

# **SG\_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2019/261 und 3262 vom 21. Oktober 2021**

Sg Verwaltungsrekurskommission, 2021-10-21, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg\\_publicationen\\_I\\_1-2019\\_261](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_I_1-2019_261) und 3262

FR: SG\_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2019/261 und 3262 du 21 octobre 2021

IT: SG\_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2019/261 und 3262 del 21 ottobre 2021

## **Regeste**

Art. 86 Abs. 1 StG (sGS 811.1), Art. 67 Abs. 1 DBG (SR 642.11), Art. 25 Abs. 2 StHG (SR 642.14). Gemäss konstanter bundesgerichtlicher Rechtsprechung fehlt es einer Steuerpflichtigen an einem Feststellungs- oder andersartigen Rechtsschutzinteresse, das sie zur Anfechtung des Entscheids berechtigen könnte, wenn sich aufgrund der Verlustverrechnung eine Nullveranlagung ergibt. Die Einwände der Steuerpflichtigen (unter anderem Probleme mit der Verrechnungssteuer, jährlich wiederkehrende grosse finanzielle und zeitliche Aufwände und Unzumutbarkeit der zeitlichen Verlagerung auf künftige Steuerperioden) rechtfertigen nicht, von der höchstrichterlichen Praxis abzuweichen (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 21. Oktober 2021, I/1-2019/261, 262).

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Angefochten sind die Einspracheentscheide hinsichtlich der Kantonssteuern 2016 und der direkten Bundessteuer 2016. Hierbei handelt es sich um verschiedene Steuern, welche verschiedenen Gemeinwesen zufließen und welche Gegenstand getrennter Veranlagungen und Verfahren sind. Dies bedeutet, dass zwei Entscheide zu fällen sind, die in einem einzigen Dokument enthalten sein können – der eine für die Kantonssteuern und der andere für die direkte Bundessteuer – mit getrennten Begründungen, wobei Verweisungen zulässig sind, und eigenen Rechtssprüchen (Dispositiven) oder zumindest einem Rechtsspruch, der die beiden Steuern ausdrücklich auseinandertrennt (BGE 130 II 509 E. 8.3 = Pra 94 [2005] Nr. 114). Dementsprechend werden der Rekurs und die Beschwerde in einem einzigen Dokument behandelt und die Steuern im gemeinsamen Rechtsspruch auseinandertrennt. Spätere höchstrichterliche Differenzierungen bezüglich Form und Inhalt von Entscheiden (BGE 135 II 260 E. 1.3.1 und 142 II 293 E. 1.2) haben an der Zulässigkeit dieser Vorgehensweise nichts geändert.

### **E. 2**

a) Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die VRK ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rechtsmittelerhebung ist gegeben. Rekurs und Beschwerde vom 21. November 2019 sind rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllen die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des St. Galler Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 140 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, abgekürzt: DBG; Art. 7 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 41 lit. h Ziff. 1 und Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). b) Anfechtungsgegenstand sind die

Entscheide des Kantonalen Steueramts vom 21. September 2019, mit denen auf die Einsprachen gegen die Steuerveranlagungen 2016 (Kantonssteuern und direkte Bundessteuer) nicht eingetreten wurde. Die entsprechenden Entscheide bilden die sachliche Begrenzung des Anfechtungsverfahrens (vgl. Cavelti/Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen, 2. Aufl. 2003, S. 303). Die VRK kann daher nur prüfen, ob die Vorinstanz zu Recht nicht auf die Einsprachen eingetreten ist. Käme sie zum Schluss, die Vorinstanz hätte darauf eintreten müssen, so wäre die Streitsache zur materiellen Beurteilung der in den Einsprachen vom 4. Oktober 2019 gestellten Anträge zurückzuweisen. Andernfalls würde der Rechtsweg der Rekurrentin und Beschwerdeführerin verkürzt. Auf den Rekurs und die Beschwerde ist daher nicht einzutreten, soweit damit die Änderung der Steuerfaktoren beantragt wird (Ziffern 2 und 3 des Rechtsbegehrens). Im Übrigen ist auf den Rekurs und die Beschwerde einzutreten. II. Kantonssteuern

### E. 3

Im Rekursverfahren ist umstritten, ob die Vorinstanz zu Recht nicht auf die Einsprache gegen die Veranlagung der Kantonssteuern aufgrund des Rechnungsabschlusses per 31. Dezember 2016 eingetreten ist. a) Die Vorinstanz erwog, wenn die Gutheissung der Einsprache nicht zu einer Abänderung der in den angefochtenen Veranlagungsverfügungen festgesetzten Steuerfaktoren führe, sei auf die Einsprache mangels eines Rechtsschutzinteresses nicht einzutreten, und zwar unabhängig davon, ob sich der Verlustvortrag verändere. Im Weiteren sei die Aufrechnung einer geldwerten Leistung bei der Aktiengesellschaft mangels einer Bindungswirkung für die Besteuerung der Gesellschafter unerheblich. Die Rekurrentin brachte dagegen zusammengefasst vor, es treffe zu, dass sie nur mit der Mindeststeuer belastet worden sei. Es sei jedoch nicht ausser Acht zu lassen, dass die Einspracheentscheide Einfluss auf andere Steuerarten hätten. So unterscheide die Vorinstanz zwischen "ordentlichen" Aufrechnungen und geldwerten Leistungen an nahestehende Personen oder Gesellschafter. Dies erweise sich insbesondere hinsichtlich der Verrechnungssteuer als problematisch, zumal geldwerte Leistungen steuerbaren Ertrag gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer (SR 642.21, abgekürzt: VStG) darstellen könne. Auch wenn mit den Aufrechnungen noch nicht definitiv über allfällige verrechnungssteuerpflichtige Leistungen entschieden werde und die Gesellschaft sowie Betroffene sich gegen die Aufrechnungen wehren könnten, habe dieses Vorgehen massive Konsequenzen. So habe sich in der Praxis verschiedentlich gezeigt, dass die ESTV in solchen Aufrechnungen pauschal verrechnungssteuerpflichtige Leistungen erblicke, was erhebliche Steuerfolgen zeitige. Die Problematik bestehe vor allem darin, dass der Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer grundsätzlich verwerke, wenn belastete Einkünfte oder Vermögen den Steuerbehörden nicht offengelegt würden. Die Rechtsprechung des Bundesgerichts erweise sich daher als zu pauschal und führe dazu, dass sie (die Rekurrentin) und ihr Nahestehende zur Interessenwahrung in ein verrechnungssteuerrechtliches oder allenfalls steuerstrafrechtliches Verfahren gedrängt werden könnten. Dies verursache enorme interne Aufwände, zumal sich das Verhalten der Vorinstanz hinsichtlich der Aufrechnungen jährlich wiederhole. Unabhängig davon fielen Jahr für Jahr grosse finanzielle und zeitliche Aufwände an, was stark belastend sei. Nur schon deshalb sei es angemessen, die unterschiedlichen Standpunkte in einem Rechtsmittelverfahren zu prüfen. Eine zeitliche Verlagerung auf künftige Steuerperioden sei nicht zumutbar. Zu berücksichtigen sei, dass die fehlende Prüfung von Aufrechnungen dazu führen könne, dass die betroffenen

Gesellschaften bereits vorher in finanzielle Schieflage geraten könnten. Nicht praktikabel sei die spätere Überprüfung auch deshalb, weil verschiedene Perioden und eine Vielzahl von Positionen betroffen seien. Dies führe ebenfalls zu einem enormen zeitlichen Aufwand. Schliesslich sei zu berücksichtigen, dass die Verlustvorträge verwirkten, wenn ein Steuerpflichtiger Veranlagungen in Rechtskraft erwachsen lasse, ohne die Vorjahresverluste geltend zu machen. b) Verluste aus den sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren können vom Reingewinn abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten (Art. 86 Abs. 1 StG). Inhaltlich stimmt diese Vorschrift mit Art. 25 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, abgekürzt: StHG) und Art. 67 Abs. 1 DBG überein, weshalb nachfolgend auch auf die entsprechende Rechtsprechung und Lehre zu den bundesrechtlichen Vorschriften verwiesen werden kann. In den Jahren, in denen ein Verlust entstanden ist, lautet die Gewinnsteuerveranlagung auf Fr. 0.– (sogenannte Nullveranlagung). Nur dies erwächst in Rechtskraft und nicht die Berechnung des Verlusts. Deshalb kann bei der späteren Geltendmachung dieser Verluste die Ermittlung erneut überprüft werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 67 N 10; Helbling/Felber, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], 3. Aufl. 2017, Art. 67 DBG N14). Nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung fehlt es der steuerpflichtigen Person an einem Feststellungs- oder einem andersartigen Rechtsschutzinteresse, das sie zur Anfechtung des Entscheids berechtigen könnte, wenn sich aufgrund der Verlustverrechnung eine Nullveranlagung ergibt. Die Höhe des für die Nachfolgeperiode massgebenden, verbleibenden Verlustvortrags ist in den Nachfolgeperioden zu prüfen, in denen ein steuerbarer Gewinn veranlagt wird. Dieses rechtsprechungsgemässe Erfordernis bei der Legitimation zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten darf auch im Rahmen des kantonalen Beschwerdeverfahrens vorgesehen werden (Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C\_526/2020 vom 20. Oktober 2020 E. 3.3 mit Hinweisen). c) aa) Es ist unbestritten, dass die Rekurrentin für die Kantonssteuern 2016 mit einem steuerbaren Gewinn von Fr. 0.– und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 0.– veranlagt wurde. Gemäss der zitierten bundesgerichtlichen Rechtsprechung fehlt es ihr damit an einem Rechtsschutzinteresse. Sie bringt jedoch vor, der angefochtene Einspracheentscheid habe präjudizielle Wirkung auf weitere Steuern, namentlich die Verrechnungs- und die Einkommenssteuer. Inwiefern und in welchem Umfang sie oder ihr nahestehende Personen konkret davon betroffen sind, lässt die Rekurrentin indes offen. Sie macht vielmehr geltend, gemäss der herrschenden Lehre lasse sich in solchen Fällen ein Rechtsschutzinteresse nicht ohne Weiteres verneinen. In der von ihr zitierten Kommentarstelle ging es um eine Meldung der Steuerbehörden an die AHV-Ausgleichskasse, die für Letztere (grundsätzlich) verbindlich sei, weshalb ein aktuelles Rechtsschutzinteresse nicht ohne Weiteres verneint werden könne (Locher, Kommentar DBG, Basel 2015, Art. 131 N 8). Abgesehen davon, dass vorliegend keine solche Meldung in Frage stand, wird gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung auch in solchen Fällen in den entsprechenden Verfahren von den örtlich, sachlich und funktionell zuständigen Behörden bzw. Gerichten und nicht im aktuellen Rekursverfahren zu entscheiden sein, auch wenn die Meldung der Veranlagungsbehörde an die AHV-Ausgleichskasse (...) dereinst zu abgaberechtlichen Konsequenzen führen könne (BGer 2C\_306/2009 vom 25. Januar 2010 E. 3.2). Nicht anders lautet die Rechtsprechung des Bundesgerichts hinsichtlich der Folgen für die Verrechnungs- und die Einkommenssteuer. Es erwog, dass eine umstrittene Aufrechnung kein

Rechtsschutzinteresse an der Beurteilung der gewinnsteuerlichen Nullveranlagung zu begründen vermöge (BGer 2C\_526/2020 vom 20. Oktober 2020 E. 3.5). In dem von der Rekurrentin zitierten Urteil vom 9. Mai 2001 hob das höchste Gericht zwar einen Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau auf, jedoch nur deshalb, weil Letztere auf die Beschwerde im Zusammenhang mit einer Nullveranlagung eingetreten sei, den Verlustvortrag zum Beschwerdegegenstand gemacht und sich in den Erwägungen mit den gegensätzlichen Ansichten der Beteiligten auseinandergesetzt habe. Damit könnten die Angaben zum Verlustvortrag nicht länger als der Rechtskraft nicht fähiger Teil der Begründung der Veranlagung angesehen werden (StE 2001 B 96.11 Nr. 6 E. 1b/dd). Der Sachverhalt unterscheidet sich somit vom hier zu beurteilenden, weshalb das entsprechende Bundesgerichtsurteil nicht einschlägig ist. bb) Soweit im Rekurs vorgebracht wurde, eine materielle Behandlung der Streitsache gebiete sich nur schon deshalb, weil verschiedene personelle Wechsel spätere Abklärungen erheblich erschweren würden, ist darauf hinzuweisen, dass die Rekurrentin die Geschäftsvorfälle so zu dokumentieren hat, dass deren Nachprüfbarkeit während der vorgeschriebenen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist (Art. 957a und 958f OR [SR 220]). cc) Die Rekurrentin macht weiter geltend, eine ihrer Ansicht nach falsche Verlustverrechnung müsse mit einem Rechtsmittel anfechtbar sein, weil dies später nicht nachgeholt werden könne. Die Verlustvorträge verwirkten, wenn eine Steuerpflichtige die Veranlagungen in Rechtskraft erwachsen lasse, ohne die ihrer Meinung nach zu Unrecht nicht berücksichtigten Vorjahresverluste, nötigenfalls in einem Rechtsmittelverfahren, geltend zu machen. Es trifft zwar zu, dass es nicht im Belieben der steuerpflichtigen Person steht, den im Vorjahr erlittenen Verlust zunächst nicht geltend zu machen und den Abzug erst in der nächsten oder übernächsten Steuerperiode zu verlangen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 67 N 6). Es ist jedoch nicht ersichtlich, inwiefern dies bei der Rekurrentin der Fall sein soll. Sie wies die Verluste in den Jahresrechnungen jeweils aus und trug sie in den Steuererklärungen vor (act. 6/I/03). Folglich können diese auf Antrag der Rekurrentin von einem künftigen steuerbaren Reingewinn abgezogen und im Streitfall gerichtlich beurteilt werden. Ob sich allfällige Aufrechnungen auch bei den Gesellschaftern oder diesen nahestehenden Dritten steuerlich auswirken, wird separat zu untersuchen sein. Es besteht jedenfalls kein eigentlicher Aufrechnungsautomatismus (BGer 2C\_312/2019 vom 23. April 2019 E. 2.3.4). dd) Die von der Rekurrentin als praxisfremd kritisierte bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Nullveranlagung wurde erst kürzlich in einem die Rekurrentin betreffenden Urteil vom 20. Oktober 2020 bestätigt. Es besteht deshalb kein Anlass, davon abzuweichen. d) Somit ergibt sich, dass die Vorinstanz zu Recht nicht auf die Einsprache eingetreten ist. Ob die Einsprache rechtzeitig erfolgte, was ebenfalls zu einem Nichteintretensentscheid geführt hätte, kann daher offengelassen werden. Der Rekurs ist abzuweisen. III. Direkte Bundessteuer

#### **E. 4**

Art. 86 Abs. 1 StG entspricht Art. 67 Abs. 1 DBG. Diese Bestimmungen harmonisieren mit Art. 25 Abs. 2 StHG. Daraus folgt, dass die Erwägungen zu den Kantonssteuern für die direkte Bundessteuer analog massgebend sind. Für die direkte Bundessteuer ergibt sich dasselbe Ergebnis wie bei den Kantonssteuern. Demnach erweist sich die Beschwerde ebenfalls als unbegründet; sie ist abzuweisen. IV. Kosten

#### **E. 5**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekurs- und des Beschwerdeverfahrens der Rekurrentin und Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP, Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidegebühr von je Fr. 800.–, insgesamt Fr. 1'600.–, erscheint angemessen (Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12 und Art. 144 Abs. 5 DBG). Die Kostenvorschüsse von insgesamt Fr. 1'600.– sind damit zu verrechnen. Ausseramtliche Kosten sind zufolge Unterliegens im Rekurs- und Beschwerdeverfahren nicht zu entschädigen (Art. 98 bis VRP; PK VRP/SG-Linder, Art. 98 bis N 16; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [SR 172.021, abgekürzt: VwVG]; Kölz/Häner/Bertschi, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3. Aufl. 2013, N 1184). Entscheid: 1. Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist. 2. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist. 3. Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 800.– (Entscheidgebühr) zu bezahlen, unter Verrechnung des Kostenvorschusses in gleicher Höhe. 4. Die Beschwerdeführerin hat die Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 800.– (Entscheidgebühr) zu bezahlen, unter Verrechnung des Kostenvorschusses in gleicher Höhe.

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