

3-RV.2020.74
P 97

Urteil vom 24. Juni 2021

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Lämmli Richter Hess Gerichtsschreiberin Bernhard
-----------	--

Rekurrentin	A._____ GmbH
-------------	---------------------

Gegenstand	Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau, Sektion juristische Personen, vom 12. Mai 2020 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019 und direkte Bundessteuer 2019
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

1.1.

Mit Verfügung vom 14. April 2020 wurde die A. GmbH vom Kantonalen Steueramt (KStA), Sektion juristische Personen (JP), für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 zu einem steuerbaren Reingewinn von CHF 19'851.00 (Anteil Kanton Aargau 100 %) und zu einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 20'000.00 (Anteil Kanton Aargau 100 %) veranlagt.

1.2.

Mit Verfügung vom 14. April 2020 wurde die A. GmbH vom KStA JP für die direkte Bundessteuer 2019 zu einem steuerbaren Reingewinn von CHF 19'851.00 veranlagt.

1.3.

Sowohl bei der Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2019 als auch der direkten Bundessteuer 2019 wurden ein Privatanteil Fahrzeug von CHF 2'784.00 zum steuerbaren Gewinn hinzugerechnet und gleichzeitig der geltend gemachte Verlustvortrag von CHF 6'304.00 gestrichen.

2.

2.1.

Gegen die Verfügungen vom 14. April 2020 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019 sowie direkte Bundessteuer 2019 erhob die A. GmbH mit Schreiben vom 18. März 2020 (Postaufgabe am 17. April 2020) Einsprache. Sie stellte den Antrag, es sei eine Veranlagung gemäss Selbstdeklaration vorzunehmen.

3.

Mit Entscheid vom 12. Mai 2020 hiess das KStA JP die Einsprachen betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019 sowie direkte Bundessteuer 2019 teilweise gut. Auf die Aufrechnung eines Privatanteils Fahrzeug wurde verzichtet. Hingegen wurde der geltend gemachte Verlustvortrag unverändert nicht zum Abzug zugelassen.

4.

Den Einspracheentscheid vom 12. Mai 2020 (Zustellung nicht bekannt; Versand am 12. Mai 2020) hat die A. GmbH mit "Einsprache gegen den Einsprache-Entscheid betreffend Kantons- und Gemeindesteuern und direkte Bundessteuer Geschäftsjahr 2019" (recte Rekurs/Beschwerde) vom 29. Mai 2020 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht weitergezogen mit dem Antrag,

die Veranlagung sei gemäss Selbstdeklaration vorzunehmen.

Auf die Begründung wird, soweit für den Entscheid erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

5.

Das KStA beantragt die kostenfällige Abweisung des Rekurses und der Beschwerde.

6.

Die A. GmbH hat keine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

1.1.

Das KStA JP hat die Rekurrentin/Beschwerdeführerin je mit separater Verfügung vom 14. April 2020 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 und für die direkte Bundessteuer 2019 veranlagt. Die Rekurrentin/Beschwerdeführerin hat gegen die genannten Verfügungen im gleichen Schreiben Einsprache erhoben. Das KStA JP hat die Einsprache in einem Entscheid behandelt und beurteilt. Dementsprechend wurde mit einer Rechtsschrift Rekurs bzw. Beschwerde erhoben.

1.2.

Der Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2019. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

1.3.

Die Beschwerde betrifft die direkte Bundessteuer 2019. Massgebend für die Beurteilung ist das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG).

1.4.

Vorliegend können Rekurs und Beschwerde in einem Entscheid beurteilt werden, da sich die hier zu entscheidende Frage in gleicher Weise für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer stellt. Daran ändert für einmal nichts, dass im Dispositiv des Einspracheentscheides nicht – wie zu erwarten wäre – klar zwischen dem Entscheid betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie betreffend direkte Bundessteuer unterschieden wird.

2.

2.1.

In Rekurs und Beschwerde wird ausgeführt, die Steuererklärung hätte allenfalls mit einer "normalen Einsprache-Möglichkeit an die Steuerbehörde" geändert werden können. Die Weiterleitung des Einspracheentscheides an das Spezialverwaltungsgericht sei eine reine Schikane.

2.2.

Das KStA JP unterbreitete der Rekurrentin/Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 14. Februar 2020 einen Veranlagungsvorschlag. Innert der gesetzten Frist von 20 Tagen ging keine Stellungnahme ein. In der Folge wurden die Veranlagungen betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019 und betreffend direkte Bundessteuer 2019 – inhaltlich dem Veranlagungsvorschlag entsprechend – eröffnet.

Die Rekurrentin/Beschwerdeführerin hat innert der 30-tägigen Rechtsmittelfrist (§ 187 Abs. 1 StG/Art. 132 Abs. 1 DBG) gegen die Veranlagungsverfügungen vom 14. April 2020 Einsprache erhoben (§ 192 ff. StG/Art. 132 Abs. 1 DBG). Das KStA JP hat zu Recht ein Einspracheverfahren durchgeführt und dieses mit einem anfechtbaren Einspracheentscheid mit korrekter Rechtsmittelbelehrung abgeschlossen (§ 195 StG/Art. 135 DBG).

Die Rekurrentin/Beschwerdeführerin hat sodann innerhalb der 30-tägigen Rechtsmittelfrist fristgerecht Rekurs/Beschwerde (§ 187 Abs. 1 StG/Art. 140 Abs. 1 DBG) gegen den Einspracheentscheid erhoben.

2.3.

Von einer "Weiterleitung" des Einspracheentscheides durch das KStA JP an das Spezialverwaltungsgericht kann keine Rede sein. Vielmehr wurden die Formalien im Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahren vom KStA JP und von der Rekurrentin/Beschwerdeführerin eingehalten. Nicht nachvollziehbar ist unter diesen Umständen, inwiefern das rechtskonforme Vorgehen des KStA JP als schikanös bezeichnet werden sollte.

3.

3.1.

Betreffend Aufrechnung eines Privatanteils an den Fahrzeugkosten wurde die Einsprache gutgeheissen, so dass die Rekurrentin/Beschwerdeführerin in diesem Punkt nicht mehr beschwert ist. Weitere Ausführungen dazu erübrigen sich damit.

Umstritten ist im Rekurs- und Beschwerdeverfahren damit einzig noch die Verrechnung von Vorjahresverlusten. Darauf ist nachfolgend einzugehen.

3.2.

Die Rekurrentin deklarierte mit der Steuererklärung 2019 folgende Vorjahresverluste:

2012:	CHF	647.00
2013:	CHF	1'122.00
2014:	CHF	570.00
2015:	CHF	0.00
2016:	CHF	1'771.00
2017:	CHF	2'194.00
Total	CHF	6'304.00

3.3.

3.3.1.

Das KStA JP liess die Verlustverrechnung im Veranlagungsverfahren mit folgender Begründung (Veranlagungsvorschlag vom 14. Februar 2020) nicht zu:

"Die Verlustverrechnungen gemäss Deklaration wurden an die Veranlagungen der Vorjahre angepasst. Aktuell ist kein Verlustvortrag zur Verrechnung stehend."

Im Einspracheentscheid wurde weiter ausgeführt:

"Die Steuerperiode 2018 wurde rechtskräftig mit einem Gewinn von CHF 435 veranlagt. Demzufolge bestehen keine steuerlichen Verlustvorträge für die Steuerperiode 2019 mehr."

3.3.2.

In der Einsprache wurde in allgemeiner Weise auf die korrekte Steuererklärung mit einem deklarierten Reingewinn von CHF 10'763.00 verwiesen. In Rekurs- und Beschwerde wird ergänzt, dass zwingend Vorjahresverluste von CHF 6'304.00 bei der Steuerberechnung zu berücksichtigen seien. Es stehe "bei der Anweisung für die Steuererklärung nirgends, dass bei einem Gewinn die Verlustverrechnung gestrichen" werde, ebensowenig im aargauischen Steuergesetz.

3.4.

3.4.1.

Gemäss Art. 67 Abs. 1 DBG können vom Reingewinn der Steuerperiode Verluste aus sieben der Steuerperiode (Art. 79 DBG) vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinnes dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten.

3.4.2.

Nach § 74 Abs. 1 StG können Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinnes dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten.

3.4.3.

Damit herrscht Einklang zwischen den Normen zur Verlustverrechnung in Art. 67 Abs. 1 DBG, Art. 25 Abs. 2 StHG und § 74 Abs. 1 StG. Ein kantonalen Gestaltungsspielraum besteht hier nicht (Bundesgerichtsurteil vom 28. Januar 2020 [2C_793/2017], Erw. 4.2).

3.5.

Das Bundesgericht hat sich zur Frage der Verrechnung von Vorjahresverlusten bei in der Vorperiode veranlagtem Gewinn im Urteil vom 29. April 2014 (2C_696/2013) wie folgt geäußert:

"3.

3.1. Gegenstand der Gewinnsteuer der juristischen Person ist der Reingewinn (Art. 24 Abs. 1 StHG; § 63 StG/ZH). 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 StHG; § 70 Abs. 1 StG/ZH). Die Regelung bei der direkten Bundessteuer stimmt damit inhaltlich überein (Art. 57 und 67 DBG [SR 642.11]; Urteil 2C_1027/2011/ 2C_1028/2011 vom 14. Juni 2012 E. 5, in: StR 67/2012 S. 593).

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 (vgl. z.B. Urteil 2C_33/2009 vom 27. November 2009 E. 3.2, publ. in: StE 2010 B 23.9 Nr. 13). Soll das Periodizitätsprinzip nicht ausgehöhlt werden, können die mit ihm verbundenen Härten aber nicht vollständig beseitigt werden. Das Gesetz selbst 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 (AGNER/JUNG/STEINMANN, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, 1995, N. 2 zu Art. 67 DBG; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, N. 6 zu Art. 67 DBG). Hat es die steuerpflichtige Person versäumt, 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 (Gebot der ungesäumten Verlustverrechnung; Urteil 2A.587/2002 vom 11. März 2003 E. 1.1 mit Hinweisen, in: StR 58/2003 S. 365).

Das Gebot der ungesäumten Verlustverrechnung - mitunter auch 'Verrechnungszwang' genannt - ist als solches in Lehre wie Praxis anerkannt. Kontrovers diskutiert wird dagegen, ob daraus folgt, eine spätere Berücksichtigung von Verlustüberschüssen sei generell ausgeschlossen, wenn eine rechtskräftige Veranlagung nicht auf Null gelautet hat (so BRÜLISAUER/HELBING, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, 2. Aufl. 2008, N. 9 zu Art. 67 DBG; ROBERT DANON, in: Commentaire romand LIFD, 2008, N. 9 zu Art. 67 DBG; KUHN/BRÜLISAUER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, 2. Aufl. 2002, N. 46 zu Art 25 StHG; BERNHARD F. SCHÄRER, Verlustverrechnung von Kapitalgesellschaften im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht, 1997, S. 68 f.; a.M. - zumindest mit Bezug auf die ordentliche Veranlagung - REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2006 (1. Teil), FStR 2007 S. 228 ff., 237 ff.; JULIA VON AH, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2. Aufl. 2011, S. 142; ROLF BENZ, Ordentliche Verlustverrechnung bei selbständig Erwerbenden nach Art. 211 DBG, zsis) 2010, Monatsflash Nr. 7, Ziff. 3.6.2; ROMAN BLÖCHLIGER, Die Nachholung der in früheren Jahren unterlassenen Ver-

lustverrechnung, StR 2006 S. 578 ff., 580 f.; FRANK LAMPERT, Die Verlustverrechnung von juristischen Personen im Schweizer Steuerrecht, 2000, S. 154; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, N. 6 zu § 29 StG/ZH; FELIX SCHALLCHER, Die Sanierung von Kapitalgesellschaften im schweizerischen Steuerrecht, 2008, Rz. 186).

3.2. Das Bundesgericht hat den Verrechnungsausschluss bei positiver Veranlagung bereits im Urteil 2A.587/2002 vom 11. März 2003 E. 1.1, publ. in: StR 58/2003 S. 365 ff., mit folgender Begründung bejaht: '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 (...) 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 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 (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.192/2000 vom 9. Mai 2001, publ. in: RDAF 2001 II S. 261 ff., E. 1).'

Diese Rechtsprechung hat das Bundesgericht in der Folge mehrfach bestätigt (Urteile 2C_973/2012 / 2C_974/2012 vom 4. Oktober 2013 E. 4.2, in: StR 69/2014 S. 65; 2C_240/2011 vom 8. April 2011 E. 2, in: StR 66/2011 S. 679; 2C_220/2009 vom 10. August 2009 E. 8.1, in: StR 64/2009 S. 886; je mit Hinweisen)."

3.6.

Diese Rechtsprechung des Bundesgerichtes ist uneingeschränkt auf den vorliegenden Sachverhalt zu übertragen, zumal Art. 67 Abs. 1 DBG und § 74 Abs.1 StG mit der vom Bundesgericht beurteilten Bestimmung im Zürcher Steuergesetz übereinstimmen. Nichts daran ändert, dass diese Praxis der Rekurrentin/Beschwerdeführerin nicht bekannt war.

3.7.

Aus den Akten ergibt sich, dass sowohl die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2018 gleich wie die Veranlagung der direkten Bundessteuer 2018 mit einem steuerbaren Reingewinn von CHF 425.00 vorgenommen wurden. In steuerlicher Hinsicht bestanden damit per 31. Dezember 2018 keine vorzutragenden Verluste mehr. Das KStA JP hat daher zu Recht den mit der Steuererklärung 2019 geltend gemachten Verlustvortrag von CHF 6'304.00 nicht (mehr) zur Verrechnung zugelassen.

3.8.

Dementsprechend sind der Rekurs und die Beschwerde abzuweisen.

4.

Bei diesem Verfahrensausgang hat die Rekurrentin/Beschwerdeführerin die Verfahrenskosten zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG/Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Parteientschädigung ist nicht auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG/Art. 144 Abs. 4 DBG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Beschwerde wird abgewiesen

3.

Die Rekurrentin/Beschwerdeführerin hat die Kosten des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 400.00, der Kanzleigebühr von CHF 130.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 630.00 zu bezahlen.

4.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Rekurrentin/Beschwerdeführerin
das Kantonale Steueramt
die Eidg. Steuerverwaltung
das Gemeindesteueramt Q.

Rechtsmittelbelehrungen

Kantons- und Gemeindesteuern

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Direkte Bundessteuer

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG]).

Aarau, 24. Juni 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard