

Obergericht Appenzell Ausserrhoden
2. Abteilung

Urteil vom 12. März 2019

Mitwirkende	Obergerichtspräsident E. Zingg Oberrichterin D. Sieber Oberrichter R. Krapf, Dr. M. Winiger, B. Oberholzer Obergerichtsschreiberin M. Epprecht
Verfahren Nr.	O2V 18 17
Sitzungsort	Trogen
Beschwerdeführerin	A___ GmbH vertreten durch: AA___ AG
Vorinstanz	Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden, Gutenberg-Zentrum, 9102 Herisau
Gegenstand	Staats- und Gemeindesteuern 2013 Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der Kant. Steuerverwaltung vom 19. Juni 2018

Rechtsbegehren

a) der Beschwerdeführerin:

Aufgrund der Verweigerung des Rechtlichen Gehörs, der negativen unzumutbaren Auswirkungen beim Eigentümer, sowie der falschen Wiedergabe des Sachverhaltes beantragen wir die Rückweisung und Neubeurteilung an die Vorinstanz.

b) der Vorinstanz:

1. Die Beschwerde sei abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.
2. Unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin.

Sachverhalt

- A. Nach Angaben der Vertretung der A___ GmbH befand sich die B___ GmbH im Geschäftsvermögen der MiSta GmbH (Gesellschafter und Geschäftsführer: C___). Letztere sowie ein Gesellschafter der B___ GmbH nahmen per Mitte November 2012 eine Kapitalerhöhung in die B___ GmbH vor. Ein weiterer Investor gewährte Mitte Dezember 2012 und Anfang Januar 2013 Darlehen. Anfangs 2013 entschloss sich C___, die Beteiligung und das Darlehen in die A___ GmbH (Gesellschafter und Geschäftsführer: C___) zu überführen. Im ersten Quartal 2013 meldete die B___ GmbH Insolvenz an. Dieser Umstand führte bei der A___ GmbH zu Wertberichtigungen im Jahresabschluss per 31. Dezember 2013 (vgl. act. 2.3 und act. 8.4).
- B. Die A___ GmbH wurde am 23. Januar 2017 von der kantonalen Steuerverwaltung für die Staats- und Gemeindesteuern für den Zeitraum 27. Dezember 2012 bis 31. Dezember 2013 mit folgenden Steuerfaktoren veranlagt: steuerbarer Gewinn Fr. 0.-- und steuerbares Kapital Fr. 0.--. Der Steuerbetrag bei den Staats- und Gemeindesteuern betrug Fr. 303.35 (act. 8.1). Gemäss Berechnung zur Steuerveranlagung ergab sich ein Verlust von Fr. - 301'113.--, wohingegen die A___ GmbH in der Steuererklärung einen Verlust von Fr. - 1'310'894.-- deklarierte. Die Differenz kam zustande durch zwei Aufrechnungen von geldwerten Leistungen: Fr. 487'881.-- „Wertberichtigung Beteiligung B___ GmbH (Überpreislicher Erwerb)“ und Fr. 521'900.-- „Wertberichtigung Darlehen B___ GmbH (Überpreislicher Erwerb)“ (act. 8.3).

- C.** Am 17. Februar 2017 liess die A___ GmbH durch ihren Vertreter bei der kantonalen Steuerverwaltung Einsprache gegen die Steuerveranlagungen 2013, 2014 und 2015 erheben. In Bezug auf die Steuerperiode 2013 richtete sich die Einsprache gegen die Aufrechnungen im Betrag von Fr. 487'881.-- und Fr. 521'900.-- und es wurde gefordert, dass der Verlust auf Fr. 1'310'894.-- festzusetzen sei (act. 2.3). Mit Einspracheentscheid betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2013 vom 19. Juni 2018 trat die Steuerverwaltung mangels Beschwer auf die Einsprache nicht ein (act. 2.1).
- D.** Gegen diesen Einspracheentscheid richtet sich die von der A___ GmbH am 28. Juni 2018 erhobene Beschwerde an das Obergericht Appenzell Ausserrhoden. Im Wesentlichen bringt ihre Vertretung vor, dass der Sachverhalt von der Steuerverwaltung falsch wiedergegeben worden sei. Insbesondere sei keine geldwerte Leistung erfolgt. Sowohl im Veranlagungsprozess als auch im Einspracheverfahren sei ihnen das rechtliche Gehör verweigert worden. Im Übrigen sei es richtig, dass bei der A___ GmbH der Entscheid keine direkten negativen Folgen auslöse, jedoch seitens Gesellschafter (act. 1).
- E.** Mit Vernehmlassung vom 24. August 2018 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei. Sie stellt sich im Wesentlichen auf den Standpunkt, die A___ GmbH sei als eigenständige juristische Person nicht beschwert, da ihre Steuerfaktoren und damit die Steuerbelastung selbst bei einer allfälligen Guttheissung gleich bleiben würden (act. 7).
- F.** Mit Replik vom 13. September 2018 liess die A___ GmbH an ihren Anträgen festhalten während die Steuerverwaltung ihrerseits unter Festhaltung an ihren Anträgen innert erstreckter Frist am 18. Oktober 2018 duplizierte (act. 10 und act. 14)
- G.** Auf weitere Einzelheiten im Sachverhalt und in den Akten sowie die Vorbringen der Parteien in den Rechtschriften wird, soweit für die Beurteilung entscheidrelevant, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen

1. Formelles

1.1

Die Erfüllung der Prozessvoraussetzungen ist von Amtes wegen zu prüfen. Die Beschwerdeführerin beziehungsweise deren Gesellschafter und Geschäftsführer C___ hat im vorliegenden Verfahren mit Vollmacht vom 7. Juli 2018 die AA___ AG ermächtigt, sie in Steuer- beziehungsweise Beschwerdeverfahren zu vertreten (act. 4). Dies ist zulässig, nachdem in Streitigkeiten über öffentliche Abgaben kein Anwaltsmonopol vorgesehen ist (Art. 3 Abs. 1 lit. d des Gesetzes vom 11. April 2005 über die Ausübung des Anwaltsberufes (Anwaltsgesetz, bGS 145.52) i.V.m. Art. 54 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210). Die im vorliegenden Verfahren für die AA___ AG handelnden D___ und E___ sind im Handelsregister eingetragen und zeichnungsberechtigt. Da auch die übrigen Prozessvoraussetzungen (Zuständigkeit sowie Form- und Fristenfordernisse) erfüllt sind, ist auf die Beschwerde einzutreten (Art. 188 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 (StG, bGS 621.11) i.V.m. Art. 28 Justizgesetz vom 13. September 2010 (JG, bGS 145.31).

1.2

Die Beschwerdeführerin rügt, obwohl sie im Veranlagungsprozess als auch im Einspracheverfahren eine persönliche Besprechung beantragt habe, sei – trotz anderslautender Behauptung der Vorinstanz – keine solche gewährt worden (act. 1, act. 8.7 und act. 10/2).

Nach Art. 172 Abs. 2 StG ist die steuerpflichtige Person berechtigt, ihre Einsprache vor der Veranlagungsbehörde mündlich zu vertreten. Im Kanton Zürich existiert eine analoge Bestimmung (§ 141 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG, Ordnungsnummer 631.1), wobei sich die Einsprachebehörde einer Gehörsverweigerung schuldig macht, wenn sie über einen von der steuerpflichtigen Person gestellten Antrag auf mündliche Vertretung ihrer Einsprache hinweggeht (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, N. 12 zu § 141 StG). Im Bereich Bundessteuer wird hierzu ausgeführt, dass die Veranlagungsbehörde berechtigt – je nach kantonalem Verfahrensrecht sogar verpflichtet – ist, eine mündliche Einspracheverhandlung durchzuführen (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 3 zu Art. 134 DBG).

Belegt und unbestritten ist, dass im Veranlagungsverfahren Besprechungen und ein E-Mail-Verkehr stattfanden (act. 2.3 und act. 8.6). Eine mündliche Einspracheverhandlung fand gemäss den Akten nicht statt.

Die Frage, ob im Kanton Appenzell Ausserrhoden lediglich eine Berechtigung oder sogar eine Verpflichtung zu einer mündlichen Einspracheverhandlung besteht, kann vorliegend offen gelassen werden. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts kann eine nicht besonders schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs ausnahmsweise als geheilt gelten, wenn der Mangel im Verfahren vor der Rechtsmittelinstanz kompensiert wird, die betroffene Person namentlich die Möglichkeit erhält, sich vor einer Rechtsmittelinstanz zu äussern, und diese die von der Gehörsverletzung betroffenen Aspekte mit derselben Kognition überprüfen kann wie die untere Instanz. Unter diesen Voraussetzungen ist darüber hinaus – im Sinne einer Heilung des Mangels – selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (Urteil des Bundesgerichts 2C_543/2018 vom 30. Oktober 2018 E. 3.2 mit Hinweisen).

Diese Voraussetzungen sind hier – unabhängig davon, ob überhaupt eine nicht besonders schwerwiegende oder aber eine schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs vorliegt – ohne Weiteres gegeben. Die Beschwerdeführerin konnte sich vor dem mit voller Überprüfungsbefugnis ausgestatteten Obergericht äussern (vgl. Art. 56 VRPG) und eine Rückweisung wäre ein formalistischer Leerlauf. Zudem ist nicht ersichtlich, inwiefern der Beschwerdeführerin durch eine allfällige Gehörsverletzung nennenswerte Nachteile entstanden wären. Insofern ist – wenn überhaupt eine Gehörsverletzung stattgefunden hat – von einer zulässigen Heilung des Mangels auszugehen.

1.3

Die Beschwerdeführerin lässt im Wesentlichen rügen, die Aufrechnung von geldwerten Leistungen durch die Vorinstanz sei ungerechtfertigt. Der Kauf der B___s GmbH sei durch ein Darlehen Dritter finanziert worden. Es sei korrekt, dass ihr durch die Veranlagungen kein Steuernachteil entstehe, jedoch werde ein solcher auf Seiten des Gesellschafters befürchtet (act. 1 und act. 10).

Die Vorinstanz stellt sich auf den Standpunkt, die Beschwerdeführerin sei nicht beschwert, da bei den Staats- und Gemeindesteuern ein steuerbarer Reingewinn von Fr. 0.00

festgesetzt worden sei. Es erwachse nur das Urteilsdispositiv in Rechtskraft, nämlich die auf Null Gewinn lautenden Steuerfaktoren. Selbst bei einer Gutheissung bliebe es bei einem Gewinn von Null. Es sei im vorliegenden Verfahren betreffend Steuerveranlagung der Beschwerdeführerin nicht relevant, dass beim Gesellschafter der Beschwerdeführerin Steuerfolgen befürchtet werden (act. 7 und act. 14).

Praxisgemäss erwächst lediglich die Entscheidformel (das Dispositiv) einer Verfügung in formelle und materielle Rechtskraft. Aus diesem Grund kann auch nur das Dispositiv Bindungswirkung entfalten (BGE 140 I 114 E. 2.4.2 mit Hinweisen). Im Abgaberecht bedeutet dies, dass einzig die Steuerfaktoren an der Rechtskraft teilhaben können (BGE 140 I 114 E. 2.4.3 mit Hinweisen). Wird eine juristische Person mit einem Reingewinn von null Franken veranlagt, ist damit nur entschieden, dass sie keinen steuerbaren Gewinn erzielt und dementsprechend für das betreffende Jahr keine Steuern zu bezahlen hat (BGE 140 I 114 E. 2.4.4 mit Hinweisen). Ergibt sich aufgrund der Verlustverrechnung eine Nullveranlagung, fehlt es der steuerpflichtigen Person in der Folge an einem Feststellungs- oder einem andersartigen Rechtsschutzinteresse, das sie zur Anfechtung des Entscheids berechtigen könnte (BGE 140 I 114 E. 2.4.1 mit Hinweisen; Urteil des Bundesgerichts 2C_514/2017 vom 13. Dezember 2017 E. 2.3.2; zuletzt in Urteil des Bundesgerichts 2C_124/2019 vom 7. Februar 2019 E. 3.1; ebenso ANDREAS TSCHANNEN, in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl. 2015, N. 17 zu § 192 StG AG; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 12 und N.15 zu Art. 132 DBG). Anders könnte es sich verhalten, wenn die Nullveranlagung – trotz Fehlens einer zurzeit zu bezahlenden Steuer – unmittelbare Rechtswirkungen entfaltet, deren Klärung keinen Aufschub erduldet (Urteil des Bundesgerichts 2C_514/2017 vom 13. Dezember 2017 E. 2.3.2; Urteil des Bundesgerichts 2C_489/2018 und 2C_490/2018 vom 13. Juli 2018 E. 2.2.4 mit Hinweisen).

Es ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin in der Steuerperiode 2013 keinen steuerbaren Reingewinn erzielt hat. Nach der vorgängig zitierten Rechtsprechung fehlte es der Beschwerdeführerin, nachdem kein Ausnahmefall vorliegt, an einem Rechtsschutzinteresse, das sie zur Anfechtung der Steuerveranlagung 2013 berechtigte. Somit ist die Beschwerde abzuweisen.

2. Materielles

Der Vollständigkeit halber ist zu erwähnen, dass sich aus den Akten kein Hinweis ergibt, dass der Sachverhalt von der Vorinstanz falsch wiedergegeben worden wäre.

3. Kosten und Entschädigung

3.1

Im Rechtsmittelverfahren ist gebühren- und kostenpflichtig, wer ganz oder teilweise unterliegt oder auf dessen Rechtsmittel nicht eingetreten wird (Art. 53 Abs. 1 i.V.m. Art. 19 Abs. 3 des Gesetzes vom 9. September 2002 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG, bGS 143.1]). Die Beschwerdeführerin ist unterlegen, weshalb sie ausgangsgemäss die Entscheidgebühr zu bezahlen haben.

Das Obergericht erhebt für seine Urteile in Verwaltungssachen Gebühren bis Fr. 5'000.-- (Art. 4a des Gesetzes vom 25. April 1982 über die Gebühren in Verwaltungssachen (GGV, bGS 233.2). Nach Art. 20 VRPG sind innerhalb des Gebührenrahmens die Gebühren nach dem Zeit und Arbeitsaufwand, der Bedeutung des Geschäfts sowie nach dem Interesse und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Gebührenpflichtigen zu bemessen. In Berücksichtigung dieser Umstände erscheint vorliegend eine Entscheidgebühr von Fr. 800.-, welche mit dem von der Beschwerdeführerin geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden kann, als angemessen.

3.2

Der obsiegenden Vorinstanz wird keine Entschädigung zugesprochen (Art. 53 Abs. 3 i.V.m. Art. 24 Abs. 3 lit. a VRPG).

Demnach erkennt das Obergericht:

1. Die Beschwerde der A____ GmbH wird abgewiesen.
2. Der Beschwerdeführerin wird eine Entscheidgebühr von Fr. 800.-- auferlegt. Der Kostenvorschuss von Fr. 800.-- wird angerechnet.
3. Es werden keine Entschädigungen ausgerichtet.
4. **Rechtsmittel:**
Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit der Zustellung Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erhoben werden. Die Zulässigkeit einer solchen Beschwerde richtet sich nach Art. 82 ff. Bundesgerichtsgesetz (BGG, SR 173.110). Die Beschwerde ist beim Schweizerischen Bundesgericht, Avenue du Tribunal fédéral 29, 1000 Lausanne 14, schriftlich einzureichen. Die Beschwerdeschrift hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten; der angefochtene Entscheid sowie die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind - soweit vorhanden - beizulegen (Art. 42 BGG). Die Beschwerde hat in der Regel keine aufschiebende Wirkung (Art. 103 BGG).
5. Zustellung an die Beschwerdeführerin über deren Vertretung und die Vorinstanz.

Im Namen der 2. Abteilung des Obergerichts

Der Obergerichtspräsident:

Die Gerichtsschreiberin:

lic. iur. Ernst Zingg

lic. iur. Monika Epprecht

versandt am: 24. Juni 2019