Urteilskopf

140 II 248

23. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung i.S. A.A. und B.A. gegen Steuerverwaltung des Kantons Schwyz (Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten) 2C_164/2013 / 2C_165/2013 vom 28. März 2014

Regeste (de):
Art. 127 Abs. 2 BV; Art. 6 Abs. 1 und 3 sowie Art. 7 Abs. 1 DBG; §§ 6-8 StG/SZ; periodenübergreifende Verrechnung von im Ausland erlittenen Verlusten.

Die von den Steuerpflichtigen im Rahmen ihrer Beteiligungen an deutschen Gesellschaften 2006 unbestrittenermassen erlittenen und noch nicht verrechneten Verluste sind in der Schweiz bzw. im Kanton Schwyz bei der Veranlagung 2007 satzbestimmend zu berücksichtigen. Die Möglichkeit der Verlustverrechnung entspricht dabei der Rechtslage im interkantonalen Verhältnis und insbesondere auch dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (E. 3.5-3.7).

Regeste (fr):
Art. 127 al. 2 Cst.; art. 6 al. 1 et 3 ainsi qu'art. 7 al. 1 LIFD; §§ 6-8 LI/SZ; déduction sur plusieurs périodes fiscales de pertes subies à l'étranger.

Les pertes indubitablement subies en 2006 par les contribuables qui résultent de leur participation dans des sociétés allemandes et qui n'ont pas encore été déduites doivent être prises en compte en Suisse et dans le canton de Schwyz lors de la détermination du taux de l'impôt 2007. L'admission de la déduction des pertes correspond à cet égard au droit intercantonal et en particulier au principe de l'imposition selon la capacité économique (consid. 3.5-3.7).

Regesto (it):
Art. 127 cpv. 2 Cost.; art. 6 cpv. 1 e 3 nonché art. 7 cpv. 1 LIFD; §§ 6-8 LT/SZ; compensazione su più periodi fiscali di perdite subite all'estero.

Le perdite indubbiamente subite nel 2006 dai contribuenti che risultano dalla loro partecipazione a società tedesche e che non sono ancora state compensate devono essere prese in considerazione in Svizzera rispettivamente nel Cantone di Svitto per la determinazione dell'aliquota d'imposta 2007. Al riguardo il fatto di potere compensare le perdite corrisponde al diritto intercantonale e, in particolare, al principio dell'imposizione secondo la capacità economica (consid. 3.5-3.7).

Sachverhalt ab Seite 249

A.

A.a A.A. und B.A. zogen 2005 in die Schweiz und nahmen Wohnsitz in U./GR. Am 31. März 2007 verleg-

ten sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz nach V./SZ. In W./SG betreiben sie als Selbständigerwerbende je eine Arztpraxis in der Form des Einzelunternehmens. Im Jahr 2006 erlitten die Steuerpflichtigen aus zwei deutschen Personengesellschaften (X. GmbH & Co. KG bzw. Y. GmbH & Co. KG) Verluste von Fr. 209'422.- bzw. Fr. 196'383.-, total Fr. 405'805.-.

A.b Mit Veranlagungsverfügung 2007 vom 9. März 2010 setzte die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz das steuerbare Einkommen auf Fr. 52'600.-/satzbestimmend Fr. 146'600.- und das steuerbare Vermögen auf Fr. 0.- (Kantonssteuern) bzw. das steuerbare Einkommen auf Fr. 182'200.-/satzbestimmend Fr. 290'220.- (direkte Bundessteuer) fest. Die von den Steuerpflichtigen geltend gemachten verrechenbaren Geschäftsverluste von total Fr. 405'805.- liess die Steuerverwaltung nicht zum Abzug zu. Zur Begründung brachte sie vor, Auslandverluste würden während der gleichen Periode lediglich satzbestimmend berücksichtigt und Verlustvorträge aus Vorperioden könnten nicht berücksichtigt werden.

B. Gegen die Veranlagungsverfügung 2007 liessen A.A. und B.A. bei der kantonalen Steuerverwaltung Einsprache erheben und beantragten, die Verlustvorträge aus den ausländischen Gesellschaften seien mit Fr. 405'805.- satzbestimmend zu berücksichtigen. Mit Entscheid vom 20. März 2012 wies die Kantonale Steuerkommission

(StK)/Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer (VdBSt) die Einsprache ab. Eine dagegen beim Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz erhobene Beschwerde wies dieses mit Urteil vom 19. Dezember 2012 ab.

C. Mit Eingabe vom 14. Februar 2013 erheben A.A. und B.A. Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragen, das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz vom 19. Dezember 2012 sei aufzuheben und die Sache zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. (...)
Das Bundesgericht heisst die Beschwerde gut, hebt das angefochtene Urteil auf und weist die Sache zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz und zur Neuregelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen im kantonalen Verfahren an das Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz zurück. (Auszug)

Erwägungen

Aus den Erwägungen:
I. Direkte Bundessteuer

3.

3.1 Grundsätzlich unterliegen in der Schweiz ansässige natürliche Personen für ihr gesamtes weltweites Einkommen und Vermögen unter Progressionsvorbehalt der schweizerischen Besteuerung (Art. 6 Abs. 1 und 7 Abs. 1 DBG [SR 642.11]). Dabei ist die Steuerpflicht bei persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt; sie erstreckt sich aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Ausland (Art. 6 Abs. 1 DBG). Die Abgrenzung der Steuerpflicht für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke erfolgt gemäss Art. 6 Abs. 3 DBG im Verhältnis zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Satz 1). Wenn ein schweizerisches Unternehmen Verluste aus einer ausländischen Betriebsstätte mit inländischen Gewinnen verrechnet hat, innert der folgenden sieben Jahre aber aus dieser Be-

triebsstätte Gewinne verzeichnet, so ist im Ausmass der im Betriebsstättestaat verrechenbaren Gewinne eine Revision der ursprünglichen Veranlagung vorzunehmen; die Verluste aus dieser Betriebsstätte werden in diesem Fall in der Schweiz nachträglich nur satzbestimmend berücksichtigt (Satz 2). In allen übrigen Fällen sind Auslandsverluste ausschliesslich satzbestimmend zu

BGE 140 II 248 S. 251

berücksichtigen (Satz 3). Vorbehalten bleiben die in Doppelbesteuerungsabkommen enthaltenen Regelungen (Satz 4).

3.2 Die Vorinstanz wie auch die Beschwerdeführer gehen davon aus, dass es sich bei den beiden Gesellschaften in Deutschland nicht um (ausländische) Betriebsstätten handelt. Auf diese Fragestellung ist daher nicht weiter einzugehen. Sodann ist festzuhalten, dass es sich bei den beiden in Deutschland domizilierten GmbH & Co. KG nicht um juristische Personen, sondern um Personengesellschaften handelt (BGE 136 V 258 E. 2.1 S. 260 mit Hinweisen). Ebenso besteht zwischen den Beteiligten Einigkeit darüber, dass dem Abkommen vom 11. August 1971 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-D; SR 0.672.913.62) im vorliegenden Fall keine Bedeutung zukommt (vgl. PETER LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. Aufl. 2005, S. 314).

3.3 Die Vorinstanz hat sich hier - ausgehend von der oben erwähnten Verneinung einer (ausländischen) Betriebsstätte - grundsätzlich folgerichtig auf Art. 6 Abs. 3 Satz 3 DBG ("In allen übrigen Fällen") bezogen, da demnach von einem ausländischen Geschäftsbetrieb auszugehen ist. Die Beschwerdeführer machen sodann nicht die Übernahme der Auslandverluste für die Festlegung des steuerbaren Einkommens geltend. Streitgegenstand bildet nur die Frage, ob (und allenfalls in welchem Umfang) die von den Beschwerdeführern im Rahmen ihrer Beteiligungen an deutschen Gesellschaften im Jahr 2006 erlittenen Verluste in der Höhe von total Fr. 405'805.-in der Schweiz bzw. im Kanton Schwyz bei der Veranlagung 2007 satzbestimmend zu berücksichtigen sind.

3.4 Die Vorinstanz hat dazu im angefochtenen Entscheid ausgeführt, dass eine vollumfängliche Berücksichtigung der geltend gemachten Verluste von Fr. 405'805.- nur schon deshalb nicht in Frage komme, weil die Kantone Graubünden und St. Gallen den Verlust beim steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen 2006 bzw. 2007 bereits berücksichtigt hätten. Diesen Beurteilungen käme für das vorliegende Verfahren jedoch keine präjudizierende Wirkung zu. Sodann hat die Vorinstanz ausgeführt, eine über das Jahr der Entstehung des betreffenden Auslandsverlustes hinausreichende, periodenübergreifende Berücksichtigung des Verlustes könnte in einem späteren

BGE 140 II 248 S. 252

Jahr zu einem steuerlichen Doppelvorteil führen, wenn der Verlust sowohl in der Schweiz als auch im Ausland bei der Satzbestimmung in Abzug gebracht wird. Zudem würde auch das Periodizitätsprinzip durchbrochen, da grundsätzlich immer auf die Einkünfte eines Steuerjahres abzustellen sei. Schliesslich läge auch kein Verstoss gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vor.

3.5 In Bezug auf die Beweislast ist sodann festzuhalten, dass der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen

der Steuerbehörde, der Beweis für steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt; er hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BGE 121 II 257 E. 4c/aa S. 266 und 273 E. 3c/aa S. 284 mit Hinweisen). Ist etwa streitig, ob ein Auslandverlust entstanden ist und ob dieser in der Schweiz verrechnet werden kann oder nicht, so trägt hierfür somit der Steuerpflichtige die Beweislast. Im vorliegenden Fall sind die im Ausland erlittenen Verluste indes unbestritten und von der Vorinstanz verbindlich festgestellt.

3.6 Der angefochtene Entscheid vermag bei näherer Betrachtung nicht zu überzeugen.

3.6.1 So geht die Vorinstanz vorab schon nicht genügend auf den Umstand ein, dass der Kanton Graubünden 2006 die geltend gemachten Verluste zumindest teilweise satzbestimmend berücksichtigt hat. Zwar mag es zutreffen, dass diese Veranlagungen für den Kanton Schwyz nicht verbindlich sind und formell auch nicht Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens bilden. Dennoch hätte die Vorinstanz die (teilweise) Berücksichtigung der Verluste im Kanton Graubünden in ihre Würdigung (mit)einbeziehen müssen.
Aus der (teilweisen) Anrechnung des Verlustes durch den Kanton Graubünden folgt nämlich, dass in den Folgejahren bloss der noch nicht verrechnete Verlust vorgetragen werden kann (vgl. Urteil 2C_240/2011 vom 8. April 2011 E. 2, in: StR 66/2011 S. 679). Gemäss der Veranlagungsverfügung vom 26. Juni 2007 ging die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden für das Steuerjahr 2006 von einem Negativeinkommen von Fr. 321'797.- aus. Von den geltend gemachten Verlusten von insgesamt Fr. 405'805.- wurden damit Fr. 84'008.- bereits berücksichtigt; damit verbleiben - soweit ersichtlich - noch Fr. 321'797.- für weitere Verlustverrechnungen (ab Steuerjahr 2007). Nicht entscheidrelevant ist dagegen der Umstand, dass der Kanton St. Gallen - im ebenfalls hier zur Diskussion

stehenden Steuerjahr 2007 - die geltend gemachten Verluste teilweise berücksichtigt hat, da das satzbestimmende Einkommen pro Steuerjahr in allen beteiligten Kantonen gesamthaft und nicht anteilsmässig festgelegt wird.

3.6.2 Sodann kann der Vorinstanz nicht gefolgt werden, wenn sie ausführt, sowohl der Wortlaut wie die Systematik von Art. 6 Abs. 3 DBG wiesen darauf hin, dass ein bloss satzbestimmender Verlustüberhang nicht vorgetragen werden dürfe. Vielmehr verhält es sich so, dass die im DBG verankerte Verlustverrechnungsmöglichkeit grundsätzlich einen eingeschränkten Ausgleich von Gewinn- und Verlustschwankungen innerhalb der gesetzlich definierten Verlustverrechnungsperiode erlaubt. Damit wird das Prinzip der Periodizität insofern gelockert, als Verluste vorgetragen und mit Einkünften der nachfolgenden Berechnungsperioden verrechnet werden können (REICH/ZÜGER, in: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, 2. Aufl. 2008, N. 2 zu Art. 31 DBG). Art. 6 Abs. 3 DBG anerkennt nun explizit die satzbestimmende Verlustverrechnung grundsätzlich auch im Verhältnis zum Ausland, ohne jedoch die Verlustverrechnung auf eine einzige Steuerperiode zu beschränken. Damit gilt im internationalen Verhältnis nichts anders als auch im interkantonalen Verhältnis gelten würde; demnach können gemäss Art. 211 DGB grundsätzlich Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen (bzw. satzbestimmend berücksichtigt) werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens (bzw. der Satzbestimmung) dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten.

3.6.3 Vorliegend machen die Beschwerdeführer im Jahre 2006 in Deutschland entstandene Verluste geltend und wollen diese in der Veranlagung 2007 satzbestimmend berücksichtigt haben. Zwar können Verluste wie erwähnt nicht beliebig vorgetragen werden, sondern nur insoweit, als sie noch nicht mit Einkommen verrechnet werden konnten. Hier steht fest, dass der Kanton Graubünden im Vorjahr die Verluste bereits (teilweise) berücksichtigt hat. Wie vorstehend ausgeführt, haben die Beschwerdeführer auch im Kanton Schwyz grund-

sätzlich Anspruch darauf, die Verluste, die noch nicht berücksichtigt werden konnten, in der Steuerperiode 2007 satzbestimmend zur Verrechnung zu bringen. Die Möglichkeit der Verlustverrechnung entspricht dabei der Rechtslage im interkantonalen Verhältnis und insbesondere auch dem Prinzip der Besteuerung nach der

wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV), wonach die Steuerpflichtigen entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit an die Steuerlasten beizutragen haben (BGE 137 I 145 E. 2.1 S. 147; BGE 133 I 206 E. 6.1 S. 215 f.; je mit Hinweisen). Zwar gibt es vereinzelte Lehrmeinungen (AGNER/JUNG/STEINMANN, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, 1995, N. 31 f. zu Art. 52 DBG; JEAN-BLAISE PASCHOUD, in: Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, N. 37 zu Art. 6 DBG), die ausführen, ein bloss satzbestimmender Verlustüberhang dürfe bei natürlichen wie juristischen Personen nicht vorgetragen werden; diese beiden Fundstellen enthalten aber weder eine nähere Begründung noch Präjudizien, weshalb ihnen keine entscheidende Bedeutung zukommen kann. Andere Autoren äussern sich soweit ersichtlich nicht zur vorliegenden Problematik (vgl. etwa PETER LOCHER, in: Kommentar zum DBG, 2001, N. 42 ff. zu Art. 6 DBG; ATHANAS/GIGLIO, in: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a, 2. Aufl. 2008, N. 43 zu Art. 6 DBG). Die von der Vorinstanz zitierten Bestimmungen (Art. 67 und 211 DBG) sehen eine periodenübergreifende Verlustverrechnung denn auch explizit vor; die satzbestimmende Berücksichtigung entspricht somit dem gesetzlichen Konzept. Sodann bestehen - abgesehen von der Begrenzung auf sieben Jahre - keine weiteren gesetzlichen Schranken für die Geltendmachung des Verlustvortrages im internationalen Verhältnis.

3.6.4 Entgegen der Auffassung der Vorinstanz ergibt sich daraus auch kein steuerlicher Doppelvorteil für die Beschwerdeführer, wenn der Verlust sowohl in der Schweiz als auch im Ausland bei der Satzbestimmung in Abzug gebracht werden kann. Vielmehr entspricht es dem Prinzip des satzbestimmenden Einkommens, dass dieses auf alle steuerbaren Teileinkommen zur Anwendung kommt, womit auch Verluste im Ausland zu berücksichtigen sind. Sollte die Vorinstanz der Auffassung sein, bei allfälliger späterer Verlustverrechnung im Rahmen der Berechnung des steuerbaren Einkommens im Ausland werde für die Berechnung des satzbestimmenden Einkommens der Verlust mehrfach berücksichtigt, ist ihr entgegenzuhalten, dass für die Berechnung des satzbestimmenden Einkommens stets das ausländische Einkommen vor vorgenommener Verlustverrechnung massgebend ist (vgl. die Beispiele bei ATHANAS/GIGLIO, a.a.O., N. 70 und 76 zu Art. 6 DBG, die sich auf Betriebstätten beziehen, denen das gleiche Prinzip zugrunde liegt).

3.6.5 Damit führt die Auslegung von Art. 6 Abs. 3 Satz 3 DBG, wonach Auslandverluste satzbestimmend zu berücksichtigen sind, unter besonderer Berücksichtigung des Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zum Schluss, dass die Verlustvortragsmöglichkeit über die Steuerperiode hinaus auch im Bereich der Festlegung des satzbestimmenden Einkommens zu bejahen ist.

3.7 Der angefochtene Entscheid verletzt somit Bundesrecht. Die in Deutschland 2006 erlittenen Verluste sind als solche unbestritten und in der Steuerperiode 2007 grundsätzlich satzbestimmend zu berücksichtigen. Die definitive Festlegung des steuerbaren Einkommens kann hier nicht vom Bundesgericht vorgenommen werden. Vielmehr wird die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz noch im Einzelnen zu prüfen haben, wie hoch der verbleibende Verlust (nachdem er bereits teilweise im Vorjahr berücksichtigt worden ist) ausfällt.

3.8 Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer ist damit begründet und gutzuheissen. Das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz vom 19. Dezember 2012 ist aufzuheben und die Sache zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz und zur Neuregelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen im kantonalen Verfahren an das Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz zurückzuweisen.