



Entscheid

24. Oktober 2011

Mitwirkend:

Einzelrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

A,

vertreten durch B,

**Beschwerdeführer/
Rekurrent,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Konsum,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

betreffend

Direkte Bundessteuer 2009 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2009

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) betreibt die Einzelfirma C in D und deklarierte in der Steuererklärung 2009 daraus Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 69'274.-. Insgesamt gab er (gerundet) für die Staats- und Gemeindesteuern ein steuerbares Einkommen von Fr. 53'800.- und ein steuerbares Vermögen von Fr. 465'000.- und für die direkte Bundessteuer ein steuerbares Einkommen von Fr. 54'500.- an.

Der Steuerkommissär verlangte mit Auflage vom 7. Januar 2011 bzw. Mahnung vom 24. März 2011 u.a. Kontokopien vom Kapitalkonto und Verlustvortragskonto, Details zum Eigensalär sowie den Nachweis der geltend gemachten Repräsentationspesen. Der Pflichtige liess darauf am 7. Februar 2011 diverse Unterlagen einreichen. Dabei ergab sich u.a., dass der Pflichtige einen Verlustvortrag aus dem Vorjahr im Umfang von Fr. 80'000.- über ein Aufwandkonto abgeschrieben hat.

Im Einschätzungsentscheid für die Staats- und Gemeindesteuern 2009 vom 20. April 2011 liess der Steuerkommissär den Verlustvortrag nicht zum Abzug zu mit der Begründung, ein Verlustvortrag könne nicht abgeschrieben werden, sondern sei mit dem Eigenkapital zu verrechnen. Weiter korrigierte er diverse Positionen beim Geschäftsaufwand, insbesondere die Privatanteile Autokosten und Repräsentationspesen. Dies ergab ein steuerbares Einkommen von Fr. 124'800.- und ein steuerbares Vermögen von Fr. 0.-. Am selben Tag erging die Veranlagungsverfügung direkte Bundessteuer 2009 mit den nämlichen Korrekturen und einem steuerbaren Einkommen von Fr. 125'500.-.

B. Hiergegen liess der Pflichtige am 4. Mai 2011 je Einsprache erheben und beantragen, auf die Aufrechnung des Verlustvortrags sei jeweils zu verzichten. Die übrigen Korrekturen würden akzeptiert. Das kantonale Steueramt wies die Rechtsmittel am 15./22. Juni 2011 ab.

C. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 19./20. Juli 2011 beantragte der Pflichtige, den Verlustvortrag von Fr. 80'000.- zum Abzug zuzulassen und die Aufrechnung der Privatanteile bei den Autokosten sowie den Repräsentationskosten zu streichen. Im Geschäftsjahr 2008 sei ein Gesamtverlust von Fr. 283'495.- eingetreten, wovon Fr. 123'495.- sofort verrechnet und der Rest auf das folgende Geschäftsjahr vorgetragen worden seien. Die geltend gemachten Autokosten und Repräsentationsspesen seien geschäftsmässig begründet.

Das kantonale Steueramt schloss am 17. August 2011 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Verluste aus den sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren können vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten (Art. 211 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG]; Art. 67 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG]; § 29 Abs. 1 des kantonalen Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]).

Vorab sind Geschäftsverluste natürlicher Personen soweit möglich mit übrigen Einkünften zu verrechnen, gleichgültig aus welcher Quelle diese stammen. Mit andern Worten kommt der Verlustverrechnung innerhalb der Steuerperiode nach Massgabe des Prinzips der Reineinkommensbesteuerung Vorrang zu. Nur ein verbleibender Verlustüberhang kann vorgetragen und mit irgendwelchem späteren Einkommen verrechnet werden. Das will heissen, dass vorgetragene Geschäftsverluste nicht bloss mit Geschäftsgewinnen, sondern auch in den nachfolgenden Perioden mit Einkünften jeder Art verrechnet werden (Markus Reich/Marina Züger in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 31 N 1 ff. DBG; Dieter Weber in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 67 N 2 ff. StHG).

Es steht nicht im Belieben des Steuerpflichtigen, wann er den Geschäftsverlust geltend machen will. Er muss ihn – soweit möglich – zunächst innerhalb der Steuerperiode verrechnen, in der der Verlust eingetreten ist. Den verbleibenden Überhang hat er bei der nächsten Möglichkeit zur Verrechnung zu bringen (StE 1995 B 72.19 Nr. 5). Die Verrechnungsmöglichkeit in einer späteren Steuerperiode ist ausgeschlossen, wenn für die vorangehende Steuerperiode eine rechtskräftige Einkommenseinschätzung vorliegt, die nicht auf Fr. 0.- lautet, unabhängig davon, ob die Einschätzung ordentlich oder nach pflichtgemäßem Ermessen getroffen worden ist (VGr, 28. Juni 2006, SB.2006.00022, www.vgrzh.ch).

Veranlagungsentscheide können nur mit Bezug auf die Festsetzung der Steuerfaktoren im Dispositiv des Entscheids, bei natürlichen Personen also des steuerbaren Einkommens und Vermögens (vgl. § 139 Abs. 1 StG), rechtskräftig werden. Demgegenüber nehmen die Motive eines Entscheids nicht an der Rechtskraft teil (vgl. RB 2001 Nr. 106). In materielle Rechtskraft erwachsen kann somit bloss die Festlegung der aus dem konkreten Steuerrechtsverhältnis fliessenden Steuerfaktoren bzw. der Steuerforderung, nicht hingegen die ihm zu Grunde liegende Tatsachen oder Rechtslage. Im Rahmen der Beurteilung der Einschätzung einer anderen Steuerperiode kann daher sowohl die tatsächliche als auch die rechtliche Ausgangslage vollumfänglich überprüft und, sofern erforderlich, abweichend gewürdigt werden (vgl. BGr, 17. Juli 1996, E. 4c = StE 1997 B 93.4 Nr. 4). Daraus folgt, dass sich die Rechtskraft einer Einschätzung nicht auch auf die ihr zu Grunde liegende Handels- und Steuerbilanz erstreckt (VGr, 25. September 2002, SB.2002.00030, E. 2c, www.vgrzh.ch).

b) aa) Gemäss Jahresabschluss per 31. Dezember 2008 betrug der Jahresverlust Fr. 283'495.-. Im Hilfsblatt A Position 1.1 wurde dieser jedoch nur in der Höhe von Fr. 123'495.- geltend gemacht. Dem wurden unter Position 2.1 "Barbezüge und Eigenlöhne" von Fr. 125'369.- gegenübergestellt, so dass nach Verrechnung ein positiver Saldo von Fr. 1'874.- übrig blieb. Bei der Einschätzung für die Steuerperiode 2008 wurde dieser Betrag ungeprüft als selbstständiges Erwerbseinkommens übernommen; aufgrund der das Einkommen weit übersteigenden Abzüge resultierte indessen ein steuerbares Einkommen von Fr. 0.-. Diese Einschätzung ist in Rechtskraft erwachsen. Damit können verbleibende Verlustvorträge grundsätzlich auch in der Steuerperiode 2009 noch zur Verrechnung gebracht werden, sofern ihre Höhe nachgewiesen ist. Die Auffassung des Steuerkommissärs, aufgrund der Festlegung des selbstständigen Er-

werbseinkommens auf Fr. 1'874.- sei eine spätere Verrechnung nicht mehr zulässig, trifft nach der aufgeführten Rechtsprechung klar nicht zu.

bb) Im Übrigen wurden die Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit für 2008 offenkundig falsch berechnet. Richtigerweise hätte der Jahresverlust von Fr. 283'495.- mit Fr. 125'369.- verrechnet werden müssen, sodass ein selbstständiges Erwerbseinkommen von Fr. 0.- resultierte und – rein rechnerisch betrachtet – für die folgenden Jahre ein Verlustvortrag von Fr. 158'126.- verblieb. Die offenkundige Auffassung des Pflichtigen, er könne die Höhe des zur Verrechnung bringenden Verlusts in der Steuerperiode selber als auch in den folgenden Steuerperioden jeweils frei bestimmen, ist nach dem Gesagten unrichtig.

cc) Damit sind keine Gründe ersichtlich, weshalb der Pflichtige diesen Verlust in der Steuerperiode 2009 nicht zur Verrechnung bringen darf. Daran ändert nichts, dass der Pflichtige diesen buchhalterisch unkorrekt über das Konto S44000 Abschreibungen geltend gemacht hat. Denn die Verrechnung der Vorjahresverluste ist steuerrechtlich vorgeschrieben; mithin ist selbst bei einer entsprechenden Aufrechnung des Vorjahresverlusts im Jahresabschluss dieser in der Folge in der Steuererklärung wieder einzusetzen (vgl. Hilfsblatt A Ziff. 3).

c) Ein Verlustvortrag unterliegt hingegen in Bezug auf seine Höhe auch in den nachfolgenden Steuerperioden noch der freien Überprüfung. Eine solche hat vorliegend noch nicht stattgefunden, da der Steuerkommissär die Geltendmachung bereits aus formellen Gründen versagte.

Die Rekurskommission kann ausnahmsweise zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückweisen, namentlich wenn zu Unrecht noch kein materieller Entscheid getroffen wurde oder dieser an einem schwerwiegenden Mangel leidet (§ 149 Abs. 3 StG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 143 N 26 ff. DBG, und Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 149 N 29 ff. StG). Das Unterlassen einer Untersuchung stellt einen solchen schwerwiegenden Mangel dar, der sich somit im Beschwerde-/Rekursverfahren nicht heilen lässt (VGr, 22. November 2000, SB.2000.00062, E. 4a, www.vgrzh.ch).

Da die Höhe des Verlustvortrags noch nicht Gegenstand des Einschätzungsverfahrens war, ist darüber auch noch keine materielle Entscheidung ergangen. Damit erscheint es nicht als sachgerecht, dem Entscheid über die Durchführung einer Untersuchung und dessen Ergebnis bereits an dieser Stelle vorzugreifen. Die Sache ist deshalb an das kantonale Steueramt in das Einschätzungsverfahren zur allfälligen weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid zurückzuweisen.

2. Da die Vorinstanz einen neuen Einschätzungsentscheid zu treffen haben wird, erübrigt es sich, jetzt schon auf die übrigen streitigen Positionen einzugehen. Anzumerken ist jedoch, dass bei einer Schätzung der Höhe eines steuermindernden Umstands diese immer in der Form einer solchen nach pflichtgemäßem Ermessen zu erfolgen hat (VGr, 21. Mai 2003, SB.2002.00115, E. 3b, www.vgrzh.ch). Dies muss im Einschätzungsentscheid auch zum Ausdruck gebracht werden, da die daraus resultierenden formellen Erschwerungen der Anfechtbarkeit dem Steuerpflichtigen zur Kenntnis gebracht werden müssen.

Soweit der Steuerkommissär hier Privatanteile bezüglich der Autokosten und der Privatwohnung geschätzt hat, hätte er demnach – gleich wie er es bei den Repräsentationsspesen gemacht hat – einen entsprechenden Hinweis anbringen müssen. Der Umstand, dass die betreffenden Beträge in einer vorangehenden Steuerperiode bereits einmal auf dieselbe Höhe festgelegt worden sind, ändert daran nichts, hat sich doch der Pflichtige im Einschätzungsverfahren 2009 ausdrücklich gegen eine Erhöhung der Privatanteile gewandt.

3. Gestützt auf diese Erwägungen sind die Beschwerde und der Rekurs teilweise gutzuheissen. Bei diesem in materieller Hinsicht unentschiedenen Prozessausgang rechtfertigt es sich, die Verfahrenskosten den Parteien je hälftig aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 1 DBG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 15. Juni 2011 wird aufgehoben und die Sache im Sinn der Erwägungen an das kantonale Steueramt zurückgewiesen.
2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 22. Juni 2011 wird aufgehoben und die Sache im Sinn der Erwägungen an das kantonale Steueramt zurückgewiesen.

[...]