Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.587/2002 /leb

Urteil vom 11. März 2003
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichterin Yersin, Bundesrichter Merkli,
Gerichtsschreiber Feller.

Parteien
A._____ AG,
Beschwerdeführer, vertreten durch Roesler Treuhand, Brunnenstrasse 25, Postfach, 8610 Uster,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich, Abteilung Direkte Bundessteuer, Waltersbachstrasse 5, 8090 Zürich,
Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich, Talacker 41, 8090 Zürich.

Gegenstand
Direkte Bundessteuer für die Steuerperioden
1.1. - 31.12.1999 und 1.1. - 31.12.2000,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich vom 28. Oktober 2002.

Sachverhalt:
A.
Die A._____ AG, X._____, nachfolgend A._____ AG genannt, erwirtschaftete in den Geschäftsjahren 1994 bis 1997 jeweils Verluste. Für die Steuerperiode 1.1.1998 bis 31.12.1998 reichte sie keine Steuererklärung ein und wurde daher nach Ermessen eingeschätzt. Der steuerbare Reingewinn wurde mit Fr. 1'000.– und das Eigenkapital (per 31.12.1998) mit Fr. 50'000.– veranlagt. Die Veranlagung erwuchs unangefochten in Rechtskraft.
Für die Steuerperiode 1.1.1999 bis 31.12.1999 wurde die A._____ AG mit einem Reingewinn von Fr. 23'400.– und einem Eigenkapital von Fr. 7'000.–, für die Steuerperiode 1.1.2000 bis 31.12.2000 mit einem Reingewinn von Fr. 10'971.– und einem Eigenkapital von Fr. 18'000.– veranlagt. Die Veranlagungen des Reingewinns entsprachen der jeweiligen Selbstdeklaration; nicht berücksichtigt wurde hingegen der je geltend gemachte Saldo der Vorjahresverluste. Gegen die zwei Veranlagungen erhob die A._____ AG Einsprachen, wobei beantragt wurde, der steuerbare Reingewinn sei für die Steuerperioden 1999 und 2000 je mit Fr. 0.– zu veranlagen, dies in Berücksichtigung der Vorjahresverluste. Die Einsprachen wurden abgewiesen. Die A._____ AG gelangte gegen die entsprechenden Einspracheentscheide mit Beschwerde an die Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich, welche die Beschwerde am 28. Oktober 2002 abwies.
B.
Gegen den Beschwerdeentscheid vom 28. Oktober 2002 hat die A._____ AG am 2. Dezember 2002 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie stellt den Antrag, es sei die Verrechnung der noch nicht verrechneten Verluste zuzulassen und die Steuerperioden 1999 und 2000 mit Fr. 0.– zu veranlagen.

Das Kantonale Steueramt Zürich beantragt Abweisung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde und Bestätigung des angefochtenen Entscheids. Die Bundessteuer-Rekurskommission hat auf Vernehmlassung verzichtet. Die

Eidgenössische Steuerverwaltung stellt den Antrag, die Verwaltungsgerichtsbeschwerde abzuweisen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Gemäss Art. 67 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) können juristische Personen vom Reingewinn der Steuerperiode (Geschäftsjahr, vgl. Art. 79 Abs. 2 DBG) Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abziehen, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten.
1.1 Mit dieser gesetzlich vorgesehenen Möglichkeit, Gewinne mit früheren Verlusten zu verrechnen, wird das im Steuerrecht geltende Periodizitätsprinzip durchbrochen, um bis zu einem gewissen Grad dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gerecht zu werden. Die mit dem Periodizitätsprinzip verbundenen Härten können, soll dieses nicht ausgehöhlt werden, aber nicht vollständig beseitigt werden. Das Gesetz selber beschränkt die Verrechnungsmöglichkeit daher in zweierlei Hinsicht; zum einen können Verluste höchstens aus den sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren geltend gemacht werden, zum andern ist der Abzug nur zulässig, wenn er in vorausgehenden Jahren nicht berücksichtigt werden konnte. Hat die steuerpflichtige juristische Person es unterlassen, in einer früheren Steuerperiode einen Verlust bzw. einen Verlustvortrag vom Reingewinn abzuziehen, kann die Verlustverrechnung in einer späteren Steuerperiode nicht nachgeholt werden. Verluste sind stets im nächstmöglichen Jahr mit Gewinn zu verrechnen; Verzögerungen sind unzulässig (Peter Agner/Beat Jung/ Gotthard Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, N. 1-3 zu Art. 67; Peter Brülisauer/Stephan Kuhn,
in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hsg.), Kommentar zum Schweizer Steuerrecht, Bd. I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, N. 4-9 zu Art. 67; s. ferner, zum Abzug von Verlustüberschüssen bei natürlichen Personen, Markus Reich/Marina Züger, in: Zweifel/Athanas, a.a.O., N. 14 zu Art. 31; Peter Locher, Kommentar zum DBG, N. 8 zu Art. 31).

Wird die juristische Person in einer Steuerperiode zu einem Reingewinn veranlagt und ficht sie diese Veranlagung nicht an, können Verluste aus dem massgeblichen Geschäftsjahr bzw. die Verlustüberträge aus früheren Geschäftsjahren in den nachfolgenden Steuerperioden nach dem Gesagten nicht mehr zum Abzug gebracht werden. Da die Verlustverrechnung nicht aufgeschoben werden darf, rechtfertigt der Verzicht auf die Ergreifung eines Rechtsmittels gegen eine derartige Veranlagung die Annahme, dass keine verrechenbare 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 (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.192/2000 vom 9. Mai 2001, publiziert in: RDAF 2001 II S. 261 ff., E. 1).
1.2 Unerheblich für die Zulässigkeit der Verlustverrechnung ist, ob eine juristische Person in der vorausgehenden Steuerperiode ordentlich oder nach Ermessen veranlagt wurde. Erwächst eine Ermessensveranlagung, welche einen Reingewinn festsetzt, in Rechtskraft, steht verbindlich fest, dass im entsprechenden Geschäftsjahr kein auf eine spätere Steuerperiode übertragbarer Verlust entstanden ist (Urteile des Bundesgerichts 2A.32/2002 vom 25. April 2002 und 2A.55/2002 vom 30. Oktober 2002, E. 2). Dies gilt nun, entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin, 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 hat die Ermessensveranlagung nach pflichtgemässem Ermessen vorzunehmen (Art. 130 Abs. 2 DBG). Da sämtliche Verluste stets mit dem nächstmöglichen Gewinn zu verrechnen sind, müssen dabei auch allfällige Verlustüberschüsse aus Vorjahren von Amtes wegen (nötigenfalls geschätzt und) berücksichtigt werden. Resultiert bei der Ermessensveranlagung ein Gewinn als Saldo, gelten mithin sämtliche Vorjahresverluste im Rahmen der zeitlich befristeten Verlustverrechnung als
verrechnet; die ordentliche zeitlich befristete Verlustverrechnung gemäss Art. 67 Abs. 1 DBG wird durch eine definitive Ermessenstaxation unterbunden, es sei denn, es werde ein Reingewinn von Fr. 0.– veranlagt (Brülisauer/Kuhn, a.a.O., N. 7 und 12 zu Art. 67 DBG; s. auch Reich/Züger, a.a.O., N. 16 zu Art. 31 DBG; Locher, a.a.O., N. 8 und 10 zu Art. 31 DBG).
1.3 Nachdem die Beschwerdeführerin für die Steuerperiode 1998 nach Ermessen mit einem Reingewinn von

Fr.1'000.– veranlagt worden ist, kann sie nach dem Gesagten für die Veranlagungen per 1999 und 2000 weder den nachträglich geltend gemachten Verlust aus dem Geschäftsjahr 1998 noch die ausgewiesenen Verluste aus früheren Geschäftsjahren geltend machen, sofern sie sich hinsichtlich der Veranlagung 1998 auf keinen Revisionsgrund im Sinne von Art. 147 Abs. 1 DBG berufen kann. Wie die Vorinstanz zu Recht festhält, sind die Voraussetzungen für eine Revision nicht erfüllt. Diese ist gemäss Art. 147 Abs. 2 DBG ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Wer nach Ermessen veranlagt wird, weil er nicht rechtzeitig die zur Veranlagung notwendigen Angaben gemacht und Unterlagen vorgelegt hat, handelt nicht mit der nötigen Sorgfalt (Urteil 2A.55/2002 vom 30. Oktober 2002, E. 3, mit Hinweisen). Die Beschwerdeführerin macht nichts geltend, was unter den gegebenen Umständen als Revisionsgrund qualifiziert werden könnte.
2.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich als vollumfänglich unbegründet; sie ist abzuweisen.

Entsprechend dem Verfahrensausgang sind die bundesgerichtlichen Kosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 156 in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, dem Kantonalen Steueramt Zürich, Abteilung Direkte Bundessteuer, und der Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 11. März 2003
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: