

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00105 vom 19. April 2017

ZH Verwaltungsgericht, 2017-04-19, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2016.00105](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2016.00105)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00105 du 19 avril 2017

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00105 del 19 aprile 2017

## Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 01.01.-31.12.2010 und 01.01.-31.03.2011 | Nichteintreten auf die Frage, ob die in diesem Verfahren rechtskräftig festgelegten Steuerperioden keine Auswirkungen auf die Verlustverrechnungsperioden haben, da dies erst dann zu entscheiden sein wird, wenn die Pflichtige den Verlustvortrag zum Abzug geltend macht (E. 3). Keine Verfahrenspflichtsverletzung wegen Unterlassung einer förmlichen Auflage vor der Mahnung, die Pflichtige ist auf ihr Versäumnis mehrfach hingewiesen worden und hatte auch hinreichend Gelegenheit, sich hierzu zu äussern (E. 4). Die jährliche Abschlusspflicht besteht unabhängig davon, ob handelsrechtliche Vorgaben für diesen Abschlusszwang bestehen oder nicht. Die Pflichtige wurde infolge der Weigerung ihren Abschluss an die gesetzlichen Vorschriften anzupassen zu Recht nach Ermessen eingeschätzt (E. 5).

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2016.00105 SB.2016.00106 Urteil der 2. Kammer vom 19. April 2017  
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Leana Isler, Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Gerichtsschreiberin Linda Rindlisbacher. In Sachen A AG, vertreten durch RA E, Beschwerdeführerin, gegen 1. Staat Zürich, 2. Schweizerische Eidgenossenschaft, beide vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegnerschaft, betreffend Staats- und Gemeindesteuern Direkte Bundessteuer 1.1.-31.12.2010 und 1.1.-31.3.2011, hat sich ergeben: I. A. Die A AG (vormals B AG, nachstehend die Pflichtige) mit Sitz in C wurde 1980 im Handelsregister eingetragen. Sie ist heute gemäss eigener Darstellung im Immobilienbereich eine führende Projektentwicklerin sowie Total- und Generalunternehmerin in der Schweiz. Im Kalenderjahr 2010 übernahm die ... Gesellschaft "D Company" die Aktienmehrheit der Pflichtigen. Um ihren Bilanzstichtag der neuen ... Muttergesellschaft anzugleichen, beschloss die Pflichtige, nicht wie bisher ihr Geschäftsjahr jeweils per 31. Dezember abzuschliessen, sondern neu per 31. März. Zu diesem Zweck schaltete die Pflichtige vom 1. Januar 2010 bis 31. März 2011 ein überlanges Geschäftsjahr von 15 Monaten ein. Mit der Steuererklärung 2010 reichte die Pflichtige Bilanz und Erfolgsrechnung für die 15 Monate umfassende Periode 1.1.2010 bis 31.3.2011 ein und wies einen steuerbaren Reinverlust von Fr. ... aus. Unter Berücksichtigung von Vorjahresverlusten deklarierte die Pflichtige für die Staats- und Gemeindesteuern einen steuerbaren Reinverlust von Fr. ... bei einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. .... Für die direkte Bundessteuer deklarierte die Pflichtige einen Reinverlust (wiederum nach Verlustanrechnung der Vorjahre) von Fr. .... Mit der folgenden Steuererklärung für die Periode 1.4.2011 bis 31.3.2012 wies die Pflichtige einen Reingewinn von Fr. ... aus. Wiederum unter Berücksichtigung der Vorjahresverluste

deklarierte sie bei den Staats- und Gemeindesteuern einen steuerbaren Reinverlust von Fr. ... bei einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. .... Für die direkte Bundessteuer deklarierte die Pflichtige (nach Verlustverrechnung) einen steuerbaren Reinverlust von Fr. .... B. Anlässlich einer im Mai 2014 durchgeführten Bücherrevision stellte sich der zuständige Bücherexperte auf den Standpunkt, die Pflichtige habe das überlange Geschäftsjahr in zwei Steuerperioden aufzuteilen und erstellte entsprechende Einschätzungsvorschläge. Nachdem die Pflichtige dieser Aufforderung nicht nachkam, mahnte der zuständige Bücherexperte am 19. März 2015 die Erstellung eines Geschäftsabschlusses im Kalenderjahr 2010 mit dem Hinweis, dass bei Unterlassung eine Einschätzung bzw. Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen erfolgen werde. Die Pflichtige weigerte sich weiterhin, für die Steuerperiode 2010 einen separaten Jahresabschluss mit Bilanzstichtag innerhalb des Kalenderjahres 2010 vorzulegen. C. Am 6. August 2015 erliess der Steuerkommissär folgende Einschätzungsentscheide bzw. Veranlagungsverfügungen: Steuerperiode 1.1.–31.12.2010: Staats- und Gemeindesteuern: Steuerbarer Reingewinn ZH Fr. ... Eigenkapital ZH per 31.12.10 Fr. ... Direkte Bundessteuer: Steuerbarer Reingewinn Fr. ... Eigenkapital per 31.12.10 Fr. ... Steuerperiode 1.1.–31.3.2011 : Staats- und Gemeindesteuern: Steuerbarer Reingewinn ZH Fr. ... Eigenkapital ZH per 31.3.11 Fr. ... Direkte Bundessteuer: Steuerbarer Reingewinn Fr. ... Eigenkapital per 31.3.11 Fr. ... D. Hiergegen erhobenen Einsprachen wies das kantonale Steueramt am 28. Juni 2016 ab. II. Am 28. September 2016 wies das Steuerrekursgericht die seitens der Pflichtigen erhobenen Rechtsmittel ebenfalls ab. III. Mit Beschwerde vom 4. November 2016 beantragte die Pflichtige sinngemäss, die Einschätzung für die Staats- und Gemeindesteuern bzw. die Veranlagung für die direkte Bundessteuer sei in Aufhebung des Entscheids des Steuerrekursgerichts "für den gesamten Zeitraum vom 1. Januar 2010 bis 31. März 2011, d. h. für 15 Monate, einheitlich als eine Steuerperiode 2010/11 vorzunehmen". Ev. sei die Sache an das kantonale Steueramt zurückzuweisen, um die Aufteilung des Geschäftsergebnisses und die steuerlichen Korrekturen für die betroffene Steuerperiode neu zu ermitteln und festzulegen, ev. sei festzustellen, dass die rechtskräftig festgelegten Steuerperioden keine Auswirkungen auf die Verlustverrechnungsperioden hätten; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdegegner. Während die Vorinstanz auf Vernehmlassung verzichtete, beantragte das kantonale Steueramt die Abweisung des Rechtsmittels. Am 8. November 2016 leistete die Pflichtige zur Beschwerdeantwort unaufgefordert eine Stellungnahme. Die eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. Die Beschwerden bezüglich Staats- und Gemeindesteuern 1.1.2010–31.12.2010 / 1.1.2011–31.3.2011 (SB.2016.00105) und direkter Bundessteuer 1.1.2010–31.12.201 / 1.1.2011–31.3.2011 (SB.2016.00106) betreffen dieselbe Pflichtige und dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sie zu vereinigen sind.

### **E. 2.1**

Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend Staats- und Gemeindesteuern können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden.

### **E. 2.2**

In Bundessteuersachen ist die Kognition des Verwaltungsgerichts identisch: Soll die erstinstanzliche Beschwerde die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde auf alle Mängel des Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens hin ermöglichen (Art. 140 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG]), muss sich die Aufgabe der zweitinstanzlichen Beschwerde, die die Überprüfung der Entscheidung eines Gerichts und nicht diejenige einer Verwaltungsbehörde zum Gegenstand hat, sinnvollerweise auf die Rechtskontrolle beschränken (BGE 131 II 548 E. 2.5; RB 1999 Nr. 147).

### **E. 3**

Zunächst ist fraglich, inwieweit angesichts der im Streit liegenden Einschätzungen auf Fr. ... überhaupt ein rechtliches Interesse der Pflichtigen an der Beurteilung der von ihr aufgeworfenen Rechtsfrage besteht. Unbestritten ist, dass lediglich die Steuerfaktoren in Rechtskraft erwachsen, während die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, auf welchen die Veranlagung beruht, in einer späteren Periode anders beurteilt werden können (RB 2002 Nr. 109). Deswegen wird der Verlustvortrag erst dann geprüft, wenn er zum Abzug geltend gemacht wird (so schon RB 1960 Nr. 3; VGr, 12. Juni 2013, SB.2012.00105, E. 3.6). Das Verwaltungsgericht hat im letztgenannten Entscheid Geschäftsjahr und Steuerperiode gleichgesetzt, wobei der damals zu beurteilende Sachverhalt auch nicht Anlass gegeben hat, sich mit dieser Frage vertieft auseinanderzusetzen. Indessen ist es im Sinn der vorinstanzlichen Erwägungen denkbar, dass der Pflichtigen bei einer allfälligen Gleichsetzung von Geschäftsjahr und Steuerperiode die rechtskräftige Aufteilung des von ihr verfochtenen überjährigen Geschäftsjahres in zwei Steuerperioden im Licht der auf sieben Steuerperioden beschränkten Verlustverrechnungsperiode (§ 70 Abs. 1 StG bzw. Art. 67 Abs. 1 DBG) allenfalls zum Nachteil gereichen könnte. Nachdem auch die Beschwerdegegnerschaft sich nicht gegen diese Sichtweise wendet, ist auf die Beschwerde grundsätzlich einzutreten. Allerdings kann nach dem Gesagten zum heutigen Zeitpunkt auf die Beschwerde insofern nicht eingetreten werden, als die Pflichtige beantragt, es sei festzustellen, dass die in diesem Verfahren rechtskräftig festgelegten Steuerperioden keine Auswirkungen auf die Verlusterrechnungsperioden haben. Dies wird dann zu entscheiden sein, wenn die Pflichtige den Verlustvortrag zum Abzug geltend macht.

### **E. 4**

Die Pflichtige behauptet weiter, durch die Unterlassung einer förmlichen Auflage vor der Mahnung vom 19. März 2015 habe das kantonale Steueramt eine schwerwiegende Verfahrenspflichtverletzung begangen, was zur Aufhebung der angefochtenen Veranlagungs- bzw. Einschätzungsentscheide führen müsse.

#### **E. 4.1**

Der Steuerpflichtige muss laut § 135 Abs. 1 StG bzw. Art. 126 Abs. 1 DBG alles tun, um eine vollständige und richtige Einschätzung zu ermöglichen. Der Steuerpflichtige muss u. a. das amtliche Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen (vgl. § 133 Abs. 2 StG bzw. Art. 124 Abs. 2 DBG). Gemäss § 134 Abs. 2 StG bzw. Art. 125 Abs. 2 DBG haben juristische Personen der Steuererklärung zudem die unterzeichneten Jahresrechnungen (Erfolgsrechnungen und Bilanzen) der Steuerperiode oder, wenn sie nach dem Obligationenrecht nicht zur Führung von Geschäftsbüchern verpflichtet sind, Aufstellungen über Aktiven und Passiven, Einnahmen und Ausgaben sowie

Privatentnahmen und Privateinlagen beizulegen. Hat ein Steuerpflichtiger trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, nimmt das kantonale Steueramt gemäss § 139 Abs. 2 StG bzw. Art. 130 Abs. 2 DBG die Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor.

#### **E. 4.2**

Die Mahnung setzt voraus, dass der Pflichtige von der Veranlagungsbehörde bereits zur Erfüllung der betreffenden Verfahrenspflicht aufgefordert wurde und dass er dieser vorgängigen Aufforderung nicht nachgekommen ist. In der Aufforderung sind die vom Steuerpflichtigen vorzunehmenden Mitwirkungshandlungen klar und unmissverständlich zu bezeichnen, wobei die Aufforderung schriftlich oder mündlich erfolgen kann (vgl. Martin Zweifel/Silvia Hunziker in: Martin Zweifel/Michael Beusch, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., Zürich 2016 [nachfolgend Kommentar DBG], Art. 130 N. 36 mit Hinweisen). Vorliegend steht die Einreichung der Steuererklärung für das Kalenderjahr 2010 zur Diskussion. Auf diese Verpflichtung wurde die Pflichtige zunächst ausdrücklich in der öffentlichen Aufforderung (vgl. Wegleitung zur Steuererklärung 2010 für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften) hingewiesen. Sodann hat der zuständige Bücherrevisor bereits mit Zustellung der Einschätzungsvorschläge per 8. Januar 2015 den Abschluss der Pflichtigen in zwei Perioden aufgeteilt (1.1.2010 bis 31.12.2010 und 1.1.2011 bis 31.3.2011). Am 27. Januar 2015 hat die Pflichtige hierzu Stellung genommen und – neben hier nicht mehr interessierenden Einwendungen – der Aufteilung ihres Geschäftsabschlusses in zwei Steuerperioden mit ausführlicher Begründung nicht zugestimmt. Der Bücherrevisor hat sodann am 23. Februar 2015 mit Zustellung der rektifizierten Einschätzungsvorschläge die Pflichtige per Mail ausdrücklich und unter Hinweis auf Art. 79 Abs. 3 DBG nochmals darauf hingewiesen, dass in jedem Kalenderjahr ein Geschäftsabschluss mit Bilanz und Erfolgsrechnung erstellt werden müsse. Erst hierauf ist am 19. Mai 2015 die Erstellung dieser Abschlüsse durch den Bücherrevisor gemahnt worden, unter Hinweis auf die gesetzlichen Folgen einer unterlassenen Erfüllung dieser Auflage. Am 17. April 2015 hat die Pflichtige nochmals ausführlich begründet, weswegen sie im Kalenderjahr 2010 keinen Geschäftsabschluss erstellen werde. Bei dieser Sachlage war es ohne Weiteres zulässig, das Versäumnis der Pflichtigen ohne weitere Auflage mit Zwischenverfügung vom 19. Mai 2015 direkt anzumahnen. Die Pflichtige ist auf ihr Versäumnis mehrfach hingewiesen worden und hatte auch hinreichend Gelegenheit, sich hierzu zu äussern. Eine Verfahrenspflichtverletzung des kantonalen Steueramts ist nicht ersichtlich.

#### **E. 5**

Nach § 83 StG bzw. Art. 79 DBG werden die Steuern vom Reingewinn und vom Eigenkapital für jede Steuerperiode festgesetzt und erhoben. Als Steuerperiode gilt das Geschäftsjahr. Gemäss Abs. 3 der vorgenannten Bestimmungen muss in jedem Kalenderjahr, ausgenommen im Gründungsjahr, ein Geschäftsabschluss mit Bilanz und Erfolgsrechnung erstellt werden. Diese Grundsätze sind sodann auch in Art. 31 Abs. 1 bis 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) verankert.

#### **E. 5.1**

Die steuerrechtlichen Bestimmungen verlangen unmissverständlich einen Abschluss in jedem Kalenderjahr, unabhängig davon, ob handelsrechtliche Vorgaben für diesen Abschlusszwang bestehen oder nicht. Der Gesetzgeber wollte damit einen regelmässigen (jährlichen) Steuerbezug gewährleisten und die Möglichkeiten der "steuerplanerischen" Verlängerungen des Geschäftsjahres einschränken (Daniel Schär in Kommentar DBG, Art. 76 N. 6; derselbe in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., Basel 2017, Art. 31 N. 9, auch zum Folgenden). Zudem sollte auf diese Weise die Steuerbehörde der Aufgabe enthoben werden, in derartigen Fällen den Nachweis einer Steuerumgehung führen zu müssen. Unterbleibt der jährliche Abschluss, sind die Steuerbehörden berechtigt, im Veranlagungsverfahren jene Steuer zu erheben, welche sich bei Einhaltung der gesetzlichen Vorschrift ergeben hätte. Auch wenn es zutrifft, dass mit dem Übergang zur proportionalen Gewinnbesteuerung der Anreiz zu unregelmässigen Abschlüssen praktisch entfallen ist, besteht die vorgenannte gesetzliche Vorgabe weiterhin unverändert und macht Sinn, indem sie – wie die Vorinstanz zutreffend festgestellt hat – mit klaren Regeln Missbräuche von vornherein zu verhindern sucht. Das Verwaltungsgericht hat die jährliche Abschlusspflicht in einem Entscheid auch als "fundamentale Pfeiler des geltenden (neuen) Bemessungssystems" bezeichnet (VGr, 14. Dezember 2005, SB.2005.00039).

#### **E. 5.2**

Damit war das kantonale Steueramt berechtigt und verpflichtet, auch für das Kalenderjahr 2010 von der Pflichtigen einen diese Periode umfassenden Abschluss mit den gesetzlich geforderten Beilagen einzuverlangen, wobei dieser sich auf steuerliche Belange hätte beschränken können und weder testiert noch von der Generalversammlung hätte genehmigt werden müssen. Ziel der Sachverhaltsermittlung ist die vollständige und richtige, d. h. gesetzmässige Veranlagung des Steuerpflichtigen und dieses Ziel hat das Untersuchungsverfahren verfolgt. Wenn die Pflichtige in der Beschwerde rügt, es sei nie eine nicht revidierte Jahresrechnung verlangt worden, so verkennt sie, dass es ihr gestützt auf die Auflage und Mahnung unbenommen gewesen wäre, den abzuklärenden Sachverhalt auf andere – ihrer Ansicht nach geeignetere und zumutbare Art und Weise – darzulegen (vgl. VGr, 13. Juli 2016, SB.2015.00128, E. 4.1.1). Indem die Pflichtige sich weigerte, ihren Abschluss im Sinn der gesetzlichen Vorschriften anzupassen, wurde sie zurecht und unter Hinweis auf die gesetzlichen Bestimmungen von § 139 Abs. 2 StG bzw. Art. 130 Abs. 2 DBG und der Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen gemahnt (vgl. E 4.2 vorne) und in der Folge nach Ermessen eingeschätzt.

#### **E. 5.3**

Die Ermessenstaxation kann vom Steuerpflichtigen nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden (§ 140 Abs. 2 StG und Art. 132 Abs. 3 DBG). Die Pflichtige bringt indessen nichts vor, was auf die offensichtliche Unrichtigkeit der vorinstanzlichen Ermessenstaxation hindeuten würde. Die Aufteilung des Gewinns (bzw. des Verlustes) von Fr. ... auf die beiden Steuerperioden ist nicht umstritten.

#### **E. 5.4**

Dies führt zur Abweisung der Beschwerde, soweit auf sie eingetreten werden kann. Dabei ist nochmals anzuführen, dass die Höhe des Verlustes und die Auswirkungen des vorliegenden Entscheids auf die Verlustverrechnung erst in der entsprechenden zukünftigen

Periode zu prüfen sein werden.

**E. 6**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Eine Parteienschädigung steht ihr aufgrund ihres Unterliegens nicht zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

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