

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00078 vom 12. April 2023

ZH Verwaltungsgericht, 2023-04-12, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2022.00078](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2022.00078)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00078 du 12 avril 2023

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00078 del 12 aprile 2023

## Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2013 | Staats- und Gemeindesteuern 2013 [Die Pflichtigen haben ihren Wohnsitz im Kanton Zürich und verfügten in der strittigen Steuerperiode aufgrund ihres Geschäftsbetriebs auch über ein Spezialsteuerdomizil im Kanton X. Im Jahr 2011 erzielte der Pflichtige im Rahmen seiner selbständigen Erwerbstätigkeit Verluste. Diese wurden jedoch erst festgestellt, nachdem der Kanton Zürich im Steuerjahr 2011 ein positives Einkommen rechtskräftig veranlagt hatte. Vorliegend machen die Pflichtigen geltend, dass die mit der Bilanzberichtigung des Steueramts des Kantons X festgestellten Verluste der Steuerperiode 2011 in der Steuerperiode 2013 zur Verlustverrechnung zuzulassen seien. Sodann rügen sie die unvollständige Wiedergabe des SV, die Verletzung des rechtlichen Gehörs, Untersuchungspflichtverletzung sowie, dass die Veranlagung 2011 von Amtes wegen hätte revidiert werden müssen.] Vereinigung der Verfahren (E. 1). Da der Einspracheentscheid hinreichend begründet ist, liegt keine Verletzung des rechtlichen Gehörs vor (E. 2). Vom Reingewinn der Steuerperiode können Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten (E. 3). Auch bei der Einzelfirma des Pflichtigen gilt das Gebot der ungesäumten Verlustverrechnung und impliziert eine positive Einschätzung bzw. Veranlagung, dass keine früheren Verluste mehr zur Verrechnung offenstehen. Auch ausserkantonale Verluste sind ungesäumt zur Verrechnung zu bringen und es besteht keine Sonderregelung hierfür. Das kantonale Steueramt durfte daher ohne Weiteres die ausserkantonalen Einkünfte des Pflichtigen feststellen, ohne die entsprechenden Entscheide des anderen Kantons abwarten zu müssen, weshalb auch keine Untersuchungspflichtverletzung vorliegt. Es wäre am Pflichtigen gewesen, seine bereits im Januar 2013 erworbenen Kenntnisse um die Betrugsfälle dem Steueramt zu melden und auf die zukorrigierende Deklaration hinzuweisen bzw. selbst ein Revisionsverfahren anzustrengen (E. 4.1.4). Die Voraussetzungen für eine Revision von Amtes wegen ist nicht gegeben (E. 4.1.5).  
Abweisung der Beschwerden

## Erwägungen

### E. 2

Die Pflichtigen rügen zunächst eine Verletzung des rechtlichen Gehörs durch das Steueramt und die Vorinstanz. Die Pflichtigen hätten Folgendes vorgebracht: Das kantonale Steueramt X habe die Jahresrechnungen 2010 und 2011 der Einzelfirma G als handelsrechtswidrig qualifiziert und diese in der Folge auf einen Verlust von Fr. ... für 2011 und von Fr. ... für 2012 korrigiert. Daraus folge, dass auch das kantonale Steueramt Zürich bei der Beurteilung der Steuerperiode 2013 auf handelsrechtswidrige

Jahresrechnungen 2011 und 2012 abgestellt habe, was widerrechtlich sei. Hierzu habe sich das Steueramt im Einspracheentscheid nicht ansatzweise geäußert. Damit seien die Ausführungen der Pflichtigen nicht ernsthaft geprüft worden, was eine Verletzung des rechtlichen Gehörs der Pflichtigen darstelle. Auch die Vorinstanz habe sich mit einer Vielzahl von Ausführungen und Argumenten der Pflichtigen nicht auseinandergesetzt, insbesondere bezüglich dem Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung, was zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids führen müsse.

### **E. 2.1**

Der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) ist formeller Natur und seine Verletzung führt grundsätzlich ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde in der Sache selbst zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids. Aus diesem Grund rechtfertigt es sich, die Rüge der Gehörsverletzung vorweg zu prüfen (BGE 124 V 389 E. 1; BGE 117 Ia 5 E. 1a; VGr, 4. Dezember 2019, SB.2019.00087, E. 2.2). Der durch Art. 29 Abs. 2 BV gewährleistete Anspruch auf rechtliches Gehör garantiert ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht im Verfahren. Dazu gehört unter anderem auch die gehörige Begründung des Entscheids (BGE 143 III 54 E. 5.2; BGE 143 IV 40). Ein Entscheid muss, um dem verfassungsmässigen Gehörsanspruch (Art. 29 Abs. 2 BV) Genüge zu tun, dergestalt abgefasst sein, dass sich der Betroffene über seine Tragweite Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Tatsache an die höhere Instanz weiterziehen kann (BGE 143 IV 40 E. 3.4.3). Nicht notwendig ist hingegen, dass die Begründung eine Auseinandersetzung mit allen Parteierörterungen enthält; es genügt, wenn sich aus den Erwägungen die Unerheblichkeit oder Unrichtigkeit des Vorbringens mittelbar ergibt und die Begründung sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränkt (Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 142 StG N. 10 mit Verweis auf RB 1968 Nr. 24). Eine nicht besonders schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs kann ausnahmsweise als geheilt gelten, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Rechtsmittelinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt wie auch die Rechtslage frei überprüfen kann (BGE 137 I 195 E. 2.3.2, mit Hinweisen; BGr, 18. Juni 2020, 2C\_152/2020, E. 2.3).

### **E. 2.2**

Mit der Vorinstanz ist festzustellen, dass der Einspracheentscheid knapp aber hinreichend begründet ist: So ist den Pflichtigen eine sachgerechte Anfechtung des Entscheids vor Vorinstanz ohne Weiteres möglich gewesen. Insbesondere erläutert der Entscheid, dass die bereits rechtskräftig gewordene zürcherische Veranlagung 2011 auch im Licht der durch den Kanton X durchgeführten Steuerrevision zufolge fehlenden Revisionsbegehrens der Pflichtigen nicht in deren Sinn habe korrigiert werden können und müssen. Ob diese Auffassung zutrifft oder nicht, ist nicht eine Frage der Begründung des angefochtenen Entscheids, sondern der (materiellen) rechtlichen Beurteilung. Sollte im Übrigen doch der Anspruch der Pflichtigen auf rechtliches Gehör durch das kantonale Steueramt verletzt worden sein, wäre diese Verletzung durch das steuerrekursgerichtliche Verfahren und den Entscheid des Steuerrekursgerichts als geheilt zu betrachten, da die behauptete Verletzung des rechtlichen Gehörs nicht als besonders schwer zu würdigen ist und die Pflichtigen im vorinstanzlichen Verfahren hinreichend Gelegenheit hatten, sich zu den aufgeworfenen Fragen zu äussern (vgl. E. 2.1 vorstehend).

### **E. 2.3**

Auch wenn die Vorinstanz sich sodann nicht ausdrücklich zur Frage der interkantonalen Doppelbesteuerung äusserte, erschliesst sich aus dem angefochtenen Urteil hinreichend klar, dass die Vorinstanz eine solche als nicht gegeben erachtet. Nicht anders sind die Ausführungen auf S. 9 ff. zu verstehen. Ob diese rechtliche Würdigung der Vorinstanz zutrifft, ist wiederum eine Frage der materiell-rechtlichen Beurteilung und nicht eine solche der Verletzung des rechtlichen Gehörs. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs der Pflichtigen ist damit zu verneinen.

### **E. 3.1**

Vom Reingewinn der Steuerperiode können Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten (Art. 25 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG]; § 70 Abs. 1 StG, Art. 67 Abs. 1 DBG). Dadurch wird das in § 83 Abs. 1 StG und Art. 79 Abs. 1 DBG verankerte Periodizitätsprinzip zugunsten des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]) und dem daraus abgeleiteten Totalgewinnprinzip durchbrochen (vgl. Peter Brülisauer/Oliver Krummenacher, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., Basel 2017, Art. 25 StHG N. 82; vgl. BGr, 29. April 2014, 2C\_696/2013, E. 3.1).

### **E. 3.2**

Liegt eine positive Veranlagung der Steuerpflichtigen vor, schliesst dies eine Verlustverrechnung früherer Jahre grundsätzlich aus. Das Bundesgericht hat sich hierzu wiederholt geäußert und in ständiger Rechtsprechung den Verrechnungsausschluss bejaht: Da die Verlustverrechnung nicht aufgeschoben werden darf, rechtfertigt der Verzicht auf die Ergreifung eines Rechtsmittels gegen eine derartige (positive) Veranlagung die Annahme, dass keine verrechenbaren Verluste (mehr) vorliegen. Insofern liegt 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 kann, es sei denn, die Voraussetzungen einer Revision seien erfüllt. Dies im Unterschied zu einer Veranlagung zu einem Reingewinn von Fr. 0.-; eine solche lässt die Möglichkeit der Verlustverrechnung nicht untergehen (BGr, 29. April 2013, 2C\_696/2013, E. 3.2., mit zahlreichen Hinweisen).

### **E. 3.3**

Ein rechtskräftiger Entscheid muss laut § 155 StG bzw. Art. 147 Abs. 1 DBG auf Antrag oder von Amtes u. a. dann zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden (§ 155 Abs. 1 lit. a StG, Art. 147 Abs. 1 lit. a DBG) oder wenn die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser Acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat (§ 155 Abs. 1 lit. b StG, Art. 147 Abs. 1 lit. b DBG). Das Revisionsgesuch muss innert 90 Tagen nach Entdeckung des Revisionsgrundes eingereicht werden (§ 156 StG, Art. 148 DBG). Die Möglichkeit, dass eine Revision von Amtes wegen eingeleitet werden kann, bedeutet freilich nicht, dass die steuerpflichtige Person die Fristen gemäss § 156 StG bzw. Art. 148 DBG nicht einzuhalten hätte (BGr, 30.1.2019, 2C\_660/2017, E 6.1.). Die Steuerbehörde

muss eine solche nur dann von Amtes wegen vornehmen, wenn sie von sich aus den Revisionsgrund entdeckt, den die steuerpflichtige Person selbst noch nicht entdeckt hat und noch nicht hat entdecken können (Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 156 N. 7; Martin E. Looser in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., Basel 2022, Art. 148 DBG N. 16, je mit weiteren Hinweisen).

#### **E. 4**

Die Pflichtigen beantragen vorliegend die vollständige Zulassung ihrer Verlustvorträge aus den Jahren 2011 und 2012. Steuerlich berücksichtigt hat der Kanton Zürich indessen nur den aus dem Steuerjahr 2012 stammenden Verlustvortrag. Den das Steuerjahr 2011 betreffenden Verlust haben die Vorinstanzen unter Hinweis auf die bereits rechtskräftige Festsetzung von positiven Steuerfaktoren für die Steuerperiode 2011 nicht berücksichtigt. Im Lichte der vorstehend (E. 3) dargelegten Rechtslage ist dieses Vorgehen grundsätzlich nicht zu beanstanden, da mit der rechtskräftigen Einschätzung bzw. Veranlagung 2011 die Annahme einhergeht, dass keine verrechenbaren Verluste (vorliegend insbesondere aus dem Steuerjahr 2011) mehr vorliegen.

#### **E. 4.1**

Was die Pflichtigen hiergegen vorbringen, führt zu keinem anderen Resultat:

##### **E. 4.1.1**

Entgegen den Ausführungen der Pflichtigen ist bei dieser Sachlage unerheblich, ob die Besteuerung einer juristischen Person zu beurteilen ist oder – wie vorliegend – die Besteuerung der Pflichtigen, welche ihre unternehmerische Tätigkeit in der Form einer Einzelfirma führen. Auch bei der Einzelfirma der Pflichtigen gilt das Gebot der ungesäumten Verlustverrechnung und impliziert eine positive Einschätzung bzw. Veranlagung, dass keine früheren Verluste mehr zur Verrechnung offenstehen. Die Rechtsform, in welcher die unternehmerische Tätigkeit stattfindet, spielt keine Rolle (vgl. hierzu auch BGr, 8. April 2011, 2C\_240/2011, E. 2., selbständige Erwerbstätigkeit betreffend).

##### **E. 4.1.2**

Dass die Abschlüsse der Einzelfirma des Pflichtigen handelsrechtswidrig waren und die Verluste des Pflichtigen erst nach Rechtskraft der zürcherischen Einschätzung bzw. Veranlagung entdeckt wurden, wie die Pflichtigen behaupten lassen, ändert grundsätzlich ebenfalls nichts an der rechtlichen Einordnung: Gerade hierfür würde das Gesetz wie gezeigt (E. 3.3 vorstehend) das Mittel der Revision zur Verfügung stellen. Indessen ist es zumindest fraglich, ob der Pflichtige nicht vor Erlass der Einschätzung bzw. Veranlagung am 27. Juni 2013 bereits wusste, dass die eingereichte Jahresrechnung zu korrigieren war: Der Beschwerde ist zu entnehmen, dass der Pflichtige bereits ab 4. Januar 2013 auf die Betrugsfälle aufmerksam wurde, da er wegen dieser Vorkommnisse ab diesem Datum keine neuen Leasingverträge mehr abschloss. Dies hätte ihn veranlassen müssen, den Beschwerdegegner von sich aus entsprechend zu informieren.

##### **E. 4.1.3**

Ob die Verluste weiter aus einem Betrieb stammen, der im Kanton des Hauptsteuerdomizils der Pflichtigen domiziliert ist oder in einem anderen Kanton, kann auf die Frage der Verlustverrechnung keine Auswirkungen haben: Auch ausserkantonale Verluste sind

ungesäumt zur Verrechnung zu bringen. Eine Sonderregelung für ausserkantonale Verluste ist weder im Gesetz vorgesehen noch sind Gründe hierfür ersichtlich.

#### **E. 4.1.4**

Bei Steuerpflicht in mehreren Kantonen regeln weder Verfassung noch das Steuerharmonisierungsgesetz ausdrücklich, wie verfahrensmässig vorzugehen ist. Einzige Vorschrift hierzu ist die Bestimmung von Art. 39 Abs. 2 StHG, wonach die beteiligten Kantone sich "Kenntnis von der Steuererklärung und von der Veranlagung" geben. Unstrittig ist, dass jeder der beteiligten Kantone sein eigenes Verfahrensrecht zu Anwendung bringt (vgl. Art. 2 Abs. 4 der Verordnung vom 9. März 2001 über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis). Daher hat die Vorinstanz zu Recht ausgeführt, der Beschwerdegegner habe die ausserkantonalen Einkünfte des Pflichtigen feststellen dürfen, ohne die entsprechenden Entscheide der Steuerkommission E/Kt. X abwarten zu müssen. Ebenso wenig lässt sich aus Vorschriften um die gesetzlich geregelte Steuerharmonisierung oder dem in der Bundesverfassung enthaltenen Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 Satz 1 BV) ableiten, dass im vorliegenden Fall eine Pflicht des zürcherischen Hauptsteuerdomizils besteht, die Steuerfaktoren des im Kanton X domizilierten Nebensteuerdomizils entsprechend den dort festgestellten Steuerfaktoren zu übernehmen. Damit ist auch gleichzeitig gesagt, dass im vom kantonalen Steueramt gewählten Vorgehen auch keine Untersuchungspflichtverletzung zu erkennen ist. Die dem kantonalen Steueramt Zürich vorgelegten Deklarationen waren ohne Auffälligkeiten, womit weitere Untersuchungshandlungen unterbleiben durften. Nochmals sei aber ausgeführt, dass es umgekehrt am Pflichtigen gelegen hätte, seine offenbar bereits im Januar 2013 erworbenen Kenntnisse um die Betrugsvorfälle dem kantonalen Steueramt Zürich zu melden und auf die zu korrigierende Deklaration hinzuweisen bzw. gegebenenfalls zeitgerecht selbst ein Revisionsverfahren im Kanton Zürich anzustrengen (vgl. E. 4.1.5 nachstehend). Weiter wird eine interkantonale Doppelbesteuerung in derartigen Fällen – und so auch im vorliegenden – dadurch verhindert, dass im Rahmen der interkantonalen Steuerauscheidung die Geschäftsaktiven und -passiven sowie Anteile an Einkommen und Abzügen an den Kanton des Nebensteuerdomizils ausgeschieden werden. Der Kanton Zürich lebt auf diese Weise auch § 5 Abs. 1 StG nach und beachtet, dass kein direktes Besteuerungsrecht für die am ausserkantonalen Geschäftsdomizil erzielten Einkünfte besteht.

#### **E. 4.1.5**

Nach dem Dargelegten (E. 3.3 vorstehend) sind auch die Voraussetzungen für eine Revision von Amtes wegen nicht gegeben: Die Pflichtigen haben die Fehlerhaftigkeit ihrer Deklaration wohl bereits im Januar 2013 erkannt oder hätten sie dannzumal erkennen müssen. Selbst wenn sie erst mit der Steuerrevision, welche das kantonale Steueramt X im Dezember 2013 durchführte, Kenntnis von der Handelsrechtswidrigkeit der Abschlüsse erhalten hätten, wäre es an den Pflichtigen gelegen und hätten sie selbst es in der Hand gehabt, allenfalls revisionsweise die im Kanton Zürich für das Steuerjahr 2011 festgelegten Faktoren überprüfen zu lassen. Dies haben sie unterlassen und es lässt sich nicht dadurch korrigieren, dass das Gesetz (auch) eine Revision von Amtes wegen vorsieht ( BGr, 30.1.2019, 2C\_660/2017, E 6.1).

#### **E. 4.1.6**

Die von den Vorinstanzen und auch im vorliegenden Entscheid bestätigte Besteuerung verletzt auch nicht den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Dieser Grundsatz schliesst nicht aus, dass materiell unrichtige Steuerveranlagungen in Rechtskraft erwachsen, insbesondere wenn dieser Umstand auf ein Versäumnis des Steuerpflichtigen zurückzuführen ist (vgl. BGr, 25. April 2002, 2A.32/2002 E. 1). Dies ist den Pflichtigen bereits im angefochtenen Entscheid ausgeführt worden, ohne dass sie sich hierzu weiter äusserten. Dies alles führt zur Abweisung der Beschwerde.

#### **E. 5**

Ausgangsgemäss sind die Gerichtskosten den unterliegenden Pflichtigen aufzuerlegen und steht ihnen keine Parteientschädigung zu (§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 151 Abs. 1 StG sowie § 152 StG und § 17 Abs. 2 VRG bzw. 145 Abs. 2 DBG in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG sowie Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG]).

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