

# Inhaltsübersicht

Vorwort	III
Inhaltsübersicht	V
Inhaltsverzeichnis	VII
Abkürzungsverzeichnis	XX
Gesetzesverzeichnis	XXIV
Literaturverzeichnis	XXVI
Zitierweise	XXXVII
§ 1 Einleitung	1
<b>1. Teil: Grundlagen</b>	<b>3</b>
§ 2 Handelsrechtliche Grundlagen	3
§ 3 Steuerrechtliche Grundlagen	11
<b>2. Teil: Verlustverrechnung im Unternehmenssteuerrecht</b>	<b>29</b>
§ 4 Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit	29
§ 5 Die steuerliche Erfolgsrechnung	39
§ 6 Verlustverrechnung	63
§ 7 Aufwertung	84
§ 8 Sanierung	137
§ 9 Gesamtkonzept zur Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips	166
<b>3. Teil: Verlustverrechnung im Doppelbesteuerungsrecht</b>	<b>167</b>
<i>1. Kapitel: Grundlagen des Doppelbesteuerungsrechts</i>	<i>167</i>
§ 10 Rechtsquellen und Begriffe	167
§ 11 Steuerdomizile	174
§ 12 Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	178

<b>2. Kapitel: Steuerauscheidung</b>	<b>184</b>
§ 13 Verhältnis zwischen Leistungsfähigkeitsprinzip und Schlechterstellungsverbot	184
§ 14 Qualitative und quantitative Aspekte der Steuerauscheidung	186
§ 15 Der vierstufige Verteilungsschlüssel als Rahmen für die quantitative Überprüfung des Schlechterstellungsverbots	194
§ 16 Steuerauscheidung nach der quotenmässig indirekten Methode	206
§ 17 Steuerauscheidung nach den direkten Methoden	223
§ 18 Steuerauscheidung bei Liegenschaften	236
§ 19 Veränderungen im Bestand der Steuermozile	251
§ 20 Zusammenfassung des 2. Kapitels	255
<b>3. Kapitel: Verlustverrechnung und Verlustverlagerung im Doppelbesteuerungsrecht</b>	<b>257</b>
§ 21 Gesamtergebnis und Teilergebnis bei der Verlustverrechnung	257
§ 22 Verlustverlagerung	267
§ 23 Auswirkungen des Systemwechsels von der Praenumerandobbesteuerung zur Postnumerandobbesteuerung auf die Verlustverrechnung	277
§ 24 Zusammenfassung des 3. Kapitels	290
<b>4. Kapitel: Verwirklichung des Totalgewinnprinzips im Doppelbesteuerungsrecht</b>	<b>291</b>
§ 25 Präzipuum beim anteilmässigen Totalgewinn	291
§ 26 Aufwertung über den Anschaffungswert im Doppelbesteuerungsrecht	297
§ 27 Steuerauscheidung der echten Sanierungserträge und ausserordentliche Verlustverrechnung	328
§ 28 Zusammenfassung des 4. Kapitels	347
<b>5. Kapitel</b> und	
§ 29 Gesamtkonzept zur Verwirklichung des Schlechterstellungsverbots bei der Verlustverrechnung	348
<b>4. Teil</b> und	
§ 30 Schlussbetrachtung	351
Sachregister	354

# Inhaltsverzeichnis

Vorwort	III
Inhaltsübersicht	V
Inhaltsverzeichnis	VII
Abkürzungsverzeichnis	XX
Gesetzesverzeichnis	XXIV
Literaturverzeichnis	XXVI
Zitierweise	XXXVII

<b>§ 1 Einleitung</b>	<b>1</b>
<b>1. Teil: Grundlagen</b>	<b>3</b>
<b>§ 2 Handelsrechtliche Grundlagen</b>	<b>3</b>
I. Begriffe	3
1. Unternehmen	3
2. Kapitalgesellschaften	4
3. Konzern	4
II. Kapitalerhaltungsvorschriften	5
1. Konkursgründe und kritische Bilanzrelationen	5
2. Unterbilanz	6
2.1 Begriff und Arten	6
2.2 Stille Reserven	7
3. Kapitalverlust	8
4. Überschuldung	9
<b>§ 3 Steuerrechtliche Grundlagen</b>	<b>11</b>
I. Steuerhoheit und Steuersubjekt	11
II. Steuerobjekt und Steuerbemessungsgrundlage	12
1. Objektive Seite des Steuerrechtsverhältnisses	12
2. Gewinnsteuer	12
2.1 Vermögensstandsgewinn als Objekt der Gewinnsteuer	12
2.2 Bemessungsgrundlage der Gewinnsteuer	13
3. Kapitalsteuer	15
3.1 Steuerobjekt, Bemessungsgrundlage und Grundsatz der Gewinnsteuerbilanz	15
3.2 Grundkapital und offene Reserven	16
4. Grundstückgewinnsteuer	17
4.1 System des Steuerharmonisierungsgesetzes	17
4.2 Ausgestaltung der Grundstückgewinnsteuer	18
III. Steuermass	19
IV. Rechtsfindung im Steuerrecht	20
1. Subsumtion im Steuerrecht	20
2. Auslegung von DBG und StHG	22
2.1 Begriff der Steuerharmonisierung	22
2.2 Harmonisierungsspezifische Auslegung	22
2.3 Eingeschränkte Prüfung der Verfassungsmässigkeit kantonaler Steuergesetze	24
2.4 Verhältnis von StHG und DBG zur früheren Praxis	25
3. Einfluss der Neuerungen des Aktienrechts 1991 auf die Subsumtion unter die Steuernormen	25
3.1 Doktrin	25
3.2 Eigene Meinung	26

<b>2. Teil:</b>	<b>Verlustverrechnung im Unternehmenssteuerrecht</b>	<b>29</b>
<b>§ 4 Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit</b>		<b>29</b>
I.	Steuererhebungsprinzipien	29
II.	Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips für die Gesetzesauslegung	30
	1. Totalgewinnprinzip und Periodizitätsprinzip	30
	2. Quantitativer Vergleichsmaßstab für die Ermittlung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit	32
	2.1 Steuerlicher Totalgewinn, steuerbarer Totalgewinn und Differenzgrösse	32
	2.2 Horizontale und vertikale Gleichbehandlung	33
	3. Bedeutung des Totalgewinnprinzips für die Gesetzesauslegung	34
	3.1 Gesetzesvorbehalt und Gesetzesvorrang	34
	3.2 Zur Auslegung der Verlustverrechnungsbestimmungen	35
	3.3 Totalgewinn und Differenzgrösse als Massstab für die Feststellung der konfiskatorischen Besteuerung	37
III.	Zeithorizonte für die Untersuchung	38
<b>§ 5 Die steuerliche Erfolgsrechnung</b>		<b>39</b>
I.	Sachliche und zeitliche Aspekte	39
II.	Vermögenszuwachs	39
	1. Abgrenzung von Ertrag und Kapitaleinlage	39
	2. Kapitaleinlagen	40
	2.1 Abgrenzungskriterien	40
	2.2 Begriff des Kapitaleinlegers	41
	2.3 Gegenstand der Kapitaleinlage	42
	2.31 Grundzüge	42
	2.32 Mittels Aktiven liberierte Kapitaleinlagen	43
	2.33 Schuldnerlass	44
	2.331 Schuldnerlass durch Gesellschafter	44
	2.332 Abgrenzung vom Schuldnerlass durch Dritte	45
	2.333 Schuldnerlass gegen Genussschein	46
	2.4 Bewertung der Kapitaleinlage	48
	3. Zeitliche Aspekte der Ertragsrealisation	49
	3.1 Realisationsprinzip	49
	3.2 Echte Realisation	49
	3.3 Buchmässige Realisation	50
	3.4 Steuersystematische Realisation	50
III.	Vermögensabnahmen	51
	1. Abgrenzung von Aufwand und Kapitalentnahme	51
	2. Kapitalentnahme	51
	2.1 Kapitalrückzahlung	51
	2.2 Geldwerte Leistungen	52
	2.3 Ausschüttung auf Genussscheinen	52
	3. Aufwendungen	54
	3.1 Sachliche und zeitliche Abgrenzungskriterien für die Verlustverrechnung und die Ermittlung des steuerbaren Totalgewinns	54
	3.2 Geschäftsmässige Begründung von Aufwendungen	54
	3.21 Anlagekosten und Gewinnungskosten	55
	3.22 Abschreibungen	55
	3.221 Anschaffungswertbilanz und eingetretene Wertverluste	55
	3.222 Ordentliche Abschreibungen	56
	3.223 Ausserordentliche Abschreibungen	57
	3.23 Rückstellungen und Wertberichtigungen	57
	3.24 Wiederbeschaffungsreserven	59
	3.3 Divergenz von Verursachung und Verbuchung der Aufwendungen	60
	3.31 Abweichungen von der Periodizität der Aufwendungen	60
	3.32 Antizipation von Abschreibungen	60
	3.33 Nachholung von Abschreibungen	61
IV.	Zusammenfassung	62

<b>§ 6 Verlustverrechnung</b>	<b>63</b>
I. Arten der Verlustverrechnung	63
1. Begriff der ordentlichen Verlustverrechnung	63
2. Abgrenzung vom Verlustrücktrag	63
3. Abgrenzung von der ausserordentlichen Verlustverrechnung bei Sanierungen	64
3.1 Gesetzliche Regelung der ausserordentlichen Verlustverrechnung	64
3.2 Handelsrechtlicher Verlustvortrag und steuerliche Verlustvorräge	65
II. Ordentliche Verlustverrechnung	66
1. Verlustbegriff	66
2. Verlustverrechnungsperiode	67
3. Zeitliche Reihenfolge bei der ordentlichen Verlustverrechnung	68
4. Beschränkung der Verlustverrechnung durch Mantelhandel	69
III. Auswirkungen des Systemwechsels von der Praenummerandobesteuerung zur Postnumerandobesteuerung auf die ordentliche Verlustverrechnung	70
1. Differenzsteuerverfahren nach DBG	70
2. Lösungsansätze für die Verlustverrechnung nach Übergangsrecht	71
2.1 Systematischer Ansatz	71
2.2 Steuerperiodensystem oder Definition der Verlustverrechnungsperiode als sieben aufeinanderfolgende Steuerjahre	72
2.3 Bemessungsperiodensystem oder Definition der Verlustverrechnungsperiode als sieben aufeinanderfolgende Bemessungsjahre	73
3. Altrechtliche Verlustvorräge im neuen Recht	74
3.1 Berücksichtigung früherer Verluste	74
3.2 Umrechnung der alten zweijährigen in einjährige Vorjahresverluste	75
3.3 Auswirkungen auf das Bemessungsperiodensystem und das Steuerperiodensystem	75
4. Sonderveranlagung und Differenzsteuerverfahren als Grundlage für die spätere Verlustverrechnung	77
4.1 Auswirkungen der Sonderveranlagung auf die Verlustverrechnung	77
4.2 Auswirkungen des Differenzsteuerverfahrens auf die Verlustverrechnung	79
5. Auswirkung der Überschneidung der Steuerjahre auf die Verlustverrechnung	80
6. Verlustverrechnung im Differenzsteuerverfahren beim Wechsel von der einjährigen Praenummerandobesteuerung zur einjährigen Postnumerandobesteuerung	81
7. Auswirkung der Alternativen zum Differenzsteuerverfahren auf die Verlustverrechnung	81
IV. Zusammenfassung	82
<b>§ 7 Aufwertung</b>	<b>84</b>
I. Übersicht	84
II. Aufwertung bis zum Anschaffungswert	84
1. Handelsrechtliche Höchstbewertungsvorschriften	84
2. Steuerfolgen der Aufwertung bis zum Anschaffungswert	85
2.1 Steuerfolgen der Aufwertung	85
2.2 Steuerfolgen der späteren Wiederabschreibung	86
III. Aufwertung über den Anschaffungswert	87
1. Untersuchung des Begriffs der Aufwertungsgewinne in der Korrekturvorschrift	87
2. Aufwertung über den Anschaffungswert in der Handelsbilanz	87
2.1 Aktienrechtliche Regelung	87
2.2 Beseitigung des Kapitalverlusts	88
2.3 Verbuchung der Aufwertung über den Anschaffungswert in der Handelsbilanz	89
2.31 Notwendigkeit der Untersuchung verschiedener Alternativen	89
2.32 Aufwertung nach Alternative 1 oder erfolgsneutrale Aufwertung	90
2.33 Aufwertung nach Alternative 2 oder erfolgswirksame Aufwertung	91
2.4 Verbuchung der Beseitigung der Aufwertungsreserve in der Handelsbilanz	92
2.41 Grundsatz der Beibehaltung der Buchlogik	92
2.42 Beseitigung der Aufwertungsreserve nach Alternative 1	92
2.43 Beseitigung der Aufwertungsreserve nach Alternative 2	94

3.	Steuerfolgen der Aufwertung über den Anschaffungswert	94
3.1	Verhältnis zum Massgeblichkeitsgrundsatz	94
3.1.1	Bisherige Praxis	94
3.1.2	Grundlagen für die Auslegung der Korrekturvorschrift	95
3.121	Zivilrechtliche und wirtschaftliche Betrachtungsweise	95
3.122	Zivilrechtliche und wirtschaftliche Anknüpfung	97
3.2	Steuerfolgen der Aufwertung über den Anschaffungswert gemäss Alternative 1	97
3.2.1	Alternative 1a	97
3.2.2	Alternative 1b	98
3.3	Steuerfolgen der Aufwertung gemäss Alternative 2	99
3.4	Kantone mit Grundstückgewinnsteuer	100
3.4.1	Auswirkungen der Grundstückgewinnsteuer auf die Bemessungsgrundlagen von Gewinn- und Kapitalsteuer	100
3.4.2	Grundstückgewinnsteuer und Aufwertung nach Alternative 1	101
3.4.3	Grundstückgewinnsteuer und Aufwertung nach Alternative 2	101
3.5	Vergleichende Würdigung	101
4.	Beseitigung der Aufwertung über den Anschaffungswert und ihr Einfluss auf die Verlustverrechnung	102
4.1	Beibehaltung der Buchlogik in der Steuerbilanz	102
4.2	Bestimmungen gegen die Umgehung der Verlustverrechnungsvorschriften	103
4.2.1	Direkte Bundessteuer	103
4.2.2	Kantonale Gesetzesbestimmungen	104
4.3	Steuerfolgen der Beseitigung der Aufwertung nach Alternative 1	104
4.3.1	Steuerfolgen der Wiederabschreibung nach Alternative 1	104
4.311	Steuerfolgen der Wiederabschreibung nach Art. 671b OR	104
4.312	Abgrenzung der Wiederabschreibung nach Art. 671b OR von der ordentlichen und der ausserordentlichen Abschreibung	105
4.3.2	Steuerfolgen der Veräusserung nach Alternative 1	107
4.3.3	Steuerfolgen der Umwandlung der Aufwertungsreserve in Aktienkapital nach Alternative 1	107
4.3.4	Auswirkungen von Alternative 1 auf die Verlustverrechnung und die Ermittlung des steuerbaren Totalgewinns	108
4.4	Steuerfolgen der Beseitigung der Aufwertung nach Alternative 2	109
4.4.1	Steuerfolgen der Wiederabschreibung nach Alternative 2	109
4.411	Überprüfung der Wiederabschreibung nach Art. 62 Abs. 3 DBG	109
4.412	Auswirkung des Verdrängungseffekts auf die Auslegung der Korrekturvorschrift	111
4.413	Berücksichtigung der zwischenzeitlichen Gewinne	112
4.414	Praktikabilitätsüberlegungen	113
4.4.2	Steuerfolgen der Veräusserung nach Alternative 2	114
4.4.3	Steuerfolgen der Umwandlung der Aufwertungsreserve in Aktienkapital nach Alternative 2	115
4.4.4	Auswirkungen von Alternative 2 auf die Verlustverrechnung und die Ermittlung des steuerbaren Totalgewinns	116
4.5	Kantone mit Grundstückgewinnsteuer	117
5.	Vergleich der Gesamtkonzepte (Alternativen) aus steuerlicher Sicht	117
5.1	Praktikabilität	117
5.2	Grad der Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips	119
5.3	Übergangsbestimmungen für den Wechsel von Alternative 2 zu Alternative 1	120
6.	Ergebnis der systematischen Auslegung des Begriffs der Aufwertungsgewinne	120
IV.	Unternehmensumstrukturierungen nach Aufwertungen	121
1.	Verhältnis des Veräusserungsbegriffs von Art. 671b OR zum Veräusserungsbegriff bei Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht	121
2.	Umstrukturierungssteuerrecht	121
2.1	Steuersukzession, Faktorenübernahme und Steuerneutralität	121
2.2	Übernahme der Verlustvorträge	122
2.3	Beschränkung der Darstellung auf die Fusion	123

3. Fusion durch Annexion	125
3.1 Gewinnsteuer	125
3.2 Aufwertungsreserve in der Bilanz der übernommenen Gesellschaft	126
3.3 Grundstückgewinnsteuer	127
4. Fusion durch Absorption	127
4.1 Grundzüge	127
4.11 Auswirkungen auf Buchwerte und Verlustvorträge	127
4.12 Fusionsgewinn	128
4.13 Fusionsverlust	129
4.2 Behandlung der Aufwertungsreserve bei der Absorption	130
4.21 Aufwertungsreserve in der Bilanz der übernommenen Gesellschaft	130
4.22 Untergang der aufgewerteten Beteiligung bei der Absorption nach Aufwertung gemäss Alternative 1	131
4.23 Untergang der aufgewerteten Beteiligung bei der Absorption nach Aufwertung gemäss Alternative 2	132
5. Aufgewertete Aktiven bei der Fusion aus der Sicht des Leistungsfähigkeitsprinzips	134
V. Zusammenfassung	134
<b>§ 8 Sanierung</b>	<b>137</b>
I. Grundlagen	137
1. Allgemeiner Sanierungsbegriff	137
2. Sanierungsbegriff der Betriebswirtschaftslehre	137
2.1 Sanierungsbegriff der klassischen Finanzierungslehre	137
2.2 Sanierungsbegriff der managementorientierten Betriebswirtschaftslehre	138
2.3 Buchführungsrechtliche Sanierung	139
3. Sanierungserfolgsrechnung nach Handelsrecht	140
3.1 Sanierungsbegriff	140
3.2 Sanierungserfolgsrechnung und Stetigkeit	141
3.3 Verbuchung der Mittelherkunft (Sanierungsertrag)	143
3.4 Verbuchung der Mittelverwendung (Sanierungsaufwand)	143
3.5 Saldo der Sanierungserfolgsrechnung	144
4. Sanierungsbegriff im Steuerrecht	146
4.1 Sanierungsbegriffe in der Steuerrechtsliteratur	146
4.2 Verhältnis des steuerlichen Sanierungsbegriffs zum Massgeblichkeitsprinzip und zur Korrekturvorschrift	147
II. Ausserordentliche Verlustverrechnung	149
1. Zulässigkeit der ausserordentlichen Verlustverrechnung	149
1.1 Sanierung und Unterbilanz	149
1.2 Kein Erfordernis einer qualifizierten Unterbilanz für die Zulässigkeit der ausserordentlichen Verlustverrechnung	149
2. Umfang der ausserordentlichen Verlustverrechnung	151
2.1 Verlustdeckung durch echte Sanierungserträge	151
2.2 Bedeutung der Verlustdeckung mittels Kapitaleinlagen in der Handelsbilanz für die Steuerbilanz	151
3. Übergangsrecht	152
III. Verbuchung der Sanierung nach der Massgeblichkeitsmethode	154
1. Die handelsrechtliche Sanierungserfolgsrechnung als Grundlage für die Steuerbilanz	154
2. Übernahme der Sanierungserfolgsrechnung von der Handelsbilanz in die Steuerbilanz	154
2.1 Sanierungserträge	154
2.2 Abschreibungen	155
2.3 Sanierungsrückstellung	156
2.4 Sanierungsreserve	157
2.5 Verlustverrechnung anlässlich der Sanierung	157
3. Beeinflussung der zukünftigen Steuerjahre	158

IV. Verbuchung der Sanierung nach der proportionalen Methode	159
1. Proportionale Methode als Abweichung vom Massgeblichkeitsprinzip	159
2. Übernahme der handelsrechtlichen Sanierungserfolgsrechnung in die Steuerbilanz	160
2.1 Sanierungserträge	160
2.2 Aktiven und Abschreibungen	161
2.3 Sanierungsrückstellung	162
2.4 Sanierungsreserve	162
2.5 Verlustverrechnung anlässlich der Sanierung	163
3. Beeinflussung der zukünftigen Steuerjahre	164
V. Vergleich der Massgeblichkeitsmethode mit der proportionalen Methode	165
VI. Zusammenfassung	165
<b>§ 9 Gesamtkonzept zur Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips</b>	<b>166</b>
<b>3. Teil: Verlustverrechnung im Doppelbesteuerungsrecht</b>	<b>167</b>
<b>1. Kapitel: Grundlagen des Doppelbesteuerungsrechts</b>	<b>167</b>
<b>§ 10 Rechtsquellen und Begriffe</b>	<b>167</b>
I. Rechtsquellen	167
1. Rechtsprechung zu Art. 46 Abs. 2 BV	167
2. Steuerharmonisierungsgesetz und kantonale Steuergesetze	168
3. Bedeutung des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts für die direkte Bundessteuer	169
II. Doppelbesteuerungsgriffe	169
1. Effektive Doppelbesteuerung	169
2. Virtuelle Doppelbesteuerung	171
3. Schlechterstellungsverbot	172
4. Verhältnis zwischen der aktuellen Doppelbesteuerung und dem Schlechterstellungsverbot für die richterliche Rechtsfindung	172
<b>§ 11 Steuerdomizile</b>	<b>174</b>
I. Begriff	174
II. Interkantonales Steuerrecht	174
1. Hauptsteuerdomizil	174
2. Nebensteuerdomizile	175
2.1 Betriebsstätten	175
2.2 Grundstücke	175
III. Internationales Steuerrecht	177
<b>§ 12 Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung</b>	<b>178</b>
I. Befreiungsmethode und Zuteilungsnormen	178
II. Grundzüge der Steuerauscheidung	178
1. Grundbegriffe der Steuerauscheidungsmethoden	178
2. Grundzüge der Steuerauscheidung im interkantonalen Steuerrecht	179
2.1 Objektmässige Steuerauscheidung mit Vorbehalt bei den Liegenschaftsergebnissen	179
2.2 Quotenmässige Steuerauscheidung der Betriebsstätteergebnisse	180
2.3 Steuerauscheidung und Steuersatz	181
3. Grundzüge der Steuerauscheidung im internationalen Steuerrecht	182

<b>2. Kapitel:</b>	<b>Steuerausscheidung</b>	<b>184</b>
<b>§ 13 Verhältnis zwischen Leistungsfähigkeitsprinzip und Schlechterstellungsverbot</b>		<b>184</b>
I.	Vorrang der zeitlichen Verlustverrechnung gegenüber dem räumlichen Verlustausgleich	184
II.	Erfordernis eines quantitativen Massstabs für die Konkretisierung des Schlechterstellungsverbots	184
<b>§ 14 Qualitative und quantitative Aspekte der Steuerauscheidung</b>		<b>186</b>
I.	Übersicht	186
II.	Qualitative Aspekte der Steuerauscheidung	186
1.	Zeitliche Grundlage	186
2.	Sachliche Grundlage	187
III.	Quantitative Aspekte der Steuerauscheidung	188
1.	Quotensummenregel	188
2.	Formelle Bewertungsregeln für die Steuerauscheidung	188
2.1	Grundsatz der gleichmässigen Bewertung (Gleichmässigkeitsgrundsatz)	188
2.2	Grundsatz der einheitlichen Bewertung (Einheitlichkeitsgrundsatz)	189
3.	Materielle Bewertungsregeln für die Steuerauscheidung	189
3.1	Grundsatz der richtigen Wiedergabe der Wertverhältnisse	189
3.2	Verkehrswerte als absoluter Bewertungsmaßstab	190
3.3	Buchwerte als relativer Bewertungsmaßstab	190
4.	Kohärenzgebot	191
IV.	Zusammenfassung	192
<b>§ 15 Der vierstufige Verteilungsschlüssel als Rahmen für die quantitative Überprüfung des Schlechterstellungsverbots</b>		<b>194</b>
I.	Gegenstand der Untersuchung	194
II.	Quantifizierung von Schlechterstellungen	194
1.	Grundlagen	194
2.	Gesamtergebnisse und Teilergebnisse	195
2.1	Verhältnis zwischen Gesamtergebnis und Teilergebnis	195
2.2	Verhältnis zwischen Gesamtgewinn und Totalgewinn	195
2.3	Materiellrechtliches Gesamtergebnis und doppelbesteuerungsrechtliche Gesamtergebnisse	195
3.	Der vierstufige Verteilungsschlüssel	196
3.1	Bedeutung	196
3.2	Originäre Teilergebnisse	197
3.3	Quotenschlüssel	197
3.4	Derivative Teilergebnisse	198
3.5	Ordentliche Verlustverrechnung und überperiodische Verlustverlagerung	198
4.	Quantitative Kriterien für die Ermittlung von Schlechterstellungen	199
4.1	Begriff der Ergebnisverlagerung	199
4.2	Rechtfertigung von Ergebnisverlagerungen im vierstufigen Verteilungsschlüssel	199
4.3	Beispiele zur Einordnung von qualitativen und quantitativen Aspekten im vierstufigen Verteilungsschlüssel für die Überprüfung von Ergebnisverlagerungen	200
III.	Verhältnis von Gewinnen und Verlusten bei der quotenmässigen Steuerauscheidung im interkantonalen Steuerrecht	202
1.	Quotensummenregel bei Verlusten	202
2.	Konstante Berücksichtigung der originären Teilergebnisse für die Ermittlung des Quotenschlüssels	203
2.1	Unzulässigkeit der Auswahl der originären Teilergebnisse nach dem materiellrechtlichen Gesamtergebnis	203
2.2	Bestimmung der relevanten originären Teilergebnisse nach dem Doppelbesteuerungsrecht	204
IV.	Zusammenfassung	205

<b>§ 16 Steuerauscheidung nach der quotenmässig indirekten Methode</b>	<b>206</b>
I. Übersicht	206
II. Ermittlung der originären Teilergebnisse	206
1. Hilfsfaktoren als originäre Teilergebnisse	206
2. Originäre Teilergebnisse für die Kapitalausscheidung	207
2.1 Begriff der relevanten Aktiven	207
2.2 Lokalisierung der relevanten Aktiven	207
2.21 Arten von Aktiven	207
2.22 Zuteilung der lokalisierten Aktiven	208
2.23 Zuteilung der Sitzaktiven	208
2.24 Zuteilung der mobilen Konten	209
2.3 Bewertung der relevanten Aktiven	210
2.31 Allgemeine Bewertungsregel	210
2.32 Wertberichtigungskonten zur Aktivseite	210
2.33 Wertberichtigungskonten zur Passivseite	211
2.4 Neuerungen des Aktienrechts 1991	211
2.41 Über den Anschaffungswert aufgewertete Aktiven und Aufwertungsreserve	211
2.42 Eigene Aktien und Reserve für eigene Aktien	212
2.43 Wiederbeschaffungsreserven	213
3. Originäre Teilergebnisse für die Gewinnausscheidung	213
3.1 Ermittlung der originären Teilergebnisse beim Hilfsfaktor Umsatz	213
3.2 Ermittlung der originären Teilergebnisse beim Hilfsfaktor Erwerbsfaktoren	214
3.21 Zusammensetzung des Hilfsfaktors Erwerbsfaktoren	214
3.22 Erwerbsfaktor Kapital	215
3.221 Produktive Vermögenswerte (massgebende Aktiven)	215
3.222 Gemietete Betriebsfaktoren	216
3.23 Erwerbsfaktor Arbeit	217
III. Ermittlung des Quotenschlüssels	218
IV. Ermittlung der derivativen Teilergebnisse	218
1. Berechnung der derivativen Teilergebnisse	218
2. Angemessenheit der quotenmässig indirekten Methode für die Verlustausscheidung	219
2.1 Anforderungen an die Konstanz der Methode	219
2.2 Verlustallokation bei der Steuerauscheidung nach Umsätzen	219
2.3 Verlustallokation bei der Steuerauscheidung nach Erwerbsfaktoren	219
2.4 Verlustallokation bei der Steuerauscheidung nach den übrigen Hilfsfaktoren	221
3. Konsequenzen für die Gewinnausscheidung bei Aufwertungen über den Anschaffungswert	221
V. Zusammenfassung	221
<b>§ 17 Steuerauscheidung nach den direkten Methoden</b>	<b>223</b>
I. Übersicht	223
II. Ermittlung der originären Teilergebnisse	223
1. Verhältnis zwischen der quotenmässig direkten Methode und der objektmässig direkten Methode	223
2. Qualitative Aspekte der Ermittlung der quotenmässig direkten originären Teilergebnisse	224
2.1 Anforderungen an die Betriebsstättebuchhaltungen	224
2.2 Wertberichtigungskonten und Rückstellungen	225
2.3 Interne Guthaben und interne Zinsen	226
3. Bewertungsaspekte bei der Ermittlung der quotenmässig direkten originären Teilergebnisse	227
III. Ermittlung des Quotenschlüssels	228
IV. Ermittlung der derivativen Teilergebnisse	229
1. Derivative Teilergebnisse in der quotenmässig direkten Methode	229
1.1 Berechnung der derivativen Teilergebnisse	229
1.2 Ursprüngliche Begründung für die quotenmässig direkte Methode	229

1.3 Ergebnisverlagerungen und materielles Steuerrecht	230
1.31 Kriterien für die Überprüfung der Angemessenheit der quotenmässig direkten Methode	230
1.32 Angemessenheit der derivativen Teilergebnisse bei ausschliesslich gleichartigen originären Teilergebnissen	231
1.33 Angemessenheit der derivativen Teilergebnisse bei gleichartigen und ungleichartigen originären Teilergebnissen	232
2. Derivative Teilergebnisse in der objektmässig direkten Methode	234
V. Zusammenfassung	235
<b>§ 18 Steuerauscheidung bei Liegenschaften</b>	<b>236</b>
I. Übersicht	236
II. Ermittlung der originären Teilergebnisse	236
1. Gliederung der Steuerauscheidungsvorschriften nach Bewertungsregeln	236
2. Unternehmen mit ausserkantonalen Liegenschaften und interkantonale Unternehmen	237
2.1 Arten von Unternehmen	237
2.2 Objektmässige originäre Teilergebnisse an den Spezialsteuerdomizilen	238
2.21 Vermögensertrag an Spezialsteuerdomizilen	238
2.22 Veräusserungsgewinne an Spezialsteuerdomizilen	239
2.23 Veräusserungsgewinn bei Betriebsliegenschaften	239
2.3 Steuerauscheidung der Aktiven für den Schuldzinsenabzug	240
3. Liegenschaftenhändler	241
3.1 Liegenschaftenhändler ohne Betriebsstätten	241
3.2 Liegenschaftenhändler mit Betriebsstätten	242
III. Quotenschlüssel	243
IV. Ermittlung der derivativen Teilergebnisse	244
1. Reihenfolge bei der Ermittlung der derivativen Teilergebnisse und Bedeutung der Aufwandüberschüsse	244
2. Aufwandüberschüsse aus vorbehaltlos objektmässigen derivativen Teilergebnissen	245
2.1 Objektmässig direkte Steuerauscheidung	245
2.2 Unternehmensliegenschaften von Liegenschaftenhändlern in Kantonen ohne Betriebsstätten	245
2.3 Wertzuwachsgegewinne auf Betriebsliegenschaften	246
3. Objektmässige derivative Teilergebnisse mit Vorbehalt	247
4. Ermittlung der derivativen Teilergebnisse bei der quotenmässigen Steuerauscheidung	247
4.1 Steuerauscheidung bei gewöhnlichen Unternehmen	247
4.2 Ermittlung der derivativen Teilergebnisse bei Liegenschaftenhändlern mit Betriebsstätten	249
5. Aufwandüberschüsse in Kantonen mit mehreren Steuerdomizilen (Betriebsstättekantone mit Kapitalanlageliegenschaften)	249
V. Zusammenfassung	250
<b>§ 19 Veränderungen im Bestand der Steuerdomizile</b>	<b>251</b>
I. Qualifizierte innerperiodische Veränderung der Grundlagen für die Steuerauscheidung	251
II. Auswirkungen des Wegzugs auf die Steuerauscheidung und die Verlustverrechnung	252
III. Sitzverlegung während des Steuerjahres	254
<b>§ 20 Zusammenfassung des 2. Kapitels</b>	<b>255</b>

<b>3. Kapitel:</b>	<b>Verlustverrechnung und Verlustverlagerung im Doppelbesteuerungsrecht</b>	<b>257</b>
<b>§ 21 Gesamtergebnis und Teilergebnis bei der Verlustverrechnung</b>		<b>257</b>
I.	Gesamtverlustverrechnung und Teilverlustverrechnung	257
II.	Verlustverrechnung im Doppelbesteuerungsrecht	257
	1. Verlustverrechnung nach Massgabe der derivativen Teilergebnisse	257
	2. Verlustverrechnung mit quotenmässigen derivativen Teilergebnissen	258
	2.1 Veränderung der Bedeutung der Betriebsstätten für das Gesamtunternehmen	258
	2.2 Verlustverrechnung nach Veränderung im Bestand der Steuerdomizile	259
	3. Verlustverrechnung nach Ausscheidungsverlusten	260
III.	Verlustverlagerung zwischen den Steuerdomizilen	262
IV.	Verhältnis der ordentlichen Verlustverrechnung im Doppelbesteuerungsrecht zum Totalgewinn	263
	1. Ordentliche und ausserordentliche Teilverlustvorträge	263
	2. Verhältnis von Leistungsfähigkeitsprinzip und Schlechterstellungsverbot bei der Verlustverrechnung	264
	2.1 Gesamtdifferenzgrösse und Teildifferenzgrösse	264
	2.2 Einfluss der Steuerausscheidungsmethoden auf das Verhältnis zwischen Gesamtdifferenzgrösse und Teildifferenzgrösse	264
V.	Zusammenfassung	266
<b>§ 22 Verlustverlagerung</b>		<b>267</b>
I.	Übersicht	267
II.	Verluste ausländischer Betriebsstätten	267
III.	Verlustverlagerung zwischen Hauptsteuerdomizil und Spezialsteuerdomizil	268
	1. Neuere Rechtsprechung	268
	2. Vollständige Übernahme des Liegenschaftsverlusts durch das Hauptsteuerdomizil	269
	2.1 Verlustverlagerung mit späterer Aufrechnung und Rückbelastung	269
	2.2 Ausbleiben der Rückbelastung	270
	3. Verhältnis zwischen Verlustverrechnung und unvollständiger Verlustverlagerung	271
	3.1 Teilweise Deckung des Liegenschaftsverlusts durch den derivativen Teilgewinn am Sitz	271
	3.2 Verluste an mehreren Spezialsteuerdomizilen	273
	4. Verlustverlagerung im internationalen Verhältnis?	274
IV.	Einfluss der Grundstückgewinnsteuer auf die Verlustverrechnung bei der Gewinnsteuer	274
	1. Verlustverrechnung in Kantonen mit Gewinnsteuer auf dem Wertzuwachs	274
	2. Zum Postulat für die Verlagerung von Verlustvorträgen in den Liegenschaftskanton mit Grundstückgewinnsteuer	275
V.	Zusammenfassung	276
<b>§ 23 Auswirkungen des Systemwechsels von der Praenumerandobesteuerung zur Postnumerandobesteuerung auf die Verlustverrechnung</b>		<b>277</b>
I.	Übersicht	277
II.	Steuerausscheidung zwischen Hauptsitz und Betriebsstätten im Differenzsteuerverfahren	277
	1. Grundsätze für die quotenmässige Steuerausscheidung beim Systemwechsel	277
	2. Steuerausscheidung zwischen Sitz und Betriebsstätten im Differenzsteuerverfahren nach den Vorschlägen der KOHA	278
	2.1 Übersicht	278
	2.2 Erste Methode	279
	2.3 Zweite Methode	280
	2.4 Dritte Methode	281
	3. Verlustausscheidung im Differenzsteuerverfahren	282
	4. Steuerausscheidung bei der Sondersteuer	283

III. Steuerauscheidung im Differenzsteuerverfahren zwischen Hauptsteuerdomizil und Spezialsteuerdomizil	284
1. Verhältnis zu den Steuerauscheidungsregeln zwischen Hauptsteuerdomizil und Betriebsstätten	284
2. Objektmässige Steuerauscheidung mit Vorbehalt im Differenzsteuerverfahren	284
3. Steuerauscheidung bei Spezialsteuerdomizilen für die Bemessungsgrundlage der Sondersteuer	285
4. Verlustverlagerung von Liegenschaftsverlusten im Differenzsteuerverfahren	285
4.1 Grundlagen	285
4.2 Differenzsteuerverfahren nur im Liegenschaftskanton	286
4.3 Differenzsteuerverfahren nur im Sitzkanton	287
4.4 Gleichzeitige Differenzsteuerverfahren im Sitzkanton und im Liegenschaftskanton	287
IV. Steuerauscheidung im Jahressteuerverfahren und im Verfahren der dreijährigen Bemessungsperiode	288
V. Zusammenfassung	289
<b>§ 24 Zusammenfassung des 3. Kapitels</b>	<b>290</b>
<b>4. Kapitel:           <i>Verwirklichung des Totalgewinnprinzips im Doppelbesteuerungsrecht</i></b>	<b>291</b>
<b>§ 25 Präzipuum beim anteilmässigen Totalgewinn</b>	<b>291</b>
I. Langfristige Betrachtungsweise	291
II. Präzipuum bei Gesamtverlusten	291
1. Begriff des Präzipuums	291
2. Anwendungsbereich des Präzipuums	292
3. Postulat für ein Präzipuum bei der Steuerauscheidung von Gesamtverlusten	293
3.1 Kontinuitätsgrundsatz	293
3.2 Auswirkungen auf den anteilmässigen steuerlichen Totalgewinn	295
<b>§ 26 Aufwertung über den Anschaffungswert im Doppelbesteuerungsrecht</b>	<b>297</b>
I. Übersicht	297
II. Einfluss von Aufwertung und Wiederabschreibung auf die Ermittlung der originären Teilergebnisse	297
1. Zuteilungsnormen	297
2. Bewertungsvorschriften für die Ermittlung der originären Teilergebnisse	298
2.1 Kohärenz zwischen materiellem Steuerrecht und Doppelbesteuerungsrecht	298
2.2 Bewertungsregeln für die objektmässigen originären Teilergebnisse	300
2.3 Bewertungsregeln für die quotenmässigen originären Teilergebnisse	301
2.31 Quotenmässig indirekte Methode und Schuldzinsenverlegung	301
2.32 Bewertung aufgewerteter Aktiven in den Betriebsstättebuchhaltungen	302
III. Auswirkung von Aufwertung und Wiederabschreibung auf die Quotenschlüssel	302
IV. Einfluss von Aufwertung und Wiederabschreibung auf die Ermittlung der derivativen Teilergebnisse	303
1. Angemessenheit des anteilmässigen steuerlichen Totalgewinns	303
2. Einfluss von Aufwertung und Wiederabschreibung auf die objektmässige Steuerauscheidung	304
2.1 Aufwertung und Wiederabschreibung in der objektmässig direkten Methode	304
2.2 Aufwertung von Handelsobjekten bei Liegenschaftenhändlern ohne Betriebsstätten	305
3. Einfluss von Aufwertung und Wiederabschreibung auf die objektmässige Steuerauscheidung mit Vorbehalt	305
4. Einfluss von Aufwertung und Wiederabschreibung auf die quotenmässig indirekte Methode	306

5.	<b>Einfluss von Aufwertung und Wiederabschreibung auf die quotenmässig direkte Steuerauscheidung</b>	306
5.1	Koordination von materiellem Recht und Doppelbesteuerungsrecht	306
5.2	Alternative 1 als Grundlage für die quotenmässig direkte Steuerauscheidung	308
5.21	Aufwertung	308
5.22	Wiederabschreibung	310
5.3	Alternative 2 als Grundlage für die quotenmässig direkte Steuerauscheidung	312
5.31	Aufwertung	312
5.32	Wiederabschreibung	315
5.4	Überprüfung der Angemessenheit der quotenmässig direkten Methode aus dem Gesamtzusammenhang	317
6.	Fazit	320
V.	<b>Ermittlung der anteilmässigen Steuerfaktoren und des anteilmässigen steuerbaren Totalgewinns</b>	320
1.	Selbständige und unselbständige Qualifikation des zeitlichen Aspekts der Wiederabschreibung	320
2.	Qualifikation der Wiederabschreibung bei der vorbehaltlos objektmässigen Steuerauscheidung	322
3.	Qualifikation der Wiederabschreibung bei der objektmässigen Steuerauscheidung mit Vorbehalt	323
3.1	Qualifikation der Wiederabschreibung	323
3.2	Verlustverlagerung und Rückbelastung von Liegenschaftsverlusten bei Aufwertungen und Wiederabschreibungen	323
4.	Qualifikation der Wiederabschreibung für die Verlustverrechnung aufgrund der quotenmässig indirekten Methode	324
5.	Qualifikation der Wiederabschreibung bei derivativen Teilergebnissen aufgrund der quotenmässig direkten Methode	325
6.	Einheitliche Qualifikation der Wiederabschreibung	326
VI.	<b>Zusammenfassung</b>	326
§ 27	<b>Steuerauscheidung der echten Sanierungserträge und ausserordentliche Verlustverrechnung</b>	328
I.	Bedeutung von Schlechterstellungsverbot und Totalgewinnprinzip für die Steuerauscheidung der echten Sanierungserträge	328
II.	Steuerauscheidung analog zur Rechtsprechung über die Verteilung der Agiogewinne	329
III.	Verlegung der Sanierungserträge nach Massgabe der früheren derivativen Teilverluste	330
1.	Lösungsansatz	330
1.1	Übersicht	330
1.2	Erster Schritt: ausserordentliche Verlustverrechnung beim Gesamtergebnis	331
1.3	Zweiter Schritt: Ermittlung der echten Teil-Sanierungserträge	332
1.4	Dritter Schritt: ausserordentliche Verlustverrechnung beim Teilergebnis	333
1.41	Feststellung der Differenzen für die ausserordentliche Verlustverrechnung	333
1.42	Ausgleich der Unterdeckung	334
1.43	Ausgleich der Überdeckung	335
1.5	Steuerauscheidung der echten Sanierungserträge für den Überschuss über die Gesamtverlustvorräte	336
2.	Steuerauscheidung der echten Sanierungserträge zwischen Sitz und Betriebsstätten	337
3.	Steuerauscheidung der Sanierungserträge zwischen Sitz und Spezialsteuerdomizil zum Ausgleich von Ausscheidungsverlusten	341
4.	Steuerauscheidung der echten Sanierungserträge nach Ausbleiben der Rückbelastung zwischen Sitz und Spezialsteuerdomizil	342
5.	Steuerauscheidung der echten Sanierungserträge nach Verlustverlagerung von ausländischen Betriebsstätteverlusten an den Sitz	343

## Inhaltsverzeichnis

6. Steuerauscheidung der echten Sanierungserträge nach der Wiederabschreibung aufgewerteter Aktiven	344
7. Berücksichtigung der Ergebnisse von Betriebsstättkantonen mit mehreren Steuerdomizilen	345
IV. Zusammenfassung	346
<b>§ 28 Zusammenfassung des 4. Kapitels</b>	<b>347</b>
<b>5. Kapitel und</b>	
<b>§ 29 Gesamtkonzept zur Verwirklichung des Schlechterstellungsverbots bei der Verlustverrechnung</b>	<b>348</b>
<b>4. Teil und</b>	
<b>§ 30 Schlussbetrachtung</b>	<b>351</b>
Sachregister	354