

ZG_VERWALTUNGSGERICHT A 2022 26 vom 21. Februar 2023

ZG Verwaltungsgericht, 2023-02-21, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zg_verwaltungsgericht_A_2022_26

FR: ZG_VERWALTUNGSGERICHT A 2022 26 du 21 février 2023

IT: ZG_VERWALTUNGSGERICHT A 2022 26 del 21 febbraio 2023

Regeste

Abgaberechtliche Kammer — Kantons- und Gemeindesteuern / Direkte Bundessteuer 2018 (Nichteintreten auf Einsprache) — Rekurs

Erwägungen

E. 2

Urteil A 2022 26 / A 2022 27 A. Die A. _____ GmbH deklarierte in der Steuererklärung und der Jahresrechnung 2018 einen Verlust von Fr. _____ (Rek-act. 3, 7). Mit Veranlagungsverfügungen vom 22. September 2022 (Steuerperiode 2018) setzte die Steuerverwaltung des Kantons Zug den steuerbaren Reingewinn der A. _____ GmbH auf Fr. 0.– fest. Sie rechnete der steuerpflichtigen Gesellschaft dabei unter Code 1100 "nicht akzeptierte Abschreibung auf überhöhtem Kaufpreis Goodwill (EUR _____)" Fr. _____ sowie unter Code 1140 "Geldwerte Leistung: Überhöhter Kaufpreis Goodwill ROW (EUR _____)" Fr. _____ auf, wobei sie gleichzeitig einen Abzug unter Code 1300 "Negativreserve infolge überhöhtem Kaufpreis Goodwill (EUR _____)" von Fr. _____ zuliess (Rek-act. 1). Die A. _____ GmbH erhob dagegen am 20. Oktober 2022 Einsprache (Rek-act. 28), worauf die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 25. Oktober 2022 mangels Beschwer nicht eintrat (Rek-act. 29). In der Steuererklärung und der Jahresrechnung 2019 deklarierte die A. _____ GmbH einen Verlust von Fr. _____ (StV-act. 6). Die Steuerverwaltung setzte den steuerbaren Reingewinn in der Folge auch bezüglich der Steuerperiode 2019 auf Fr. 0.– fest und nahm dabei unter Code 1100 "Abschreibung auf überhöhtem Kaufpreis Goodwill" eine Aufrechnung von Fr. _____ vor (Veranlagungsverfügungen vom 27. Oktober 2022; StV-act. 7). Dagegen erhob die A. _____ GmbH am 10. November 2022 Einsprache (StV-act. 8), worauf die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 17. November 2022 ebenfalls mangels Beschwer nicht eintrat (Rek-act. 34). B. B.a Mit Eingabe vom 16. November 2022 gelangte die A. _____ GmbH (fortan Rekurrentin) ans Verwaltungsgericht und stellte betreffend die Steuerperiode 2018 folgende Anträge: "1. Die Steuerverwaltung sei zu verpflichten, eine materielle Prüfung des steuerlichen Sachverhalts anhand der umfangreichen Einspracheargumentation inkl. Beilagen durchzuführen. Die Steuerverwaltung sei zu verpflichten, die von ihr veranlagten steuerbegründeten Aufrechnungen substantiiert darzulegen und auf die detaillierte Mitwirkung der Steuerpflichtigen einzugehen. Vorliegend macht die Steuerverwaltung bei der definitiven Veranlagung 2018 nicht substantiierte Behauptungen betreffend eine Transaktion unter Drittparteien geltend. Unabhängig von der Tatsache, dass der steuerbare Gewinn auch im Fall einer Aufrechnung Fr. 0.– beträgt, ist eine allfällige Aufrechnung für die Gesellschaft relevant, da (i) die Verlustvorträge im Falle eines potenziell anstehenden Exits um ca. Fr. _____ zu Lasten

der Steuerpflichtigen reduziert werden

E. 3

Urteil A 2022 26 / A 2022 27 und (ii) die Annahme von geldwerten Leistungen Verrechnungssteuerfolgen zeitigen. Im vorliegenden Fall veranlagt die Steuerverwaltung Zug eine geldwerte Leistung von ca. Fr. _____ ohne auf die materiellen Einwendungen der Steuerpflichtigen einzugehen und erwirkt damit einen mittelbaren Schaden betreffend Ertragssteuern und einen unmittelbaren Schaden von mehreren Millionen Franken betreffend Verrechnungssteuer zu Lasten der Steuerpflichtigen. Eine materielle Prüfung ist geboten. 2. Die Jahresrechnung per ersten Abschluss endend zum 31. Dezember 2018 ist ohne Aufrechnung einer geldwerten Leistung steuerlich zu akzeptieren." Als Begründung wurden dabei ausschliesslich materielle Argumente angeführt (Verfahren A 2022 26 act. 1). B.b Mit Eingabe vom 21. November 2022 gelangte die Rekurrentin auch betreffend die Steuerperiode 2019 ans Verwaltungsgericht und stellte folgende Anträge: "1. Die Steuerverwaltung sei zu verpflichten, eine materielle Prüfung des steuerlichen Sachverhalts anhand der umfangreichen Einspracheargumentation inkl. Beilagen durchzuführen. Die Steuerverwaltung sei zu verpflichten, die von ihr veranlagten steuerbegründeten Aufrechnungen substantiiert darzulegen und auf die detaillierte Mitwirkung der Steuerpflichtigen einzugehen. Vorliegend macht die Steuerverwaltung bei der definitiven Veranlagung 2019 nicht substantiierte Behauptungen betreffend eine Transaktion unter Drittparteien geltend. Unabhängig von der Tatsache, dass der steuerbare Gewinn auch im Fall einer Aufrechnung Fr. 0.– beträgt, ist eine allfällige Aufrechnung für die Gesellschaft relevant, da (i) die Verlustvorträge im Falle eines potenziell anstehenden Exits zu Lasten der Steuerpflichtigen reduziert werden und (ii) die Annahme von geldwerten Leistungen Verrechnungssteuerfolgen zeitigen. Eine materielle Prüfung ist geboten. 2. Die Jahresrechnung per Abschluss endend zum 31. Dezember 2019 ist ohne Aufrechnung einer geldwerten Leistung steuerlich zu akzeptieren." Inhaltlich verwies sie auf ihre Eingabe vom 16. November 2022 (Verfahren A 2022 27 act. 1). C. C.a Mit Verfügung vom 18. November 2022 erhob der Vorsitzende der abgaberechtlichen Kammer für das Verfahren A 2022 26 (Steuerperiode 2018) einen Kostenvorschuss von Fr. 1'000.– bis zum 20. Dezember 2022. Innert der gleichen Frist wurde zudem die Verbesserung der Eingabe – namentlich eine gültige Vollmacht der

E. 4

Das Verfahren sei bis zum Abschluss der Buchprüfung durch die Eidgenössische Steuerverwaltung vom 18. und 19. Januar 2023 bei der Steuerpflichtigen zu unterbrechen (Ankündigung Buchprüfung ESTV)." Neben nach wie vor mehrheitlich materiellen Ausführungen liess die Rekurrentin erklären, dass die Aufrechnung im vorliegenden Fall konkrete nachteilige Verrechnungssteuerfolgen

E. 4.1

Obwohl nicht explizit im DBG und StG erwähnt, setzt die Zulässigkeit eines Rechtsmittels generell das Vorliegen einer materiellen Beschwer der beschwerde- bzw. rekursführenden Partei voraus. Dies ist in § 62 Abs. 1 lit. b und c VRG als subsidiär anwendbarem Verfahrensgesetz (§ 121 Abs. 1 und § 105 Abs. 2 StG i.V.m. § 74 Abs. 2 und § 75 Abs. 2 VRG) denn auch entsprechend festgehalten. Materiell beschwert ist derjenige, der durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung des Entscheids hat. Mit anderen Worten ist ein

Rechtsschutzinteresse erforderlich. Gleiche Regelungen finden sich in Art. 89 Abs. 1 lit. b und c des Bundesgesetzes über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110), welche aufgrund der Beschwerdemöglichkeit ans Bundesgericht gemäss Art. 146 DBG und § 138 StG ebenfalls relevant sind. Das Rechtsschutzinteresse besteht im Umstand, dass mit dem Rekurs ein materieller oder ideeller Nachteil vermieden werden kann, den der angefochtene Entscheid mit sich bringen würde (siehe generell zur materiellen Beschwer und zum Rechtsschutzinteresse: Kiener/Rütsche/Kuhn, Öffentliches Verfahrensrecht, 3. Aufl. 2021, Rz. 1430 ff. mit Hinweisen; sowie speziell im Steuerrecht: Hunziker/Bigler, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl. 2022, Art. 140 N 22 ff.).

E. 4.2

Im Steuerrecht fehlt es an einem Rechtsschutzinteresse praxisgemäss, wenn das steuerbare Einkommen oder der steuerbare Reingewinn auf Fr. 0.– festgesetzt wird. Lautet eine Veranlagung auf null, kann daher mangels Beschwer auf das Rechtsmittel nicht eingetreten werden. Dies gilt auch dann, wenn das hinter der Veranlagung von Fr. 0.–stehende negative Einkommen (Verlust) zu einer Verlustverrechnung führen kann. Über die Höhe dieses verrechenbaren Verlusts ist erst im Zeitpunkt der Verlustverrechnung zu entscheiden (BGE 140 I 114 E. 2.4.1; Richner et al., Kommentar

E. 4.3

Nach ständiger Praxis des Bundesgerichts kommt einer Veranlagung bei periodischen Steuern nur für die betreffende Periode Rechtskraft zu; die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse können daher in einem späteren Veranlagungszeitraum anders gewürdigt werden. Die Erwägungen, worauf die Festsetzung der Steuerfaktoren beruhen, haben dabei nur die Bedeutung von Motiven; diese nehmen an der materiellen Rechtskraft der Entscheidung für sich alleine grundsätzlich nicht teil. Rechtskräftig wird deshalb nur die Taxation als solche, nicht die rechtlichen Qualifikationen einzelner Posten, welche zu dieser geführt haben (BGE 140 I 114 E. 2.4.2; BGer 2C_1204/2013 vom 2. Oktober 2014 E. 3.4.2 f.).

E. 4.4

Ein steuerrechtliches Interesse wird auch dann verlangt, wenn der Steuerpflichtige die Verweigerung des rechtlichen Gehörs geltend macht. Diese Rechtsprechung setzt voraus, dass der angefochtene Entscheid von der zuständigen und korrekt besetzten Behörde erlassen sowie im richtigen Verfahren und in der richtigen Form ergangen ist (Richner et al., a.a.O., § 147 N 11 i.V.m. § 140 N 17 mit Hinweisen). 5.

E. 5

Urteil A 2022 26 / A 2022 27 zeitigen würde, da die Annahme von geldwerten Leistungen unterstellt werde. Somit entfalte die Nullveranlagung – trotz fehlender Steuerschuld – einen unmittelbaren Schaden auf Stufe der Steuerpflichtigen und verlange eine Klärung, welche keinen Aufschub erdulde. Die Weigerung der Steuerverwaltung, die veranlagten Aufrechnungen substantiiert darzulegen und auf die detaillierte Mitwirkung der Steuerpflichtigen einzugehen, verletze den verfassungsmässig geschützten Anspruch auf rechtliches Gehör. Die Verweigerung einer materiellen Prüfung der vorgebrachten Dokumente bei gleichzeitiger purer Behauptung nicht belegter Tatsachen sei zudem rechtsmissbräuchlich (Verfahren A 2022 26 act. 4). F. Mit Verfügung vom 16. Dezember 2022 vereinigte der Vorsitzende die Rekursverfahren A 2022 26 und A 2022 27 (fortan

geführt unter der Verfahrensnummer A 2022 26; Verfahren A 2022 26 act. 5). G. Die Steuerverwaltung (fortan auch: Rekursgegnerin) schloss vernehmlassend auf Abweisung des Rekurses, soweit darauf einzutreten sei. Im Übrigen seien die Einspracheentscheide vom 25. Oktober 2022 (betreffend die Steuerperiode 2018) und vom 17. November 2022 (betreffend die Steuerperiode 2019) zu bestätigen (Verfahren A 2022 26 act. 6). H. In der Folge gingen beim Gericht keine weiteren Eingaben ein. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich während des Verfahrens nicht vernehmen. Das Verwaltungsgericht erwägt: 1. 1.1 Gemäss § 136 Abs. 1 des Steuergesetzes (StG; BGS 632.1) kann die steuerpflichtige Person gegen Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltung innert 30 Tagen schriftlich Rekurs beim Verwaltungsgericht erheben. Nach Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) kann der Steuerpflichtige gegen Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde für die direkte Bundessteuer innert 30 Tagen nach Zustellung bei einer von der Steuerbehörde

E. 5.1

Dass es sich vorliegend in beiden streitgegenständlichen Steuerperioden um Nullveranlagungen handelt, ist unbestritten. Die Rekurrentin hat gegen die Steuerfaktoren denn auch keine Einwände erhoben. Damit besteht nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung kein schutzwürdiges Interesse an der Erhebung eines Rechtsmittels (vgl. vorstehende E. 4.2 f.).

E. 5.2

Was die Rekurrentin mit Blick auf die Verrechnungssteuer vorbringt, vermag das erforderliche Rechtsschutzinteresse nicht zu begründen.

E. 5.3

Soweit die Rekurrentin mit der Verweigerung des rechtlichen Gehörs sowie Rechtsmissbrauch argumentiert, ist sie mit Blick auf das vorstehend Ausgeführte (vgl. insb. E. 4.4 und 5.2) ebenfalls nicht zu hören.

E. 5.4

Nach dem Gesagten (vgl. insbesondere E. 5.2) besteht auch kein Grund zur Unterbrechung des vorliegenden Verfahrens bis zum Abschluss der Buchprüfung durch die ESTV (vgl. Antrag 4 der verbesserten Rekurschrift vom 15. Dezember 2022), auch diesbezüglich ist der Rekurs abzuweisen. 6. Zusammenfassend hat die Rekurrentin kein Rechtsschutzinteresse an der materiellen Beurteilung der gewinnsteuerlichen Nullveranlagungen. Der Rekurs ist folglich sowohl betreffend die Steuerperiode 2018 als auch die Steuerperiode 2019 vollumfänglich abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Die Einspracheentscheide der Steuerverwaltung vom 25. Oktober 2022 und 17. November 2022 sind zu bestätigen. 7.

E. 6

Urteil A 2022 26 / A 2022 27 unabhängigen Rekurskommission schriftlich Beschwerde erheben. Gemäss § 75 Abs. 1 des Gesetzes über den Rechtsschutz in Verwaltungssachen (Verwaltungsrechtspflegegesetz, VRG; BGS 162.1) ist das Verwaltungsgericht die kantonale Rekursbehörde im Sinne der Vorschriften über die direkte Bundessteuer. Die Beschwerden werden, unter Vorbehalt abweichender und ergänzender Vorschriften des Bundesrechts, wie kantonale Steuerstreitigkeiten behandelt (§ 75 Abs. 2 VRG). Sowohl der Rekurs als auch die Beschwerde müssen einen Antrag und eine Begründung enthalten, die

notwendigen Beweisunterlagen sind beizulegen oder zu bezeichnen (§ 136 Abs. 3 StG; Art. 140 Abs. 2 DBG). Die vorliegenden Beschwerden (bezüglich der direkten Bundessteuer) bzw. die Rekurse (bezüglich der kantonalen Steuern) werden der einfacheren Lesbarkeit halber im Folgenden – mit Ausnahme des Rechtsspruchs im Dispositiv – als Rekurse bezeichnet, wobei der Begriff "Rekurs" beide Rechtsmittel (Beschwerde und Rekurs) umfasst. 1.2 Vorliegend hat die Rekurrentin am 16. November 2022 gegen den Einspracheentscheid vom 25. Oktober 2022 (Steuerperiode 2018) und am 21. November 2022 gegen den Einspracheentscheid vom 17. November 2022 (Steuerperiode 2019) und damit in beiden Fällen rechtzeitig Rekurs erhoben. Die verbesserte Rekurschrift vom 15. Dezember 2022 (bezieht sich auf beide Steuerperioden) erfüllt nun grundsätzlich die wenigen formellen Anforderungen, weshalb die Sache vom Gericht zu prüfen ist. Die Beurteilung erfolgt auf dem Zirkulationsweg gemäss § 29 der Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichtes (GO VG; BGS 162.11). 1.3 Anfechtungsobjekt bilden die angefochtenen Einspracheentscheide, mit welchen die Rekursgegnerin auf die Einsprachen der Steuerpflichtigen mangels Beschwer nicht eingetreten ist. Die materielle Prüfung der Rechtmässigkeit der Veranlagungsverfügungen betreffend die Steuerperioden 2018 und 2019 ist demnach nicht Streitgegenstand und vom Verwaltungsgericht folglich nicht zu beurteilen (vgl. BGer 2C_454/2019 vom 21. Juni 2019 E. 2; VGer ZG A 2021 14 vom 29. November 2021 E. 1.4; A 2021 2 vom 18. August 2021 E. 1.1). Entsprechend ist auf Antrag 2 der verbesserten Rekurschrift vom 15. Dezember 2022 nicht einzutreten. 2. Das Verwaltungsgericht kann Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltung in vollem Umfang überprüfen (§ 63 Abs. 3 VRG i.V.m. § 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 136 Abs. 2 StG; Art. 140 Abs. 3 DBG). Das Verwaltungsgericht

E. 7

Urteil A 2022 26 / A 2022 27 stellt den Sachverhalt von Amtes wegen fest (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 137 Abs. 1 StG; Art. 142 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 130 Abs. 1 DBG). Es gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 137 Abs. 2 StG; Art. 143 Abs. 1 DBG). 3. Streitig und zu prüfen ist, ob die Steuerverwaltung zu Recht nicht auf die Einsprachen der Rekurrentin eingetreten ist. Dabei ist namentlich zu beurteilen, ob die Rekurrentin, bei einer Steuerschuld von Fr. 0.–, ein Rechtsschutzinteresse an der Erhebung eines Rechtsmittels hat. 4.

E. 7.1

Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht werden der unterliegenden Partei auferlegt (§ 120 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 1 DBG). Bei diesem Ausgang des Verfahrens unterliegt die Rekurrentin vollumfänglich. Die Höhe der Spruchgebühr beträgt Fr. 400.– bis Fr. 15'000.– (§ 1 Abs. 1 der Verordnung über die Kosten vor dem Verwaltungsgericht [KoV VG; BGS 162.12]). Die Kosten werden aufgrund des Zeit- und Arbeitsaufwandes, der Wichtigkeit und Schwierigkeit der Sache sowie des Streitwertes ermittelt (§ 1 Abs. 2 KoV VG; vgl. auch die Richtlinien für die Festlegung der Gerichtskosten gemäss § 22 VRG, wonach der Basiswert in Steuersachen Fr. 2'000.– beträgt). In Anbetracht dessen sowie unter Berücksichtigung der Tatsache, dass zwar aufgrund der Verfahrensvereinigung ein gewisser "Synergieeffekt" eingetreten ist, in beiden Verfahren aber bereits im Vorherein je ein (reduzierter) Kostenvorschuss unter dem Basiswert erhoben wurde, werden die Kosten auf gesamthaft Fr. 2'000.– festgesetzt und mit den geleisteten Kostenvorschüssen (Fr. 1'000.– je Verfahren) verrechnet.

E. 7.2

Eine Parteientschädigung ist der Rekurrentin bei diesem Verfahrensausgang nicht zuzusprechen (§ 120 Abs. 3 StG; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]). Der Rekursgegnerin kann keine Parteientschädigung zugesprochen werden, da sie keine steuerpflichtige Person ist (§ 120 Abs. 3 StG) und zudem in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegt (§ 28 Abs. 2a VRG).

E. 8

Urteil A 2022 26 / A 2022 27 zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. 2021, § 140 N 16). Ebenso fehlt das Rechtsschutzinteresse, wenn die Beschwerde nicht erkennbar auf die Abänderung der im Einspracheentscheid festgesetzten Steuerfaktoren (steuerbares Einkommen bzw. steuerbarer Reingewinn), den Steuersatz oder die Steuerbeträge abzielt oder wenn das Begehren bereits im vorinstanzlichen Verfahren gestellt und gutgeheissen wurde bzw. dazu in Widerspruch steht (Hunziker/Bigler, a.a.O., Art. 140 N 23 mit Hinweisen; BGer 2C_254/2014 vom 11. Dezember 2014 E. 3.2; 2C_91/2012 vom 17. August 2012 E. 1.3.3 und 2C_645/2011 vom 12. März 2012 E. 3.4).

E. 9

Urteil A 2022 26 / A 2022 27 Gegenstand der angefochtenen Einspracheentscheide bzw. der diesen zugrundeliegenden Veranlagungsverfügungen ist die geschuldete Gewinn- (direkte Bundessteuer und Kantonssteuer) sowie Kapitalsteuer (Kantonssteuer) der Rekurrentin für die Steuerperioden 2018 und 2019. Davon nicht betroffen sind hingegen Forderungen oder Rückerstattungsansprüche im Rahmen der Verrechnungssteuer. 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. des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer [VStG; SR 642.21]; 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 (vgl. BGer 2C_526/2020 vom 20. Oktober 2020 E. 3.5.2). Bei den erfolgten Aufrechnungen im Rahmen der beiden Nullveranlagungen 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 (BGer 2C_526/2020 vom 20. Oktober 2020 E. 3.5.3).

E. 10

Urteil A 2022 26 / A 2022 27

E. 11

Urteil A 2022 26 / A 2022 27 Demnach erkennt das Verwaltungsgericht: