

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2012.00105 vom 4. Januar 2012

ZH Verwaltungsgericht, 2012-01-04, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2012.00105

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2012.00105 du 4 janvier 2012

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2012.00105 del 4 gennaio 2012

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 01.01.-31.12.2005, 01.01.-31.12.2006 und 01.01.-31.12.2007 | Verlustverrechnung / Periodizitätsprinzip vs. Totalgewinnprinzip Das Verwaltungsgericht hat der Pflichtigen für die vorhergehende Steuerperiode die Verlustvorträge mit rechtskräftigem Urteil verweigert. Aufgrund des später für dieselbe Steuerperiode in der gleichen Sache für die direkte Bundessteuer ergangenen Bundesgerichtsurteils steht demgegenüber nunmehr fest, dass die Pflichtige die Verlustverrechnung auch für die Staats- und Gemeindesteuern der fraglichen Periode hätte durchsetzen können. Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung ist ein Verlustvortrag stets mit dem nächstmöglichen Gewinn zu verrechnen (E. 3.1). Eine Verletzung dieses Grundsatzes muss zumindest zur Folge haben, dass sich der verrechenbare Verlustvortrag um den steuerbaren Reingewinn vermindert, der mit dem Verlust hätte verrechnet werden können. Demnach gelten Verluste, die hätten verrechnet werden können, aber nicht verrechnet wurden, als verrechnet (E. 3.2). Nach der bisherigen Praxis des Verwaltungsgerichts entfällt die Möglichkeit der künftigen Verlustverrechnung generell im Falle einer nicht auf Fr. 0.- lautenden Einschätzung - unabhängig ob es sich um eine ordentliche oder eine Einschätzung nach Ermessen gehandelt hatte (E. 3.3). In Anbetracht der neueren Rechtsprechung zum Verhältnis zwischen Totalgewinnprinzip und Periodizitätsprinzip kann am generellen Vorrang des Letzteren bei der Verlustverrechnung insoweit nicht festgehalten werden, als dies zur unwiderlegbaren Vermutung führt, nach einer positiven Einschätzung seien alle Vorjahresverluste verrechnet. Ein Verstoß gegen den Grundsatz der ungesäumten Verlustverrechnung soll dem Steuerpflichtigen zwar keinen Vorteil verschaffen, ihn aber - soweit er nicht missbräuchlich oder pflichtwidrig gehandelt hat - nicht schlechter stellen, als wenn er sich an die Regeln gehalten hätte. Dem Steuerpflichtigen muss demnach bei einer Einschätzung im ordentlichen Verfahren grundsätzlich die Möglichkeit offenstehen, die Vermutung zu entkräften und allfällige noch nicht verrechnete Verlustvorträge rechtsgenügend geltend zu machen und nachzuweisen. Ob dies bei Ermessenseinschätzungen auch gilt, kann hier offen bleiben, weil es sich um eine vorgenommene Einschätzung handelt (E. 3.6). Der Verzicht auf einen Weiterzug des Urteils des Verwaltungsgerichts stellt vorliegend kein pflichtwidriges oder missbräuchliches Verhalten dar. Somit ist der Antrag insoweit gutzuheissen, als er die Festsetzung der steuerbaren Reingewinne für die streitbetroffenen Steuerperioden mit Fr. 0.- verlangt. Gutheissung, soweit darauf eingetreten wird.

Erwägungen

E. 2.1

Der Streit dreht sich um die Frage, ob die Pflichtige die Verluste der im Jahre 2004 mittels Fusion übernommenen C AG in den Steuerperioden 2005 bis 2007 noch verrechnen kann. Im vorliegenden Verfahren geht es darum, die massgebenden Steuerfaktoren zu bestimmen. Der Rechtskraft fähig ist nur das Dispositiv einer Einschätzung, nicht aber deren Motive (RB 1960 Nr. 33). Insofern die Pflichtige über die Gewinneinschätzung mit Null hinaus die Feststellung eines verrechenbaren Verlustvortrags beantragt, kann auf die Beschwerde nicht eingetreten werden.

E. 2.2

Gemäss § 63 StG unterliegt der Reingewinn einer juristischen Person der Gewinnsteuer. Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren können gemäss § 70 Abs. 1 StG vom Reingewinn der Steuerperiode abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten. Dadurch wird das in § 83 Abs. 1 StG verankerte Periodizitätsprinzip zugunsten des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999) und dem daraus abgeleiteten Totalgewinnprinzip durchbrochen (VGr 29. Juni 2011, SB.2010.00179). Wie das Rekursgericht zutreffend dargelegt hat – worauf verwiesen werden kann –, gelten die Regeln über die Verlustverrechnung grundsätzlich auch für Verluste einer infolge (gewinn-)steuerneutraler Fusion übernommenen Kapitalgesellschaft.

E. 2.3

Das Verwaltungsgericht hatte der Pflichtigen allerdings für die Steuerperiode vom 1.1.–31.12.2004 die Verrechnung der von der C AG übernommenen Verlustvorträge mit rechtskräftigem Urteil vom 18. November 2009 (SB.2008.00119) verweigert. Aufgrund des später für dieselbe Steuerperiode in der gleichen Sache für die direkte Bundessteuer ergangenen Bundesgerichtsurteils vom 4. Januar 2012 (2C_351/2011) steht demgegenüber nunmehr fest, dass die Pflichtige die Verlustverrechnung auch für die Staats- und Gemeindesteuern vom 1.1.–31.12.2004 hätte durchsetzen können, wenn sie das verwaltungsgerichtliche Urteil angefochten hätte. Aus den Akten ergibt sich, dass in diesem Fall der ab Steuerperiode 2005 noch verbleibende verrechenbare Verlust Fr. ... betragen hätte.

E. 2.4

Das Rekursgericht verweigerte die Verlustverrechnung für die streitbetroffenen Folgeperioden unter Berufung auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts, wonach die Verrechnungsmöglichkeit in künftigen Steuerperioden generell ausgeschlossen sei, wenn eine rechtskräftige Einkommenseinschätzung nicht auf Fr. ... laute. Die Pflichtige macht demgegenüber im Wesentlichen geltend, der vollumfängliche Verlust der Verlustverrechnungsmöglichkeit verstosse gegen Bundesrecht. Sie räumt indessen antragsgemäss ein, dass sich der Verlustvortrag um den Betrag des für die Steuerperiode 1.1.–31.12.2004 rechtskräftig festgesetzten Reingewinns vermindert, auch wenn für diese Periode tatsächlich keine Verrechnung stattgefunden hatte.

E. 3.1

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung steht es nicht im Belieben des Steuerpflichtigen, wann er einen verrechenbaren Verlustvortrag vom Reingewinn in Abzug bringt: ein Verlustvortrag ist stets mit dem nächstmöglichen Gewinn zu verrechnen (Peter Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Basel 2004, Art. 67 N 10; Frank Lampert, Die

Verlustverrechnung von juristischen Personen im Schweizer Steuerrecht, Basel 2000, S. 52; Robert Danon in: Danielle Yersin/Yves Noël (Hrsg.), Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, Basel 2008, Art. 67 N 9; Peter Brülisauer/Andreas Helbing in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2. Aufl., Basel 2008, Art. 67 N 9; Stephan Kuhn/Peter Brülisauer, Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. Aufl., Art. 25 N 32; Michael Felber, Der Verlustabzug im schweizerischen Beteiligungskonzern, Diss. Bern 2012, S. 61; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, § 70 N. 8).

E. 3.2

Dieser in Lehre und Rechtsprechung unbestrittene Grundsatz der Verrechnung mit dem nächstmöglichen Gewinn – auch als ungesäumte Verlustverrechnung bezeichnet – sagt indessen noch nichts über die Rechtsfolgen einer Missachtung aus. Soll er nicht bedeutungslos sein, muss seine Verletzung zumindest zur Folge haben, dass sich der verrechenbare Verlustvortrag um den steuerbaren Reingewinn vermindert, der mit dem Verlust hätte verrechnet werden können. Damit könnte der Steuerpflichtige aus seiner Disposition keinen Vorteil erzielen und wäre er gleichgestellt, wie wenn er die Verlustverrechnung ungesäumt vorgenommen hätte. Dieses Ergebnis steht auch im Einklang mit dem Gesetzeswortlaut "soweit sie [die Verluste] bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten", was lediglich voraussetzt, dass noch keine Möglichkeit zur Verrechnung bestanden hatte. Demnach gelten Verluste, die hätten verrechnet werden können, aber nicht verrechnet wurden, als verrechnet (RB 1982 Nr. 69; BGr 11. März 2003, 2A.587/2002, E. 1.1. = StR 58 S. 366).

E. 3.3

Indem nach der Praxis des Verwaltungsgerichts im Fall einer nicht auf Fr. ... lautenden Einschätzung die Möglichkeit der künftigen Verlustverrechnung generell – unabhängig davon, ob es sich dabei um eine ordentliche oder eine Einschätzung nach Ermessen gehandelt hatte – vollumfänglich entfällt, wird über die minimal zu erwartenden Rechtsfolgen hinausgegangen. Das Verwaltungsgericht begründete dies in seinem – zum alten Recht ergangenen – Präjudiz vom 17. Mai 1994 (SB 1993.0023), RB 1994 Nr. 41 [Leitsatz] = StE 1995 B 72.19 Nr. 5) zur Hauptsache damit, 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 einer späteren 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. Werde ein positives Einkommen festgesetzt, begründe dies für die künftigen Einschätzungen eine nicht widerlegbare Vermutung, alle verrechenbaren Verluste seien bereits berücksichtigt worden, weil sich anders im Licht der Grundsätze der Periodizität und der ungesäumten Verlustverrechnung ein positiver Einkommenssaldo nicht erklären lasse.

E. 3.4

Dass als Folge einer positiven Gewinnfestsetzung die Möglichkeit der Verlustverrechnung generell untergeht, wird von verschiedenen Autoren kritisiert, insbesondere für den Fall einer im ordentlichen Verfahren ergangenen Einschätzung. Im Gegensatz zu einer Ermessenseinschätzung, in welcher den noch bestehenden verrechenbaren Verlustvorträgen von Amtes wegen Rechnung getragen werden müsse und der Pflichtige bei unterlassener Anfechtung das Ergebnis akzeptiere, könne bei einer im ordentlichen Verfahren ergangenen Einschätzung exakt ermittelt werden, ob – und wenn ja wieviel – Verlustüberschüsse tatsächlich verrechnet worden seien (Markus Reich/Robert Waldburger, Rechtsprechung im Jahr 2006 (1. Teil), FStR 2007, S. 238; Felix Schalcher, Die Sanierung von Kapitalgesellschaften im schweizerischen Steuerrecht, Bern 2008, S. 91 f.). Aus dem Grundsatz, dass eine Veranlagung nur hinsichtlich der betroffenen Steuerperiode in Rechtskraft erwächst und im darauffolgenden Steuerjahr jede Frage neu beurteilt werden kann, wird von Kritikern abgeleitet, dass der Steuerpflichtige ohne präjudizielle Wirkung in einem Jahr – um den Preis der entsprechenden Kürzung des Verlustvortrags um den Reingewinn des entsprechenden Jahres – auf die Geltendmachung der Verlustverrechnung verzichten kann (Reich/Waldburger, S. 238; Rolf Benz, Ordentliche Verlustverrechnung bei selbständig Erwerbenden nach Art. 211 – Geklärte und ungeklärte Auslegungsfragen, in: zsis) – Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht, 2010, Monatsflash Nr. 7; Schalcher, a. a. O. S. 91 f.; Lampert, a. a. O. S. 154). Die Kritik richtet sich nicht grundsätzlich dagegen, dass aus einer positiven Einschätzung vermutungsweise geschlossen wird, es bestünden keine verrechenbaren Verlustvorträge mehr, sondern gegen die Einstufung der Vermutung als unwiderlegbar (*praesumptio iuris et de iure*).

E. 3.5

Es trifft wohl zu, dass der Grundsatz der ungesäumten Verlustverrechnung für sich allein nicht zwingend zum vollumfänglichen Verlust der Verrechnungsmöglichkeit führen muss, wenn der nachgewiesene Verlustvortrag den Betrag der positiven Gewinnfestsetzung übersteigt. Diese weitergehende Rechtsfolge wurde vom Verwaltungsgericht aus dem Grundsatz der Periodizität in Verbindung mit der ungesäumten Verlustverrechnung abgeleitet. Die in der früheren bundesgerichtlichen Rechtsprechung vorrangige Bedeutung des Periodizitätsprinzips im Vergleich zum – aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit abgeleiteten – Totalgewinnprinzip wird in der jüngeren Rechtsprechung differenzierter betrachtet. Das Totalgewinnprinzip wird etwa auch als materielles und ethisch wertendes übergeordnetes Prinzip mit fundamentalem Charakter bezeichnet, wogegen das Periodizitätsprinzip der Vereinfachung und Praktikabilität diene und als technisch-budgetäres Prinzip das Ziel verfolge, den in einer staatlichen Haushaltperiode gegebenen Finanzbedarf zu sichern (Peter Brülisauer/Flurin Poltera, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2. Aufl., Basel 2008, Art. 58 N 44; Pascal Taddei, Die gewinnsteuerneutrale Buchwertübertragung von Vermögenswerten auf Tochtergesellschaften, Diss. Zürich 2012, S. 85 m. w. H.). Mit solchen – hier nicht weiter zu beurteilenden – Überlegungen lässt sich keine generelle Rangordnung der Prinzipien, wohl aber eine Abwägung im Einzelfall begründen, sofern ein entsprechender Auslegungsspielraum besteht. So hat das Bundesgericht im Zusammenhang mit der Nachholung von Abschreibungen dem Totalgewinnprinzip unter bestimmten Voraussetzungen den Vorrang gegenüber dem Periodizitätsprinzip eingeräumt (BGE 137 II 353). Dieser Vorrang ist nicht systematischer Natur, sondern bedarf der Abwägung im Einzelfall. Er darf zum Beispiel nicht dazu führen, dass eine steuerpflichtige Unternehmung nach freiem Belieben die Ergebnisse von

Geschäftsperioden untereinander ausgleicht (BGr 9. August 2011, 2C_429/2010). Missbräuchliches Verhalten oder Pflichtverletzungen schliessen die Berufung des Steuerpflichtigen auf den Vorrang des Totalgewinnprinzips von vornherein aus. Auch das Verwaltungsgericht hat in seiner neueren Rechtsprechung – sofern ein Auslegungsspielraum besteht – eine Abwägung vorgenommen und in einigen Fällen das Totalgewinnprinzip höher bewertet als das Periodizitätsprinzip (RB 2005 Nr. 84, E. 1.2; RB 2003 Nr. 89 E. 2.2). Dabei wird stets vorausgesetzt, dass dem Steuerpflichtigen kein missbräuchliches Verhalten vorzuwerfen ist.

E. 3.6

Die gesetzliche Regelung über die Verrechnung von Vorjahresverlusten statuiert einerseits einen Einbruch ins Periodizitätsprinzip und orientiert sich andererseits selber wiederum an den Steuerperioden. So bemisst sich der verrechenbare Verlustvortrag nach der Summe der sieben vorangegangenen Geschäftsjahre (Steuerperioden), und weiter entfällt nach Ablauf dieser Frist die Verrechnungsmöglichkeit jeweils (nur) für die betroffene älteste Geschäftsperiode. In Rechtskraft erwachsen bei einer Einschätzung nur die Steuerfaktoren, während die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, auf denen eine rechtskräftige Veranlagung beruht, in einer späteren Periode anders beurteilt werden können (RB 2002 Nr. 109; RB 1995 Nr. 42; RB 1960 Nr. 33; BGE 88 I 244 E. 2). Daraus wird abgeleitet, dass der Verlustvortrag dann geprüft werden kann und muss, wenn er zum Abzug geltend gemacht wird (RB 1960 Nr. 33). In Anbetracht der neueren Rechtsprechung kann am generellen Vorrang des Periodizitätsprinzips bei der Verlustverrechnung insoweit nicht festgehalten werden, als dies zur unwiderlegbaren Vermutung führt, nach einer positiven Einschätzung seien alle Vorjahresverluste verrechnet. Die gesetzliche Verlustverrechnungsregelung hat den Zweck, das Periodizitätsprinzip einzuschränken, um in einem zeitlich beschränkten Umfang dem Totalgewinnprinzip zum Durchbruch zu verhelfen. Dieser Zweck wird bei Geltung einer unwiderlegbaren Rechtsvermutung in den betroffenen Fällen vereitelt. Nach einer Abwägung im Lichte des Totalgewinnprinzips soll ein Verstoß gegen den Grundsatz der ungesäumten Verlustverrechnung dem Steuerpflichtigen zwar keinen Vorteil verschaffen, ihn aber –sofern er nicht missbräuchlich oder pflichtwidrig gehandelt hat – nicht schlechter stellen, wie wenn er sich an die Regeln gehalten hätte. Dieses Ziel wird erreicht, wenn eine (virtuelle) Verrechnung mit dem rechtskräftig veranlagten Reingewinn vorgenommen wird und sich der verrechenbare Verlustvortrag entsprechend reduziert. Liegt eine nicht auf Fr. ... lautende Einschätzung vor, ist daraus zwar die Vermutung abzuleiten, es bestünden keine verrechenbaren Verlustvorträge mehr. Dem Steuerpflichtigen muss aber grundsätzlich die Möglichkeit offenstehen, diese Vermutung zu entkräften und allfällige noch nicht verrechnete Verlustvorträge rechtsgenügend geltend zu machen und nachzuweisen. Ob dies bei Ermessenseinschätzungen durch den Umstand ausgeschlossen wird, dass bei der Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen den verrechenbaren Verlustvorträgen von Amtes wegen Rechnung zu tragen ist, kann hier offenbleiben, weil es sich um eine im ordentlichen Verfahren vorgenommene Einschätzung handelt.

E. 3.7

Der Verzicht auf einen Weiterzug des Urteils des Verwaltungsgerichts vom 18. November 2009 stellt kein pflichtwidriges oder missbräuchliches Verhalten dar. Weil mit dem Beschwerdeantrag der Verlustvortrag bereits um den in der vorangegangenen Steuerperiode festgesetzten Gewinn – mit dem eine Verrechnung möglich gewesen wäre – gekürzt wurde

und die massgebenden Zahlen unbestritten sind, ist der Antrag insoweit gutzuheissen, als er die Festsetzung der steuerbaren Reingewinne für die streitbetroffenen Steuerperioden mit Fr. ... verlangt. Über die Höhe des darüber hinausgehenden Verlustvortrags ist in diesem Verfahren nicht zu befinden.

E. 4

Die Beschwerdegegnerin hält in ihrer Vernehmlassung fest, das kantonale Steueramt stütze sich in seiner Einschätzungspraxis auf die entsprechenden Gerichtsentscheide ab. Insofern mit dieser Entscheidung die Vermutung der vollständigen Verlustverrechnung nicht mehr als unwiderlegbar betrachtet wird, liegt eine Änderung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts vor. Die Rechtsprechung des Bundesgerichts steht dem nicht entgegen. Die Mehrzahl der früheren Urteile betraf Fälle, in welchen eine positive Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vorgenommen wurde, was hier nicht der Fall ist. Im Entscheid vom 30. Oktober 2002 (2A.55/2002) akzeptierte das Bundesgericht im Ergebnis überdies (ohne dies zu begründen), dass die kantonalen Instanzen den Abzug der früheren, steuerlich anerkannten Verlustvorträge trotz nachfolgender Ermessensveranlagung zugelassen hatten. In einem neueren Urteil vom 8. April 2011 (2C_240/2011) lag zwar eine Einschätzung vor, die im ordentlichen Verfahren ergangen war. Aus dem publizierten Sachverhalt ergibt sich jedoch nicht, weshalb der vom Steuerpflichtigen im Vorjahr geltend gemachte Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit mit rechtskräftigem Entscheid als nicht abzugsfähig festgestellt wurde. Indem der Steuerpflichtige den gemäss Bundesgericht "angeblich in der Vorperiode" entstandenen Verlust vollumfänglich im Folgejahr zum Abzug bringen wollte, versties sein Beschwerdeantrag gegen den nach wie vor unbestrittenen Grundsatz der ungesäumten Verlustverrechnung, weshalb das Bundesgericht die Beschwerde gemäss Art. 109 BGG mit summarischer Entscheidbegründung abwies. Dem Entscheid lässt sich nicht entnehmen, dass er im Falle einer Beschwerde mit rechtsgenügend nachgewiesenem und um den besteuerten Vorjahresgewinn gekürzten Verlustvortrag ebenso ausgefallen wäre.

E. 5

Dies führt zur Gutheissung der Beschwerde, soweit darauf eingetreten wird. Bei diesem Ausgang erübrigt sich eine Prüfung der weiteren, von der Beschwerdeführerin behaupteten Verletzungen der Bundesverfassung. Die Pflichtige ist gemäss Deklaration für jede der Steuerperioden vom 1.1.–31.12.2005, 1.1.–31.12.2006 und 1.1.–31.12.2007 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... einzuschätzen, bei unbestrittenen steuerbaren Eigenkapitalien gemäss Einspracheentscheid vom 5. April 2012.

E. 6

Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens dem Beschwerdegegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 213 StG). Der Beschwerdegegner ist ausserdem zu verpflichten, der Beschwerdeführerin für das Rekurs- und das Beschwerdeverfahren eine angemessene Parteientschädigung zu bezahlen (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152, § 153 Abs. 4 und § 213 StG).