungsansatz

Wie eingangs erwähnt, werden reine Immobiliengesellschaften vom KS 27 nicht erfasst. Das Kreisschreiben 24 der Schweizerischen Steuerkonferenz betreffend die Verrechnung von Vorjahresverlusten in der interkantonalen Steuerauscheidung (KS 24) sieht für Wertzuwachsge Winne aus Liegenschaften eine sachgerechte, aber in der Umsetzung komplizierte Lösung vor. Sie ist teilweise nicht mit den Regeln des KS 27 vereinbar.

Bei Anwendung der Regeln des KS 27 wird der Gesamtverlust des Jahres 2006 nicht auf die einzelnen Kantone aufgeteilt. Im Jahr 2007 erfolgt in einem ersten Schritt die Verrechnung des Gesamtgewinns 2007 (CHF 9 Mio.) mit dem Gesamtverlust des Vorjahres (CHF 6 Mio.). Der verbleibende steuerbare Gewinn von CHF 3 Mio. wird, gemäss den im Jahr 2007 erzielten Nettoerträgen, den einzelnen Kantonen zur Besteuerung zugewiesen (Aargau CHF 1.33 Mio., Solothurn CHF 1 Mio. und Zürich CHF 0.67 Mio.).

Das KS 27 sieht in seiner heutigen Fassung für Wertzuwachsge Winne angemessene und einfach umsetzbare Regeln vor. Allfällige Verzerrungen zwischen den Kantonen sind vergleichbar mit jenen, die bei anderen interkantonalen Unternehmen mit Liegenschaften ausserhalb des Sitzkantons entstehen<sup>32</sup>. Eine unterschiedliche Behandlung zwischen Liegenschaften von Immo-

liengesellschaften und solchen anderer interkantonaler Unternehmen drängt sich daher nicht auf. Die Regeln des KS 27 sollten folglich künftig auch für Immobiliengesellschaften gelten.

## VI. Zusammenfassung

Das Bundesgericht hat seine bisherige Rechtsprechung zum Ausscheidungsverlust in interkantonalen Fällen aufgegeben. Das diesbezügliche Kreisschreiben der Schweizerischen Steuerkonferenz bietet für einen Grossteil der Fallkonstellationen eine zufriedenstellende Lösung. Einzelne der offenen Fragen haben wir im vorliegenden Beitrag behandelt und kommen dabei zu folgendem Schluss:

- Der im KS 27 vorgesehene Ausschluss der Verrechnung von Verlusten und Gewinnungskostenüberschüssen mit Gewinnen aus dem Verkauf von Privatliegenschaften ist nicht sachgerecht und dürfte einer bundesgerichtlichen Beurteilung nicht standhalten.
- Resultiert aus der Veräusserung einer Privatliegenschaft ein Kapitalverlust, so ist dieser im interkantonalen Verhältnis auf Kantons- und Gemeindeebene mit übrigen Einkünften zu verrechnen.
- Die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer bei der Veräusserung von Geschäftliegenschaften ist aufgrund der nunmehr möglichen Anrechnung von Betriebsverlusten und Gewinnungskostenüberschüssen mit der ordentlichen Veranlagung der Gewinnsteuer zu koordinieren.
- Kantonale gesetzliche Regelungen, welche der im KS 27 vorgesehenen definitiven Verlustübernahme widersprechen, werden in der Praxis zur Vermeidung einer Überbesteuerung nicht angewendet.
- Die im KS 27 vorgesehenen Regeln können bei gewerbmässigen Liegenschaftenhändlern und Generalbauunternehmern zu erheblichen Verzerrungen der steuerbaren Gewinne zwischen den Kantonen führen. Trotzdem ist im Sinn einer einheitlichen Behandlung auch für diese Unternehmen auf das KS 27 abzustellen.
- Für reine Immobiliengesellschaften sieht das KS 27 angemessene Regelungen vor.

<sup>32</sup> Siehe Ziff. V.E.2.