

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00101 vom 10. Januar 2024

ZH Verwaltungsgericht, 2024-01-10, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2023.00101

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00101 du 10 janvier 2024

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00101 del 10 gennaio 2024

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 1.1.-31.12.2019 | Keine Verlustverrechnung nach positivem Einschätzungsentscheid. Kognition des Verwaltungsgerichts (E. 1). Liegt eine positive Veranlagung bzw. Einschätzung des Steuerpflichtigen vor, ist eine nachfolgende Verlustverrechnung früherer Jahre nach dem Grundsatz der ungesäumten Verlustverrechnung grundsätzlich ausgeschlossen (E. 2.2 f.). Die Pflichtige wurde in vorangegangenen Steuerperioden mangels Einreichung einer Steuererklärung jeweils rechtskräftig nach pflichtgemäßem Ermessen eingeschätzt und hätte eine allfällig fehlerhafte Verrechnung mit Vorjahresverlusten in den betreffenden Steuerperioden fristgerecht geltend machen müssen. Die positive Gewinneinschätzung in den vorangegangenen Steuerperioden schliesst notwendigerweise die Feststellung mit ein, dass kein verrechenbarer Verlustvortrag (mehr) vorhanden ist, unabhängig davon, ob die frühere Einschätzung bzw. Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen oder als ordentliche ergangen ist (E. 2.4 und 2.5). Ausgangsgemässe Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen (E. 3). Abweisung der (vereinigten) Beschwerden.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2023.00101 SB.2023.00102 Urteil der 2. Kammer vom 10. Januar 2024
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiber Felix Blocher. In Sachen A AG, vertreten durch RA B, Beschwerdeführerin, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Recht, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 1.1.–31.12.2019 sowie direkte Bundessteuer 1.1.–31.12.2019, hat sich ergeben: I. Die A AG (nachfolgend: die Pflichtige) mit vormaligem Sitz in C/ZH (jetzt D/Kt. E) wurde mit Veranlagungsverfügung bzw. Einschätzungsentscheid vom 11. Oktober 2021 für die Steuerperiode 2019 (1.1.–31.12.2019) mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern und direkte Bundessteuer 2019) sowie einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern 2019) eingeschätzt bzw. veranlagt. Hierbei wurden unter anderem deklarierte Vorjahresverluste von Fr. ... nicht anerkannt, da die Pflichtige in den beiden Vorjahren jeweils rechtskräftig nach pflichtgemäßem Ermessen eingeschätzt bzw. veranlagt worden war und das kantonale Steueramt aufgrund der damals festgesetzten Reingewinne von Fr. ... (2017) bzw. ... (2018) alle Vorjahresverluste als bereits verrechnet erachtete. Die hiergegen erhobene Einsprache hiess das kantonale Steueramt am 26. Mai 2023 insoweit gut, als dass es Steuerrückstellungen in Höhe von Fr. ... berücksichtigte und den steuerbaren Gewinn dementsprechend bei beiden Steuerarten auf Fr. ... und das steuerbare Kapital bei den

Staats- und Gemeindesteuern 2019 auf Fr. ... reduzierte. Die deklarierten Vorjahresverluste liess es hingegen weiterhin nicht zum Abzug zu. II. Die gegen die Nichtberücksichtigung der steuermindernd geltend gemachten Vorjahresverluste erhobenen Rechtsmittel wies das Steuerrekursgericht am 31. August 2023 ab. III. Mit Beschwerde vom 13. Oktober 2023 liess die Pflichtige dem Verwaltungsgericht beantragen, es sei der steuerrekursgerichtliche Entscheid vom 31. August 2023 aufzuheben und es sei der steuerbare Gewinn sowohl für die Staats- und Gemeindesteuern 2019 als auch für die direkte Bundessteuer 2019 mit Fr. ... festzusetzen. Das steuerbare Kapital sei für die Staats- und Gemeindesteuern 2017 auf Fr. ... festzusetzen. Eventualiter sei die Angelegenheit an das kantonale Steueramt zur Vornahme einer Neueinschätzung bzw. Veranlagung zurückzuweisen. Weiter wurde um Zusprechung einer Parteientschädigung ersucht. Mit Präsidialverfügung vom 16. Oktober 2023 vereinigte das Verwaltungsgericht die Verfahren SB.2023.00101 betreffend Staats- und Gemeindesteuern 1.1.–31.12.2019 und SB.2023.00102 betreffend direkte Bundessteuer 1.1.–31.12.2019. Während sich das Steueramt der Stadt C/ZH nicht vernehmen liess und das Steuerrekursgericht auf eine Vernehmlassung verzichtete, beantragten das kantonale Steueramt und die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) jeweils die Abweisung der Beschwerde. Mit Replik vom 9. Dezember 2023 hielt die Pflichtige an ihren Anträgen fest. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend die 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. 1.2 Für die Beschwerde an das Verwaltungsgericht als weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG über das Beschwerdeverfahren vor der kantonalen Rekurskommission "sinngemäss". Nach der Rechtsprechung ist dies dahingehend auszulegen, dass die Überprüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts gleich wie bei den Staats- und Gemeindesteuern auf die Rechtskontrolle beschränkt ist (BGE 131 II 548 E. 2.5; vgl. RB 1999 Nr. 147).

E. 2.1

Die Pflichtige beantragt für die strittige Steuerperiode 2019 die vollständige Zulassung bzw. Verrechnung ihrer Verlustvorträge der sieben vorangegangenen Steuerperiode, welche sich ihrer Ansicht nach auf Fr. ... aufsummieren und sich folgendermassen zusammensetzen sollen: [...] Hierbei soll das kantonale Steueramt bereits bei der (rechtskräftigen) Ermessenstaxation in der Steuerperiode 2017 den Verlustvortrag von (damals) Fr. ... nicht berücksichtigt haben, was eine "grobe Pflichtverletzung" darstelle und nunmehr mittels nachträglicher Verrechnung des bislang (angeblich) nicht berücksichtigten Verlustvortrags zu korrigieren sei. Im Gegensatz dazu verweisen die Vorinstanzen und die ESTV darauf, dass die Pflichtige in den Steuerperioden 2017 und 2018 jeweils rechtskräftig mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... bzw. ... eingeschätzt bzw. veranlagt worden sei und nach dem Grundsatz der ungesäumten Verlustverrechnung bei einem positiven Reinertrag alle Vorjahresverluste als verrechnet gelten würden.

E. 2.2

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 (Art. 25 Abs. 2

des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [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/Walter Sommer, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 4. A., Basel 2022, Art. 25 StHG N. 109; vgl. BGr, 29. April 2014, 2C_696/2013, E. 3.1).

E. 2.3

Liegt eine positive Veranlagung bzw. Einschätzung der Steuerpflichtigen vor, schliesst dies eine Verlustverrechnung früherer Jahre grundsätzlich aus (Grundsatz der ungesäumten Verlustverrechnung). 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. Selbiges gilt, wenn zwar Rechtsmittel ergriffen wurden, diese jedoch nicht erfolgreich waren oder verspätet erhoben wurden. Diesfalls 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. ...; eine solche lässt die Möglichkeit der Verlustverrechnung nicht untergehen (BGr, 29. April 2013, 2C_696/2013, E. 3.2., mit zahlreichen Hinweisen). Ein rechtskräftiger Entscheid muss sodann laut § 155 StG bzw. Art. 147 Abs. 1 DBG auf Antrag oder von Amtes unter anderem 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).

E. 2.4

Die Pflichtige hat in den Steuerperioden 2017 und 2018 auch nach jeweiliger Androhung einer Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung keine Steuererklärung eingereicht, weshalb ihr steuerbarer Reingewinn für die betreffenden Steuerperioden am 22. März 2019 bzw. 19. Februar 2020 androhungsgemäss nach pflichtgemässigem Ermessen auf Fr. ... bzw. Fr. ... festgesetzt wurde. Hierbei vermerkte das kantonale Steueramt jeweils, dass aktenkundige Vorjahresverluste bei der Schätzung mitberücksichtigt worden seien. Gegen beide Ermessenseinschätzungen bzw. -veranlagungen wurde nicht fristgerecht bzw. erst verspätet Einsprache erhoben, womit sie jeweils in Rechtskraft erwachsen sind. Dementsprechend ist davon auszugehen, dass allfällige Vorjahresverluste bereits verrechnet wurden bzw. die Pflichtige sich zumindest nicht fristgerecht gegen die Ermessenseinschätzungen bzw. -veranlagungen in den beiden Vorjahren gewehrt hat. Eine

nachträgliche Verrechnung in der strittigen Steuerperiode 2019 ist damit nach dargelegter Rechtslage ausgeschlossen.

E. 2.5

Was die Pflichtige hiergegen vorbringt, vermag nicht zu überzeugen:

E. 2.5.1

Entgegen der Darstellung der Pflichtigen hat das kantonale Steueramt bei den Ermessenseinschätzungen und -veranlagungen der Steuerperioden 2017 und 2018 aktenkundige Vorjahresverluste mitberücksichtigt und hierauf in seinen rechtskräftigen Entscheiden vom 22. März 2019 bzw. 19. Februar 2020 auch ausdrücklich Bezug genommen. Dass dabei keine detaillierte Aufstellung der berücksichtigten Vorjahresverluste vorgenommen wurde, entspricht dem Wesen einer Veranlagung bzw. Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen, wo grundsätzlich keine detaillierte Begründung der Schätzung vorgenommen werden muss (anstelle vieler VGr, 9. Mai 2018, SR.2018.00001/2, E. 5.2VGr, 19. Januar 2011, SB.2010.00089, E. 2.3.1; VGr, 2. Februar 2011, SB.2010.00137, E. 2.2).

E. 2.5.2

Ebenso unerheblich erscheint, ob die soeben erwähnten Anmerkungen zur Mitberücksichtigung aktenkundiger Vorjahresverluste gemäss Behauptung der Pflichtigen in der Replik vom 9. Dezember 2023 vom steueramtlichen EDV-System standardmässig ergänzt werden, ohne dass im konkreten Fall tatsächlich eine entsprechende Verrechnung vorgenommen worden sein soll. Selbst wenn das kantonale Steueramt die Vorjahresverluste bei der ermessensweise vorgenommenen Reingewinnfestsetzung für die beiden Vorperioden unberücksichtigt gelassen hätte oder damals von einem übersetzten Jahresgewinn ausgegangen wäre, wäre es Sache der Pflichtigen gewesen, steuermindernde Tatsachen wie die Verrechnung mit Vorjahresverlusten in den jeweiligen Steuerperioden fristgerecht geltend zu machen oder eine nach ihrer Sicht fehlerhafte oder gar willkürliche Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung innerhalb der jeweiligen Einsprachefrist anzufechten (BGr, 29. April 2014, 2C_696/2013, E. 3.4.2, mit Hinweisen; vgl. auch VGr, 12. April 2023, SB.2022.00078/79, E. 3 und 4). Wird eine fristgerechte Anfechtung unterlassen, verletzt die Verweigerung einer nachträglichen Verrechnung von Vorjahresverlusten selbst bei einer allenfalls fehlerhaften oder gar willkürlichen Ermessenstaxation nicht den verfassungsmässigen Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, da dieser Grundsatz keineswegs ausschliesst, dass materiell unrichtige Steuerveranlagungen in Rechtskraft erwachsen und sich im Rahmen der Verlustverrechnung auch auf nachfolgende Steuerperioden auswirken, insbesondere wenn dieser Umstand auf Versäumnisse der steuerpflichtigen Person zurückzuführen ist (vgl. VGr, 12. April 2023, SB.2022.00078/79, E. 4.1.6; BGr, 25. April 2002, 2A.32/2002 E. 1). Eine offensichtlich unrichtige Sachverhaltsfeststellung oder gar eine "grobe Pflichtverletzung" des kantonalen Steueramts ist damit nicht ersichtlich und es wäre jedenfalls Sache der Pflichtigen gewesen, sich hiergegen fristgerecht in den jeweiligen Steuerverfahren zu wehren.

E. 2.5.3

Weiter besteht keinerlei Raum für eine nachträgliche bzw. revisionsweise Berücksichtigung der Vorjahresverluste, welche von der Pflichtigen bereits in den Steuerperioden 2017 und 2018 hätten zur Verrechnung gebracht werden müssen. So sind keine Revisionsgründe für

die unstrittig in Rechtskraft erwachsenen Steuerperioden 2017 und 2018 ersichtlich und die Pflichtige hätte sich auch diesbezüglich bereits auf den ordentlichen Rechtsmittelweg (fristgerecht) wehren können und müssen, wäre sie mit den damaligen Ermessenstaxationen nicht einverstanden gewesen. Zu Recht bezeichnet auch die Pflichtige eine revisionsweise Korrektur der in den Vorjahren vorgenommenen Ermessenseinschätzungen und -veranlagungen als aussichtslos und diese bilden unstrittig auch nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens (vgl. auch VGr, 12. April 2023, SB.2022.00078/79, E. 3.3 und 4.1.5 f.).

E. 2.5.4

Entgegen der Ansicht der Pflichtigen besteht überdies keinerlei Anlass, aufgrund des Wortlautes oder der ratio legis von Art. 67 Abs. 1 DBG bzw. § 70 Abs. 1 StG vom Grundsatz der ungesäumten Verlustverrechnung abzuweichen. Wie die Pflichtige in Rz. 30 der Beschwerdeschrift selbst einräumt, sind bereits laut Gesetzeswortlaut all diejenigen Verluste von der Verlustverrechnung ausgeschlossen, welche bereits früher hätten geltend gemacht werden können. Ist ein Abzug in einer früheren Steuerperiode unterlassen worden, kann die Verlustverrechnung in einer späteren Steuerperiode nicht nachgeholt werden. Die Verluste sind damit stets in der folgenden Steuerperiode mit Gewinn zu verrechnen, während eine verzögerte Verrechnung unzulässig ist (BGr, 29. April 2014, 2C_696/2013, E. 3.1; BGr 11. März 2003, 2A.587/2002, E. 1.1). Ist eine Verrechnung gleichwohl unterlassen worden, schliesst eine positive Gewinneinschätzung notwendigerweise die Feststellung mit ein, dass kein verrechenbarer Verlustvortrag (mehr) vorhanden ist. Dabei handelt es sich um die Feststellung einer dauernden, von den besonderen Verhältnissen der einzelnen Steuerperiode grundsätzlich unabhängigen Rechtslage; der Entscheid wirkt daher periodenübergreifend. Folglich schliesst eine nicht auf null lautende rechtskräftige Gewinneinschätzung die spätere Berücksichtigung von Verlustüberschüssen generell aus, und zwar unabhängig davon, ob die frühere Einschätzung bzw. Veranlagung als solche nach pflichtgemäsem Ermessen oder als ordentliche ergangen ist. Eine andere Lösung wäre mit der Rechtssicherheit nicht vereinbar, da ansonsten frühere Beurteilungen der Steuer(justiz)behörden in späteren Steuerperioden immer wieder infrage gestellt werden könnten (BGr, 29. April 2014, 2C_696/2013, E. 3.4.2, mit Hinweisen). Sowohl der Gesetzgeber als auch die Praxis gehen damit weiterhin vom Grundsatz der ungesäumten Verlustverrechnung aus und es muss im vorliegenden Verfahren nicht weiter geklärt werden, ob die genannten Rechtsfolgen nun tatsächlich die Folgen einer unwiderlegbaren (Verrechnungs-)Vermutung bzw. Fiktion sind oder einfach die sachlogische Folge einer positiven Gewinnschätzung in der Vorperiode.

E. 2.5.5

Nach Ausgeführtem ist nicht dem kantonalen Steueramt, sondern vielmehr der Pflichtigen ein treuwidriges und widersprüchliches Verhalten vorzuwerfen: Die Pflichtige hat in den Steuerperioden 2017 und 2018 auch innert angesetzten Mahnfristen keine Steuererklärungen eingereicht und nicht bloss auf die fristgerechte Geltendmachung ihrer Verluste verzichtet, sondern auch deren (zumindest von ihr behaupteten) Nichtberücksichtigung durch das kantonale Steueramt nicht innert der jeweiligen Einsprachefristen gerügt. Die nachträgliche Geltendmachung entsprechender Verlustvorträge erscheint deshalb widersprüchlich und jedenfalls verspätet, während ein treuwidriges oder sonst wie pflichtwidriges Verhalten der kantonalen Steuerbehörde weder substantiiert dargelegt noch rechtzeitig gerügt wurde (vgl. wiederum BGr, 29. April 2014,

2C_696/2013, E. 3.4.2, mit Hinweisen). Selbst wenn die längst rechtskräftigen Einschätzungen und Veranlagungen der Steuerperioden 2017 und 2018 auf einer willkürlichen Schätzung basieren würden, hätte die Pflichtige dies innert der jeweiligen Einsprachefrist rügen müssen und kann dieses Versäumnis nicht nachträglich korrigiert werden, weder durch Gewährung einer Revision hinsichtlich der ohnehin nicht verfahrensgegenständlichen Vorperioden, noch durch die Zulassung der für die Steuerperiode 2019 steuermindernd geltend gemachten Verlustvorträge.

E. 2.5.6

Dies alles führt zur Abweisung der vereinigten Beschwerden. Da die beantragten Korrekturen beim Kapital die im Fall einer Gutheissung der Beschwerde hinfällig werdenden Steuerrückstellungen betreffen, entfallen diese durch die Beschwerdeabweisung und ist der vorinstanzliche Entscheid auch diesbezüglich vollumfänglich zu bestätigen. Entsprechend ist auch von der eventualiter beantragten Rückweisung zur Neueinschätzung abzusehen.

E. 3

Ausgangsgemäss sind die Gerichtskosten der unterliegenden Pflichtigen aufzuerlegen und steht ihr 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.