

1 Ordentliche Verlustverrechnung bei selbständig Erwerbenden nach Art. 211 DBG – Geklärte und ungeklärte Auslegungsfragen

Von Prof. Dr. Rolf Benz, Rechtsanwalt, Winterthur

1	Einleitung	5
2	Gegenstand der Verlustverrechnung	6
2.1	Gesetzliche Regelung	6
2.2	Vereinheitlichte Regelung für die direkten Steuern von Bund und Kantonen	6
2.3	Exkurs: Einjährige Verlustverrechnung bei der AHV	7
3	Grenzen der Verlustverrechnung	7
3.1	Grundsätzliche Beschränkung der Verlustverrechnung auf die Einkommenssteuer	7
3.2	Zeitliche Einschränkung: Sieben Jahre	7
3.3	Subjektive Einschränkung: Selbständigkeit der steuerpflichtigen Person im Jahr der Verlustverrechnung	8
3.4	Keine weiteren sachlichen Einschränkungen	9
3.4.1	Kein Zusammenhang erforderlich mit Erwerbstätigkeit, aus der die Verluste stammen	9
3.4.2	(Geringfügige) Nebenerwerbstätigkeit ist ausreichend	9
3.4.3	Vorbehalt des Rechtsmissbrauchs?	9
3.5	Territoriale Beschränkung auf das Gebiet der Schweiz	9
3.6	Formelle Einschränkungen	10
3.6.1	Obliegenheit zur sofortigen Verrechnung	10
3.6.2	Verwirkung der Verlustverrechnung bei Veranlagung mit (positivem) Einkommen?	10

1 Einleitung

«Der Ausweis eines negativen Periodenerfolgs ist beim Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit immer wieder anzutreffen.»¹ Aus gutem Grunde lässt der Gesetzgeber daher solche Verlustüberschüsse nicht nur im betreffenden Steuerjahr zum Abzug zu,² sondern auch in den kommenden sieben Steuerjahren, unter bestimmten Voraussetzungen,³ die nachfolgend dargestellt werden. Das Augenmerk wird dabei auf die Voraussetzungen bzw. Grenzen der Verlustverrechnung selbständig Erwerbender gelegt, wobei einige Querbezüge zur analogen Regelung für juristische Personen⁴ gezogen werden.

1 Luzerner Steuerbuch, Weisungen StG § 38/80 Nr. 1, Ziff. 1.1.1.

2 Art. 27 Abs. 2 lit. b DBG bzw. Art. 10 Abs. 1 lit. c StHG.

3 Art. 211 DBG bzw. Art. 67 Abs. 1 StHG.

4 Art. 67 DBG; Art. 25 Abs. 2 StHG; siehe dazu auch Bernhard F. Schärer, Verlustverrechnung von Kapitalgesellschaften im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht, Leistungsfähigkeitsprinzip und Schlechterstellungsverbot bei Aufwertungen und Sanierungen, Zürich 1997 sowie Frank Lampert, Die Verlustverrechnung von juristischen Personen im Schweizer Steuerrecht, unter besonderer Berücksichtigung des DBG und des StHG, Basel/Genf/München 2000.

2 Gegenstand der Verlustverrechnung

2.1 Gesetzliche Regelung

Gestützt auf Art. 211 DBG können Verluste aus den sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten.

Wenn der Gesetzgeber von «Geschäftsjahren» spricht, setzt er selbstredend voraus, dass nur Verluste aus einer *geschäftlichen Tätigkeit* verrechnet werden können. Eine Geschäftstätigkeit in diesem Sinne übt aus, wer *selbständig erwerbstätig* ist im Sinne von Art. 18 Abs. 1 DBG.⁵ Verluste aus Hobby oder aus privater Vermögensverwaltung stellen keine abzugsfähigen Kosten dar und können somit auch nicht mit künftigem Einkommen verrechnet werden; es handelt sich dabei vielmehr um steuerlich nicht beachtliche Lebenshaltungskosten.⁶

Im Blickfeld der nachfolgenden Zeilen ist der auf sieben Jahre beschränkte Verlustvortrag gemäss Art. 211 DBG.⁷ Nicht thematisiert werden insbesondere die Besonderheiten bei der Verlustverrechnung im Zuge von Sanierungen gemäss Art. 31 Abs. 2 DBG⁸ oder Spezialfragen zur Verlustverrechnung im Zuge von Umstrukturierungen⁹.

2.2 Vereinheitlichte Regelung für die direkten Steuern von Bund und Kantonen

Art. 67 Abs. 1 StHG hat im System der Postnumerandobesteuerung mit Gegenwartsbemessung Art. 10 Abs. 2 StHG abgelöst, der für das Pränumerando-System mit Vergangenheitsbemessung konzipiert war. Nach Art. 67 Abs. 1 StHG werden Verluste aus den sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten.

Bis auf eine unbedeutende Nuance deckt sich der Wortlaut von Art. 67 Abs. 1 StHG somit mit Art. 211 DBG. Dabei ist die harmonisierungsrechtliche Bestimmung eigentlich präziser abgefasst als die «Kann-»Formulierung bei der direkten Bundessteuer. Verlustüberschüsse *können* nämlich nicht nur in den Folgejahren verrechnet werden, sondern sind stets *zwingend* zu verrechnen, wenn die Voraussetzungen erfüllt sind: Aus dem zweiten Teilsatz der einschlägigen Normen ergibt sich ohne Weiteres, dass die noch nicht verrechneten Verluste so bald als möglich geltend gemacht werden müssen.¹⁰ Zudem sind sie als Ausfluss der *Offizialmaxime*¹¹ von Amtes wegen zu berücksichtigen;¹² ein Gesuch der steuerpflichtigen Person ist entbehrlich.¹³

Die Rechtslage bei den Staats- und Gemeindesteuern ist die gleiche wie bei der direkten Bundessteuer, wie das Bundesgericht wiederholt für ganz verschiedene Fragen betreffend Einkünften und Abzügen, also für Fragen der Bemessungsgrundlage, festgehalten hat;¹⁴ dieses Ergebnis liege im Interesse der vertikalen Steuerharmonisierung.¹⁵ Man mag dem Bundesgericht – gerade mit Blick auf die Vereinfachung der Rechtsanwendung – zustimmen, müsste aber heutzutage inzwischen eigentlich von einer vertikalen *Vereinheitlichung* sprechen: Der Begriff «Harmonisierung» insinuiert irgendeinen Gestaltungsspielraum für den kantonalen Steuergesetzgeber, den es aber bei den meisten «harmonisierungsrechtlichen» Normen gerade nicht gibt.¹⁶

5 Dafür spricht auch die systematische Einordnung von Art. 31 DBG im Anschluss an die Gewinnungskosten aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 27–30 DBG).

6 Art. 34 lit. a DBG.

7 Sog. ordentlicher Verlustvortrag.

8 Sog. ausserordentlicher Verlustvortrag; vgl. dazu Marco Duss/Marco Greter/Julia von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, Zürich/Basel/Genf 2004, 103 ff.; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Auflage, Zürich 2006, § 30 Rz. 7–10.

9 Vgl. dazu Duss/Greter/von Ah (Fn. 8), 101; Roman Blöchliger, Möglichkeiten der Verlustverrechnung bei der Postnumerandobesteuerung und aufgrund des Fusionsgesetzes, StR 2006, 166–168.

10 Hinten Ziff. 3.6.1.

11 Art. 123 Abs. 1 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter (Fn. 8), § 132 Rz. 5.

12 VGr ZH, 28.6.2006, SB.2006.00022, E. 2.2 (RB 2006, 157); Duss/Greter/von Ah (Fn. 8), 99.

13 Dieser Umstand ist etwa im Kanton Zürich insofern bedeutsam, als es im Zürcher Steuererklärungsformular keine Position für die Geltendmachung von noch nicht verrechneten Verlusten aus Vorjahren gibt.

14 Vgl. BGE 130 II 202 E. 3.2, 206 f.; vgl. auch BGE 128 II 66 E. 4b, 71.

15 BGr, 18.6.2008, E. 4 («Solothurner Entscheidung», ASA 78, 323 = RDAF 2008 II 512 f.).

16 So auch Peter Brülisauer/Stephan Kuhn, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. Auflage, Basel 2003, Art. 25 StHG Rz. 45.

2.3 Exkurs: Einjährige Verlustverrechnung bei der AHV

Angemerkt sei, dass bei den Sozialversicherungsabgaben die Möglichkeit einer intertemporalen Verlustverrechnung erst vor Kurzem und eher zaghaft eingeführt wurde.

Zunächst hält Art. 9 Abs. 2 lit. c AHVG zwar fest, dass Verluste vom übrigen Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit abgezogen werden können; diese Norm deckt sich mit den steuergesetzlichen Regelungen.¹⁷ Erst seit 1. Januar 2008 existiert eine – allerdings auf das vorangegangene Geschäftsjahr beschränkte – Möglichkeit zur Verlustverrechnung: Gestützt auf Art. 18 Abs. 1^{bis} AHVV können Geschäftsverluste abgezogen werden, wenn sie im jeweiligen und dem unmittelbar vorangegangenen Beitragsjahr eingetreten und verbucht worden sind.

3 Grenzen der Verlustverrechnung

3.1 Grundsätzliche Beschränkung der Verlustverrechnung auf die Einkommenssteuer

Unbestritten ist, dass Geschäftsverluste mit allen Kategorien von Einkünften verrechnet werden können,¹⁸ selbstverständlich auch mit solchen eines gemeinsam besteuerten Ehegatten. Dabei werden im aktuellen Steuerjahr die erzielten Bruttoeinkünfte zuerst um sämtliche Abzüge, einschliesslich eines allfälligen (erneuten) Geschäftsverlustes in diesem Jahr¹⁹, gekürzt. Nur das verbleibende *steuerbare* Einkommen kann Gegenstand der Verlustverrechnung sein.²⁰

Im dualistischen System der Grundstückgewinnbesteuerung können Verluste aus der operativen Geschäftstätigkeit auch mit Veräusserungsgewinnen auf Geschäftsliegenschaften aufgewogen werden. Im monistischen System der Grundstückgewinnbesteuerung werden Veräusserungsgewinne auf Geschäftsliegenschaften hingegen mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst;²¹ es stellt sich somit die Frage, ob Geschäftsverluste mit Grundstücksgewinnen verrechnet werden können. Hiefür dürfte ein gewisser harmonisierungsrechtlicher Spielraum für die Kantone bestehen. Der Kanton Zürich kennt keine solche Möglichkeit zur Verrechnung; der Kanton Bern lässt eine sogenannte Verlustanrechnung²² zu: «Schliesst das Geschäftsjahr einer buchführenden, steuerpflichtigen Person in der Bemessungsperiode, in der ein Grundstückgewinn auf einem zum Geschäftsvermögen gehörenden Grundstück erzielt wurde, mit einem Verlust ab, so kann dieser vom betreffenden steuerbaren Grundstücksgewinn abgezogen werden.»²³ Eine eigentliche intertemporale Verrechnung von Geschäftsverlusten mit Grundstücksgewinn gibt es aber selbst im Kanton Bern nicht. Zu beachten sind immerhin die Besonderheiten der Verlustverrechnung im interkantonalen Verhältnis.²⁴

Klar ist, dass Geschäftsverluste nie verrechnet werden mit Kapitalleistungen aus Vorsorge.²⁵

3.2 Zeitliche Einschränkung: Sieben Jahre

Bei der Pränumerandobesteuerung mit zweijähriger Vergangenheitsbemessung konnten Verlustüberschüsse aus sechs vorangegangenen Jahren²⁶ zur Verrechnung gebracht werden. Dementsprechend lässt Art. 211 DBG bei der Postnumerandobesteuerung mit einjähriger Gegenwartsbemessung Verlustüberschüsse aus sieben dem Kalenderjahr vorangehenden Jahren zum Abzug zu. Der gesamte Verlustverrechnungszeitraum beträgt somit unverändert acht Jahre.²⁷

17 Art. 27 Abs. 2 lit. b DBG bzw. Art. 10 Abs. 1 lit. c StHG.

18 Blöchliger (Fn. 9), StR 2006, 162.

19 Markus Reich/Marina Züger, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. Auflage, Basel 2003, Art. 211 Rz. 5.

20 Anders offenbar Richner/Frei/Kaufmann/Meuter (Fn. 8), § 29 Rz. 5: Der Verlust werde vom *Reineinkommen* in Abzug gebracht, was zur Folge hätte, dass allfällige Sozialabzüge unberücksichtigt entfallen würden.

21 Art. 12 Abs. 4 StHG.

22 Überschrift zu Art. 143 StG-BE.

23 Art. 143 Abs. 2 StG-BE.

24 Siehe dazu etwa Roman Blöchliger, Die Verlustverrechnung im interkantonalen und internationalen Verhältnis, StR 2006, 698.

25 Richner/Frei/Kaufmann/Meuter (Fn. 8), 30 Rz. 6. Dieser Ausschluss kann allerdings nicht damit begründet werden, dass es sich bei Kapitalleistungen um Privateinkünfte handle.

26 Drei Zweijahresperioden.

27 Duss/Greter/von Ah (Fn. 8), 97.

Bestehen Verluste aus zwei oder mehr vorangegangenen Jahren, so wird zuerst der älteste Verlust angerechnet.²⁸ Diese Vorgehensweise kommt der steuerpflichtigen Person entgegen, weil der am weitesten zurückliegende Verlust als Erster aus der siebenjährigen Verlustverrechnungsperiode herausfallen würde.

Keinen Einfluss hat, wenn ein Verlustüberschuss aus einem unter- oder überjährigen Geschäftsjahr stammt. Eine Umrechnung für die Satzbestimmung findet nicht statt:²⁹ Ausserordentliche Gewinne und Aufwendungen sowie verrechenbare Verluste werden nicht umgerechnet.³⁰

3.3 Subjektive Einschränkung: Selbständigkeit der steuerpflichtigen Person im Jahr der Verlustverrechnung

Sehr unterschiedlich war bis anhin die Praxis in den Kantonen, ob die Verluste lediglich aus einer selbständigen Erwerbstätigkeit stammen müssen, oder ob der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Verlustverrechnung die selbständige Erwerbstätigkeit, aus der die Verluste stammen, weiterhin ausüben sein müsse.³¹

So können etwa nach der publizierten Praxis in den Kantonen Luzern³² und Thurgau³³, aber auch in zahlreichen weiteren Kantonen, nach einer Aufgabe einer selbständigen Erwerbstätigkeit in den nachfolgenden Steuerperioden Verluste nicht mehr zur Verrechnung gebracht werden.³⁴

Für das Bundesgericht ist dagegen ausreichend, dass eine selbständige Erwerbstätigkeit ausgeübt wird.³⁵ Das Bundesgericht formuliert dies wörtlich wie folgt: «Für die Zulässigkeit der Verlustverrechnung nach Art. 211 DBG genügt mithin, dass eine <selbständige Erwerbstätigkeit> vorliegt.»³⁶ Diese höchstrichterliche Gesetzesauslegung ist auch für die kantonalen Einkommensteuern verbindlich, weil Art. 67 Abs. 1 StHG dieselbe Regelung kennt.³⁷

Bei gemeinsam besteuerten Ehegatten muss eine Verlustverrechnung auch dann möglich sein, wenn der Ehemann, der die Verluste aus einer selbständigen Erwerbstätigkeit erzielt hat, seine Tätigkeit aufgegeben hat, aber die Ehefrau eine selbständige Erwerbstätigkeit ausübt,³⁸ sei es, dass die Ehefrau ebenfalls seit jeher eine selbständige Tätigkeit ausübt, sei es, dass die Ehefrau eine solche neu aufnimmt. Dies ergibt sich aus dem Grundsatz, dass bei gemeinsam besteuerten Ehegatten eine Gesamtbetrachtung Anwendung findet.³⁹

Nimmt eine steuerpflichtige Person nach einem zeitlichen Unterbruch wieder eine selbständige Erwerbstätigkeit auf, so stellt sich die vom Bundesgericht nicht beantwortete Frage, ob die Verlustverrechnungsmöglichkeit wieder auflebt.⁴⁰ Die Erwägungen des Bundesgerichts können in diesem Sinne interpretiert werden, weil gemäss Bundesgericht einzige Voraussetzung für die Verlustverrechnung das Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit ist. Weitere Hinweise in den bundesgerichtlichen Erwägungen deuten in diese Richtung: Eine Verlustverrechnung sei möglich, wenn der Steuerpflichtige eine andere selbständige Tätigkeit beginne oder fortführe.⁴¹ Die Verlustverrechnung sei im Prinzip mit der Person des eine selbständige Erwerbstätigkeit ausübenden Steuerpflichtigen verbunden.⁴² Es handelt sich so betrachtet um eine subjektive Voraussetzung (eine Eigenschaft des Steuerpflichtigen). Allerdings hatte das Bundesgericht bisher keinen Sachverhalt mit einem zeitlichen Unterbruch der selbständigen Erwerbstätigkeit zu beurteilen, sodass offen bleibt, ob bei einem (längeren) Zeitraum ohne selbständige Erwerbstätigkeit das Recht zur Verlustverrechnung endgültig untergehen soll. Nach Luzerner Praxis ist «selbst die Aufgabe eines Betriebs unter gleichzeitiger oder zeitverschobener Wiederaufnahme eines anderen Betriebs» unschädlich.⁴³

28 Duss/Greter/von Ah (Fn. 8), 98.

29 Offengelassen von Duss/Greter/von Ah (Fn. 8), 99.

30 Art. 108 Abs. 3 Satz StG-BE.

31 Ausführlich dazu BGr, 18.6.2008, E. 2.2 («Solothurner Entscheid»; ASA 78, 320 f. = RDAF 2008 II 509).

32 Luzerner Steuerbuch, Weisungen StG § 38/80 Nr. 1, Ziff. 1.1.2.

33 Weisung des Kantons Thurgau betreffend Verlustverrechnung bei Selbständigerwerbenden, Ziff. 3, in: StR 2003, 154.

34 Peter Agner/Angelo Digeronimo/Hans Jürg Neuhaus/Gotthard Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Ergänzungsband, Zürich 2000, Art. 211 Rz. 2; Peter B. Nefzger, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel/Genf/München 2004, § 89 Rz. 11.

35 Duss/Greter/von Ah (Fn. 8), 21.

36 BGr, 18.6.2008, E. 3.2 («Solothurner Entscheid»; ASA 78, 322 = RDAF 2008 II 509).

37 BGr, 18.6.2008, E. 4 («Solothurner Entscheid»; ASA 78, 323 f. = RDAF 2008 II 512 f.) bzw. BGr, 27.11.2009, E. 6. («Freiburger Entscheid»; StR 2010, 326 = RDAF 2010 II 215).

38 Blöchliger (Fn. 9), StR 2006, 163 f.

39 Art. 9 Abs. 1 DBG; Art. 3 Abs. 3 Satz 1 StHG.

40 Gl.M. Blöchliger (Fn. 9), StR 2006, 163.

41 BGr, 27.11.2009, E. 3.4 («Freiburger Entscheid», StR 2010, 324 = RDAF 2010 II 213).

42 BGr, 27.11.2009, E. 3.4 («Freiburger Entscheid»; StR 2010, 324 = RDAF 2010 II 213) mit Verweis auf Luzerner Steuerbuch, Weisungen StG § 38/80 Nr. 1, Ziff. 1.1.3.

43 Luzerner Steuerbuch, Weisungen StG § 38/80 Nr. 1, Ziff. 1.3.2.

«Ein zeitlicher Unterbruch in der selbständigen Erwerbstätigkeit führt nicht zum Wegfall des Verlustvortrages.»⁴⁴ Ob mit diesen Formulierungen auch Fälle eines längeren Unterbruchs – insbesondere von mehreren Jahren – eingeschlossen sind, lässt sich den Praxisanweisungen nicht eindeutig entnehmen.

3.4 Keine weiteren sachlichen Einschränkungen

3.4.1 Kein Zusammenhang erforderlich mit Erwerbstätigkeit, aus der die Verluste stammen

Nicht erforderlich ist, dass das den Verlust verursachende Unternehmen im Zeitpunkt der Verlustverrechnung noch in der gleichen Form betrieben wird.⁴⁵ Der selbständig Erwerbende kann sogar eine ganz andere – auch völlig branchenfremde – Tätigkeit ausüben. Ein «organischer» Zusammenhang zwischen verlustbringender Quelle und dem Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit kann gemäss Bundesgericht nicht verlangt werden; denn sonst wäre nicht erklärbar, weshalb die Verluste auch mit übrigem Einkommen, ja sogar mit Einkommen des Partners, verrechnet werden können.⁴⁶

3.4.2 (Geringfügige) Nebenerwerbstätigkeit ist ausreichend

Der Verlustabzug gemäss Art. 211 DBG steht dem Pflichtigen schon bei einer *geringfügigen* selbständigen Nebenerwerbstätigkeit zu; es genügen *bescheidene* Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit.⁴⁷ Die Verrechnung von Verlustüberschüssen bleibt gewährleistet, solange (irgendeine) selbständige Erwerbstätigkeit ausgeübt wird.⁴⁸ Im vom Bundesgericht beurteilten Fall wies die Kommanditgesellschaft, an der der Steuerpflichtige beteiligt war, in den Jahren 2001 bis 2006 Umsätze von CHF 2000 bis CHF 3800 auf, aus denen jeweils (sehr) bescheidene Gewinne resultierten. Der «Luzerner Praxis», die in diesem Zusammenhang einen Mindestumsatz von CHF 25 000 pro Jahr verlangt,⁴⁹ spricht das Bundesgericht die gesetzliche Grundlage ab.⁵⁰

3.4.3 Vorbehalt des Rechtsmissbrauchs?

Grundsätzlich dürfte es ausreichen, wenn die steuerpflichtige Person am Anfang jenes Jahres, in dem die Verlustverrechnung geltend gemacht wird, noch bei der SVA als selbständig Erwerbstätiger registriert war und die AHV-Beiträge ordnungsgemäss entrichtete. So zieht das Bundesgericht als Indizien für das Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit heran, dass eine Firma im Handelsregister eingetragen ist und dass über die erzielten Einkünfte bei der AHV abgerechnet wird.⁵¹

Steuerpflichtige könnten allerdings versucht sein, pro forma eine selbständige Erwerbstätigkeit aufrecht zu erhalten, um in den Genuss der Verlustverrechnungsmöglichkeit zu kommen bzw. diese Möglichkeit nicht einzubüssen. Das Bundesgericht macht in diesem Zusammenhang einen Vorbehalt für Fälle von Rechtsmissbrauch.⁵²

3.5 Territoriale Beschränkung auf das Gebiet der Schweiz

Verlegt eine Person, nachdem sie noch nicht verrechnete Geschäftsverluste erzielt hat, ihren Wohnsitz in einen andern Kanton, kann sie im Zuzugskanton die Verlustverrechnung geltend machen.⁵³ Dies gilt ohne Weiteres für die direkte Bundessteuer, aber seit der Steuerharmonisierung, also seit 1. Januar 2001, auch für die Staats- und Gemeindesteuern.⁵⁴

44 Luzerner Steuerbuch, Weisungen StG § 38/80 Nr. 1, Ziff. 1.3.2.

45 So Luzerner Steuerbuch, Weisungen StG § 38/80 Nr. 1, Ziff. 1.3.2.

46 BGr, 18.6.2008, E. 3.2 («Solothurner Entscheid»; ASA 78, 322 = RDAF 2008 II 511).

47 BGr, 18.6.2008, E. 3.4 («Solothurner Entscheid»; ASA 78, 323 = RDAF 2008 II 512).

48 Luzerner Steuerbuch, Weisungen StG § 38/80 Nr. 1, Ziff. 1.3.6.

49 BGr, 18.6.2008, E. 2.2.2 («Solothurner Entscheid»; ASA 78, 321 = RDAF 2008 II 509 f.).

50 BGr, 18.6.2008, E. 3.2 («Solothurner Entscheid»; ASA 78, 322 = RDAF 2008 II 511).

51 BGr, 18.6.2008, E. 3.3 («Solothurner Entscheid»; ASA 78, 322 = RDAF 2008 II 511).

52 BGr, 18.6.2008, E. 3.3 («Solothurner Entscheid»; ASA 78, 323 = RDAF 2008 II 512) sowie BGr, 27.11.2009 E. 2.3 und 4.2 («Freiburger Entscheid»; StR 2010, 321, 325 = RDAF 2010 II 209, 214).

53 Blöchliger (Fn. 9), StR 2006, 164; Hanspeter Kurz, Interkantonale Verlustverrechnung neu geregelt, ST 2001, 854.

54 So ausdrücklich Art. 35 Abs. 2 StG-BE: «Bei Zuzug aus einem anderen Kanton gehören zu den abziehbaren Verlustüberschüssen auch solche, die vor dem Zuzug in den Kanton Bern realisiert worden sind.» Für juristische Personen enthält Art. 93 Abs. 2 StG-BE dieselbe Bestimmung.

Dabei können ausserkantonale Verluste auch dann geltend gemacht werden, wenn der Wechsel des Wohnsitzes vor 2001 erfolgte.⁵⁵

3.6 Formelle Einschränkungen

3.6.1 Obliegenheit zur sofortigen Verrechnung

Es besteht kein Wahlrecht der steuerpflichtigen Person, wann sie den erlittenen Geschäftsverlust zur Verrechnung bringt.⁵⁶ Sie hat den Verlust bei der ersten Möglichkeit zur Verrechnung zu bringen, also sobald erneut ein steuerbares Einkommen vorhanden ist.⁵⁷

3.6.2 Verwirkung der Verlustverrechnung bei Veranlagung mit (positivem) Einkommen?

Nach der Rechtsprechung des Zürcher Verwaltungsgerichts schliesst eine auf ein positives Einkommen lautende Veranlagung allerdings jede spätere Verlustverrechnung aus.⁵⁸ Werde ein (positives) Einkommen festgesetzt, bedeute dies für künftige Veranlagungen, dass alle verrechenbaren Verluste bereits berücksichtigt worden seien. Anders lasse sich ein positiver Einkommenssaldo nicht erklären.⁵⁹

Diese Argumentation verkennt, dass eine Veranlagung nur hinsichtlich des betroffenen Kalenderjahres in Rechtskraft erwächst. Im darauf folgenden Steuerjahr kann jede Frage neu – unabhängig vom Vorjahr – beurteilt werden. Es gibt keinen Grund, wieso dieser tragende Grundsatz des Steuerverfahrensrechts bei der Verlustverrechnung ausser Kraft gesetzt werden soll. So wie eine steuerpflichtige Person in einem Jahr mit geringem steuerbarem Einkommen auf den belegmässigen Nachweis bestimmter Gewinnungskosten ohne präjudizielle Wirkung für das Folgejahr n+1 verzichten kann, so kann sie auch vorläufig darauf verzichten, die Verlustverrechnung geltend zu machen. Aus diesem Verhalten kann nicht der Schluss gezogen werden, die steuerpflichtige Person verzichte generell darauf, Verlustüberschüsse geltend zu machen.

Die Rechtsprechung des Zürcher Verwaltungsgerichts widerspricht zudem dem Wortlaut von Art. 211 DBG, wonach Verluste abgezogen werden, *soweit* sie bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens dieser Jahre *nicht berücksichtigt werden konnten*.

Es ist also gerade unerheblich, ob die Verluste im Jahr n *tatsächlich* geltend gemacht wurden. Ausser Betracht fallen im Jahr n+1 lediglich *jene* Verluste, die im Jahr n *hätten* geltend gemacht werden *können*, also ein Verlustüberschuss, soweit er den Betrag des im Jahr n festgesetzten steuerbaren Einkommens übersteigt: Die steuerpflichtige Person muss im Folgejahr immerhin nachweisen, dass ihre noch nicht verrechneten Verluste (aus den Jahren n-1 und früher) höher sind als das steuerbare Einkommen aus dem Jahr n.

Beispiel:

Jahr	Gewinn/Verlust	Veranlagung	
		korrekt	gemäss Verwaltungsgericht des Kantons Zürich
n-1	Verlust von CHF 10 Mio.	CHF 0	CHF 0
n	Gewinn von CHF 1000	CHF 1000, wenn Verlustverrechnung – aus welchen Gründen auch immer – nicht geltend gemacht wird	
n+1	Gewinn von CHF 11 Mio.	CHF 1 001 000 ⁶⁰	CHF 11 Mio. ⁶¹

55 Betreffend Kapitalgesellschaften Urteil des Bundesgerichts vom 23. Juni 2008 (2C_761/2007); besprochen durch Bernhard Schärer, Übergangsrecht bei der Verlustverrechnung aufgrund des Vereinfachungsgesetzes, zsis 07/2008, 5; vgl. auch Kurz (Fn. 53), ST 2001, 855.

56 Duss/Greter/von Ah (Fn. 8), 97.

57 Duss/Greter/von Ah (Fn. 8), 97, 98, 99.

58 RB 1994 Nr. 41 = StE 1995 B 72.19 Nr. 5; erneuert zum harmonisierten Steuergesetz mit Urteil vom 28. Juni 2006 (RB 2006, 155).

59 VGr ZH, 28.6.2006, E. 2.4 (RB 2006, 159).

60 Verrechenbarer Verlust: CHF 10 Mio. ./ CHF 1 000.

61 Keine Verlustverrechnung, weil diese nach Auffassung der Zürcher Verwaltungsgerichts im Jahr n infolge nicht geltend gemachter Verlustverrechnung verwirkt worden sein soll.

In diesem Zusammenhang ist zu erwähnen, dass im Zürcher Steuererklärungsformular – ebenso wohl in jenen der meisten andern Kantone auch – eine Position «Verlustverrechnung» fehlt. Unter diesem Gesichtspunkt erscheint es als widersprüchliches Verhalten der Steuerbehörden bzw. der Steuergerichte, wenn den Steuerpflichtigen in späteren Jahren entgegengehalten wird, sie hätten den Verlust zu spät deklariert.

Ein positiver Einkommenssaldo kann sich zudem darin erklären, dass die steuerpflichtige Person im Jahr n keine selbständige Erwerbstätigkeit ausübte, was nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts eine Verlustverrechnung ausschliesst. Nimmt die Person im Jahr n+1 erneut eine selbständige Erwerbstätigkeit auf, lebt die Möglichkeit zur Verlustverrechnung nach der hier vertretenen Ansicht wieder auf.⁶²

62 Vorne Ziff. 3.3.