

BGE 140 II 248

Bundesgericht (BGE), 2014-03-28, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_140 II 248](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_140%20II%20248)

FR: ATF 140 II 248

IT: DTF 140 II 248

Regeste

Regeste Art. 127 Abs. 2 BV; Art. 6 Abs. 1 und 3 sowie Art. 7 Abs. 1 DBG; §§ 6-8 StG/SZ; periodenübergreifende Verrechnung von im Ausland erlittenen Verlusten. Die von den Steuerpflichtigen im Rahmen ihrer Beteiligungen an deutschen Gesellschaften 2006 unbestrittenermassen erlittenen und noch nicht verrechneten Verluste sind in der Schweiz bzw. im Kanton Schwyz bei der Veranlagung 2007 satzbestimmend zu berücksichtigen. Die Möglichkeit der Verlustverrechnung entspricht dabei der Rechtslage im interkantonalen Verhältnis und insbesondere auch dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (E. 3.5-3.7).

Erwägungen

E. 3.1

Grundsätzlich unterliegen in der Schweiz ansässige natürliche Personen für ihr gesamtes weltweites Einkommen und Vermögen unter Progressionsvorbehalt der schweizerischen Besteuerung (Art. 6 Abs. 1 und 7 Abs. 1 DBG [SR 642.11]). Dabei ist die Steuerpflicht bei persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt; sie erstreckt sich aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Ausland (Art. 6 Abs. 1 DBG). Die Abgrenzung der Steuerpflicht für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke erfolgt gemäss Art. 6 Abs. 3 DBG im Verhältnis zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Satz 1). Wenn ein schweizerisches Unternehmen Verluste aus einer ausländischen Betriebsstätte mit inländischen Gewinnen verrechnet hat, innert der folgenden sieben Jahre aber aus dieser Betriebsstätte Gewinne verzeichnet, so ist im Ausmass der im Betriebsstättestaat verrechenbaren Gewinne eine Revision der ursprünglichen Veranlagung vorzunehmen; die Verluste aus dieser Betriebsstätte werden in diesem Fall in der Schweiz nachträglich nur satzbestimmend berücksichtigt (Satz 2). In allen übrigen Fällen sind Auslandsverluste ausschliesslich satzbestimmend zu BGE 140 II 248 S. 251 berücksichtigen (Satz 3). Vorbehalten bleiben die in Doppelbesteuerungsabkommen enthaltenen Regelungen (Satz 4).

E. 3.2

Die Vorinstanz wie auch die Beschwerdeführer gehen davon aus, dass es sich bei den beiden Gesellschaften in Deutschland nicht um (ausländische) Betriebsstätten handelt. Auf diese Fragestellung ist daher nicht weiter einzugehen. Sodann ist festzuhalten, dass es sich bei den beiden in Deutschland domizilierten GmbH & Co. KG nicht um juristische Personen, sondern um Personengesellschaften handelt (BGE 136 V 258 E. 2.1 S. 260 mit Hinweisen). Ebenso besteht zwischen den Beteiligten Einigkeit darüber, dass dem Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete

der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-D; SR 0.672.913.62) im vorliegenden Fall keine Bedeutung zukommt (vgl. PETER LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. Aufl. 2005, S. 314).

E. 3.3

Die Vorinstanz hat sich hier - ausgehend von der oben erwähnten Verneinung einer (ausländischen) Betriebsstätte - grundsätzlich folgerichtig auf Art. 6 Abs. 3 Satz 3 DBG ("In allen übrigen Fällen") bezogen, da demnach von einem ausländischen Geschäftsbetrieb auszugehen ist. Die Beschwerdeführer machen sodann nicht die Übernahme der Auslandverluste für die Festlegung des steuerbaren Einkommens geltend. Streitgegenstand bildet nur die Frage, ob (und allenfalls in welchem Umfang) die von den Beschwerdeführern im Rahmen ihrer Beteiligungen an deutschen Gesellschaften im Jahr 2006 erlittenen Verluste in der Höhe von total Fr. 405'805.- in der Schweiz bzw. im Kanton Schwyz bei der Veranlagung 2007 satzbestimmend zu berücksichtigen sind.

E. 3.4

Die Vorinstanz hat dazu im angefochtenen Entscheid ausgeführt, dass eine vollumfängliche Berücksichtigung der geltend gemachten Verluste von Fr. 405'805.- nur schon deshalb nicht in Frage komme, weil die Kantone Graubünden und St. Gallen den Verlust beim steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen 2006 bzw. 2007 bereits berücksichtigt hätten. Diesen Beurteilungen käme für das vorliegende Verfahren jedoch keine präjudizierende Wirkung zu. Sodann hat die Vorinstanz ausgeführt, eine über das Jahr der Entstehung des betreffenden Auslandsverlustes hinausreichende, periodenübergreifende Berücksichtigung des Verlustes könnte in einem späteren BGE 140 II 248 S. 252 Jahr zu einem steuerlichen Doppelvorteil führen, wenn der Verlust sowohl in der Schweiz als auch im Ausland bei der Satzbestimmung in Abzug gebracht wird. Zudem würde auch das Periodizitätsprinzip durchbrochen, da grundsätzlich immer auf die Einkünfte eines Steuerjahres abzustellen sei. Schliesslich läge auch kein Verstoss gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vor.

E. 3.5

In Bezug auf die Beweislast ist sodann festzuhalten, dass der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen der Steuerbehörde, der Beweis für steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt; er hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BGE 121 II 257 E. 4c/aa S. 266 und 273 E. 3c/aa S. 284 mit Hinweisen). Ist etwa streitig, ob ein Auslandverlust entstanden ist und ob dieser in der Schweiz verrechnet werden kann oder nicht, so trägt hierfür somit der Steuerpflichtige die Beweislast. Im vorliegenden Fall sind die im Ausland erlittenen Verluste indes unbestritten und von der Vorinstanz verbindlich festgestellt.

E. 3.6

Der angefochtene Entscheid vermag bei näherer Betrachtung nicht zu überzeugen.

E. 3.6.1

So geht die Vorinstanz vorab schon nicht genügend auf den Umstand ein, dass der Kanton Graubünden 2006 die geltend gemachten Verluste zumindest teilweise satzbestimmend berücksichtigt hat. Zwar mag es zutreffen, dass diese Veranlagungen für den Kanton Schwyz nicht verbindlich sind und formell auch nicht Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens bilden. Dennoch hätte die Vorinstanz die (teilweise)

Berücksichtigung der Verluste im Kanton Graubünden in ihre Würdigung (mit)einbeziehen müssen. Aus der (teilweisen) Anrechnung des Verlustes durch den Kanton Graubünden folgt nämlich, dass in den Folgejahren bloss der noch nicht verrechnete Verlust vorgetragen werden kann (vgl. Urteil 2C_240/2011 vom 8. April 2011 E. 2, in: StR 66/2011 S. 679). Gemäss der Veranlagungsverfügung vom 26. Juni 2007 ging die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden für das Steuerjahr 2006 von einem Negativeinkommen von Fr. 321'797.- aus. Von den geltend gemachten Verlusten von insgesamt Fr. 405'805.- wurden damit Fr. 84'008.- bereits berücksichtigt; damit verbleiben - soweit ersichtlich - noch Fr. 321'797.- für weitere Verlustverrechnungen (ab Steuerjahr 2007). Nicht entscheidrelevant ist dagegen der Umstand, dass der Kanton St. Gallen - im ebenfalls hier zur Diskussion BGE 140 II 248 S. 253 stehenden Steuerjahr 2007 - die geltend gemachten Verluste teilweise berücksichtigt hat, da das satzbestimmende Einkommen pro Steuerjahr in allen beteiligten Kantonen gesamthaft und nicht anteilmässig festgelegt wird.

E. 3.6.2

Sodann kann der Vorinstanz nicht gefolgt werden, wenn sie ausführt, sowohl der Wortlaut wie die Systematik von Art. 6 Abs. 3 DBG wiesen darauf hin, dass ein bloss satzbestimmender Verlustüberhang nicht vorgetragen werden dürfe. Vielmehr verhält es sich so, dass die im DBG verankerte Verlustverrechnungsmöglichkeit grundsätzlich einen eingeschränkten Ausgleich von Gewinn- und Verlustschwankungen innerhalb der gesetzlich definierten Verlustverrechnungsperiode erlaubt. Damit wird das Prinzip der Periodizität insofern gelockert, als Verluste vorgetragen und mit Einkünften der nachfolgenden Berechnungsperioden verrechnet werden können (REICH/ZÜGER, in: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, 2. Aufl. 2008, N. 2 zu Art. 31 DBG). Art. 6 Abs. 3 DBG anerkennt nun explizit die satzbestimmende Verlustverrechnung grundsätzlich auch im Verhältnis zum Ausland, ohne jedoch die Verlustverrechnung auf eine einzige Steuerperiode zu beschränken. Damit gilt im internationalen Verhältnis nichts anders als auch im interkantonalen Verhältnis gelten würde; demnach können gemäss Art. 211 DGB grundsätzlich Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen (bzw. satzbestimmend berücksichtigt) werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens (bzw. der Satzbestimmung) dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten.

E. 3.6.3

Vorliegend machen die Beschwerdeführer im Jahre 2006 in Deutschland entstandene Verluste geltend und wollen diese in der Veranlagung 2007 satzbestimmend berücksichtigt haben. Zwar können Verluste wie erwähnt nicht beliebig vorgetragen werden, sondern nur insoweit, als sie noch nicht mit Einkommen verrechnet werden konnten. Hier steht fest, dass der Kanton Graubünden im Vorjahr die Verluste bereits (teilweise) berücksichtigt hat. Wie vorstehend ausgeführt, haben die Beschwerdeführer auch im Kanton Schwyz grundsätzlich Anspruch darauf, die Verluste, die noch nicht berücksichtigt werden konnten, in der Steuerperiode 2007 satzbestimmend zur Verrechnung zu bringen. Die Möglichkeit der Verlustverrechnung entspricht dabei der Rechtslage im interkantonalen Verhältnis und insbesondere auch dem Prinzip der Besteuerung nach der BGE 140 II 248 S. 254 wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV), wonach die Steuerpflichtigen entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit an die Steuerlasten beizutragen haben (BGE 137 I 145 E. 2.1 S. 147; BGE 133 I 206 E. 6.1 S. 215 f.; je mit Hinweisen). Zwar gibt es

vereinzelte Lehrmeinungen (AGNER/JUNG/STEINMANN, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, 1995, N. 31 f. zu Art. 52 DBG ; JEAN-BLAISE PASCHOUD, in: Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, N. 37 zu Art. 6 DBG), die ausführen, ein bloss satzbestimmender Verlustüberhang dürfe bei natürlichen wie juristischen Personen nicht vorgetragen werden; diese beiden Fundstellen enthalten aber weder eine nähere Begründung noch Präjudizien, weshalb ihnen keine entscheidende Bedeutung zukommen kann. Andere Autoren äussern sich soweit ersichtlich nicht zur vorliegenden Problematik (vgl. etwa PETER LOCHER, in: Kommentar zum DBG, 2001, N. 42 ff. zu Art. 6 DBG ; ATHANAS/GIGLIO, in: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, 2. Aufl. 2008, N. 43 zu Art. 6 DBG). Die von der Vorinstanz zitierten Bestimmungen (Art. 67 und 211 DBG) sehen eine periodenübergreifende Verlustverrechnung denn auch explizit vor; die satzbestimmende Berücksichtigung entspricht somit dem gesetzlichen Konzept. Sodann bestehen - abgesehen von der Begrenzung auf sieben Jahre - keine weiteren gesetzlichen Schranken für die Geltendmachung des Verlustvortrages im internationalen Verhältnis.

E. 3.6.4

Entgegen der Auffassung der Vorinstanz ergibt sich daraus auch kein steuerlicher Doppelvorteil für die Beschwerdeführer, wenn der Verlust sowohl in der Schweiz als auch im Ausland bei der Satzbestimmung in Abzug gebracht werden kann. Vielmehr entspricht es dem Prinzip des satzbestimmenden Einkommens, dass dieses auf alle steuerbaren Teileinkommen zur Anwendung kommt, womit auch Verluste im Ausland zu berücksichtigen sind. Sollte die Vorinstanz der Auffassung sein, bei allfälliger späterer Verlustverrechnung im Rahmen der Berechnung des steuerbaren Einkommens im Ausland werde für die Berechnung des satzbestimmenden Einkommens der Verlust mehrfach berücksichtigt, ist ihr entgegenzuhalten, dass für die Berechnung des satzbestimmenden Einkommens stets das ausländische Einkommen vor vorgenommener Verlustverrechnung massgebend ist (vgl. die Beispiele bei ATHANAS/GIGLIO, a.a.O., N. 70 und 76 zu Art. 6 DBG , die sich auf Betriebstätten beziehen, denen das gleiche Prinzip zugrunde liegt). BGE 140 II 248 S. 255

E. 3.6.5

Damit führt die Auslegung von Art. 6 Abs. 3 Satz 3 DBG , wonach Auslandverluste satzbestimmend zu berücksichtigen sind, unter besonderer Berücksichtigung des Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zum Schluss, dass die Verlustvortragsmöglichkeit über die Steuerperiode hinaus auch im Bereich der Festlegung des satzbestimmenden Einkommens zu bejahen ist.

E. 3.7

Der angefochtene Entscheid verletzt somit Bundesrecht. Die in Deutschland 2006 erlittenen Verluste sind als solche unbestritten und in der Steuerperiode 2007 grundsätzlich satzbestimmend zu berücksichtigen. Die definitive Festlegung des steuerbaren Einkommens kann hier nicht vom Bundesgericht vorgenommen werden. Vielmehr wird die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz noch im Einzelnen zu prüfen haben, wie hoch der verbleibende Verlust (nachdem er bereits teilweise im Vorjahr berücksichtigt worden ist) ausfällt.

E. 3.8

Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer ist damit begründet und gutzuheissen. Das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz vom 19. Dezember 2012 ist aufzuheben und die Sache zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz und zur Neuregelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen im kantonalen Verfahren an das Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz zurückzuweisen.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.