

BGE 150 II 409

Bundesgericht (BGE), 2024-05-16, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_BGE_150_II_409

FR: ATF 150 II 409

IT: DTF 150 II 409

Regeste

Regeste Art. 89 Abs. 1 lit. c, Art. 111 Abs. 1 BGG; Beschwerdelegitimation im vorinstanzlichen Verfahren bei beantragter Höherveranlagung betr. direkte Bundessteuer. Fehlt es im steuerrechtlichen Prozess an einem schutzwürdigen Interesse an der Aufhebung oder Änderung der Veranlagungsverfügung, ist ein solches auch nicht im Umstand zu sehen, dass die Qualifikation der fraglichen Grundstücke (Geschäfts- oder Privatvermögen) AHV-beitragsrechtliche Konsequenzen haben kann. Vielmehr steht der betroffenen Person für die entsprechenden Einwände das sozialversicherungsrechtliche Verfahren offen (E. 2.4.3).

Regeste Art. 89 al. 1 let. c, art. 111 al. 1 LTF; qualité pour recourir dans la procédure antérieure en cas de demande d'augmentation de la taxation concernant l'impôt fédéral direct. S'il n'y a pas d'intérêt digne de protection à l'annulation ou à la modification de la décision de taxation dans le cadre de la procédure fiscale, il ne faut pas non plus voir un tel intérêt dans le fait que la qualification des immeubles en question (fortune commerciale ou privée) peut avoir des conséquences en matière de cotisations AVS. La personne concernée peut au contraire faire valoir ses objections correspondantes dans le cadre de la procédure en matière d'assurances sociales (consid. 2.4.3).

Regesto Art. 89 cpv. 1 lett. c, art. 111 cpv. 1 LTF; legittimazione a ricorrere nel procedimento dinanzi all'autorità inferiore in caso di richiesta di aumento della tassazione dell'imposta federale diretta. Se non vi è un interesse degno di protezione all'annullamento o alla modifica della decisione di tassazione nella procedura fiscale, tale interesse non è nemmeno ravvisabile nel fatto che la qualifica degli immobili in questione (patrimonio aziendale o privato) possa avere conseguenze in materia di contributi AVS. La persona interessata può in tal caso sollevare le obiezioni corrispondenti nell'ambito della procedura in materia di assicurazioni sociali (consid. 2.4.3).

Erwägungen

E. 2.1

Die Vorinstanz ist in Bezug auf die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 2017 zum Schluss gelangt, auf die Beschwerde könne mangels hinreichenden schutzwürdigen Interesses der Beschwerdeführer an einer Höherveranlagung nicht eingetreten werden. Dies wird vor dem Bundesgericht bestritten. Zu prüfen ist daher zunächst, wie es sich mit der Beschwerdebefugnis (Legitimation) der Beschwerdeführenden im Verfahren vor dem kantonalen Verwaltungsgericht verhält.

E. 2.2

Wer zur Beschwerde an das Bundesgericht berechtigt ist, muss sich am Verfahren vor allen kantonalen Vorinstanzen als Partei beteiligen können (Einheit des Verfahrens gemäss Art.

111 Abs. 1 BGG ; BGE 146 I 62 E. 5.4.5; BGE 145 V 343 E. 2.3.2). Daraus ergibt sich, dass die Legitimation im kantonalen Verfahren nicht enger gefasst sein darf als die Beschwerdebefugnis vor Bundesgericht. Folglich ist die Legitimation der Beschwerdeführenden unter dem Gesichtspunkt von Art. 89 BGG zu beurteilen, was das Bundesgericht - da es um die Anwendung von Bundesrecht geht - frei prüft (Urteil 9C_106/2024 vom 14. März 2024 E. 3.1 mit Hinweisen).

E. 2.2.1

Nach Art. 89 Abs. 1 BGG ist zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten berechtigt, wer vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen oder keine Möglichkeit zur Teilnahme erhalten hat, durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse rechtlicher oder tatsächlicher Natur an dessen Aufhebung oder Änderung hat. Das schutzwürdige Interesse muss nicht nur bei der Beschwerdeeinreichung, sondern auch BGE 150 II 409 S. 412 noch im Zeitpunkt der Urteilsfällung aktueller und praktischer Natur sein. Fällt es im Verlaufe des Verfahrens dahin, wird die Sache als erledigt erklärt; fehlte es schon bei Beschwerdeeinreichung, ist auf die Eingabe nicht einzutreten (Art. 71 BGG in Verbindung mit Art. 72 BZP [SR 273]; BGE 145 III 422 E. 5.2; BGE 142 I 135 E. 1.3.1; BGE 139 I 206 E. 1.1).

E. 2.2.2

Von einem hinreichenden schutzwürdigen Interesse darf allgemein ausgegangen werden, falls durch die Gutheissung des Rechtsmittels ein ansonsten drohender praktischer materieller oder ideeller Nachteil abgewendet werden kann (BGE 147 I 478 E. 2.2; BGE 145 II 259 E. 2.3; BGE 141 II 50 E. 2.1). Zu verlangen ist daher, 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). 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 (Urteile 2C_1000/2021 vom 29. Dezember 2022 E. 2.2; 2C_392/2020 vom 1. Juli 2020 E. 2.3.2; 2C_514/2017 vom 13. Dezember 2017 E. 2.2.2), oder wenn der beschwerdeführenden Person lediglich die Begründung einer Verfügung bzw. eines Entscheids missfällt. Der formellen und materiellen Rechtskraft einer Verfügung zugänglich ist zwar die Entscheidformel (das Dispositiv), nicht aber die Sachverhaltsfeststellungen oder die Erwägungen zur Rechtslage (die Motive). Aus diesem Grund kann nur das Dispositiv Bindungswirkung entfalten, sodass auch nur dieses anfechtbar ist (BGE 140 I 114 E. 2.4.2; siehe auch BGE 147 II 227 E. 5.4.8.2; BGE 144 V 418 E. 4.2).

E. 2.3

Die Frage nach dem hinreichenden schutzwürdigen Interesse tatsächlicher oder rechtlicher, aktueller und praktischer Natur weist auch eine spezifisch abgaberechtliche Dimension auf.

E. 2.3.1

Von einem schutzwürdigen Interesse an der Aufhebung oder Änderung einer Veranlagungsverfügung ist grundsätzlich auszugehen, wenn hinsichtlich der streitbetroffenen Steuerperiode um tiefere Steuerfaktoren bzw. insgesamt um eine niedrigere Steuerbelastung nachgesucht wird (Urteile 2C_233/2017 vom 13. April 2018 E. 2.2; 2C_253/2014 vom 11. Dezember 2014 E. 3.2). Dabei kann es sich unter Umständen auch erst um eine künftige Steuerperiode handeln. Denkbar ist ferner, dass das Rechtsmittel

zwar ohne BGE 150 II 409 S. 413 abgaberechtliche Wirkung bleibt, es aber insofern bedeutsam ist, als andere Rechtsgebiete auf die abgaberechtliche Beurteilung abstellen; dies kann ein hinreichendes schutzwürdiges Interesse begründen (Urteil 9C_611/2022 vom 14. März 2023 E. 2.3.2.2 mit diversen Literaturhinweisen, in: StE 2023 B 92.7 Nr. 13). Wie das Bundesgericht unter dem Titel der Reflexwirkung des (steuerrechtlichen) Verfahrens auf ein anderes Rechtsgebiet jedoch unlängst erkannt hat (vgl. Urteil 9C_492/2023 vom 4. März 2024 E. 2.4.1 mit Hinweisen), ist nur zurückhaltend von einem Rechtsschutzinteresse auszugehen, wenn mit dem Rechtsmittel ausschliesslich Interessen im Hinblick auf ein anderes Rechtsgebiet verfolgt werden. Zu verlangen ist, dass im betreffenden Rechtsgebiet zwingend auf die steuerrechtliche Beurteilung abgestellt wird, sodass die betroffene Person auf den steuerrechtlichen Prozess angewiesen ist, um ihre Rechte wahren zu können.

E. 2.3.2

Das Bundesgericht hat sich sodann namentlich in Zusammenhang mit den so genannten Nullveranlagungen näher zur Frage der Beschwerdelegitimation geäussert. Ergibt sich eine solche, fehlt es der steuerpflichtigen Person nach den vorstehend dargelegten Grundsätzen regelmässig an einem Feststellungs- oder einem andersartigen Rechtsschutzinteresse, das sie zur Anfechtung des Entscheids berechtigen könnte (BGE 140 I 114 E. 2.4.1). Die Anfechtung wird erst möglich sein in der Steuerperiode, in welcher (wieder) ein steuerbarer Gewinn eintritt (BGE 140 I 114 E. 2.4.4; erwähntes Urteil 9C_611/2022 E. 2.3.2.1). Anders könnte es sich verhalten, wenn die Nullveranlagung - trotz Fehlens einer in der streitbetroffenen Steuerperiode zu bezahlenden Steuer - unmittelbare Rechtswirkungen entfaltet, deren Klärung keinen Aufschub erduldet (Urteile 2C_452/2022 vom 3. Juni 2022 E. 2.3; 2C_1055/2020 vom 3. März 2021 E. 1.2.2.3; 2C_514/2017 vom 13. Dezember 2017 E. 2.3.2). Ausnahmsweise ist das Rechtsschutzinteresse selbst bei beantragter Höherveranlagung zu bejahen, nämlich dann, wenn dadurch in einer Folgeperiode niedrigere Steuern anfallen oder beispielsweise ein ansonsten drohendes Nachsteuer- oder Steuerhinterziehungsverfahren angewendet werden kann (Urteile 9C_446/2023 vom 26. Juli 2023 E. 2.2.2; 9C_611/2022 vom 14. März 2023 E. 2.3.2.3 mit Hinweisen, in: StE 2023 B 92.7 Nr. 13; 2C_1000/2021 vom 29. Dezember 2022 E. 2.2; 2C_392/2020 vom 1. Juli 2020 E. 2.4.3).

E. 2.3.3

Im Zusammenhang mit der steuerrechtlichen Zuweisung von Liegenschaften zum Privat- oder Geschäftsvermögen unabhängig BGE 150 II 409 S. 414 von einem Realisationstatbestand, die im Falle einer künftigen Liquidation der Einzelunternehmung zu einer AHV-Beitragspflicht führen könnte, war das Bundesgericht zum Schluss gelangt, es sei nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz der Beschwerdeführerin das schutzwürdige Interesse an der blossen Umqualifikation der Liegenschaften zum Privatvermögen abgesprochen habe, da das (aktuelle) steuerbare Einkommen nach dem gestellten Antrag unverändert bleibe. Auch der Umstand, dass die Mietzinse auf Grund der steuerlichen Qualifikation als Geschäftsvermögen neu der AHV-Beitragspflicht unterlägen, wurde als unbehelflich erachtet (Urteil 2C_392/2020 vom 1. Juli 2020 E. 2.4.3). In einem weiteren Urteil trat das Bundesgericht auf eine Beschwerde nicht ein, mit der die Beschwerdeführerin um Klärung der Frage ersucht hatte, ob es sich bei den fraglichen Liegenschaften um Geschäfts- oder Privatvermögen handle. Das Interesse der Beschwerdeführerin - so die letztinstanzliche Argumentation - mit dem Rechtsmittel zukünftige steuer- bzw. abgaberechtliche Nachteile (insbesondere AHV-rechtlicher Natur)

abzuwenden, erweise sich weder als aktuell noch praktisch im Sinne der Rechtsprechung (Urteil 2C_306/2009 vom 25. Januar 2010 E. 3.2).

E. 2.4

Die Vorinstanz begründete ihr Nichteintreten damit, dass es den Beschwerdeführern bezüglich der geforderten Höherveranlagung an einem aktuellen steuerrechtlichen bzw. schutzwürdigen Interesse mangle: Weder werde mit der abstrakten Klärung der steuerrechtlichen Qualifikation der Liegenschaft ein Nachsteuer- oder Steuerhinterziehungsverfahren abgewendet, noch stehe eine Veräusserung des Grundstücks an, in deren Folge die Steuerbehörde eine (grundsätzlich) für die AHV-Behörde ebenfalls verbindliche steuerrechtliche Zuweisung zum Privat- oder Geschäftsvermögen vornehme. Schliesslich sei ein Rechtsschutzinteresse auch nicht darin zu erblicken, dass die Zuweisung eine AHV-Beitragspflicht auf Erträgen aus Geschäftsvermögen auslöse, bilde die Steuermeldung in Bezug auf den Vermögensertrag doch keine zuverlässige Grundlage für die AHV-rechtliche Beitragsfestsetzung. Vielmehr habe die Qualifikation als beitragsfreier Kapitalertrag auf Privatvermögen oder beitragspflichtiges Einkommen aus Geschäftsvermögen im Beitragsfestsetzungsverfahren zu erfolgen. Die Beschwerdeführer halten dem im Wesentlichen entgegen, sie hätten ein schützenswertes Interesse daran, im Steuerjahr 2017 BGE 150 II 409 S. 415 gestützt auf ein höheres steuerbares Einkommen veranlagt zu werden, um in einem späteren Zeitpunkt eine höhere steuerliche Belastung sowie eine AHV-Beitragspflicht zu vermeiden. Das Verwaltungsgericht habe die Beschwerde daher zu Unrecht als unzulässig eingestuft.

E. 2.4.1

Unstrittig liegt hier nicht die von der Rechtsprechung mit Blick auf das (aktuelle) Rechtsschutzinteresse bei beantragter Höhereinschätzung genannte Ausnahmekonstellation eines ansonsten drohenden Nachsteuer- oder Steuerhinterziehungsverfahrens vor.

E. 2.4.2

Ebenso wenig vermögen, wie sich aus den hiervor wiedergegebenen Urteilen ergibt, allfällige spätere, durch einen Verkauf der fraglichen Liegenschaften resultierende steuerrechtliche Nachteile eine derzeitige Umqualifizierung der fraglichen Liegenschaften zu rechtfertigen. Dass die Grundstücke in einem künftigen Zeitpunkt überhaupt (noch) als Geschäftsvermögen zu würdigen sein werden, hängt davon ab, welche technisch-wirtschaftliche Funktion dem Vermögenswert zukommt (Art. 8 Abs. 1 StHG [SR 642.14]; BGE 134 V 250 E. 4.2; BGE 133 II 420 E. 3.2; BGE 120 Ia 349 E. 4c/aa). Auch eine Liegenschaft als Alternativgut gehört (nur dann) dem Geschäftsvermögen an, soweit und solange sie ganz oder zumindest vorwiegend der selbstständigen Erwerbstätigkeit dient (Präponderanzmethode; BGE 140 V 241 E. 4.2 zu Art. 9 AHVG ; BGE 133 II 420 E. 3.3; zum Ganzen: Urteile 2C_392/2020 vom 1. Juli 2020 E. 2.4.3; 2C_939/2019 vom 25. Mai 2020 E. 2.2.2; vgl. ferner nicht publ. E. 4.5). Soweit sich die Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang auf steuerliche Nachteile in Form von nicht realisierbaren Abzügen und Abschreibungen berufen, die bereits im Steuerjahr 2017 anfielen, lässt sich auch daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten. Wie sie selber vor- wie letztinstanzlich einräumen, liefe selbst die Berücksichtigung der entsprechenden Faktoren nicht auf eine geringere als die derzeitige Steuerbelastung hinaus.

E. 2.4.3

Schliesslich kann bei fehlendem schützenswerten Interesse im steuerrechtlichen Verfahren selber ein solches auch nicht im Umstand gesehen werden, dass die Qualifikation der Grundstücke AHV-beitragsrechtlich Konsequenzen haben kann. Nichts Gegenteiliges lässt sich in diesem Zusammenhang aus BGE 147 V 114 ableiten. Darin wird vielmehr festgehalten, dass eine steuerrechtliche Qualifikation, welche klare steuerrechtliche Konsequenzen nach sich zieht, in aller Regel auf einem bewussten Entscheid der Steuerbehörde in BGE 150 II 409 S. 416 Abwägung der verschiedenen Umstände - etwa der wirtschaftlichen Gegebenheiten und des Widmungswillens - beruht. Angesichts dessen sowie des Grundsatzes der Einheit der Rechtsordnung und des Verweises im Sozialversicherungsrecht auf die steuerrechtlichen Regelungen ist in einem derartigen Fall die von der Steuerbehörde gemeldete - im Steuerverfahren rechtskräftig gewordene - Qualifikation für die Ausgleichskassen grundsätzlich als verbindlich zu erachten. Führt eine durch die Steuerbehörden vorgenommene Qualifikation somit zu einem Entscheid mit steuerrechtlichen Auswirkungen, müssen die AHV-Behörden eigene nähere Abklärungen nur vornehmen, wenn sich ernsthafte Zweifel an der Richtigkeit der Steuermeldung ergeben (BGE 147 V 114 E. 3.4.2). Zu ergänzen ist einschränkend, dass es an dieser Verbindlichkeit der Steuermeldung fehlt, wenn die Steuer(justiz)behörden, z.B. mangels Rechtsschutzinteresses der steuerpflichtigen Person, auf ein Rechtsmittel betreffend die Qualifikation einer Liegenschaft nicht eingetreten sind oder wenn die steuerpflichtige Person gegen die steuerrechtliche Qualifikation keine Rechtsmittel erhoben, jedoch mit Blick auf das AHV-beitragsrechtliche Verfahren einen Vorbehalt angebracht hat. Diesfalls besteht für die AHV-Behörden im Rahmen ihrer beitragsrechtlichen Einschätzung - ebenfalls - keine zwingende Bindung an die steuerrechtliche Beurteilung. Für die vorliegend zu beurteilende Problematik hat dies zur Folge, dass sich allein auf Grund der allfälligen AHV-beitragsrechtlichen Konsequenzen einer identischen Qualifikation kein Anspruch auf eine Entscheidung im Steuerverfahren ergibt. Die Beschwerdeführer sind, um ihre diesbezüglichen Interessen wahren zu können, nicht auf den steuerrechtlichen Prozess angewiesen; vielmehr steht ihnen für ihre Einwände der Weg über das AHV-beitragsrechtliche Verfahren offen, sodass eine entsprechende Reflexwirkung - und damit ein Rechtsschutzinteresse im vorliegenden (Bundes-)Steuerprozess - zu verneinen ist (vgl. vorstehende E. 2.3.1 am Ende).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.