



9C\_364/2023

Urteil vom 12. August 2024

### III. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung  
Bundesrichter Parrino, Präsident,  
Bundesrichter Stadelmann, Beusch,  
Gerichtsschreiber Matter.

Verfahrensbeteiligte

1. A.A. \_\_\_\_\_,  
2. B.A. \_\_\_\_\_,  
beide vertreten durch Rechtsanwältin Barbara Sramek,  
Beschwerdeführer,

*gegen*

Kantonales Steueramt Zürich, Rechtsdienst, Bändliweg 21, 8090 Zürich,  
Beschwerdegegner,

Gegenstand

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich sowie direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2013,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 12. April 2023  
(SB.2022.00078 / SB.2022.00079).

### Sachverhalt:

#### A.

**A.a.** Die Eheleute A.A. \_\_\_\_\_ und B.A. \_\_\_\_\_ haben steuerrechtlichen Wohnsitz in U. \_\_\_\_\_/ZH. Der Ehemann ging einer selbständigen Erwerbstätigkeit nach und unterhielt eine Einzelunternehmung unter der Firma "C. \_\_\_\_\_, A.A. \_\_\_\_\_", deren Sitz sich in V. \_\_\_\_\_/AG befand. Der Zweck bestand im Erbringen von Dienstleistungen für Fahrzeugfinanzierungen. Das Einzelunternehmen wurde am 8. Mai 2013 aus dem Handelsregister gelöscht. Am 3. August 2016 wurde über den Ehemann der Konkurs eröffnet.

**A.b.** In der Steuerperiode 2011 deklarierten die Eheleute A. \_\_\_\_\_ einen Gewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit, was das Steueramt des Kantons Zürich übernahm (steuerbares Einkommen von Fr. 72'800.- bei der direkten Bundessteuer bzw. von Fr. 44'900.- [satzbestimmend Fr. 82'200.-] bei den Staats- und Gemeindesteuern). Die entsprechende Veranlagungsverfügung vom 27. Juni 2013 erwuchs in Rechtskraft. In der Steuerperiode 2012 wurde ein Verlust veranlagt. In beiden Fällen ergingen die Veranlagungsverfügungen am Hauptsteuerdomizil (Zürich), bevor das Nebensteuerdomizil (Aargau) verfügt hatte.

**A.c.** Zur Steuerperiode 2013 deklarierten die Eheleute A. \_\_\_\_\_ insbesondere einen Verlust von Fr. 220'939.- aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Dem Hilfsblatt A war zu entnehmen, dass die Einzelfirma in der Steuerperiode 2013 einen Reingewinn von Fr. 1'094'256.- auswies, der mit "Verlusten 2011 + 2012" von total Fr. 1'315'167.- verrechnet wurde. Diese Verluste waren auf Betrugsfälle zurückzuführen, welchen der Pflichtige zum Opfer gefallen war.

**A.d.** Am 21. März 2016 liess die für die Veranlagung am Geschäftsort zuständige Steuerkommission V. \_\_\_\_\_ in der definitiven Steuerveranlagung 2013 die Verrechnung des Gewinns des Einzelunternehmens aus dem Geschäftsjahr 2013 in Höhe von Fr. 1'094'256.- mit den Vorjahresverlusten aus den Geschäftsjahren 2011 und 2012 in Höhe von insgesamt Fr. 1'252'195.- vollumfänglich zu und veranlagte am Spezialsteuerdomizil des Geschäftsorts ein steuerbares Einkommen und Vermögen von Fr. 0.-.

**A.e.** Mit Veranlagungsverfügungen vom 9. Januar 2017 zur Steuerperiode 2013 liess das Steueramt des Kantons Zürich den Verlust des Geschäftsjahres 2011 zum Abzug nicht zu, da die Eheleute für diese Steuerperiode bereits rechtskräftig mit einem Gewinn veranlagt worden waren (vgl. oben Sachverhalt A.b). Die Veranlagungsbehörde liess einzig den Verlust des Geschäftsjahres 2012 zum Abzug zu (für die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich: Fr. 740'635.-; für die direkte Bundessteuer: Fr. 741'535.-). Dies ergab für die Staats- und Gemeindesteuern 2013 ein steuerbares Einkommen von Fr. 72'900.- (satzbestimmend Fr. 406'400.-) bei einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.-, für die direkte Bundessteuer ein steuerbares Einkommen von Fr. 398'000.-.

## **B.**

Gegen die Veranlagungsverfügungen vom 9. Januar 2017 erhoben die Eheleute A. \_\_\_\_\_ erfolglos Einsprache. Danach reichten sie beim Steuerrekursgericht (Urteil vom 30. August 2022) und beim Verwaltungsgericht des Kantons Zürich Beschwerde ein (Urteil vom 12. April 2023).

## **C.**

Am 26. Mai 2023 haben die Eheleute A. \_\_\_\_\_ Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht eingereicht. Sie beantragen im Wesentlichen, das Urteil des Verwaltungsgerichts vom 12. April 2023 betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2013 sowie die direkte Bundessteuer 2013 aufzuheben. Die in der Steuererklärung deklarierten Vorjahresverluste 2011 und 2012 seien vollumfänglich zu berücksichtigen und das steuerbare sowie satzbestimmende Einkommen mit Fr. 0.- zu veranlagern. Das steuerbare und satzbestimmende Vermögen sei unverändert mit Fr. 0.- zu veranlagern. Das Kantonale Steueramt Zürich, das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich und die Eidgenössische Steuerverwaltung (für die direkte Bundessteuer) schliessen auf Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei. Das ebenfalls zur Vernehmlassung eingeladenene kantonale Steueramt Aargau hat darauf verzichtet, einen Antrag zu stellen, da nicht erkennbar sei, inwiefern der Kanton Aargau betroffen sei.

## **Erwägungen:**

### **I. Prozessuales**

#### **1.**

**1.1.** Die frist- (Art. 100 Abs. 1 BGG) und formgerecht (Art. 42 BGG) eingereichte Eingabe betrifft eine Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG) und richtet sich gegen das kantonale letztinstanzliche (Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG), verfahrensabschliessende (Art. 90 BGG) Urteil eines oberen Gerichts (Art. 86 Abs. 2 BGG). Das Rechtsmittel ist als Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig (Art. 83 BGG), zumal ein Beschwerderecht gemäss Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) und Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) vorgesehen ist. Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist einzutreten.

**1.2.** Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), wobei es - unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 2 BGG) - grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen prüft, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (vgl. **BGE 142 I 135** E. 1.5; **133 II 240** E. 1.4.1). Der Verletzung von Grundrechten geht das Bundesgericht nur nach, falls eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; vgl. **BGE 149 I 109** E. 2.1; **147 II 44** E. 1.2; **143 II 283** E. 1.2). Diese qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit nach Art. 106 Abs. 2 BGG verlangt, dass in der Beschwerde klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids dargelegt wird, inwiefern verfassungsmässige Rechte verletzt worden sein sollen (vgl. **BGE 149 III 81** E. 1.3; **143 II 1** E. 1.4; **133 II 249** E. 1.4.2).

**1.3.** Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; **BGE 149 I 207** E. 5.5; **149 II 43** E. 3.5; **149 IV 57** E. 2.2; **149 V 108** E. 4). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unvollständig oder unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn zudem die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG; **BGE 148 II 392** E. 1.4.1; **148 V 427** E. 3.2).

"Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (**BGE 149 IV 57** E. 2.2). Tatfrage ist auch die Beweiswürdigung (**BGE 148 V 70** E. 5.1.1). Willkürlich ist die Beweiswürdigung, wenn sie schlechterdings unhaltbar ist, wenn die Behörde mithin in ihrer Entscheid von Tatsachen ausgeht, die mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch stehen oder auf einem offenkundigen Fehler beruhen (**BGE 148 IV 356** E. 2.1). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (**BGE 149 II 43** E. 3.6.4; **149 V 156** E. 6.2; vorne E. 1.2). Auf bloss allgemein gehaltene, appellatorische Kritik an einem vorinstanzlichen Entscheid geht das Bundesgericht nicht ein (auch dazu **BGE 147 IV 73** E. 4.1.2; **146 IV 114** E. 2.1).

## *II. Direkte Bundessteuer*

### **2.**

**2.1.** Bei selbständiger Erwerbstätigkeit können gemäss Art. 31 Abs. 1 DBG Verluste aus den sieben der Steuerperiode (Art. 40) vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten (vgl. dazu Art. 57 und 67 DBG bei der Besteuerung juristischer Personen).

**2.1.1.** Mit der gesetzlich vorgesehenen Möglichkeit, Gewinne mit früheren Verlusten zu verrechnen, wird das auch im Falle einer selbständigen Erwerbstätigkeit geltende Periodizitätsprinzip (vgl. Art. 79 Abs. 1 DBG) durchbrochen, um bis zu einem gewissen Grad dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gerecht zu werden. Soll das Periodizitätsprinzip dadurch aber nicht ausgehöhlt werden, können die mit ihm verbundenen Härten 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 (vgl. u.a. Urteile 2C\_696/2013 vom 29. April 2014 E. 3.1; 2C\_33/2009 vom 27. November 2009 E. 3).

**2.1.2.** Nach dem Gebot der ungesäumten Verlustverrechnung sind die Verlustvorträge nach Artikel 31 Abs. 1 DBG unverzüglich, d.h. in der nächstmöglichen Steuerperiode, zu verrechnen. Verluste können nicht beliebig vorgetragen werden. Das ergibt sich klar aus dem Wortlaut der Vorschrift ("soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten") und folgt auch aus dem Periodizitätsprinzip, wonach Einkommen und Verlust grundsätzlich in derjenigen Periode zu berücksichtigen sind, in der sie angefallen sind.

Steht steuerbares Einkommen zur Verfügung, das noch nicht mit Verlusten verrechnet worden ist, so sind die Verluste zu verrechnen. In einer späteren Steuerperiode kann die Verlustverrechnung nicht mehr nachgeholt werden. Eine positive Gewinneinschätzung führt notwendigerweise zur unwiderlegbaren Vermutung, dass kein verrechenbarer Verlustvortrag mehr vorhanden ist. Dies gilt sowohl für juristische als auch für natürliche Personen (vgl. zum Ganzen u.a. Urteile 2C\_784/2017 vom 8. März 2018 E. 7.2; 2C\_696/2013 vom 29. April 2014 E. 3.1 u. 3.4.1; 2C\_973/2012 u. 2C\_974/2012 vom 4. Oktober 2013 E. 4.2; 2C\_240/2011 vom 8. April 2011 E. 2; je m.w.H.).

**2.1.3.** Wird die natürliche oder juristische Person in einer Steuerperiode zu einem Reingewinn veranlagt und ficht sie diese Veranlagung nicht an, 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.

Eine andere Lösung wäre mit der Rechtssicherheit nicht vereinbar. Frühere Beurteilungen der Steuer (justiz) behörden könnten in späteren Steuerperioden immer wieder infrage gestellt werden. Über Verluste erginge nie eine definitive Entscheidung. Die steuerpflichtige Person würde dadurch in die Lage versetzt, in neuen Steuerperioden auf vormals akzeptierte Beurteilungen und eigene Erklärungen zu Bestand und Höhe von Verlusten zurückzukommen, was mit dem Grundsatz von Treu und Glauben und dem daraus folgenden Verbot widersprüchlichen Verhaltens (Art. 5 Abs. 3 BV) nicht zu vereinbaren wäre (vgl. u.a. Urteile 2C\_696/2013 vom 29. April 2013 E. 3.2 u. 3.4.2; 2C\_973/2012 / 2C\_974/2012 vom 4. Oktober 2013 E. 4.2; 2C\_240/2011 vom 8. April 2011 E. 2; 2C\_220/2009 vom 10. August 2009 E. 8.1; 2C\_475/2008 vom 1. Juli 2009 E. 3.3; je m.w.H.).

**2.2.** Ein rechtskräftiger Entscheid kann gemäss Art. 147 Abs. 1 DBG auf Antrag oder von Amtes u. a. dann zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden (Art. 147 Abs. 1 lit. a DBG) oder wenn die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser Acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat (Art. 147 Abs. 1 lit. b DBG).

**2.2.1.** Die Revision ist indes ausgeschlossen, wenn der Antragsteller etwas als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (Art. 147 Abs. 2 DBG). Auch muss das Revisionsbegehren innert 90 Tagen nach Entdeckung des

Revisionsgrundes, spätestens aber innert zehn Jahren nach Mitteilung des Entscheids gestellt werden (Art. 148 DBG).

**2.2.2.** Die Möglichkeit, dass das Revisionsverfahren von Amtes eingeleitet werden könnte, führt nicht dazu, dass die Steuerpflichtigen die Fristen gemäss Art. 148 DBG nicht einzuhalten hätten. Entdecken Steuerpflichtige von sich aus das Vorhandensein eines Revisionsgrunds (oder hätten sie einen solchen entdecken können) und versäumen sie im Anschluss daran die Revisionsfristen gemäss Art. 148 DBG, so können sie die Revision nicht unter Hinweis darauf, dass das Revisionsverfahren von Amtes wegen einzuleiten sei, herbeiführen. Eine Revision von Amtes wegen ist nur vorzunehmen, wenn die Steuerbehörde von sich aus einen Revisionsgrund entdeckt, den die Steuerpflichtigen selbst noch nicht entdeckt haben und auch noch nicht haben entdecken können. Hingegen muss vermieden werden, dass der Steuerpflichtige, der den Revisionsgrund kannte oder kennen konnte, die Frist von 90 Tagen (Art. 148 DBG) verstreichen lässt und dann die Steuerbehörde beschuldigt, die Revision nicht von Amtes wegen vorgenommen zu haben (vgl. u.a. das Urteil 2C\_660/2017 vom 30. Januar 2019 E. 6.1 m.w.H.).

**2.2.3.** Die Steuerbehörden sind grundsätzlich nicht verpflichtet, gegenüber einer handelsrechtswidrigen Jahresrechnung von Amtes wegen eine Bilanzberichtigung vorzunehmen. Zwar gilt für eine selbständige Erwerbstätigkeit auch der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz. Danach muss sich die steuerpflichtige Gesellschaft grundsätzlich bei der in ihren ordnungsgemäss geführten Büchern erscheinenden Darstellung der Vermögenslage des Jahresergebnisses behaften lassen. Dieser Grundsatz gilt aber nur, wenn der Erfolgsausweis nicht unter Verletzung zwingender Bestimmungen des Handelsrechts zustande kam und sofern keine speziellen steuerrechtlichen Vorschriften für die Gewinnermittlung zu beachten sind. Wurden handelsrechtswidrige Ansätze gewählt, ist eine Korrektur bis zum Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung zulässig (sog. Bilanzberichtigung). Ist indessen die Veranlagung bereits in Rechtskraft erwachsen, ist eine Bilanzberichtigung nur bei einem Revisionsgrund (zu Gunsten des Steuerpflichtigen) oder im Falle eines Nachsteuerverfahrens (zu Ungunsten des Steuerpflichtigen) zulässig (vgl. **BGE 141 II 83** E. 3.3 u. 3.4; Urteile 2C\_1107/2018 vom 19. September 2019 E. 3.2; 2C\_662/2014 vom 25. April 2015 E. 6.1 u. 6.2; 2C\_24/2014 vom 29. Januar 2015 E. 2.2; 2C\_911/2013 vom 26. August 2014 E. 6.1; 2C\_787/2012 / 2C\_788/2012 vom 15. Januar 2013 E. 2.2; je m.w.H., auch auf die Lehre).

### 3.

In Anwendung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist unter den hier gegebenen Umständen davon auszugehen, dass der Kanton Zürich nur den aus dem Steuerjahr 2012 stammenden Verlustvortrag berücksichtigen kann. Dagegen besteht aufgrund der bereits rechtskräftigen Festsetzung von positiven Steuerfaktoren für die Steuerperiode 2011 keine Möglichkeit, den dieses Steuerjahr 2011 betreffenden Verlust zu berücksichtigen.

**3.1.** Konkret wurden im Kanton Zürich u.a. gestützt auf die ursprünglichen Jahresrechnungen der "C. \_\_\_\_\_, A.A. \_\_\_\_\_" sowohl die Veranlagungsverfügung 2011 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 72'800.- (betreffend direkte Bundessteuer) als auch der Einschätzungsentscheid 2011 der Beschwerdeführer mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 49'900.- (satzbestimmend Fr. 82'200.-; betreffend Staats- und Gemeindesteuern) des kantonalen Steueramts je vom 27. Juni 2013 rechtskräftig. Mit dieser rechtskräftigen Einschätzung bzw. Veranlagung 2011 ging die Annahme einher, dass keine verrechenbaren Verluste (hier insbesondere aus dem Steuerjahr 2011) mehr vorlagen. Das Gebot der ungesäumten Verlustverrechnung (vgl. oben E. 2.1.2) gilt auch im Bereich der durch den Beschwerdeführer geführten Einzelfirma. Die Rechtsform, in welcher die unternehmerische Tätigkeit erfolgt, spielt keine Rolle (vgl. dazu oben E. 2.1.2 in fine; siehe dazu insb. das Urteil 2C\_240/2011 vom 8. April 2011 E. 2, das ebenfalls eine selbständige Erwerbstätigkeit betraf).

**3.2.** Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer ist unter den hier gegebenen Umständen auch unerheblich, ob die Verluste aus einem Betrieb stammen, der im Kanton des Hauptsteuerdomizils der Pflichtigen domiziliert ist oder in einem anderen Kanton.

**3.2.1.** Die Beschwerdeführer machen im Wesentlichen geltend, sämtliches Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit sei in ihrem Fall am Sitz der Einzelunternehmung des Ehegatten in V. \_\_\_\_\_/AG steuerbar. Im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit sei diese Einzelfirma Opfer einer Reihe von Betrugsfällen geworden. Das habe zu hohen Verlusten in den Geschäftsjahren 2011 und 2012 geführt (Verluste 2011: rund Fr. 565'000.- statt einem Gewinn von Fr. 58'122.-; 2012 rund Fr. 750'000.- statt einem Verlust von Fr. 553'774.-). Die für die Veranlagung am Geschäftsort zuständige Steuerkommission V. \_\_\_\_\_ habe in der definitiven Steuerveranlagung 2013 die Verrechnung des Gewinns des Einzelunternehmens aus dem Geschäftsjahr 2013 in Höhe von Fr. 1'094'256.- mit den Vorjahresverlusten aus den Geschäftsjahren 2011 und 2012 in Höhe von insgesamt Fr. 1'252'195.- vollumfänglich zugelassen und am Spezialsteuerdomizil des Geschäftsorts ein steuerbares Einkommen und Vermögen von Fr. 0.- veranlagt (vgl. oben Sachverhalt A.d).

Da die Veranlagung 2011 vom 27. Juni 2013 am Hauptsteuerdomizil im Kanton Zürich somit erwiesenermassen auf einer handelsrechtswidrigen Jahresrechnung beruhe, sei sie widerrechtlich. Darum müsse das kantonale Steueramt Zürich im Rahmen der interkantonalen Steuerauscheidung und im Sinne einer Revision von Amtes wegen die durch die Steuerkommission V. \_\_\_\_\_ für das Nebensteuerdomizil

des Geschäftsortes ermittelten Steuerelementen, konkret ein steuerbares Einkommen und ein steuerbares Vermögen von Fr. 0.-, übernehmen. Andernfalls werde das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung gemäss Art. 127 Abs. 3 BV ebenso wie Art. 147 DBG verletzt.

**3.2.2.** Entgegen dieser Argumentation ist festzuhalten, dass unter dem Gebot der ungesäumten Verlustverrechnung (vgl. oben E. 2.1.2) auch ausserkantonale Verluste sind nicht beliebig, sondern so bald wie möglich zur Verrechnung zu bringen. Eine Sonderregelung für ausserkantonale Verluste ist weder im Gesetz vorgesehen noch sind Gründe hierfür ersichtlich.

Gemäss Art. 2 Abs. 4 der Verordnung vom 9. März 2001 über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis (VO StHG; SR 642.141) richtet sich das Verfahren bei in mehreren Kantonen steuerpflichtigen Personen nach dem jeweiligen kantonalen Verfahrensrecht. Dadurch sind die beteiligten Kantone in ihren Befugnissen zur selbständigen Veranlagung und Steuerauscheidung jedoch nicht eingeschränkt und war es hier für das kantonale Steueramt Zürich nicht erforderlich, im Rahmen der Veranlagung/Einschätzung des Steuerjahres 2011 diejenige des Kantons Aargau am Geschäftsort abzuwarten, um selber einen Entscheid zu erlassen. Vielmehr entspricht es dem Normalfall, dass der Kanton Zürich als Hauptsteuerdomizil am 27. Juni 2013 die Erstveranlagung der Steuerperiode 2011 vornahm und nicht vorgängig das Ergebnis einer Buchprüfung am Spezialsteuerdomizil in V. \_\_\_\_\_ abwarten musste, welche erst im Oktober 2013 in Auftrag gegeben wurde.

**3.3.** Wird eine steuerpflichtige Person in einer Steuerperiode mit einem steuerbaren Einkommen veranlagt und ficht sie diese Veranlagung nicht an, so führt dieser Verzicht auf die Ergreifung eines Rechtsmittels dazu, dass auf einen solchen rechtskräftigen Entscheid nicht mehr zurückgekommen werden kann, es sei denn, die Voraussetzungen einer Revision seien erfüllt (vgl. oben E. 2.1.3).

**3.3.1.** Vorliegend ist zumindest fraglich, ob der Beschwerdeführer nicht vor Erlass der Einschätzung bzw. Veranlagung am 27. Juni 2013 bereits wusste, dass die eingereichte Jahresrechnung 2011 zu korrigieren war. Gemäss den eigenen Angaben wurde er bereits ab 4. Januar 2013 auf die Betrugsfälle aufmerksam, da er deswegen ab diesem Datum keine neuen Leasingverträge mehr abschloss. Das hätte ihn veranlassen müssen, das kantonale Steueramt von sich aus entsprechend zu informieren. Der Beschwerdeführer bringt hier somit etwas vor, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können und eine Revision entsprechend ausschliesst (vgl. Art. 147 Abs. 2 DBG; siehe auch oben E. 2.2.1).

**3.3.2.** Selbst wenn anzunehmen wäre, dass die Beschwerdeführer über den Revisionsgrund erst mit Zustellung des durch die Aargauer Behörden erstellten Buchprüfungsberichts vom 13. Dezember 2013 (vgl. oben Sachverhalt A.d u. E. 3.2.1) Kenntnis erlangt hätten, dann hätten sie zu diesem Zeitpunkt gegenüber der an ihrem Hauptsteuerdomizil im Kanton Zürich ergangenen Veranlagung vom 27. Juni 2013 ein Revisionsbegehren stellen können und müssen. Davon ausgehend, dass die Beschwerdeführer diesen Prüfungsbericht spätestens Anfang Januar 2014 erhielten, hätten sie bis spätestens Anfang April 2014 ein Revisionsgesuch gegen die erwähnten Zürcher Steuerbescheide für die Steuerperiode 2011 erheben müssen, um die Revisionsfrist wahren zu können. Unstrittig ist dies nicht passiert.

**3.3.3.** Ohnehin wäre eine Revision der Veranlagungsverfügung 2011 aufgrund der nunmehr abgelaufenen absoluten Verwirkungsfrist von zehn Jahren (Art. 148 DBG) nicht mehr möglich (vgl. auch oben E. 2.2.1).

**3.4.** Die Beschwerdeführer bringen weiter vor, dass die Zürcher Veranlagungen 2011 von Amtes wegen hätten revidiert werden müssen. Denn eine Bilanzberichtigung müsse im Gegensatz zu einer Bilanzänderung zwingend und von Amtes wegen vorgenommen werden.

**3.4.1.** Davon ist zutreffend, dass Bilanzberichtigungen zwar grundsätzlich vorgenommen werden können und von Amtes wegen durchzuführen sind, solange keine rechtskräftigen Veranlagungen vorliegen. Damit wird die Richtigstellung einer Bilanzposition erreicht, welche gegen zwingende handelsrechtliche Vorschriften verstösst. Ist indessen die Veranlagung - wie hier diejenige der Beschwerdeführer im Jahr 2011 - bereits in Rechtskraft erwachsen, ist eine Bilanzberichtigung zu ihren Gunsten nur bei einem Revisionsgrund möglich (vgl. oben E. 2.2.3).

Jedoch bedeutet selbst im Falle einer handelsrechtswidrigen Bilanzposition die Möglichkeit der Revision von Amtes wegen nicht, dass die steuerpflichtige Person die Fristen gemäss Artikel 148 DBG nicht einzuhalten hätte. Die Steuerbehörde muss eine Revision nur dann von Amtes wegen vornehmen, wenn sie von sich aus einen Revisionsgrund entdeckt, den die steuerpflichtige Person selbst noch nicht entdeckt hat und noch nicht hat entdecken können (vgl. oben E. 2.2.2). Hingegen muss vermieden werden, dass der Steuerpflichtige, der den Revisionsgrund kannte oder kennen konnte, die Frist von 90 Tagen (Art. 148 DBG) verstreichen lässt und dann die Steuerbehörde beschuldigt, die Revision nicht von Amtes wegen vorgenommen zu haben (vgl. dazu oben E. 2.2.2 und u.a. das Urteil 2C\_660/2017 vom 30. Januar 2019 E. 6.1).

Selbst wenn die Abschlüsse der Einzelfirma des Beschwerdeführers handelsrechtswidrig waren und seine Verluste erst nach Rechtskraft der zürcherischen Einschätzung bzw. Veranlagung entdeckt worden sein sollten (vgl. oben E. 3.3.2), ändert nichts daran, dass das Gesetz das Mittel der Revision gerade für solche zur Verfügung stellt und eine Revision von Amtes wegen überall dort ausscheidet, wo die Beschwerdeführer

Kenntnis von der Handelsrechtswidrigkeit der Abschlüsse erhalten und das Revisionsbegehren ohne Weiteres selbst hätten stellen können (vgl. oben E. 2.2.2 u. 2.2.3).

**3.5.** Wenn hier der Verlustvortrag für 2011 nicht mehr berücksichtigt werden kann, so verletzt das auch nicht den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Dieser Grundsatz schliesst nicht aus, dass materiell unrichtige Steuerveranlagungen mangels rechtzeitiger Anfechtung in Rechtskraft erwachsen (vgl. oben E. 2.2.2 u. 2.2.3; siehe insb. auch das Urteil 2A.32/2002 vom 25. April 2002 E. 1, in dem es ebenfalls um einen nicht rechtzeitig vorgebrachten Verlust aus einer Vorjahresperiode ging, der nicht mehr verrechenbar war).

### *III. Staats- und Gemeindesteuern*

#### **4.**

Die für die Beurteilung im Rahmen der Staats- und Gemeindesteuern massgeblichen Bestimmungen (vgl. Art. 10 Abs. 2 u. Art. 51 StHG; § 29 Abs. 1 u. § 155 f. des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 des Kantons Zürich; StG/ZH; SR 631.1) stimmen inhaltlich mit denjenigen überein, die bei der direkten Bundessteuer anwendbar sind. Demzufolge muss die Anwendung dieser Bestimmungen zum gleichen Ergebnis führen.

### *IV. Kosten- und Entschädigungsfolgen*

#### **5.**

**5.1.** Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen.

**5.2.** Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die Beschwerdeführer unter solidarischer Haftung kostenpflichtig. Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (vgl. Art. 65 f. u. 68 BGG).

### **Demnach erkennt das Bundesgericht:**

#### **1.**

Die Beschwerde wird betreffend die direkte Bundessteuer abgewiesen.

#### **2.**

Die Beschwerde wird betreffend die Staats- und Gemeindesteuern abgewiesen.

#### **3.**

Die Gerichtskosten von Fr. 4'500.- werden den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftung auferlegt.

#### **4.**

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

Luzern, 12. August 2024

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

Der Präsident: Parrino

Der Gerichtsschreiber: Matter