

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 514/2017

Urteil vom 13. Dezember 2017

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Donzallaz, Stadelmann, Haag,
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte
A. _____ AG,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch Urs Schüpfer, Rechtsanwalt, und/oder Sereina Mader, Rechtsanwältin,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich, Dienstabteilung Recht.

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich sowie direkte Bundessteuer, 1. Januar 2010 bis
31. März 2011 (Langjahr),

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, vom 19.
April 2017 (SB.2016.00105 / SB.2016.00106).

Sachverhalt:

A.
Im Mai 2010 erwarb die indische B. _____ Ltd die Aktienmehrheit an der A. _____ AG (vormals
C. _____ AG; nachfolgend: die Steuerpflichtige). Diese hat statutarischen Sitz in D. _____/ZH
und führte ihre Bücher seit der Gründung im Jahr 1980 im Einklang mit dem Kalenderjahr (1. Januar
bis 31. Dezember). Im übernehmenden Konzern herrscht eine Berichtsperiode vom 1. April bis zum
31. März. Zwecks Angleichung an das "Konzernjahr" schaltete die Steuerpflichtige im Jahr der
Übernahme einmalig ein Langjahr ein. Dieses erfasste die Zeitspanne vom 1. Januar 2010 bis zum
31. März 2011. In der Folge reichte sie beim Kantonalen Steueramt Zürich (KStA/ZH) eine den
gesamten Zeitraum von 15 Monaten abdeckende Steuererklärung 2010/2011 ein. Die Steuererklärung
2011/2012 entsprach alsdann den Konzernvorgaben (1. April 2011 bis 31. März 2012). Die beiden
ersten Steuererklärungen zeigten folgendes Bild:
Steuererklärung 2010/2011 (1. Januar 2010 bis 31. März 2011)

DBG StG/ZH StG/ZH
Gewinnsteuer Kapitalsteuer
Ergebnis (Verlust) -13'343'052 -13'343'052
-
Vorjahresverluste -172'069'471
152'175'604
Stb. Gewinn/Kapital -165'518'656 -185'412'523 20'550'651

Steuererklärung 2011/2012 (1. April 2011 bis 31. März 2012)

DBG _____ StG/ZH _____ StG/ZH _____

____ Gewinnsteuer_ Kapitalsteuer_

Ergebnis (Gewinn)_ ____ 6'110'186 ____ 6'110'186 _____

Vorjahresverluste -185'412'523

-165'518'656 _____

Stb. Gewinn/Kapital_ -159'408'470_ -179'302'337_ ____ 24'068'748

B.

Das KStA/ZH führte im Mai 2014 bei der Steuerpflichtigeneine Bücheruntersuchung durch. In diesem Zusammenhang forderte es die Steuerpflichtige auf, das Langjahr 2010/2011 in ein ordentliches und ein Kurzjahr aufzuteilen. Da die Steuerpflichtige dieser Aufforderung auch nach mehreren Schriftenwechseln nicht nachkam, erliess das KStA/ZH am 19. März 2015 eine Mahnung, wobei es androhte, im Unterlassungsfall zur Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen zu schreiten. Nachdem die Steuerpflichtige der Aufforderung auch weiterhin nicht nachgekommen war, erliess das KStA/ZH am 6. August 2015 zur direkten Bundessteuer und der Staats- und Gemeindesteuer des Kantons Zürich je zwei Veranlagungsverfügungen. Dabei bildete sie zwei Steuerperioden. Für die "Steuerperiode vom 1. Januar 2010 bis zum 31. Dezember 2010" sowie die "Steuerperiode vom 1. Januar 2011 bis zum 31. März 2011" veranlagte sie je einen steuerbaren Gewinn von Fr. 0.-- und für die Staats- und Gemeindesteuer je ein steuerbares Kapital von Fr. 20'550'000.--.

C.

Die dagegen gerichteten Einsprachen der Steuerpflichtigen (Einspracheentscheide vom 28. Juni 2016) und die Rechtsmittel an das Steuerrekursgericht des Zürich (Entscheide vom 28. September 2016) blieben erfolglos. Das kantonale letztinstanzlich entscheidende Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, wies die Beschwerden mit dem Entscheid SB.2016.00105 / SB.2016.00106 vom 19. April 2017 ab, soweit es darauf eintrat. Das Verwaltungsgericht erwog im Wesentlichen, soweit hier noch interessierend, die einschlägigen steuerrechtlichen Bestimmungen verlangten, dass in jedem Kalenderjahr eine Steuererklärung eingereicht werde. Dieser Pflicht sei die Steuerpflichtige im Jahr 2010 nicht nachgekommen, weshalb das KStA/ZH bundesrechtskonform zur Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen habe schreiten dürfen. Die Steuerpflichtige hätte sich, so die Vorinstanz, "auf steuerliche Belange" beschränken können; der Abschluss wäre weder von der Revisionsstelle zu testieren noch von der Generalversammlung zu genehmigen gewesen.

D.

Mit Eingabe vom 1. Juni 2017 erhebt die Steuerpflichtige beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragt, der angefochtene Entscheid - und damit gleichzeitig alle vorangehenden Entscheide in dieser Sache - sei aufzuheben; die Veranlagungen seien für den gesamten Zeitraum vom 1. Januar 2010 bis 31. März 2011 als eine Steuerperiode, das heisst für 15 Monate, vorzunehmen. Eventualiter sei festzustellen, dass die "rechtskräftig festgelegten Steuerperioden" keine Auswirkungen auf die Verlustverrechnungsperioden hätten.

E.

Die Vorinstanz und das KStA/ZH schliessen auf Abweisung der Beschwerden, soweit darauf einzutreten ist. Die ESTV kommt, die direkte Bundessteuer betreffend, zum selben Schluss, wogegen sie hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich von einem Antrag absieht.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Vorinstanz hat zum streitbetreffenden Zeitraum betreffend die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich einerseits und die direkte Bundessteuer andererseits ein einziges Urteil gefällt. Das gewählte Vorgehen ist zulässig, soweit die zu entscheidende Rechtsfrage im Bundesrecht und im harmonisierten kantonalen Recht übereinstimmend geregelt ist. Dies trifft hier zu. Die Steuerpflichtige bringt ihre Einwände ebenso zulässigerweise in einer einzigen Beschwerdeschrift vor. Die Angelegenheit kann vom Bundesgericht in einem einzigen Urteil entschieden werden (BGE 142 II 293 E. 1.2 S. 296).

1.2. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen - unter Vorbehalt des Rechtsschutzinteresses, das gesondert zu prüfen ist - vor (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 90, Art. 100 Abs. 1 BGG [SR 173.110] in Verbindung mit Art. 146 DBG [SR 642.11] und Art. 73 StHG [SR 642.14]).

1.3. Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG; BGE 142 I 155 E. 4.4.5 S. 157) und mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; BGE 141 V 234 E. 2 S. 236). Unter das Bundesrecht auch die direkte Bundessteuer (Art. 128 BV) und das Steuerrecht der Kantone und Gemeinden, soweit dieses der harmonisierungsrechtlichen Vorgabe entspricht (Art. 129 BV).

1.4. Die Verletzung von verfassungsmässigen Individualrechten (einschliesslich der Grundrechte) prüft das Bundesgericht dagegen nur, soweit eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 142 I 99 E. 1.7.2 S. 106).

1.5. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; BGE 142 I 155 E. 4.4.3 S. 156).

2.

2.1. Die Steuerpflichtige will mit ihrer Beschwerde geklärt haben, ob die Vorinstanz bundesrechtskonform erwogen habe, das Recht der direkten Bundessteuer und das harmonisierte Steuerrecht von Kantonen und Gemeinden liessen unter den gegebenen Umständen kein Langjahr zu. Die Steuerpflichtige erblickt die praktische Bedeutung der aufgeworfenen Rechtsfrage darin, dass der Verlust im einen Fall nur bis in der Steuerperiode 2016/2017 vorgetragen werden könne, im andern aber - aufgrund der ungebrochenen Steuerperiode 2010/2011 (umfassend 15 Monate) - bis zur Steuerperiode 2017/2018. Das Bundesgericht hatte diese Frage unter dem Steuerrecht von 1990 (DBG/StHG) noch nicht zu entscheiden.

2.2.

2.2.1. Es fragt sich vorab, ob auf die Beschwerde überhaupt einzutreten ist. Dies ist von Amtes wegen (Art. 29 Abs. 1 BGG; BGE 142 III 643 E. 1 S. 644) und mit freier Kognition (Art. 95 lit. a BGG; BGE 142 II 363 E. 1 S. 365; vorne E. 1.3) zu prüfen.

2.2.2. Das Beschwerderecht setzt insbesondere voraus, dass die beschwerdeführende Person sich über ein schutzwürdiges Interesse rechtlicher oder tatsächlicher Natur ausweisen kann (Art. 89 Abs. 1 lit. c BGG). Von einem hinreichenden Rechtsschutzinteresse darf ausgegangen werden, falls durch die Gutheissung des Rechtsmittels ein praktischer materieller oder ideeller Nachteil abgewendet werden kann, den die beschwerdeführende Person ansonsten aufgrund des angefochtenen Entscheids erleiden würde (BGE 141 II 50 E. 2.1 S. 52). Zu verlangen ist folglich, dass die Situation der beschwerdeführenden Person durch den Ausgang des Verfahrens überhaupt in rechtserheblicher Weise verbessert werden kann (BGE 139 II 499 E. 2.2 S. 504). Wenn selbst die Gutheissung des Rechtsmittels zu keinem anderen Ergebnis führen würde, kann kein rechtserhebliches Rechtsschutzinteresse vorliegen. Gleiches gilt, falls Rechtsfragen aufgeworfen werden, die im betreffenden Fall von keinerlei Bedeutung sind (Urteil 2C 974/2016 / 2C 975/2016 / 2C 976/2016 / 2C 977/2016 vom 12. Dezember 2016 E. 3.5).

2.2.3. Unter den für das Bundesgericht grundsätzlich verbindlichen vorinstanzlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG; vorne E. 1.5) ist hier zweierlei von Bedeutung. So steht zum einen fest, dass die Veranlagungsbehörde das Langjahr in zwei Steuerperioden unterteilte und zum andern einen steuerbaren Gewinn von Fr. 0.-- veranlagte (Sachverhalt, lit. B). Die Vorinstanz hat alsdann im Eintretenspunkt erkannt, es gelte zwar die Regel, dass ein Verlustvortrag in betraglicher Hinsicht erst zu prüfen sei, wenn er überhaupt verrechnet werden könne (Art. 67 Abs. 1 DBG; Art. 25 Abs. 2 StHG; BGE 140 I 114 E. 2.4.1 S. 119). Vorliegend verhalte es sich aber anders, stelle sich doch eine Frage in zeitlicher Hinsicht. Es sei denkbar, dass die Bildung zweier Steuerperioden - die erste das Jahr 2010 umfassend, die zweite das erste Quartal des Jahrs 2011 - für die Steuerpflichtige gewisse Rechtsnachteile nach sich ziehen könnte. Daher sei auf die Sache einzutreten, allerdings beschränkt auf die Frage, ob die gegebenen Sachumstände ein steuerrechtliches Langjahr zuliesse. Soweit die Steuerpflichtige hingegen beantrage, es sei festzustellen, dass die rechtskräftig festgelegten Steuerperioden keine Auswirkungen auf die

Verlustverrechnungsperioden hätten, bestehe zurzeit kein genügendes Rechtsschutzinteresse. Dieser Punkt sei nur und erst im Zeitpunkt zu klären, in welchem der Verlustvortrag tatsächlich zur Verrechnung herangezogen werde.

2.3.

2.3.1. Praxisgemäss kann lediglich die Entscheidformel (das Dispositiv) einer Verfügung in formelle und materielle Rechtskraft erwachsen, nicht die Sachverhaltsfeststellungen oder die Erwägungen zur Rechtslage (die Motive). Aus diesem Grund kann auch nur das Dispositiv Bindungswirkung entfalten (BGE 140 I 114 E. 2.4.2 S. 120). Im Abgaberecht bedeutet dies, dass einzig die Steuerfaktoren an der Rechtskraft teilhaben können (BGE 140 I 114 E. 2.4.3 S. 120). Wird eine juristische Person mit einem Reingewinn von null Franken veranlagt, ist damit bloss entschieden, dass sie keinen steuerbaren Gewinn erzielt und dementsprechend für das betreffende Jahr keine Steuern zu bezahlen hat. Über den "Nullgewinn" hinaus ist damit zum Verlust in betraglicher Hinsicht noch nichts gesagt. Die Frage stellt sich erst, sobald in einer späteren Steuerperiode ein steuerbarer Reingewinn auftritt. Trotz der eingetretenen Rechtskraft der auf null Franken lautenden Veranlagungsverfügungen kann und muss die Veranlagungsbehörde dann klären, wie hoch der Verlust seinerzeit ausgefallen war. Erst diese Feststellung erlaubt es, im Rahmen von Art. 67 Abs. 1 DBG bzw. Art. 25 Abs. 2 StHG über den Abzug zu befinden (BGE 140 I 114 E. 2.4.4 S. 120).

2.3.2. Ergibt sich eine Nullveranlagung, fehlt es der steuerpflichtigen Person regelmässig an einem Feststellungs- oder einem andersartigen Rechtsschutzinteresse, das sie zur Anfechtung des Entscheids berechtigen könnte (BGE 140 I 114 E. 2.4.1 S. 119 f.). Anders könnte es sich verhalten, wenn die Nullveranlagung - trotz Fehlens einer zurzeit zu bezahlenden Steuer - unmittelbare Rechtswirkungen entfaltet, deren Klärung keinen Aufschub erduldet. Wie die Steuerpflichtige insoweit zutreffend ausführt, geht es um die Beantwortung der Rechtsfrage, ob die im Jahr 2010 entstandenen Verluste längstens in der Steuerperiode 2016/2017 oder doch erst 2017/2018 verrechnet werden können. Es erscheint als nachvollziehbar, dass die Steuerpflichtige hierzu eine bundesgerichtliche Klärung herbeiführen möchte, es gilt aber zu bedenken, dass im Moment erst und nur die Veranlagung für die Zeit vom 1. Januar 2010 bis 31. März 2011 zur Diskussion steht und für diesen Zeitraum eine Nullveranlagung resultiert.

2.3.3. Damit fehlt ein aktuelles und praktisches Rechtsschutzinteresse, das rechtlicher oder zumindest tatsächlicher Natur ist. Auf die Beschwerde ist daher im bundesgerichtlichen Verfahren nicht einzutreten. Ob von Bundesrechts wegen ein steuerliches Normaljahr (2010) und ein Kurzzjahr (erstes Quartal 2011) oder doch ein Langjahr (1. Januar 2010 bis 31. März 2011) bestand, hat vorderhand unentschieden zu bleiben. Entsprechend ist etwa auch noch nicht rechtskräftig geklärt, ob die Veranlagungsbehörde bundesrechtskonform zur Vornahme der Veranlagung nach pflichtgemässen Ermessen geschritten ist (was namentlich mit Blick auf den Unrichtigkeitsnachweis im Sinne von Art. 132 Abs. 3 DBG bzw. Art. 48 Abs. 2 StHG und auf die Berücksichtigung des Verlusts von Amtes wegen bedeutsam wäre). Diese und alle weiteren zusammenhängenden Rechtsfragen dürfen im Veranlagungsverfahren jenes Jahres vorgebracht werden, in welchem erstmals ein steuerbarer Reingewinn eintritt (BGE 140 I 114 E. 3.2.2 S. 121; Urteile 2C 696/2013 vom 29. April 2014 E. 3.4.3, in: ASA 83 S. 131, StE 2014 B 72.19 Nr. 18, StR 69/2014 S. 650; 2C 973/2012 / 2C 974/2012 vom 4. Oktober 2013 E. 4.2, in: ASA 82 S. 308, RDAF 2014 II 34, StR 69/2014 S. 65). Mit andern Worten entfaltet der angefochtene Entscheid, mit welchem die Vorinstanz auf die Sache eingetreten ist, materielle Rechtskraft lediglich insoweit, als darin festgehalten wird, im Zeitraum vom 1. Januar 2010 bis zum 31. März 2011 sei insgesamt kein steuerbarer Reingewinn angefallen. Dies schliesst nicht aus, dass die Steuerpflichtige in einem späteren Verfahren, sollte sie aufgrund eines eingetretenen steuerbaren Reingewinns zur Beschwerde legitimiert werden, zulässigerweise vorbringt, es habe ein Langjahr vorgelegen, eventualiter sei der Verlust im Kurzzjahr 2011 eingetreten.

2.4. Die Beschwerde erweist sich damit mangels eines aktuellen Rechtsschutzinteresses als unzulässig. Auf das Rechtsmittel ist nicht einzutreten.

3.

3.1. Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG) sind der Steuerpflichtigen die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens aufzuerlegen.

3.2. Dem Kanton Zürich, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, ist keine

Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Auf die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer, Zeitraum vom 1. Januar 2010 bis zum 31. März 2011, wird nicht eingetreten.

2.

Auf die Beschwerde betreffend die Staats- und Gemeindesteuer des Kantons Zürich, Zeitraum vom 1. Januar 2010 bis zum 31. März 2011, wird nicht eingetreten.

3.

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 2'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

4.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 13. Dezember 2017

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Kocher