

Verrechnung von Geschäftsverlusten

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 22/1994 vom 14. März 1994

Verluste aus selbständiger Erwerbstätigkeit sind zunächst mit den übrigen Einkünften des Steuerpflichtigen zu verrechnen und können erst dann, wenn diese Einkünfte dafür nicht ausreichen und ein Verlustüberschuss resultiert, auf spätere Steuerjahre vorgetragen werden. Geschäftsverluste sind jeweils zum frühestmöglichen Zeitpunkt zu deklarieren und können später, nach Rechtskräftigwerden der Veranlagung der Steuerperiode, in der sie entstanden sind, nicht mehr rückwirkend geltend gemacht werden.

I. Sachverhalt

1. Die Rekurrentin, welche einer unselbständigen Erwerbstätigkeit nachgeht, war in den Bemessungsjahren 1987-1990 ausserdem an dem von ihr finanzierten und als einfache Gesellschaft ausgestalteten Café O. beteiligt. Am Gewinn war sie zu einem Drittel beteiligt, für die Verluste hatte sie allein einzustehen.

2. Das am 11. April 1987 eröffnete Café arbeitete mit Verlust. In ihren Steuererklärungen für die Jahre 1987-1989 hat die Rekurrentin ihre diesbezügliche Beteiligung und die aus dem Unternehmen fliessenden Verluste aber nie erwähnt. Erst mit einem der Steuererklärung 1990 beigelegten Schreiben verlangte ein Vertreter der Rekurrentin, die Veranlagungen 1987-1989 seien entsprechend zu berichtigen, d.h. bei der Berechnung der Steuerforderungen seien die Verluste zu berücksichtigen. Mit Änderungsanzeige vom 21. Januar 1992 teilte die Steuerverwaltung dem Vertreter der Rekurrentin mit, dass bezüglich den bereits rechtskräftigen Steuerforderungen der Jahre 1987-1989 eine Revision mangels Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen nicht möglich sei, und berücksichtigte bei der Veranlagung vom 2. März 1992 lediglich den in der Steuererklärung 1990 angegebenen Verlust.

3. Sowohl gegen die Ablehnung ihres Revisionsgesuches als auch die Veranlagung zu den kantonalen Steuern pro 1990 erhob die Rekurrentin mit Schreiben vom 23. März 1992 Einsprache, welche die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 2. September 1992 abwies.

4. Dagegen richtet sich der vorliegende Rekurs vom 26. September 1992. Die Rekurrentin beantragt, die aus dem Geschäftsbetrieb Jahren resultierenden Verluste der Jahre 1987-1989 mit dem Einkommen von 1990 zu verrechnen. Zur Begründung führte sie aus, dass sie die Ablehnung des Revisionsgesuches betreffend die längst rechtskräftigen Veranlagungen für die Jahre 1987-1989 akzeptiere. Sie sehe aber nicht ein, weshalb die noch nicht verrechneten Verluste von 1987-1989 nicht mit dem Einkommen 1990 verrechnet werden könnten, führe doch die Steuerverwaltung in ihrem Einspracheentscheid aus, dass nach kaufmännischer Art geführte Unternehmen die noch nicht mit dem Einkommen verrechneten Verlustüberschüsse aus den vier vorangegangenen Steuerjahren vom gesamten Roheinkommen abziehen können. Sie habe zudem ihre Verluste aus selbständigem Nebenerwerb keineswegs aus Unachtsamkeit nicht deklariert, sondern allein aus unverschuldeter Unwissenheit.

5. In ihrer Vernehmlassung vom 12. Januar 1993 beantragt die Steuerverwaltung, den Rekurs abzuweisen. Ihre Begründung ergibt sich soweit erforderlich aus den nachfolgenden Erwägungen.

6. Ein zweiter Schriftenwechsel ist nicht angeordnet worden. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

II. Entscheidungsgründe

1. Die Rekurrentin beantragt, die ihr aus dem selbständigen Nebenerwerb entstandenen Verluste der Jahre 1987-1989 in der Steuerperiode 1990 mit ihrem Einkommen aus der unselbständigen Haupterbstätigkeit zu verrechnen.

Nicht mehr bestritten wird die Tatsache, dass die Veranlagungen zu den Steuerperioden 1987-1989 in Rechtskraft erwachsen sind und daher auf dem Einspruchsweg nicht mehr abgeändert werden können. Ebenfalls unbestritten ist, dass eine Änderung mittels dem ausserordentlichen Rechtsmittel der Revision nicht mehr möglich ist. Es ist in casu jedoch umstritten, ob die bisher nicht berücksichtigten Verluste der Jahre 1987-1989 aus selbständigem Nebenerwerb mit dem 1990 aus unselbständigem Haupterwerb erzielten Einkommen verrechnet werden können.

2. Gemäss § 43 Abs. 1 lit. d StG (in der für die Steuern pro 1990 massgebenden Fassung) können unter anderem die im Steuerjahr eingetretenen und verbuchten Geschäftsverluste und die noch nicht mit dem Einkommen verrechneten Verlustüberschüsse aus den vier vorangegangenen Steuerjahren vom gesamten Roheinkommen abgezogen werden.

a) Verluste können mit Einkünften derselben Bemessungsperiode und mit Einkünften anderer Bemessungsperioden verrechnet werden. Bei der Verrechnung von Verlusten mit Gewinnen und übrigen Einkommen innerhalb der Bemessungsperiode spricht man von der innerperiodischen Verlustverrechnung (Grundsatz der Gesamteinkommensbesteuerung). Bei der Verrechnung von Verlusten einer Bemessungsperiode mit Gewinnen und übrigen Einkommen anderer Bemessungsperioden wird von zwischenperiodischer Verlustverrechnung gesprochen (Kitty von Streng, Verlustverrechnung im Unternehmenssteuerrecht, Zürich 1988, S. 26).

Die zwischenperiodische Verlustverrechnung ist im schweizerischen Steuerrecht nur als Verlustvortrag in die Zukunft möglich. Als Verlustvortrag gilt die Summe der bis anhin weder im Rahmen der innerperiodischen Verlustverrechnung noch im Rahmen der zwischenperiodischen Verlustverrechnung berücksichtigten Verluste aus der Verlustvortragsperiode, die mit Gewinnen und übrigen Einkommen der nachfolgenden Bemessungsperiode verrechnet werden können (von Streng, a.a.O., S. 28).

b) Bei natürlichen Personen können die in der Bemessungsperiode erlittenen Geschäftsverluste nur insoweit vorgetragen werden, als eine Verrechnung mit übrigem Einkommen innerhalb der Bemessungsperiode noch nicht möglich gewesen ist (von Streng, a.a.O., S. 29; Roman Blöchli, Steuerliche Probleme des Abzuges geschäftlicher Verluste insbesondere auch in interkantonalem und internationalem Verhältnis, in: StR 36, 1981, S. 237). Ein Geschäftsverlust ist also zwingend von den Einkünften desselben Bemessungsjahres abzuziehen. Reichen die Einkünfte der

Bemessungsperiode für eine vollständige Verlustverrechnung nicht aus, so ist ein Verlust immer im nächsten Jahr zu verrechnen. Verluste dürfen nicht nach Belieben auf spätere Jahre verteilt werden (Blöchliger, a.a.O., S. 239). Diese Regel, wonach es nicht im Belieben des Steuerpflichtigen steht, in welchem Jahr innerhalb des Verlustverrechnungszeitraumes der Verlust in Abzug gebracht werden kann, wird in keinem Steuergesetz ausdrücklich festgehalten, ergibt sich aber aus dem Sinn der Verlustverrechnung. „Könnte eine Unternehmung den Zeitpunkt der Verlustverrechnung selbst bestimmen, würde sie wohl danach trachten, die verrechenbaren Verluste so über den Verlustverrechnungszeitraum zu verteilen, dass insgesamt eine möglichst geringe Steuerbelastung entstünde. Eine solche Nivellierung des Gewinns würde aber keinesfalls dem Sinn der Verlustverrechnung entsprechen“ (Hans Jakob Nold, Die zeitliche Bemessung des Gewinns im Unternehmenssteuerrecht, Bern und Stuttgart 1984, S. 90 ff.).

Der Steuerpflichtige hat also den Verlust im frühestmöglichen Zeitpunkt geltend zu machen. Versäumt er dies, hat er das Verlustverrechnungsrecht insoweit verwirkt, als eine Berücksichtigung des Verlustes bei der massgebenden Veranlagung möglich gewesen wäre (von Streng, a.a.O., S. 40; Blöchliger, a.a.O., S. 240 bei und in Anm. 33; Zuppinger/Schärfer/Fessler/Reich, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, 2. Auflage, Bern 1983, S. 188 N. 5a).

3. § 43 Abs. 1 lit. d StG beschreibt nun zwei Tatbestände, welche auseinander gehalten werden müssen. Einerseits ist die Rede von *im gleichen Steuerjahr* eingetretenen und verbuchten *Geschäftsverlusten*, andererseits ist die Rede von noch nicht mit dem Einkommen verrechneten *Verlustüberschüssen aus den vier vorangegangenen Steuerjahren*.

a) Die Rekurrentin hat nun in den Steuerperioden 1987, 1988 und 1989 jeweils *Geschäftsverluste* erlitten, welche grundsätzlich mit den in den entsprechenden Bemessungsperioden erzielten Einkünften aus der unselbständigen Haupterwerbstätigkeit hätten verrechnet werden können. Da die Rekurrentin diese Verluste in ihren Steuererklärungen nie erwähnt hat und die rechtskräftigen Veranlagungen 1987 bis 1989 mangels Vorliegen eines Revisionsgrundes auch im Rahmen einer Revision nicht mehr abgeändert werden können, ist es nicht möglich, die Verluste rückwirkend mit den einzelnen in den entsprechenden Jahren erzielten Einkünften zu verrechnen. Dies wird von der Rekurrentin denn auch nicht mehr bestritten.

b) Die Rekurrentin stützt ihren Antrag auf Verlustverrechnung nun aber auf die in § 43 Abs. 1 lit. d StG erwähnte Möglichkeit der Verrechnung des *Verlustüberschusses*. Unter Verlustüberschuss ist in casu die in der Bemessungsperiode entstandene negative Differenz zwischen den aus selbständiger Erwerbstätigkeit im Rahmen der Unternehmensführung entstandenen Verlusten und dem aus unselbständiger Erwerbstätigkeit resultierenden Arbeitseinkommen zu verstehen. Hätte die Rekurrentin nun beispielsweise in der Bemessungsperiode 1987 einen Geschäftsverlust von Fr. 80'000.– und ein Einkommen von Fr. 50'000.– aus unselbständiger Erwerbstätigkeit erzielt, so hätte sie für die Bemessungsperiode 1987 zunächst den Verlust mit dem Einkommen so weit als möglich verrechnen und den nicht mehr in dieser Bemessungsperiode verrechenbaren Betrag, den sogenannten Verlustüberschuss von Fr. 30'000.–, in der nächstmöglichen Steuerperiode zum Abzug bringen können. Wie nun aber der Eingabe der Rekurrentin zu entnehmen ist, war weder 1987, 1988 oder 1989 der Verlust aus der selbständigen Nebenerwerbstätigkeit grösser als das Ein-

kommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit. Es ist mit anderen Worten in keinem der Jahre ein Verlustüberschuss entstanden, welcher nun mit dem Einkommen 1990 verrechnet werden könnte. Insofern beruht der Antrag der Rekurrentin auf Verrechnung auf einer Fehlinterpretation des Begriffes „Verlustüberschuss“ und kann demzufolge nicht gutgeheissen werden.

Selbst wenn der Rekurrentin in den Jahren 1987-1989 jeweils ein Verlustüberschuss entstanden wäre, könnte sie die Verrechnung mit dem Einkommen 1990 nicht mehr verlangen, hat sie doch die Verluste in den betreffenden Steuererklärungen nicht deklariert. Aus dem Sinn der Verlustverrechnung ergibt sich nämlich wie bereits erwähnt, dass es nicht im Belieben der steuerpflichtigen Person steht, wann die Verluste zur Verrechnung gebracht werden. Vielmehr ist der Verlust im frühestmöglichen Zeitpunkt, nämlich in der Steuererklärung für die betreffende Steuerperiode, geltend zu machen, ansonsten das Verlustverrechnungsrecht verwirkt. Aus dem Umstand, dass die Rekurrentin anscheinend nicht um die Möglichkeit der Verlustverrechnung wusste und infolgedessen in den Jahren 1987-1989 den Verlust nicht deklarierte, kann sie nichts für sich ableiten. Die Steuerverwaltung hat demnach den Antrag um Verlustverrechnung zu Recht abgewiesen.

4. Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass einerseits die in den Jahren 1987-1989 entstandenen Verluste aus dem Betrieb des Cafés in den jeweiligen Veranlagungen nicht mehr berücksichtigt werden können, da Verluste nur mit den Gewinnen und dem übrigen Einkommen der Bemessungsperiode verrechnet werden dürfen, andererseits die Möglichkeit der Verrechnung eines Verlustüberschusses ebenfalls nicht möglich ist, da die Geschäftsverluste nie höher waren als der Betrag der übrigen Einkünfte und somit nie ein Verlustüberschuss gegeben war. Die Steuerverwaltung hat sich demnach zu Recht auf den Standpunkt gestellt, dass die Geschäftsverluste der Jahre 1987-1989 auf keine Art und Weise mehr verrechnet werden können, was zur Abweisung des Rekurses führt.

5. ...

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.