

# **BGer 9C 383/2024 vom 25. September 2024**

Bundesgericht, 2024-09-25, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_9C\\_383\\_2024](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_383_2024)

FR: TF 9C 383/2024 du 25 septembre 2024

IT: TF 9C 383/2024 del 25 settembre 2024

## **Regeste**

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Appenzell Ausserrhoden und direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2017 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Die Steuerpflichtige ersucht um Vereinigung ihrer drei Verfahren zu einem einzigen Beschwerdeverfahren. Die Vorinstanz hat zu den Steuerperioden 2016, 2017 und 2018 hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Appenzell Ausserrhoden einerseits und der direkten Bundessteuer andererseits je, das heisst pro Steuerperiode, eine einzige Verfügung getroffen. Die Steuerpflichtige ficht diese Verfügungen mit drei separaten, inhaltlich aber grundsätzlich identischen Beschwerdeschriften an. Die aufgeworfenen Rechtsfragen sind im Bundesrecht und im harmonisierten Steuerrecht des Kantons Appenzell Ausserrhoden übereinstimmend geregelt und haben im Verlauf der drei Steuerperioden keine Änderung erfahren. Es rechtfertigt sich daher, die drei Beschwerden in einem einzigen Urteil zu erledigen ( Art. 71 BGG [SR 173.110] in Verbindung mit Art. 24 BZP [SR 273]; Urteile 2C\_187/2017 / 2C\_189/2017 vom 19. Februar 2020 E. 1.1, nicht publ. in: BGE 146 II 97 ; 9C\_711/2016 vom 9. Mai 2017 E. 2, nicht publ. in: BGE 143 V 130 ).

### **E. 1.2.1**

Die allgemeinen Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen vor (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG ). Nähere Betrachtung erfordert die Beschwerdebefugnis ( Art. 89 Abs. 1 BGG ). Darauf ist nun einzugehen.

### **E. 1.2.2**

Die Vorinstanz ist in allen drei Fällen auf die Sache nicht eingetreten (Sachverhalt Bst. B.e, C.e und D.e). Tritt eine Behörde auf ein Rechtsmittel nicht ein, so hat die rechtsunterworfenen Person, auf deren Eingabe nicht eingetreten wurde, an sich ein schutzwürdiges Interesse daran, dass die übergeordnete Instanz den angefochtenen Nichteintretensentscheid auf seine Rechtmässigkeit überprüft (Urteil 9C\_213/2024 vom 28. Juni 2024 E. 2.1). Auf die vorliegende Beschwerde ist daher einzutreten. Im Verfahren vor der Beschwerdeinstanz beschränkt der Streitgegenstand sich diesfalls auf die Frage, ob die nichteintretende Instanz auf das Rechtsmittel hätte eintreten müssen. Eine weitergehende, auf materiellrechtliche Fragen ausgerichtete Beurteilung geht über den Streitgegenstand hinaus und ist von vornherein ausgeschlossen (unter vielen: BGE 149 IV 205 E. 1.4; 144 II 184 E. 1.1; 139 II 233 E. 3.2; 135 II 38 E. 1.2).

### **E. 1.3**

Das Bundesgericht wendet das Bundesgesetzesrecht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ) und prüft es mit uneingeschränkter (voller) Kognition ( Art. 95 lit. a BGG ; BGE 149 I 109 E. 2.1). Dementsprechend ist das Bundesgericht weder an die in der Beschwerde vorgebrachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden. Es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen, und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; BGE 149 II 337 E. 2.2). Die freie Kognition erfasst im Regelfall auch das harmonisierte Steuerrecht von Kantonen und Gemeinden ( Art. 129 BV ; Urteile 9C\_37/2023 vom 11. Juni 2024 E. 1.3, zur Publ. vorgesehen; 2C\_340/2022 vom 20. März 2023 E. 2, nicht publ. in: BGE 149 I 125 ; 2C\_259/2022 vom 7. Dezember 2022 E. 2.1, nicht publ. in: BGE 148 II 556 ). Denn dieses beruht auf bundesrechtlichen Systemen und Begriffen (vgl. BGE 150 II 105 E. 3.3).

### **E. 1.4**

Anders als im Fall des Bundesgesetzesrechts geht das Bundesgericht der Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (unter Einschluss der Grundrechte) nur nach, falls und soweit eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet wird (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 149 I 109 E. 2.1; 149 III 81 E. 1.3). Die beschwerdeführende Person hat daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, dass und inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen ( BGE 149 I 248 E. 3.1; 149 III 81 E. 1.3).

### **E. 1.5**

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). Zum Sachverhalt zählen neben den Ausführungen zum streitbetroffenen Lebenssachverhalt auch jene zur Prozessgeschichte ( BGE 142 III 413 E. 2.2.4; 140 III 16 E. 1.3.1).

### **E. 2.1**

Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz ( Art. 105 Abs. 1 BGG ; vorne E. 1.5) steht fest, dass die Steuerpflichtige in den drei streitbetroffenen Steuerperioden jeweils einzig die Mindestkapitalsteuer im Sinne von Art. 90 StG /AR zu entrichten hat. Diese beläuft sich auf je Fr. 900.-. Die Steuerpflichtige bestreitet nicht, diese (einzig) fakturierte Steuer von je Fr. 900.- zu schulden. Ihre Beschwerden zielen vielmehr darauf ab, dass das steuerbare Kapital auf die Höhe des handelsrechtlichen Kapitals (Steuerperiode 2016) bzw. der für die direkte Bundessteuer massgebende Gewinn auf die Höhe des handelsrechtlichen Gewinns (Steuerperioden 2017 und 2018) herabzusetzen sei. Die Steuerpflichtige begründet dies - nach einleitenden Überlegungen zu der ihres Erachtens aktenwidrigen und damit willkürlichen Feststellung der Steuerfaktoren - folgendermassen (jeweilige Ziff. 29 der Beschwerdeschriften) : "Das Rechtsschutzinteresse lässt sich weiter damit begründen, dass die Steuerfaktoren Gewinn und Kapital auch für die Aktienbewertung und somit auch für die Vermögenssteuer der Aktionäre wesentlich sind. Auch wenn sich die Aktionäre in ihrem Veranlagungsverfahren gegen diese Faktoren wehren können, kann ihnen unter Umständen entgegengehalten werden, die Steuerfaktoren der Gesellschaft seien bereits rechtskräftig und somit nicht zu beanstanden. Unter

bestimmten Konstellationen kann dies dann sogar zu einer Verantwortlichkeitsklage ( Art. 754 OR ) gegen den Verwaltungsrat führen oder eben gegen eine vermögensrechtliche Klage gegen die Gesellschaft an sich, was eben dann wiederum das Rechtsschutzinteresse der Gesellschaft an richtiger Veranlagung und insbesondere Steuerwerte begründet."

## **E. 2.2**

Liegt eine "Nullveranlagung" vor, so fehlt es einer gefestigten bundesgerichtlichen Praxis zufolge der steuerpflichtigen Person 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 der auf null Franken lautenden Veranlagung wird erst möglich sein in der Steuerperiode, in welcher (wieder) ein steuerbarer Gewinn eintritt ( BGE 140 I 114 E. 2.4.4; aus der jüngsten Rechtsprechung insb. Urteil 9C\_611/2022 vom 14. März 2023 E. 2.3.2.1; nun, nahezu wortgleich, Urteil 9C\_416/2023 vom 16. Mai 2024 E. 2.3.2, zur Publ. vorgesehen). Diese Praxis greift freilich nicht absolut: Rechtsprechungsgemäss gilt nämlich, dass, im Sinne einer Gegenausnahme, dennoch von einem hinreichenden Rechtsschutzinteresse ausgegangen werden darf, wenn die Nullveranlagung - trotz Fehlens einer in der streitbetroffenen Steuerperiode zu bezahlenden Steuer - unmittelbare Rechtswirkungen entfaltet, deren Klärung keinen Aufschub erduldet (Urteil 9C\_416/2023 vom 16. Mai 2024 E. 2.3.2, zur Publ. vorgesehen; zuvor schon Urteil 9C\_611/2022 vom 14. März 2023 E. 2.3.2.2).

## **E. 2.3**

Im vorliegenden Fall kann von keiner "Nullveranlagung" im eigentlichen Sinn gesprochen werden: - Auf Ebene der direkten Bundessteuer hat die Veranlagungsbehörde durchaus steuerbare Gewinne - Fr. 1'800'000.- (Steuerperioden 2016 und 2017) bzw. Fr. 1'900'000.- (Steuerperiode 2018) - veranlagt. Dennoch tritt im Ergebnis eine "Nullsteuer" ein, weil die Veranlagungsbehörde im ersten Rechtsgang (Steuerperioden 2017 und 2018) bzw. im zweiten Rechtsgang (Steuerperiode 2016) zu einem Beteiligungsabzug von 100 Prozent gelangt ist. Daraus kann abgeleitet werden, dass die Steuerpflichtige in den Steuerperioden 2016 bis 2018 ausschliesslich Beteiligungserträge erzielt hatte. Jedenfalls steht fest, dass die Steuerpflichtige in den drei Steuerperioden im Ergebnis keine direkten Bundessteuern zu entrichten hat. - Was die Staats- und Gemeindesteuern betrifft, hat die Veranlagungsbehörde bereits im ersten Rechtsgang (Steuerperiode 2016) bzw. im zweiten Rechtsgang (Steuerperioden 2017 und 2018) auf die Anwendbarkeit der Mindestkapitalsteuer von Fr. 900.- geschlossen. Es ist allseits anerkannt, dass die Neufestsetzung des steuerbaren Kapitals, konkret die Reduktion im Sinne der gestellten Anträge, zu keiner Ermässigung der Mindestkapitalsteuer führen könnte, da diese sich gemäss Art. 90 StG /AR in der damals geltenden Fassung auf Fr. 900.- belief. Selbst wenn die Vorinstanz die ihr unterbreiteten Anträge gutgeheissen hätte, wäre es damit bei den Steuerbetroffnen von Fr. 0.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 900.- (Staats- und Gemeindesteuern) geblieben.

## **E. 2.4**

Die Steuerpflichtige übersieht dies nicht. Sie stellt sich aber auf den Standpunkt, dass die "Nullsteuer" reflexweise Auswirkungen zeitige, denen entgegenzuwirken sei. Daraus leitet sie ab, dass die Vorinstanz aus diesem Grund auf die ihr vorliegenden Beschwerden einzutreten gehabt hätte. Die Steuerpflichtige verweist namentlich auf Art. 131 Abs. 1 DBG , wonach die Veranlagungsbehörde in der Veranlagungsverfügung "die Steuerfaktoren

(steuerbares Einkommen, steuerbarer Reingewinn), den Steuersatz und die Steuerbeträge" festzusetzen habe. Folglich erfasse das Dispositiv der Veranlagungsverfügung nicht nur den Steuerbetrag, sondern (auch) die Steuerfaktoren und die Steuersätze. Mit Blick darauf, dass einzig die Entscheidformel (das Dispositiv) einer Verfügung in formelle und materielle Rechtskraft erwachsen kann ( BGE 140 I 114 E. 2.4.2), ergebe sich, dass auch die Steuerfaktoren anfechtbar sein müssten. Alsdann habe die Vorinstanz die unterinstanzlichen Fehlveranlagungen (zu hohe Gewinne für die direkte Bundessteuer, zu hohe Eigenkapitalien für die Staats- und Gemeindesteuern) kritiklos hingenommen. Gelangten aber "unrichtige Verfügungen in Umlauf", so die Steuerpflichtige, erhöhe dies "die allgemeine Fehlerquote auch für allfällige Folgeverfahren" und erzeuge dies "eine erhebliche Rechtsunsicherheit". In ihren Beschwerdeentscheiden habe die Vorinstanz ohnehin eine Rückweisung in Bezug auf alle Steuerarten angeordnet, weshalb nicht davon gesprochen werden könne, dass Teile der ursprünglichen Veranlagungen in Rechtskraft erwachsen seien. Dennoch nehme die Vorinstanz auch dies hin. Weiter sei zu beachten, so die Steuerpflichtige, dass die Veranlagungsverfügungen auf die Ebene der Anteilsinhaber ausstrahlten, indem es dort für die Zwecke der Vermögenssteuer zur Bewertung der Beteiligung komme. Die für die Besteuerung der natürlichen Personen zuständige Behörde werde auf die Veranlagung abzustellen haben, wie sie die für die Besteuerung der juristischen Person zuständige Behörde vorgenommen habe. Und diese beruhe auf einer offenkundig zu hohen Substanz. Denkbar wäre, schliesst die Steuerpflichtige, "unter bestimmten Konstellationen" auch, dass es zu einer aktienrechtlichen Verantwortlichkeitsklage gegen den Verwaltungsrat kommen könnte ( Art. 754 OR ). Aber auch auf Ebene der Steuerpflichtigen selbst sei mit Rechtsfolgen zu rechnen, so etwa im Fall einer "vermögensrechtliche Klage gegen die Gesellschaft" (dazu vorne E. 2.1).

#### **E. 2.5.1**

Die im bundesgerichtlichen Verfahren vorgetragene Kritik der Steuerpflichtigen lässt sich sinngemäss auf den Nenner "null ist nicht immer gleich null" bringen, wobei mit "null" nicht die Steuerfaktoren gemeint sind, sondern der sich aus den Steuerfaktoren und den Steuertarifen ergebende Steuerbetrag. Dies steht insofern in Einklang mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu den "Nullveranlagungen". Liegt eine solche vor, so ist auf eine dagegen gerichtete Beschwerde grundsätzlich nicht einzutreten, es sei denn, die auf null lautende Veranlagungsverfügung entfalte unmittelbare Rechtswirkungen, deren Klärung keinen Aufschub erduldet (vorne E. 2.2). Dass tatsächlich eine derartige Reflexwirkung eintrete, hat die beschwerdeführende Person detailliert aufzuzeigen.

#### **E. 2.5.2**

Mit Blick darauf wäre es Sache der Steuerpflichtigen gewesen, im bundesgerichtlichen Verfahren konkrete, aktuell-praktische Rechtsnachteile aufzuzeigen, die ihr aus dem vorinstanzlichen Nichteintreten erwachsen. Was das eindimensionale Verhältnis angeht, also die Ebene der Steuerpflichtigen, fehlen näher substantiierte Nachteilsrügen. Die Einwände, soweit sie die Steuerpflichtige selbst betreffen, bleiben freilich recht diffus und erschöpfen sich im Wesentlichen darin, dass "unrichtige Verfügungen in Umlauf" gesetzt worden seien, was "die allgemeine Fehlerquote auch für allfällige Folgeverfahren" schaffe und "eine erhebliche Rechtsunsicherheit" hervorrufe. Dass dies alles nicht völlig ausgeschlossen ist, bedarf keiner näheren Erläuterung. Ebenso offenkundig ist aber auch, dass die Steuerpflichtige es bei einer blossen Befürchtung oder Vermutung bewenden lässt, ohne konkrete Kausalitäten aufzuzeigen. Eher erfolgversprechend wäre grundsätzlich die

Argumentation mit Blick auf das zweidimensionale Verhältnis . Wie die Steuerpflichtige insofern überzeugend vorträgt, könnte - es ist wiederum der Konjunktiv angebracht - die zu hohe Festsetzung von Gewinn und Kapital grundsätzlich negative Auswirkungen auf die Aktienbewertung haben. Einen eigentlichen Automatismus, der es ausschliessen könnte, auf Ebene der Anteilsinhaber die gesetzlichen Rechtsmittel gegen die Bewertung zu ergreifen, macht die Steuerpflichtige indes nicht geltend. Mit Blick darauf erübrigt sich die Frage, ob eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft überhaupt berechtigt sei, etwaige Rechtsnachteile anzurufen, die auf Ebene der Anteilsinhaber eintreten könnten. In der umgekehrten Situation hat das Bundesgericht die Legitimation der Anteilsinhaber verneint. Beteiligungsinhaber als bloss mittelbar Betroffene sind generell nicht legitimiert zur Beschwerde "pro Adressat", soweit es um Verfügungen geht, die ausschliesslich an die Kapitalgesellschaft gerichtet sind (Urteile 9C\_627/2023 vom 25. Juni 2024 E. 5.2.2; 2C\_1158/2012 vom 27. August 2013 E. 2.3.3, mit zahlreichen Hinweisen).

### **E. 2.5.3**

Eher beiläufig spricht die Steuerpflichtige schliesslich ausserfiskalische Gründe an, die auf der eindimensionalen Ebene einen Rechtsnachteil begründen könnten. Beispielhaft und ohne fundierte Unterlegung äussert sie, dass es "unter bestimmten Konstellationen" zu einer aktienrechtlichen Verantwortlichkeitsklage gegen den Verwaltungsrat kommen könnte ( Art. 754 OR ). Auch auf Ebene der Steuerpflichtigen selbst sei mit Rechtsfolgen zu rechnen, so etwa im Fall einer "vermögensrechtliche Klage gegen die Gesellschaft". All dies wirkt recht abstrakt, jedenfalls nicht konkret. Auf die durch keinerlei weitere Ausführungen unterlegten Vermutungen ist nicht näher einzugehen.

### **E. 2.5.4**

Soweit die Steuerpflichtige im vorliegenden Fall schliesslich ganz grundsätzlich die Auslegung und Anwendung des massgebenden Rechts durch die Vorinstanz beanstandet und geltend macht, die Steuerfaktoren seien im Widerspruch zum allgemeinen Rechtsgleichheitsgebot ( Art. 8 BV ) und dem allgemeinen Willkürverbot ( Art. 9 BV ) festgelegt worden, ist dies unbegründet. Dabei darf nicht ausser Acht gelassen werden, dass die Veranlagungsbehörde in den drei Steuerperioden zur Veranlagung nach Ermessen zu schreiten gehabt hatte. Insofern oblag der Steuerpflichtigen ohnehin der Unrichtigkeitsnachweis ( Art. 132 Abs. 3 DBG ; Art. 48 Abs. 2 StHG ).

### **E. 2.6**

Im Ergebnis zeigt sich, dass es der Steuerpflichtigen im bundesgerichtlichen Verfahren misslingt, darzutun, dass die "Nullveranlagung" unmittelbare Rechtswirkungen entfaltet, deren Klärung keinen Aufschub erduldet. Angesichts des Ausgangs des vorliegenden Verfahrens braucht nicht weiter darauf eingegangen zu werden, ob bzw. dass die Vorinstanz auf die drei Rechtsmittel einzutreten gehabt hätte. Im bundesgerichtlichen Verfahren kommt es so oder anders zur Abweisung der Beschwerden, nachdem diese unbegründet sind (zu einer vergleichbaren Konstellation: Urteil 9C\_213/2024 vom 28. Juni 2024 E. 3.1).

### **E. 3**

Nach dem Unterliegerprinzip sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der unterliegenden Partei aufzuerlegen ( Art. 65 und Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG ), mithin der Steuerpflichtigen. Aufgrund der Vereinigung der drei Verfahren können die Kosten ermässigt werden. Der Kanton Appenzell Ausserrhoden obsiegt in seinem amtlichen Wirkungskreis, weshalb ihm keine Parteientschädigung zuzusprechen ist ( Art. 68 Abs. 3

BGG ).

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