

# BGer 2C 526/2020 vom 20. Oktober 2020

Bundesgericht, 2020-10-20, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_526\\_2020](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_526_2020)

FR: TF 2C 526/2020 du 20 octobre 2020

IT: TF 2C 526/2020 del 20 ottobre 2020

## Regeste

Kantonssteuer des Kantons St. Gallen und direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2015 |  
Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

## Erwägungen

### E. 1

Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen ( Art. 29 Abs. 1 BGG ) und mit freier Kognition (vgl. BGE 146 II 276 E. 1 S. 279; 141 II 113 E. 1 S. 116).

### E. 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 (StHG; SR 642.14) vorgesehen ist.

### E. 1.2

Die Verwaltungsrekurskommission hatte am 28. Oktober 2019 einen Nichteintretensentscheid gefällt, woraufhin die Vorinstanz (einzig) zu prüfen hatte, ob Erstere zu Recht auf den Rekurs und die Beschwerde der Beschwerdeführerin nicht eingetreten war. Da die Vorinstanz dies in ihrem Entscheid vom 16. Mai 2020 bejahte, wies sie die (kantonale) Beschwerde der Beschwerdeführerin ab. Im bundesgerichtlichen Verfahren kann der Streitgegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens zwar eingeschränkt (minus), nicht aber ausgeweitet (plus) oder geändert (aliud) werden ( Art. 99 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 143 V 19 E. 1.1 S. 22; 136 V 362 E. 3.4 S. 365 f.). Umstritten und im bundesgerichtlichen Verfahren zu prüfen ist folglich, ob die Vorinstanz in bundesrechtskonformer Weise anerkannt hat, die Verwaltungsrekurskommission sei auf die an sie gerichteten Rechtsmittel zu Recht nicht eingetreten (vgl. E. 3.6 des angefochtenen Entscheids). Insoweit die Beschwerdeführerin - neben dem zulässigen Hauptbegehren um Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids vom 16. Mai 2020 und dem eventualiter gestellten Rückweisungsbegehren - beantragt, es sei auf die Aufrechnung im Umfang von Fr. 852'952.50 zu verzichten, es sei festzustellen, dass der steuerlich relevante Verlust für die Steuerperiode 2015 Fr. 844'060.50 betrage, und es sei der in der nächsten Steuerperiode maximal verrechenbare Verlust auf Fr. 1'236'743.50 festzusetzen, ist auf die Beschwerde

nicht einzutreten.

### **E. 1.3**

Die Beschwerdeführerin ist bereits im kantonalen Verfahren als Partei beteiligt gewesen und dort mit ihrem Antrag, es sei der Entscheid der Verwaltungsrekurskommission vom 28. Oktober 2019 aufzuheben, nicht durchgedrungen. Ausserdem ist sie durch den angefochtenen Entscheid vom 16. Mai 2020, der den Nichteintretensentscheid der Verwaltungsrekurskommission vom 28. Oktober 2019 bestätigt, in ihren schutzwürdigen Interessen besonders berührt. Sie ist somit zur Erhebung des Rechtsmittels legitimiert ( Art. 89 Abs. 1 BGG ). In der vorliegenden Angelegenheit hat die Vorinstanz in zulässiger Weise über die direkte Bundessteuer sowie die Kantonssteuer ein Urteil gefällt (vgl. E. 1 des angefochtenen Entscheids). Unter diesen Umständen und im Lichte der ständigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung darf die Beschwerdeführerin in derselben Eingabe sowohl gegen die direkte Bundessteuer als auch gegen die Kantonssteuer ein Rechtsmittel einlegen (vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2 S. 296; 135 II 260 E. 1.3.1 f. S. 262 ff.). Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist im Umfang des Haupt- und Eventualantrags einzutreten.

### **E. 2**

Mit der Beschwerde kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden ( Art. 95 lit. a BGG ). 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 S. 144; 133 II 249 E. 1.4.1 S. 254). 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 143 II 283 E. 1.2.2 S. 286 ; 139 I 229 E. 2.2 S. 232). 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 143 I 1 E. 1.4 S. 5; 133 II 249 E. 1.4.2 S. 254). Seinem Urteil legt das Bundesgericht den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ).

### **E. 3**

Der Gegenstand des vorliegenden Verfahrens - wie bereits im Rahmen der Eintretenserwägung dargelegt (vgl. E. 1.2 hiervor) - betrifft die Frage, ob die Vorinstanz in ihrem Entscheid vom 16. Mai 2020 zu Recht das Rechtsschutzinteresse der Beschwerdeführerin an der materiellen Beurteilung der Gewinnsteuerveranlagung verneint hat und demzufolge den Nichteintretensentscheid der Verwaltungsrekurskommission vom 28. Oktober 2019 hat bestätigen dürfen.

#### **E. 3.1**

Die Vorinstanz erwägt, vom Reingewinn einer Steuerperiode einer juristischen Person würden die Verluste aus den sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen. Ergebe sich aufgrund der Verlustverrechnung eine Nullveranlagung, fehle es der steuerpflichtigen Person in der Folge an einem Feststellungs- oder einem anderweitigen Rechtsschutzinteresse. Die Rechtskraft einer Verfügung betreffe lediglich das Dispositiv, nicht aber die Sachverhaltsfeststellungen oder die Erwägungen zur Rechtslage. Im

Steuerrecht bedeute dies, dass nur die Steuerfaktoren an der Rechtskraft teilhätten. Die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, auf denen eine rechtskräftige Veranlagung beruhe, könnten in einer späteren Periode abweichend beurteilt werden. Werde eine juristische Person - wie vorliegend die Beschwerdeführerin - mit einem Reingewinn von Fr. 0.-- veranlagt, sei die Höhe des einer solchen Veranlagungsverfügung zugrunde liegenden Verlusts nicht rechtskräftig festgesetzt. Der Beschwerdeführerin fehle es aufgrund der Nullveranlagung an einem aktuellen Rechtsschutzinteresse, weshalb die Verwaltungsrekurskommission zu Recht nicht auf die Rechtsmittel eingetreten sei (vgl. E. 3.2 f. und E. 3.6 des angefochtenen Entscheids).

### **E. 3.2**

Die Beschwerdeführerin macht geltend, es sei höchst unwahrscheinlich, dass die kantonale Steuerbehörde bei einer späteren Überprüfung der Verrechenbarkeit der Verlustvorträge bei identischer Sach- und Rechtslage zu einer grundlegend neuen Beurteilung in Bezug auf die Aufrechnungen gelange. Die diversen Aufrechnungen seien unrechtmässig. Insoweit die Aufrechnungen geldwerte Leistungen beträfen, hätten diese auch Einfluss auf die Verrechnungs- und Einkommenssteuer, weshalb sie trotz gewinnsteuerlicher Nullveranlagung ein Interesse an der Beurteilung habe, ob die kantonale Steuerbehörde zu Recht Aufrechnungen vorgenommen habe. Die Beschwerdeführerin rügt eine Verletzung von Verfassungs- und Bundesrecht.

### **E. 3.3**

Ergibt sich aufgrund der Verlustverrechnung nach Art. 67 DBG oder Art. 25 Abs. 2 StHG eine Nullveranlagung, fehlt es der steuerpflichtigen Person nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung in der Folge an einem Feststellungs- oder einem andersartigen Rechtsschutzinteresse, das sie zur Anfechtung des Entscheids berechtigen könnte. Die Höhe des für die Nachfolgeperiode massgebenden, verbleibenden Verlustvortrags ist in den Nachfolgeperioden zu prüfen, in denen ein steuerbarer Gewinn veranlagt wird (vgl. BGE 140 I 114 E. 2.4.1 S. 119 f.; Urteile 2C\_124/2019 vom 7. Februar 2019 E. 3.1; 2C\_253/2014 und 2C\_254/2014 vom 11. Dezember 2014 E. 3.2; 2C\_696/2013 vom 29. April 2014 E. 3.4.2 f.; zum Interesse an der Beurteilung der zeitlichen Verrechenbarkeit eines Verlustvortrags vgl. Urteile 2C\_489/2018 und 2C\_490/2018 vom 13. Juli 2018 E. 2.2.4). Dieses rechtsprechungsgemässe Erfordernis bei der Legitimation zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten darf auch im Rahmen des kantonalen Beschwerdeverfahrens vorgesehen werden (vgl. Art. 111 BGG i.V.m. Art. 89 Abs. 1 lit. c BGG ; vgl. auch Urteile 2C\_392/2020 vom 1. Juli 2020 E. 2.3.1; 2C\_651/2019 und 2C\_700/2019 vom 21. Januar 2020 E. 5.1.2).

### **E. 3.4**

Mit Einspracheentscheid vom 3. Mai 2019 hat das Kantonale Steueramt St. Gallen seine Ermessensveranlagung vom 19. November 2018 für die Steuerperiode 2015 korrigiert und den steuerbaren Gewinn der Beschwerdeführerin für die direkte Bundessteuer und die Kantonssteuer unter diversen Aufrechnungen und Berücksichtigung einer Verlustverrechnung auf Fr. 0.-- festgelegt. Demgemäss hat die Beschwerdeführerin zufolge gewinnsteuerlicher Nullveranlagung rechtsprechungsgemäss kein Feststellungs- oder ein andersartiges Rechtsschutzinteresse, das sie zur Anfechtung der Gewinnsteuerveranlagung berechtigte.

### **E. 3.5**

Was die Beschwerdeführerin mit Blick auf die Verrechnungs- und Einkommenssteuer vorbringt, vermag das erforderliche Rechtsschutzinteresse nicht zu begründen.

### **E. 3.5.1**

Die Beschwerdeführerin legt dar, die im Rahmen der Nullveranlagung vorgenommenen Aufrechnungen beträfen unter anderem geldwerte Leistungen. Nach Auffassung der Beschwerdeführerin sind die Aufrechnungen nicht rechtmässig, da keine geldwerten Leistungen vorlägen. Die unrechtmässige vorinstanzliche Annahme von geldwerten Leistungen hätte aber einen Einfluss auf die Verrechnungssteuer sowie auf die Einkommenssteuer bei der Beteiligungsinhaberin oder beim Beteiligungsinhaber. Deshalb hätte sie ein Interesse an der Beurteilung ihrer gewinnsteuerlichen Nullveranlagung.

### **E. 3.5.2**

Gegenstand der Ermessensveranlagung vom 19. November 2018 und des darauffolgenden Einspracheentscheid vom 3. Mai 2019 ist die geschuldete Gewinn- (direkte Bundessteuer und Kantonssteuer) sowie Kapitalsteuer (Kantonssteuer) der Beschwerdeführerin für die Steuerperiode 2015. Davon nicht betroffen sind hingegen Forderungen oder Rückerstattungsansprüche im Rahmen der Verrechnungssteuer. Solches wird von der Beschwerdeführerin auch nicht geltend gemacht. Sowohl das Verfahren der Verrechnungssteuererhebung als auch jenes der Verrechnungssteuerrückerstattung sind separat geregelt und sehen ein eigenständiges Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahren vor (vgl. Art. 38 ff. VStG ; Art. 48 ff. VStG ). Dass ein Entscheid des kantonalen Verrechnungssteueramts nach Art. 52 Abs. 2 VStG mit der Veranlagungsverfügung verbunden werden kann, begründet jedenfalls kein Rechtsschutzinteresse mit Blick auf die Gewinnsteuer, auch wenn umstrittene Fragen im Bereich der Verrechnungssteuer bestünden. Ebenso sind keine unmittelbaren einkommenssteuerrechtlichen Aspekte tangiert. Auch diesbezüglich stehen gegen die Veranlagung auf der Ebene der Einkommenssteuer entsprechende Rechtsmittel zur Verfügung.

### **E. 3.5.3**

Bei den erfolgten Aufrechnungen im Rahmen der Nullveranlagung zufolge geldwerter Leistungen handelt es sich überdies um gewinnsteuerliche Aufrechnungen, die die verrechnungssteuerliche Beurteilung der Aufrechnungen nicht vorwegnehmen. Es fehlt diesbezüglich an einer Bindungswirkung der gewinnsteuerlichen Veranlagung. Insofern die Beschwerdeführerin vorbringt, sie müsse dennoch für mögliche Verrechnungssteuerforderungen Rückstellungen bilden oder die Verrechnungssteuer vorsichtshalber abliefern, vermag sie nichts zugunsten eines Rechtsschutzinteresses darzutun. Ein solches Vorgehen wäre auch ohne die entsprechende gewinnsteuerliche Veranlagung bei Vorliegen von geldwerten Leistungen geboten. Ausserdem zeitigen die gewinnsteuerlichen Aufrechnungen auch keine unmittelbaren Auswirkungen auf die einkommenssteuerliche Veranlagung bei der Beteiligungsinhaberin oder beim Beteiligungsinhaber (zum Fehlen eines diesbezüglichen Aufrechnungsautomatismus vgl. Urteile 2C\_489/2018 und 2C\_490/2018 vom 13. Juli 2018 E. 2.2.5). Unzutreffend und unbegründet ist in diesem Zusammenhang das Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass es auch ohne Aufrechnungsautomatismus zu einer Beweislastumkehr bei der Veranlagung der Einkommenssteuer kommen könnte. Nach dem Dargelegten vermögen die allenfalls umstrittenen Fragen mit Blick auf die Verrechnungs- und Einkommenssteuer kein Rechtsschutzinteresse der Beschwerdeführerin an der Beurteilung der gewinnsteuerlichen

Nullveranlagung zu begründen.

### **E. 3.6**

Der Beschwerdeführerin ist auch nicht zu folgen, wenn sie eine Verletzung der Rechtsweggarantie gemäss Art. 29a BV rügt und eine Rechtsverzögerung im Sinne von Art. 29 Abs. 1 BV geltend macht.

#### **E. 3.6.1**

Gemäss Art. 29a BV hat jede Person bei Rechtsstreitigkeiten Anspruch auf eine Beurteilung durch eine richterliche Behörde, wobei Bund und Kantone durch Gesetz die richterliche Beurteilung in Ausnahmefällen ausschliessen können. Die Rechtsweggarantie gibt keinen Anspruch darauf, dass jedermann jedes staatliche Handeln ungeachtet prozessualer Vorschriften auf seine Rechtmässigkeit hin überprüfen lassen kann. Der von Art. 29a BV garantierte Rechtsweg besteht nur im Rahmen der jeweils geltenden Verfahrensordnung und verbietet es nicht, das Eintreten auf ein Gesuch, ein Rechtsmittel oder eine Klage von den üblichen Sachurteilsvoraussetzungen abhängig zu machen. Insbesondere ist es zulässig, einen Entscheid an das Vorliegen eines praktischen und aktuellen Rechtsschutzinteresses zu knüpfen (vgl. BGE 139 II 185 E. 12.4 S. 218; Urteile 2C\_651/2019 und 2C\_700/2019 vom 21. Januar 2020 E. 5.1.1; vgl. auch BGE 141 I 172 E. 4.4.1 S. 180).

#### **E. 3.6.2**

Gemäss Art. 29 Abs. 1 BV hat jede Person in den Verfahren vor den Gerichtsstufen Anspruch auf eine gleiche und gerechte Behandlung sowie auf eine Beurteilung innert angemessener Frist. Als Teilgehalt fliesst aus der genannten Bestimmung das Verbot der formellen Rechtsverweigerung. Eine formelle Rechtsverweigerung liegt im Lichte der Rechtsweggarantie nach Art. 29a BV vor, wenn eine Behörde auf eine ihr frist- und formgerecht unterbreitete Sache nicht eintritt, obschon sie - wegen Vorliegens der Sachurteilsvoraussetzungen - darüber befinden müsste (vgl. BGE 144 II 184 E. 3 S. 192 f.; Urteil 2C\_658/2016 vom 25. August 2016 E. 3.3; vgl. auch BGE 141 I 172 E. 5 S. 181 ff.).

#### **E. 3.6.3**

Unter dem Blickwinkel der Rechtsweggarantie ist es ein zulässiges Eintretenserfordernis, ein praktisches und aktuelles Rechtsschutzinteresse als Sachurteilsvoraussetzung vorzusehen. Ein solches schutzwürdiges Interesse verlangt unter anderem Art. 89 Abs. 1 lit. c BGG denn auch ausdrücklich. Es ist unter dem Gesichtspunkt des Bundesrechts ohne Weiteres zulässig, dieses Erfordernis bei der Legitimation auch für die kantonalen Rechtsmittel zu verlangen (vgl. Art. 111 BGG; vgl. auch E. 3.3 i.f. hiervor). Art. 29a BV ist demzufolge nicht verletzt. Da die Beschwerdeführerin wie dargelegt kein Rechtsschutzinteresse an der Beurteilung der gewinnsteuerlichen Nullveranlagung hat (vgl. E. 3.4 f. hiervor), ist ein (zulässiges) Eintretenserfordernis nicht erfüllt. Mangels Vorliegens der erforderlichen Sachurteilsvoraussetzungen liegt folglich auch keine formelle Rechtsverweigerung im Sinne von Art. 29 Abs. 1 BV vor.

### **E. 3.7**

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Vorinstanz den Nichteintretensentscheid der Verwaltungsrekurskommission vom 2. Oktober 2019 zu Recht bestätigt hat. Die Beschwerdeführerin hat kein Rechtsschutzinteresse an der materiellen Beurteilung der gewinnsteuerlichen Nullveranlagung, die sich aus dem Einspracheentscheid vom 3. Mai 2019 ergibt. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin lässt sich deshalb auch keine

Verletzung von Art. 140 DBG und Art. 50 StHG erkennen, die beide den Rechtsmittelweg gegen den Einspracheentscheid verankern. Nach dem Dargelegten stösst auch die Rüge der Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 BV ins Leere, da die Vorinstanz ihrer Begründungspflicht hinreichend nachgekommen ist und unter diesen Umständen nicht auf die einzelnen Vorbringen der Beschwerdeführerin zu den Aufrechnungen hat eingehen müssen.

#### **E. 4**

Im Ergebnis erweist sich die Beschwerde sowohl betreffend die direkte Bundessteuer als auch betreffend die Kantonssteuer als unbegründet, weshalb sie abzuweisen ist, soweit darauf eingetreten wird. Diesem Verfahrensausgang entsprechend trägt die Beschwerdeführerin die Gerichtskosten ( Art. 66 Abs. 1 BGG ). Parteienschädigungen sind nicht geschuldet ( Art. 68 Abs. 1 und Abs. 3 BGG ).

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