



## 57 Nr. 1 Verlustverrechnung bei juristischen Personen

### 1. Allgemeines

Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verlangt es, dass Verluste aus Vorjahren bei der Veranlagung mitberücksichtigt werden können. Das darauf basierende **Totalgewinnprinzip** besagt, dass ein Unternehmen während seines Bestehens nicht mehr als die tatsächlich erzielten Gewinne versteuern muss. Da das Totalgewinnprinzip in Konkurrenz zum ebenfalls im Steuerrecht geltenden **Periodizitätsprinzip** steht, wird die Verlustverrechnung nicht uneingeschränkt zugelassen. Dabei wird zwischen der **ordentlichen** (zeitlich befristeten) und der **ausserordentlichen** (zeitlich unbefristeten) Verlustverrechnung unterschieden.

### 2. Die ordentliche Verlustverrechnung

#### 2.1 Grundsatz

Vom Reingewinn können Verluste aus sieben der Steuerperiode vorausgegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reinertrags dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten. Diese Regelung gilt sowohl bei der Staats- und Gemeindesteuer wie auch bei der direkten Bundessteuer.

Die Summe der Vorjahresverluste wird als Verlustvortrag bezeichnet. Ein Verlustrücktrag, d.h. eine Verrechnung von Verlusten mit Gewinnen aus früheren Steuerperioden ist demgegenüber nicht möglich.

#### Beispiel:

X-AG machte im 2002 einen Verlust von -500; im 2003 einen Gewinn von 10; im 2004 einen Verlust von -50; im 2005 einen Gewinn von 20; im 2006 einen Gewinn von 60; im 2007 einen Gewinn von 30; im 2008 einen Gewinn von 10; im 2009 einen Gewinn von 40. Im 2010 erwirtschaftet sie einen Gewinn von 200.

Steuerjahr	Gesch.-jahr	massgebender Reingew./verl.	verrechenbarer Verlust	Verlust	Kontrolle Verlustverrechnung							Verfallen bzw. noch verrechenbar
					verrechnet mit							
					SJ +1	SJ +2	SJ +3	SJ +4	SJ +5	SJ +6	SJ +7	
2002	2002	-500	0	-500	10	0	20	60	30	10	40	-330
2003	2003	10	-500		0	0	0	0	0	0	0	0
2004	2004	-50	-490	-50	0	0	0	0	0	50	0	0
2005	2005	20	-540		0	0	0	0	0	0	0	0
2006	2006	60	-520		0	0	0	0	0	0	0	0
2007	2007	30	-460		0	0	0	0	0	0	0	0
2008	2008	10	-430		0	0	0	0	0	0	0	0
2009	2009	40	-420		0	0	0	0	0	0	0	0
2010	2010	200	-50		0	0	0	0	0	0	0	0
2011	2011	0	0		0	0	0	0	0	0	0	0
2012	2012	0	0		0	0	0	0	0	0	0	0
2013	2013	0	0		0	0	0	0	0	0	0	0

#### 2.2 Ausnahmen vom Grundsatz

Die ordentliche Verlustverrechnung wird nur im Ausnahmefall, namentlich im Falle einer Steuerumgehung, nicht zugelassen. Dabei unterscheidet man folgende Fälle:

##### 2.2.1 Aufwertung von Aktiven mit anschliessender Abschreibung

Wurden Aktiven zum Ausgleich von Verlusten höher bewertet, können Abschreibungen darauf steuerlich nur vorgenommen werden, wenn die Aufwertungen handelsrechtlich zulässig waren und die Verluste im Zeitpunkt der Wiederabschreibung gemäss der ordentlichen Verlustverrechnungsfrist von sieben Jahren noch verrechenbar wären (§ 55 Abs. 1 i.V.m. § 30 Abs. 3 StG). Hier wird zwar die Verlustverrechnung nicht anerkannt, jedoch die spätere Abschreibung, welche im Zusammenhang mit der Verlustverrechnung erfolgte.



Es handelt sich bei dieser Regelung um eine Missbrauchsbestimmung, welche eine Verlängerung der Verlustverrechnungsperiode durch Aufwertung von Aktiven und darauffolgender Abschreibung der aufgewerteten Aktiven verhindern will.

### 2.2.2 Mantelhandel

Der Mantelhandel ist durch den Handwechsel der Mehrheit der Anteile an einer inländischen Gesellschaft oder Genossenschaft, die wirtschaftlich liquidiert oder in liquide Form gebracht worden ist, definiert.

Der Mantelhandel wird steuerrechtlich wie eine Liquidation mit anschliessender Neugründung betrachtet. Die Verluste der Gesellschaft vor dem Zeitpunkt des Verkaufs fallen in diesem Fall durch die Neugründungsfiktion im Zeitpunkt des Handwechsels bzw. Verkaufs weg (zur Frage der geldwerten Leistungen im Zusammenhang mit Mantelhandel: vgl. [24 Nr. 6](#)).

### 2.3 Praxis Kanton Basel-Landschaft

Der Verlustvortrag wird gemäss Praxis des Kantons Basel-Landschaft von Amtes wegen berücksichtigt d.h. auch dann, wenn der Steuerpflichtige diesen in der Steuerdeklaration nicht oder betragsmässig inkorrekt angibt.

Die berücksichtigten Verluste sind aus der Veranlagung betragsmässig ersichtlich – es gibt somit nicht eine «Nullveranlagung», sondern eine «Minusveranlagung» – mit einem exakten Betrag. Der aus der Veranlagung ersichtliche Betrag kann jedoch nicht automatisch im Folgejahr verrechnet werden: Falls nämlich in der Veranlagung ein letztmals verrechenbarer Verlust (aus dem Jahr n-7) vorhanden ist, ist dieser zwar aus der aktuellen Veranlagung ersichtlich, kann aber im Folgejahr nicht mehr berücksichtigt werden.

Wenn bei einer Veranlagung nach Ermessen ein Gewinn rechtskräftig veranlagt wurde, kann der Steuerpflichtige nicht in der Folgeperiode einen Verlust geltend machen, indem er nachträglich die Jahresrechnung vom Vorjahr mit einem Verlust einreicht (vgl. BStPra 3/2002, S. 184, «Verlustverrechnung in einer Periode nach einer Ermessenstaxation», Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 25. April 2002).

## 3. Die ausserordentliche Verlustverrechnung

Leistungen zum Ausgleich einer Unterbilanz im Rahmen einer Sanierung können mit noch nicht verrechneten Vorjahresverlusten ohne zeitliche Beschränkung verrechnet werden. Die Voraussetzungen, damit diese sogenannte ausserordentliche Verlustverrechnung angewandt werden kann, sind im Kreisschreiben EStV Nr. 32 vom 23. Dezember 2010 «Sanierung», Ziff. 3.1 beschrieben.

Insbesondere muss eine Sanierung im steuerrechtlichen Sinne vorliegen, d.h. es erfolgen Zuflüsse (Leistungen) zur Beseitigung oder Reduktion einer echten Unterbilanz.

Keine steuerlich relevante Sanierung liegt vor, wenn ein Verlust lediglich durch bilanzielle Massnahmen (z.B. Aufwertung von Liegenschaften und Beteiligungen, Auflösung nicht mehr benötigter Rückstellungen, Kapitalherabsetzung ohne gleichzeitige -erhöhung, Rangrücktritt) beseitigt oder reduziert wird.

Die weiteren Voraussetzungen sowie Abgrenzung zwischen echten und unechten Sanierungserträgen sind im Kapitel [57 Nr. 2](#) «Sanierung von juristischen Personen und Aufwertungen von Grundstücken und Beteiligungen» detailliert beschrieben.

## 4. Verrechnung von Betriebsverlusten mit Grundstückgewinnen

### 4.1 Grundsatz

Seit dem 1. Januar 2008 können auf der Grundlage von § 79 Abs. 3 und 4 StG Verluste und Vorjahresverluste aus der geschäftlichen Tätigkeit (Verluste bei der Staats- und Gemeindesteuer) mit Gewinnen aus dem Verkauf von Liegenschaften (welche der Grundstückgewinnsteuer unterliegen) verrechnet werden.

Der Grundsatz, dass Betriebsverluste mit Grundstücken verrechnet werden können, wurde nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts bereits in früheren Entscheiden manifestiert. Das Kreisschreiben SSK Nr. 27 vom 15. März 2007 «Die Vermeidung von Ausscheidungsverlusten» stellt die verschiedenen Grundsätze und Regelungen in diesem Bereich bei interkantonalen Ausscheidungen dar. Dieses Kreisschreiben ist



grundsätzlich ab Steuerperiode 2006 anwendbar; kann auf Antrag der Steuerpflichtigen aber auch auf frühere pendente Perioden angewandt werden.

#### 4.2 Praxis Kanton Basel-Landschaft

Der Kanton Basel-Landschaft hält sich grundsätzlich an die Regelungen des Kreisschreibens. Für die Steuerperioden 2006 und 2007 wurde eine Verrechnung von Verlusten bei der Staatssteuer mit der Grundstückgewinnsteuer Baselland aufgrund fehlender gesetzlicher Grundlage (bis am 4. April 2011) nicht zugelassen. Mit dem Bundesgerichtsurteil vom 4. April 2011 (BGE 2C\_689/2010) wurde entschieden, dass eine Verlustverrechnung zwecks Vermeidung von Ausscheidungsverlusten auch dann zulässig ist, wenn dies im kantonalen Recht nicht ausdrücklich vorgesehen ist. Allerdings gilt diese Handhabung nur für pendente Veranlagungen. Ab dem 4. April 2011 wird somit die Verrechnung von Verlusten bei der Staatssteuer mit der Grundstückgewinnsteuer auch für Veranlagungen 2006 und 2007 zugelassen, sofern diese noch nicht rechtskräftig sind.

In den Liegenschaftskantonen erfolgt die Verrechnung mit Grundstücksgewinnen, ungeachtet ob diese Gewinne mit der Gewinnsteuer oder mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst werden. Kantone mit dem monetarischen System der Grundstückgewinnsteuer verrechnen übernommene Verluste zuerst mit den wiedereingebrachten Abschreibungen und einen allenfalls verbleibenden Rest mit dem Wertzuwachsgeinn (vgl. KS SSK Nr. 27, Ziff. 3.2.3)

Die Regeln des Kreisschreibens SSK Nr. 27 werden auch bei interkommunalen Steuerauscheidungen angewandt (vgl. § 31 Abs. 1 Dekret zum StG) – nicht jedoch bei internationalen Steuerauscheidungen, da dies den gesetzlichen Bestimmungen (vgl. § 6<sup>ter</sup> Abs. 3 StG und Art. 52 Abs. 3 DBG) widersprechen würde.

Es sind auch Verrechnungen von Staatssteuerverlusten mit Grundstücksgewinnen in der gleichen Gemeinde möglich; es ist somit nicht notwendig, dass eine Ausscheidung vorliegt.

Verrechnet wird jeweils der Verlust aus der Buchhaltung/Ausscheidung, der auch in der Steuererklärung als Rohgeinn aus Liegenschaftsverkäufen abgezogen werden kann, und nicht etwa der Verlust in Höhe des effektiv besteuerten Grundstückgewinnes.

Der Grundstückgewinnsteuer zugeteilte Verluste gelten als verrechnet und sind nicht vorzutragen. Einzige Ausnahme: wenn nachgewiesen kann, dass ein Verlust z.B. aufgrund fehlender gesetzlicher Grundlagen nicht mit der Grundstückgewinnsteuer verrechnet werden kann oder konnte, so kann dieser bei der Staatssteuer vorgetragen werden.

Bei Verlustverrechnungen von Holdinggesellschaften mit kantonalem Holdingprivileg und separat besteuerten Liegenschaftserträgen sind die Regeln des Kreisschreibens 27 SSK innerhalb des steuerbaren Bereichs anzuwenden. Eine Verrechnung von Liegenschaftsverlusten mit den durch das Holdingprivileg freigestellten Erträgen ist nicht möglich.

Bei der Verlustverrechnung geht der Bereich Grundstückverkehr in folgender Reihenfolge vor:

1. Verrechnung mit weiteren Liegenschaftsverkäufen innerhalb von 365 Tagen. Massgebend für die Berechnung der Besitzesdauer ist der Grundbucheintrag.
2. Verrechnung mit dem Betriebsverlust aus dem laufenden Jahr. Nach § 120 Abs. 3 StG ist die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer zu ergänzen, wenn nachträglich ein Verlust gemäss § 79 Abs. 3 StG anzurechnen ist. Wird bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer bereits ein zu erwartender Verlust aus dem laufenden Geschäftsjahr deklariert, ist die Grundstückgewinnsteuer provisorisch zu berechnen.
3. Verrechnung mit den definitiven Verlustvorträgen rechtskräftiger Jahre aus der Veranlagung.

Wenn die Grundstückgewinnsteuer schon definitiv veranlagt wurde und die Veranlagung rechtskräftig ist, kann eine nachträgliche Verlustverrechnung im Revisionsverfahren gewährt werden.



### 4.3 Konkretes Vorgehen bei der Verrechnung von Betriebsverlusten mit Grundstücksgewinnen

Der Steuerpflichtige meldet bei der Grundstücksgewinnsteuer seine Absicht, Betriebsverluste zu verrechnen. Falls die Grundstücksgewinnsteuer definitiv veranlagt ist, muss ein Revisionsgesuch gestellt werden.

Der Grundstückverkehr meldet dies dem Bereich JP weiter und erhält die notwendigen Informationen, ob Verluste verrechenbar sind und falls ja in welcher Höhe. Die verrechenbaren Verluste sind im Normalfall aus der Ausscheidung oder Veranlagung ersichtlich.

Die Veranlagung JP passt die bei der Staatssteuer verrechenbaren Verluste an, indem sie die bei der GGSt verrechneten Verluste in den Kennzahlen eliminiert.

## 5. Die interkantonale Verlustverrechnung

Für die interkantonale Steuerauscheidung sind Vorjahresverluste von Betriebsstätten ab dem 1. Januar 2001 nach der Gesamtverlustverrechnungsmethode auszuschneiden (vgl. KS SSK 24/2003).

Grundsätzlich geht gemäss Kreisschreiben SSK 27/2007 die Verlustverrechnung in der Periode der Verlustverrechnung in der Zeit (Verlustvortrag) vor. Bei interkantonalen Unternehmen besteht daher für die Verlustverrechnung in der Periode eine bestimmte Reihenfolge.

Zunächst sind die Betriebsergebnisse nach Quoten auf Sitz und Betriebsstätten zu verlegen; die Ergebnisse aus Kapitalanlageliegenschaften – soweit nicht nach Betriebsergebnisquoten – objektiv zu verlegen (einschl. anteilige Finanzierungskosten). Die aus dieser Verlegung bei den einzelnen Kantonen resultierenden Verluste werden sodann weiterrechnet unter Beachtung nachstehender Reihenfolge:

- Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse sind in erster Linie mit im gleichen Kanton steuerbaren Gewinnen/Erträgen zu verrechnen. (Also zu Beispiel ein negatives Ergebnis einer Kapitalanlageliegenschaft in einem Betriebsstättekanton wird mit dem dort zugewiesenen Betriebsergebnis verrechnet).
- Nicht im gleichen Kanton verrechenbare Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse schmälern das nach Quoten zu verteilende Betriebsergebnis (also z.B. wenn nicht das ganze obgenannte negative Kapitalanlageergebnis innerhalb des Belegenheitskantons mit steuerbaren Gewinnen verrechnet werden kann).
- Ein negatives Betriebsergebnis haben schliesslich die Kantone mit Kapitalanlageliegenschaften zu übernehmen (zuerst jene mit Betriebsstätten, dann Kapitalanlageliegenschaftskantone). Die Übernahme durch Kapitalanlageliegenschaftskantone erfolgt ungeachtet ihres Besteuerungssystems (Ist also das Betriebsergebnis insgesamt negativ, werden zunächst diese Negativbeträge auf Sitzkanton und Betriebsstättekanton verlegt und sodann mit positiven objektmässig zuzuweisenden Ergebnissen aus Kapitalanlageliegenschaften verrechnet).

In Bezug auf das Verhältnis zwischen innerkantonaler steuerartübergreifender Verlustverrechnung (Gewinnsteuer/Grundstückgewinnsteuer) und der interkantonalen Zuweisung von Verlusten zur Übernahme, geht das interkantonale Recht vor. Daher wird der Kanton Basel-Landschaft im Rahmen der Grundstückgewinnbesteuerung bei interkantonalen Unternehmungen Betriebsverluste nur soweit mit einem Grundstücksgewinn verrechnen, als er solche nach den interkantonalen Regeln zu übernehmen hat.

### Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- KS EStV Nr. 32 vom 23.12.2010 «Sanierung»
- KS SSK Nr. 27 vom 15.03.2007 «Ausscheidungsverluste»
- KS SSK Nr. 24 vom 17.12.2003 «Interkantonale Verlustverrechnung», KS SSK 24/2003