

Selbständiger Erwerb

Verlustverrechnung bei Geschäftsaufgabe

Einspracheentscheid der Steuerverwaltung Basel-Stadt vom 31. Juli 2001

Verluste aus einer selbständigen Erwerbstätigkeit können innerhalb der gleichen Steuerperiode mit dem übrigen Einkommen verrechnet werden (innerperiodische Verlustverrechnung). Sie können auch innerhalb eines begrenzten Zeitraums von sieben Jahren mit späteren Gewinnen aus der gleichen Geschäftstätigkeit verrechnet werden (Verlustvortrag, zwischenperiodische Verlustverrechnung). Ausgeschlossen ist der Verlustvortrag hingegen bei Geschäftsaufgabe, denn Verluste dürfen in Folgejahren nur mit Gewinnen des selben Unternehmens verrechnet werden, nicht hingegen mit Einkünften aus einer anderen Einkommensquelle (Lohn, Vermögensertrag etc.) oder einer anderen Unternehmung.

I. Sachverhalt

1. In der Steuerperiode 1998 führte der Einsprecher in selbständiger Erwerbstätigkeit die Einzelfirma X. Des Weiteren war er zusammen mit Herrn M. S. an der am 5. Januar 1998 gegründeten Kollektivgesellschaft Y., mit Sitz in P./BL, beteiligt, deren Gesellschaftszweck in der Betreuung des Restaurants R. lag. Infolge Ausscheidens des Mitgesellschafters S. führte der Einsprecher ab 2. Juni 1998 die Y. in Form einer Einzelfirma. Per 23. September 1998 erfolgte die Löschung der Firma im Handelsregister.

In der Steuererklärung 1998 deklarierte der Einsprecher einen Verlust aus dieser Tätigkeit in der Höhe von Fr. 140'437.–. Dieser Verlust wurde von der Steuerverwaltung der innerperiodischen Verlustverrechnung zugeführt und mit dem übrigen im Jahr 1998 erzielten Einkommen verrechnet. Es verblieb ein Verlustüberschuss von Fr. 123'114.–, weshalb in der Steuerperiode 1998 keine Einkommenssteuer erhoben wurde. Die Veranlagung über Fr. 0.– datiert vom 29. Juni 2001.

2. In der Steuererklärung 1999 deklarierte der Einsprecher ein steuerbares Einkommen von Fr. 25'473.–.

3. Im Rahmen der Kontrolle der eingereichten Selbstdeklaration nahm die Steuerverwaltung lediglich am deklarierten Gewinn der Einzelfirma X. eine Korrektur vor, weshalb der Gewinn mit Fr. 8'261.– ermittelt wurde. Das in der Steuerperiode steuerbare Einkommen erhöhte sich auf Fr. 28'972.–. Die entsprechende Veranlagung datiert vom 29. Juni 2001.

4. Gegen diese Veranlagung wurde am 4. Juli 2001 Einsprache erhoben, welche einerseits die von der Steuerverwaltung vorgenommene Gewinnkorrektur der Steu-

erperiode 1999 und andererseits die Nichtverrechnung des in der Steuerperiode 1998 eingetretenen Verlustes mit dem Einkommen der Steuerperiode 1999 zum Gegenstand hatte:

a)

b) In der Veranlagung für das Einkommen 1998 sei der Verlust von Fr. 140'437.– der früheren Personengesellschaft und nachfolgend als Einzelfirma geführten Restaurants R. akzeptiert worden. Per Veranlagungsprotokoll 1998 sei ein Negativ-einkommen von Fr. 123'114.– verblieben. Der Einsprecher sei gemäss Wegleitung berechtigt, Verlustüberschüsse aus den sieben vorausgegangenen Steuerjahren mit dem laufenden Jahr zu verrechnen. Üblicherweise erfolge eine solche Verlustverrechnung von Amtes wegen. Eine entsprechende Verlustverrechnung sei jedoch im Steuerjahr 1999 nicht vorgenommen worden. Der Verlust des Jahres 1998 sei mit dem Einkommen des Jahres 1999 zu verrechnen.

II. Entscheidungsgründe

1. Per 1. Januar 2001 wurde im Kanton Basel-Stadt ein neues Steuergesetz in Kraft gesetzt, welches seine erstmalige Anwendung auf die periodischen Steuern der natürlichen Personen ab der Steuerperiode 2001 findet (§ 234 Abs. 1 lit. a StG). Für das Steuerverfahren und den Steuerbezug findet das neue Steuergesetz mit seinem Inkrafttreten, d.h. per 1. Januar 2001, Anwendung (§ 234 Abs. 2 StG).

Da der zu beurteilende Streitfall die Steuerperiode 1999 betrifft, finden in materieller Hinsicht die altrechtlichen Bestimmungen des Gesetzes über die direkten Steuern vom 22. Dezember 1949 (altStG) und die diese Bestimmungen präzisierende Steuerverordnung vom 30. Januar 1990 (altStV) Anwendung. Im Bereich des Steuerverfahrens und des Steuerbezugs beanspruchen die neurechtlichen Bestimmungen Gültigkeit.

2.

3. In der Einsprache vom 4. Juli 2001 wird in einem zweiten Punkt die Nichtberücksichtigung des aus dem Jahr 1998 resultierenden Verlustüberschusses von Fr. 123'114.– bei der Veranlagung der kantonalen Steuern der Steuerperiode 1999 gerügt. Es bleibt zu prüfen, ob der Verlustüberschuss der Steuerperiode 1998 der Verrechnung mit dem Einkommen 1999 unterliegt.

a) Gemäss § 43 Abs. 1 lit. d altStG werden vom gesamten Roheinkommen die im Steuerjahr eingetretenen und verbuchten Geschäftsverluste und die noch nicht mit dem Einkommen verrechneten Verlustüberschüsse aus den sieben vorangegangenen Steuerjahren abgezogen. Das Gesetz unterscheidet somit zwei Arten der Verlustverrechnung: Geschäftsverluste der natürlichen Personen unterliegen im System der

Postnumerandobesteuerung einer Verrechnungsmöglichkeit mit dem übrigen Einkommen desselben Jahres (sog. Innerperiodische Verlustverrechnung). Nicht verrechnete Verluste eines Geschäftsjahres können des Weiteren vorgetragen werden, um diese mit Gewinnen künftiger Bemessungsperioden zu verrechnen (sog. Zwischenperiodische Verlustverrechnung). Der Verlustvortrag ist auf eine Verlustverrechnungsperiode von sieben Jahren beschränkt.

b) Der im Steuergesetz statuierte Verlustvortrag stellt eine Durchbrechung des Periodizitätsprinzips, im Sinne der abschliessenden Besteuerung des Unternehmensergebnisses in einer bestimmten Bemessungsperiode, zu Gunsten des Kongruenzprinzips dar, wonach der Totalerfolg einer Unternehmung der Summe sämtlicher Periodenerfolge entsprechen muss. Dem Kongruenzprinzip wird jedoch nicht in allen Teilen Rechnung getragen, hat doch der Gesetzgeber die Verlustverrechnung auf einen Zeitraum von sieben Jahren beschränkt. Die Verrechenbarkeit des Verlustes innert der Verlustvortragsperiode soll der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person Rechnung tragen. Das Steuergesetz strebt jedoch keineswegs den vollständigen Abzug aller Geschäftsverluste an, was sich einerseits aus dem Vorrang der innerperiodischen Verlustverrechnung vor dem Verlustvortrag und andererseits aus dessen zeitlicher Beschränkung sowie dem Verbot des Verlustrücktrages ergibt (Lampert Frank, Die Verlustverrechnung von Juristischen Personen im Schweizer Steuerrecht, S. 41 ff.; von Streng Kitty, Verlustverrechnung im Unternehmungssteuerrecht, S. 26 ff.; Nold Hans Jakob, Die zeitliche Bemessung des Gewinns im Unternehmungssteuerrecht, S. 70 ff.).

c) Ein Ausschluss der zwischenperiodischen Verlustverrechnung besteht bei Geschäftsaufgabe. Der Verlustvortrag setzt voraus, dass die unternehmerische Tätigkeit in den zur Verlustverrechnung herangezogenen Folgeperioden unverändert fortgeführt wird. Die Steuerverwaltung hat dementsprechend stets abgelehnt, den aus einer Geschäftsaufgabe resultierenden Verlust zur Verrechnung zuzulassen, wenn in der Verlustvortragsperiode keine selbständige Erwerbstätigkeit mehr ausgeübt wird. Es wäre unter dem Blickwinkel der Steuergerechtigkeit nicht ersichtlich, warum Einkommenssteuersubstrat in Form von Lohn Einkommen oder Vermögensertrag nicht erfasst würde, nur weil der Steuerpflichtige früher einmal einen Geschäftsbetrieb mit Verlust liquidiert hat, zumal möglicherweise die Gläubiger die wirklich Betroffenen waren (Blöchlinger Roman, Steuerliche Probleme des Abzugs geschäftlicher Verluste insbesondere auch im interkantonalen und internationalen Verhältnis, in StR 1981, S. 233; von Streng Kitty, a.a.O., S. 117). Die zwischenperiodische Verlustverrechnung schliesst sich nach der Praxis der Steuerverwaltung jedoch auch dann aus, wenn der aus der Geschäftsaufgabe resultierende Verlust in der Verlustvortragsperiode mit einer sich von der verlustbringenden Unternehmenstätigkeit unterscheidenden selbständigen Erwerbstätigkeit zur Verrechnung gebracht werden soll (von Streng Kitty, a.a.O., S. 117).

d) Für den Ausschluss der zwischenperiodischen Verlustverrechnung nach Geschäftsaufgabe spricht Sinn und Zweck des Verlustvortrages. Dieser liegt darin, dem selbständig Erwerbenden im Rahmen der Verlustverrechnungsperiode den Aus-

gleich von Gewinn- und Verlustschwankungen zu ermöglichen, um dergestalt die zufällige Erfassung von einzelnen Jahresendergebnissen zu vermeiden (Reich/Züger, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht – DBG, N. 10 zu Art. 211). Da die Verlustverrechnung von vornherein auf Geschäftsverluste beschränkt ist, hat sich der Verlustvortrag an der in ihrem Erfolg Schwankungen unterliegenden Quelle der selbständigen Erwerbstätigkeit zu orientieren. Die Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit in der Verlustvortragsperiode genügt dementsprechend noch nicht, um den aus der Geschäftsaufgabe resultierenden Verlust zur zwischenperiodischen Verrechnung bringen zu können. Gefordert sind Einnahmenüberschüsse in den Folgeperioden, deren Bestandteil die nämliche selbständige Erwerbstätigkeit bildet, aus der der zur Verrechnung gebrachte Verlust resultierte. Verluste können somit nur dann kompensiert werden, wenn auf eine Verlustphase eine Gewinnphase der gleichen selbständigen Erwerbstätigkeit folgt.

Begründet man die zwischenperiodische Verlustverrechnung damit, dass für den selbständig Erwerbenden der Geschäftsbetrieb güterbildende Quelle ist, deren Erhaltung der Verlustvortrag ermöglichen soll, so ist diese Situation nach der Geschäftsaufgabe nicht mehr gegeben (Blöchliger, a.a.O., S. 258). In diesem Sinne bringen Gesetzeswortlaut und Gesetzssystematik die für den Verlustvortrag Voraussetzung bildende Fortführung der nämlichen Unternehmenstätigkeit in § 43 Abs. 1 lit. d altStG mit dem sich an die Regelung der Verlustverrechnung anschliessenden Folgesatz «Als geschäftsmässig begründet gelten auch ...» zum Ausdruck. Im Rahmen des Verlustvortrags kann nur der Verlust als geschäftsmässig begründet qualifiziert werden, der in kausalem Zusammenhang mit den zur Verrechnung herangezogenen Einkünften steht. Dies ist bei einem nach Geschäftsaufgabe verbleibenden Verlust, der mit Gewinnen einer in den Folgeperioden sich von der verlustbringenden Unternehmenstätigkeit unterscheidenden selbständigen Erwerbstätigkeit zur Verrechnung gebracht werden soll, nicht mehr der Fall, weshalb sich auch die Durchbrechung des Periodizitätsprinzips nicht rechtfertigt. Der dem Gesetzestext entnehmbare «Gewinnungskostenkonnex» wird auch im Ratschlag Nr. 8488 vom 24. März 1994 anlässlich der Revision des § 43 Abs. 1 lit. d altStG im Hinblick auf die Verlängerung der Verlustvortragsperiode zum Ausdruck gebracht. Seite 8 hält folgendes fest: «Die gegenwärtige Rezession, deren Ende heute noch nicht absehbar ist, ruft nach einer unverzüglichen Verlängerung der Verlustvortragsperiode auf die durch das Bundesrecht maximal zugelassenen sieben Jahre, um damit durch die Rezession und einer damit verbundenen negativen Ertragslage betroffenen Unternehmen wenigstens steuerlich für die Zeit der wiederhergestellten Rentabilität die bestmöglichen steuerlichen Rahmenbedingungen zu geben.» Die zitierten Ausführungen dokumentieren, dass dem gesetzgeberischen Willen zufolge der Verlustvortrag Unternehmern vorbehalten bleiben soll, die nach erlittener Verlustphase ihren Geschäftsbetrieb wieder dem Gewinn zuführen konnten, um diesen mittels der Steuererleichterung zu konsolidieren.

Schliesslich spricht für den Ausschluss der zwischenperiodischen Verlustverrechnung nach Geschäftsaufgabe die Handhabung des Verlustvortrages im Bundessteuerrecht, namentlich unter dem Regime des Beschlusses über die direkte Bundes-

steuer (BdBSt). Im System der Praenumerandobesteuerung löste die Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit eine Zwischenveranlagung aus. Gemäss Lehre und bundesgerichtlicher Rechtsprechung konnten die aus der Zeit vor der Geschäftsaufgabe erlittenen Verluste nicht mehr berücksichtigt werden und auch nicht mit den in die der Zwischenveranlagung folgenden Gegenwartsbemessung einzubeziehenden Einkünfte aus Erwerbstätigkeit verrechnet werden (vgl. Reich/Züger, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht – DBG, N. 18 zu Art. 31). Verbot sich im Rahmen der Bundesbesteuerung der Verlustvortrag nach Geschäftsaufgabe aus systematischen Gründen, drängt sich ein analoger Ausschluss im System der Postnumerandobesteuerung – wenn auch mit anderer Begründung – auf. Mit der Einführung des Steuerharmonisierungsgesetzes (StHG) und dem darauf gründenden Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) ging keine Abänderung der bestehenden Regelung und Handhabung einher. Laut Botschaft zum StHG wurden in dem für die Praenumerandobesteuerung Anwendung findenden Art. 31 DBG die bestehende Verlustverrechnung bzw. die damit verbundenen Beschränkungen unverändert übernommen (vgl. dazu Reich/Züger, a.a.O., N. 19 zu Art. 31). Im Rahmen der Postnumerandobesteuerung bildet Art. 211 DBG Rechtsgrundlage der Verlustverrechnung. Die Gesetzesbestimmung spricht sich nicht über die Handhabung des Verlustvortrags nach Geschäftsaufgabe aus. Reich/Züger lassen die Frage offen, ob die zwischenperiodische Verlustverrechnung bei Aufgabe des Geschäftsbetriebes unter dem Regime des Art. 211 DBG zulässig ist (N. 9 f. zu Art. 211). Agner/Digeronimo/Neuhaus/Steinmann legen dar, dass die Durchbrechung des Periodizitätsprinzips die selbständige Erwerbstätigkeit in der Steuerperiode voraussetze. Die Unterbrechung der selbständigen Erwerbstätigkeit führe nicht zu einem definitiven Untergang des Rechts auf Verlustverrechnung. Die Wiederaufnahme einer anderen selbständigen Erwerbstätigkeit löse die Verlustverrechnung wieder aus (Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer – Ergänzungsband, S. 397). Da der letztgenannten Kommentarstelle keine Begründung entnehmbar ist, kann nicht entschieden werden, ob die Aufnahme einer anderen selbständigen Erwerbstätigkeit die Verlustverrechnungsmöglichkeit in Bezug auf die aufgebene wieder aufleben lässt, oder ob lediglich in Bezug auf die «andere» selbständige Erwerbstätigkeit eine – diesfalls neue – entsteht. Eindeutig sind demgegenüber Richner/Frei/Kaufmann, die sich gegen den Verlustvortrag bei Geschäftsaufgabe aussprechen, mit der Begründung, dass ein ordentlicher Geschäftsverlust nach Geschäftsaufgabe die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einer steuerpflichtigen Person nicht in einer Weise einschränke, der bei der Einkommensbesteuerung Rechnung getragen werden müsse. Der Verlustvortrag sei gleich zu handhaben wie der – nota bene bei der Einkommenssteuer unberücksichtigt zu bleibende – Aufwand, der nach Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit anfallt, wenn dieser seine Ursache in der selbständigen Erwerbstätigkeit hatte, womit die Kommentatoren den «Gewinnungskostenkonnex» in den Vordergrund stellen. Ein im letzten Geschäftsjahr erlittener Verlust sei deshalb in den Folgejahren nicht zum Abzug zugelassen (Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, N. 3 zu § 29). Wie die Steuerverwaltung Basel-Stadt qualifizieren die Kommentatoren den eingetretenen Verlust nach Geschäftsaufgabe als privaten Kapitalverlust, der ausschliesslich Auswirkungen bei der Vermögensbesteuerung zeitige.

e) Im vorliegenden Fall hat der Einsprecher anfänglich gemeinsam mit Herrn S., ab Juni 1998 in Form der Einzelfirma Y. den Restaurationsbetrieb R. geführt. Gemäss Handelsregister wurde diese Firma infolge Geschäftsaufgabe per 23. September 1998 gelöscht. Aus der Geschäftstätigkeit resultierte im Steuerjahr 1998 ein Verlust von Fr. 140'437.–, der von der Steuerverwaltung in der Steuerperiode 1998 der innerperiodischen Verlustverrechnung zugeführt worden war. Es verblieb unbestrittenmassen ein per 1998 nicht verrechenbarer Verlust in der Höhe von Fr. 123'114.–. Wie in der Einspracheschrift vom 4. Juli 2001 richtig bemerkt wurde, berücksichtigt die Steuerverwaltung grundsätzlich von Amtes wegen eingetretene und noch nicht verrechnete Verluste einer Vorjahresperiode im Folgejahr – sofern die an den Verlustvortrag geknüpften Voraussetzungen gegeben sind. Dies war jedoch in casu nicht der Fall, da der Einsprecher seine in Form der Y. ausgeübte selbständige Erwerbstätigkeit nicht weitergeführt hatte und deshalb im Steuerjahr 1999 keine Einkünfte zur Verrechnung standen, deren Bestandteil die im Vorjahr verlustbringende Quelle bildete. Wie dargelegt setzt der Verlustvortrag die unveränderte Fortführung der selbständigen Erwerbstätigkeit voraus, weil sich die Durchbrechung des Periodizitätsprinzips nur rechtfertigt, wenn der Verlustvortrag dazu dient, einen Ausgleich zwischen den Jahresendergebnissen der gleichen Unternehmung zu schaffen. Betrachtet man den Verlust als «Unkostenfaktor», wie es der vom Gesetzgeber dem Verlustvortrag zu Grunde gelegte «Gewinnungskostenkonnex» nahe legt, muss ein Zusammenhang zwischen verlustbringender Quelle und den zur Verrechnung herangezogenen Einkünften in dem Sinne bestehen, dass die gleiche selbständige Erwerbstätigkeit Teil der Bemessungsgrundlage bildet. Dies ist in casu nicht der Fall. Der aus der Y. resultierende Verlust stellt sich nicht als geschäftsmässig begründet in Bezug auf die vom Einsprecher in der Steuerperiode 1999 in selbständiger Erwerbstätigkeit geführten Einzelfirma X. dar. Da es schon bei bestehenden Unternehmen unzulässig ist, den bei einem Geschäftsbetrieb drohenden oder eingetretenen Verlust auf eine andere Unternehmung – im Sinne der Übernahme von Verbindlichkeiten – zu überwälzen, selbst wenn beide Geschäftsbetriebe durch die gleiche natürliche Person geführt werden, darf dieses Verbot nicht auf dem Weg des Verlustvortrages unterlaufen werden. Dies wäre jedoch der Fall, wenn die zwischenperiodische Verlustverrechnung trotz fehlender identischer Unternehmenstätigkeit während der Verlustvortragsperiode anerkannt würde. Wie dargelegt steht die Nichtzulassung der zwischenperiodischen Verlustverrechnung nach Geschäftsaufgabe auch dem verfassungsmässig verankerten Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht entgegen. Die Aufgabe eines nicht rentierenden Geschäftsbetriebes stellt sich wirtschaftlich als freiwillige und deshalb abgemilderte Form des Konkurses dar. Gleich wie Verlustscheine repräsentiert der nach Geschäftsaufgabe eingetretene Verlust eine Schuld, die von vornherein nicht bei der Einkommensbesteuerung, sondern – sofern relevant – bei der Vermögenssteuer zu berücksichtigen ist. Die Steuerverwaltung hat somit zu Recht den Verlustüberschuss der Steuerperiode 1998 nicht zur Verrechnung mit den Einkünften der Steuerperiode 1999 zugelassen. Die Einsprache muss auch in diesem Punkt abgewiesen werden.

Demgemäss wird erkannt:

Die Einsprache wird abgewiesen.