

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2006.00022 vom 28. Juni 2006

ZH Verwaltungsgericht, 2006-06-28, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2006.00022](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2006.00022)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2006.00022 du 28 juin 2006

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2006.00022 del 28 giugno 2006

## Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2003 | Voraussetzungen der Berücksichtigung von Verlustüberschüssen Eine nicht auf Fr. 0.-- lautende Einschätzung schliesst jede spätere Berücksichtigung von Verlustüberschüssen auch dann aus, wenn die nicht auf 0 lautende Veranlagung nicht nach pflichtgemäßem Ermessen, sondern ordentlich vorgenommen worden ist; Bestätigung der Rechtsprechung (RB 1994 Nr. 41) und Verwerfung der Auffassung der Rekurskommission, welche bei ordentlichen Einschätzungen Verlustvorträge immerhin in demjenigen Umfang zulassen wollte, welcher in einer früheren Taxation nicht zur Verrechnung hätte gebracht werden können. Gutheissung der Beschwerde des kantonalen Steueramts, Aufhebung des Rückweisungsentscheids der Rekurskommission und Veranlagung des Pflichtigen.

## Erwägungen

### E. 2

Verluste aus den sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren können nach § 29 Abs. 1 StG abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten. Eine entsprechende Bestimmung enthält § 70 Abs. 1 StG für juristische Personen.

### E. 2.1

Wie das Verwaltungsgericht in seinem Präjudiz vom 17. Mai 1994 (RB 1994 Nr. 41 [Leitsatz] = StE 1995 B 72.19 Nr. 5) zum früheren, im Wesentlichen (abgesehen von der kürzeren Verrechnungsperiode) gleichen Recht (vgl. § 27 und § 46 lit. g des Steuergesetzes vom 8. Juli 1951 [aStG]) erkannt hat, sind Verluste aus früheren Steuerperioden nicht abzugsfähig, wenn die Einschätzung der vorangehenden Steuerperiode nicht auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 0, sondern auf ein positives Einkommen gelautet hat, und zwar unabhängig davon, ob die Einschätzung ordentlich oder nach pflichtgemäßem Ermessen getroffen wurde. Das Gericht hat diesen Schluss zur Hauptsache damit begründet, dass es nicht im Belieben des Steuerpflichtigen stehe, den in einem Vorjahr erlittenen Verlust, auch wenn dies im Hinblick auf erzieltetes Einkommen möglich wäre, zunächst nicht geltend zu machen, sondern den Abzug erst in der nächsten oder übernächsten Steuerperiode unter dem Titel des Verlusts aus einem Vorjahr zu verlangen. Vielmehr beanspruche der Grundsatz der Einjährigkeit der Bemessungsperiode den Vorrang gegenüber der Verlustverrechnung im Folgejahr, welche lediglich eine im Interesse der Steuergerechtigkeit hilfsweise vorgesehene Kompensationsmöglichkeit darstelle. Hätte der Steuerpflichtige objektiv betrachtet den geschäftlichen Verlust in früheren Steuerjahren zur Verrechnung bringen können, so sei eine spätere Verlustverrechnung ausgeschlossen, und

zwar unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige die Verrechnung des Verlusts in der Erwartung, dadurch Steuern zu sparen, oder aus anderen Gründen, aufgeschoben habe. Unterbleibe die Anrechnung eines Verlusts bei der ersten sich bietenden Gelegenheit, das heisst in der frühest möglichen Steuerperiode, so verwirke der Steuerpflichtige insoweit den Anspruch auf Verlustverrechnung, als der Geschäftsverlust von Einkünften aus anderen Einkommensquellen bzw. Bemessungsjahren hätte abgezogen werden können. Vortragbar sei nur danach verbliebene Verlustsaldo.

### **E. 2.2**

Das Bundesgericht hat für die direkte Bundessteuer mit Blick auf die gleich gefassten Vorschriften von Art. 67 Abs. 1 und Art. 31 Abs. 1 bzw. Art. 211 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) wiederholt entschieden, dass für den Fall, dass eine juristische Person in einer Steuerperiode zu einem Reingewinn veranlagt werde und sie diese Veranlagung nicht anfechte, Verluste aus dem massgeblichen Geschäftsjahr bzw. die Verlustüberträge aus früheren Geschäftsjahren in den nachfolgenden Steuerperioden nicht mehr zum Abzug gebracht werden könnten (Urteile vom 11. März 2003 [2A.587/2002], StR 2003 365 ff., und 30. Oktober 2002 [2A.55/2002], StR 2004 193 ff.). Da die Verlustverrechnung nicht aufgeschoben werden dürfe, rechtfertige der Verzicht auf die Ergreifung eines Rechtsmittels gegen eine derartige Veranlagung die Annahme, dass keine verrechenbare Verluste (mehr) vorlägen. Insofern liege über das Bestehen von Verlusten bzw. über deren vollständige Kompensation mit Gewinnen bis und mit Abschluss des zuletzt steuerlich erfassten Geschäftsjahres ein rechtskräftiger Entscheid vor, auf welchen nicht mehr zurückgekommen werden könne, es sei denn, die Voraussetzungen einer Revision seien erfüllt. Hingegen lasse eine Veranlagung zu einem Reingewinn von Fr. 0.- die Möglichkeit der Verlustverrechnung nicht untergehen (vgl. Urteil vom 9. Mai 2001 [2A.192/2000], RDAF 2001 II 261 ff.). Unerheblich für die Zulässigkeit der Verlustverrechnung sei, ob eine juristische Person in der vorangegangenen Steuerperiode ordentlich oder nach Ermessen veranlagt worden sei. Erwachse eine Ermessensveranlagung, welche einen Reingewinn festsetze, in Rechtskraft, stehe verbindlich fest, dass im entsprechenden Geschäftsjahr kein auf eine spätere Steuerperiode übertragbarer Verlust entstanden sei (Urteile vom 25. April 2002 [2A.32/2002] und 30. Oktober 2002 [2A.55/2002]). Dies gelte nicht nur für Verluste im für die Steuerperiode, für welche eine Ermessensveranlagung vorzunehmen war, massgeblichen Geschäftsjahr, sondern auch für Verluste aus weiter zurückliegenden Geschäftsjahren. Die Steuerbehörde habe die Ermessensveranlagung nach pflichtgemässen Ermessen vorzunehmen (Art. 130 Abs. 2 DBG). Da sämtliche Verluste stets mit dem nächstmöglichen Gewinn zu verrechnen seien, müssten dabei auch allfällige Verlustüberschüsse aus Vorjahren von Amtes wegen (nötigenfalls geschätzt und) berücksichtigt werden. Resultiere bei der Ermessensveranlagung ein Gewinn als Saldo, gälten mithin sämtliche Vorjahresverluste im Rahmen der zeitlich befristeten Verlustverrechnung als verrechnet; die ordentliche zeitlich befristete Verlustverrechnung gemäss Art. 67 Abs. 1 DBG werde durch eine (rechtskräftige) Ermessenstaxation unterbunden, es sei denn, es werde ein Reingewinn von Fr. 0.- veranlagt.

### **E. 2.3**

Die Vorschriften von § 29 Abs. 1 und § 70 Abs. 1 StG über die Verlustverrechnung bei Selbständigerwerbenden und juristische Personen entsprechen praktisch wörtlich Art. 67 Abs. 1 und Art. 25 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die

Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), welche ihrerseits mit Art. 67 Abs. 1 und Art. 31 Abs. 1 bzw. Art. 211 DBG übereinstimmen. Insofern ist von einer kanton narechtlichen Regelung auszugehen, die dem Bundesrecht ange glichen ist und der Steuerharmonisierung nicht widerspricht (vgl. BGr, 26. Oktober 2004, 2A.224/2004, E. 7.2). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist im Interesse der vertikalen Steuerharmonisierung geboten, derartige Bestimmungen gleich zu interpretieren . Denn die ses Gebot verlange, dass die Rechtsfragen im kantonalen und eidge nössischen Recht gleich beurteilt würden. Eine andere Auslegung würde auch den Zweck vereiteln, die Rechtsanwendung zu verein fachen, was mit dem Erlass des Steuerharmonisierungsgesetzes unter anderem verfolgt wird (vgl. BGE 130 II 202 E. 3.2, 65 E. 5.2 ; vgl. auch BGE 128 II 66 E. 4b, 56 E. 6a S. 64; RDAF 2004 II 76, 2P.170/2003, E. 6). Im Übrigen lässt der Wortlaut von Art. 67 Abs. 1 und Art. 25 Abs. 2 StHG keinen Freiraum offen, den die Kantone in verschiedener Weise ausgestalten könnten (in diesem Sinn auch Peter Brülisauer/Stephan Kuhn, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. A., Basel etc. 2002, Art. 25 N. 45) . Sind demnach die für das kantonale Recht verbindlichen Vorschriften von Art. 67 Abs. 1 und Art. 25 Abs. 2 StHG im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 67 Abs. 1 und Art. 79 Abs. 1 DBG auszulegen (vgl. vorn E. 2.2), welche ihrerseits der verwaltungsgerichtlichen Auslegung von § 29 Abs. 1 und § 70 Abs. 1 StG (vgl. vorn Erwägung 2.3) sowie der herrschenden Lehre (vgl. Brülisauer/Kuhn, Art. 67 DBG N. 9; Markus Reich/Marina Züger, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2, Basel etc. 2000, Art. 31 N. 15 f.; ferner Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil 2001, Art. 31 N. 8, sowie II. Teil, Therwil 2004, Art. 67 N. 10) entspricht, besteht kein Anlass, hiervon im Sinn der gegenteiligen vorinstanzlichen Auffassung abzuweichen.

#### **E. 2.4**

Im Übrigen ist die von der Vorinstanz getroffene Unterscheidung danach, ob die rechtskräftige Einschätzung "ordentlich" oder nach pflichtgemäßem Ermessen (§ 139 Abs. 2 StG, Art. 46 Abs. 3 StHG, Art. 130 Abs. 2 DBG) getroffen wurde, sachlich unbegründet. Zum einen liegt, wie das Verwaltungsgericht schon im erwähnten Präjudiz vom 17. Mai 1994 (RB 1994 Nr. 41 [Leitsatz] = StE 1995 B 72.19 Nr. 5) festgehalten hatte, das Wesen der Ermessenseinschätzung lediglich darin, eine besondere, nämlich auf Wahrscheinlichkeitsschlüssen beruhende Methode der Sachverhaltsfeststellung bzw. Beweiswürdigung zu sein. Zum anderen können nach ständiger Rechtsprechung Veranlagungsentscheide nur mit Bezug auf die Festsetzung der Steuerfaktoren (vgl. § 139 Abs. 1 StG), bei natürlichen Personen also des steuerbaren Einkommens und Vermögens, im Dispositiv des Entscheids rechtskräftig werden. Demgegenüber nehmen die Motive eines Entscheids nicht an der Rechtskraft teil (vgl. RB 2001 Nr. 106, 1996 Nr. 44 je mit Verweisungen; vgl. auch BGr, 9. Mai 2001 [2A.192/2000], RDAF 2001 II 261 ff. E. 1 b/bb). In materielle Rechtskraft erwachsen kann somit bloss die Festlegung der aus dem konkreten Steuerrechtsverhältnis fliessenden Steuerfaktoren bzw. der Steuerforderung, nicht hingegen die diesem Rechtsverhältnis zu Grunde liegende Tatsachen oder Rechtslage. Bei periodisch zu erhebenden Steuern wird das Steuerrechtsverhältnis zeitlich begrenzt durch die einzelnen Steuerperioden. Im Rahmen der Beurteilung der Einschätzung einer anderen Steuerperiode kann daher sowohl die tatsächliche als auch die rechtliche Ausgangslage vollumfänglich überprüft und, sofern erforderlich, abweichend gewürdigt werden (vgl. BGE 121 II 273 E. 1a = StE 1997 B 93.4 Nr. 3; BGr, 17. Juli 1996, StE 1997

B 93.4 Nr. 4 mit Hinweisen; BGr, 4. Oktober 1967, ASA 37 [1968/69] S. 71). Daraus folgt, dass sich die Rechtskraft einer Einschätzung nicht auch auf die ihr zu Grunde liegende Handels- und Steuerbilanz erstreckt (RB 2002 Nr. 109, E. 2c = StE 2003 B 72.11 Nr. 10). Insoweit macht es daher entgegen der Meinung der Rekurskommission keinen Unterschied, welche Art von Sachverhaltsermittlung einer Einschätzung des steuerbaren Einkommens zugrunde liegt. Entscheidend ist lediglich der Umstand, ob das steuerbare Einkommen auf Fr. 0 festgelegt wird oder nicht. Wird ein (positives) Einkommen festgesetzt, begründet dies die für künftige Einschätzungen eine nicht widerlegbare Vermutung, alle verrechenbaren Verluste seien bereits berücksichtigt worden. Denn anders lässt sich im Licht der Grundsätze der Periodizität und der ungesäumten Verlustverrechnung ein positiver Einkommenssaldo nicht erklären.

### **E. 2.5**

Der Pflichtige ist für die Steuerperiode 2002 rechtskräftig mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0 eingeschätzt worden. Nach dem Gesagten verbietet sich angesichts des positiven steuerbaren Einkommens die geltend gemachte Anrechnung von Verlusten dieser und früherer Steuerperioden von Fr. 126'950.- in der streitbetroffenen Steuerperiode 2003. Demzufolge hat die Rekurskommission dadurch, dass sie die Sache zur Untersuchung des nicht zulässigen Verlustvortrags an das kantonale Steueramt zurückgewiesen hat, rechtsverletzend entschieden, da der Einspracheentscheid insoweit nicht an einem Verfahrensmangel leidet. Dies führt zur Gutheissung der Beschwerde. Der Pflichtige ist infolgedessen für die Steuerperiode 2003 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0 einzuschätzen.

### **E. 3**

Die Kosten des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens sind dem unterliegenden Beschwerdegegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG), dem für das Beschwerdeverfahren auch die verlangte Parteientschädigung nicht zusteht (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 StG). Demgemäss entscheidet die Kammer :

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