

Frage der Verhältnismässigkeit der vom Gemeinderat beabsichtigten Wiederherstellung sowie mit dem Vertrauensschutz, welcher der Wiederherstellung entgegenstehen soll, hätte sich insofern erübrigt. Mit diesen Fragen wird sich die Vorinstanz gegebenenfalls zu befassen haben, falls der Gemeinderat A. die in Aussicht gestellte Wiederherstellung – wie geplant – anordnet und die Beschwerdeführerin ein Rechtsmittel dagegen ergreift. Stünde mit dem definitiven Wiederherstellungsbefehl eine konkrete bauliche Massnahme zur Wiederherstellung des rechtmässigen Zustandes zur Debatte, liesse sich alsdann auch sorgfältiger und detaillierter prüfen und darlegen, ob und weshalb die privaten Interessen der Beschwerdeführerin hinter die öffentlichen Interessen an der Herstellung des rechtmässigen Zustandes zurückzutreten haben. (...)

**49 § 42 Abs. 1 lit a VRPG**

**Mangelndes Rechtsschutzinteresse zur Anfechtung einer Veranlagung, bei der durch das KStA zu Lasten des Eigenkapitals eine Minusreserve für ein wertloses Darlehen gebildet wird. Zur Aufrechnung der verdeckten Gewinnausschüttung kommt es erst bei der Abschreibung des Darlehens.**

Urteil des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 26. Juni 2014 in Sachen X. AG (WBE.2013.450).

*Aus den Erwägungen*

2.

Zunächst ist zu klären, ob auf die Beschwerde überhaupt eingetreten werden kann. Die Beschwerdeführerin beantragt in ihrer Beschwerde, sie sei für das Jahr 2005 mit einem steuerbaren Reingewinn (Verlust) in Höhe von Fr. -130'066.00 und einem steuerbaren Kapital von Fr. 127'635.00 sowie für das Jahr 2006 mit einem steuer-

baren Reingewinn (Verlust) in Höhe von Fr. -42'548.00 und einem steuerbaren Kapital in Höhe von Fr. 137'436.00 zu veranlagen.

Die Beschwerdeführerin wurde vom KStA für die Jahre 2005 und 2006 jeweils mit einem Reingewinn von Fr. 0.00 veranlagt. Für das Jahr 2005 wurde sie mit einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 98'412.00 und für das Jahr 2006 mit einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 81'776.00 veranlagt. Die Beschwerdeführerin beantragt somit hinsichtlich des Eigenkapitals eine Höherveranlagung und darüber hinaus eine Anerkennung des Verlustvortrages. Im Folgenden ist zunächst auf den Antrag auf Höherveranlagung einzugehen; anschliessend ist der Antrag auf Anerkennung eines Verlustvortrages zu behandeln.

## 2.1.

### 2.1.1.

Die Befugnis zur Beschwerdeerhebung setzt ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung des angefochtenen Entscheids voraus (§ 42 Abs. 1 lit. a VRPG). Da die Beschwerdeführerin vorliegend eine Höherveranlagung beantragt, ist fraglich, ob sie ein solches schutzwürdiges Interesse hat. Ein solches ergibt sich klar, wenn eine tiefere Veranlagung angestrebt wird. Ein schutzwürdiges Interesse an einer Höherveranlagung besteht dagegen nur in Ausnahmefällen. Schutzwürdig ist das eigene Interesse, wenn die Erhebung eines erfolgreichen Rechtsmittels dem Betroffenen einen praktischen Nutzen bringt, das heisst einen Nachteil abwendet, den der angefochtene Entscheid für ihn zur Folge hätte. Ein schutzwürdiges Interesse an einer Höherveranlagung besteht beispielsweise, wenn dies in einer folgenden Steuerperiode zu tieferen Steuern führt oder wenn die steuerpflichtige Person dadurch ein Nachsteuer- und Hinterziehungsverfahren vermeiden kann (AVGE 2004 S. 271 = StE 2005 B 96.21 Nr. 13; siehe auch Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 27. Juni 2012 [SB.2012.00019] Erw. 2.1). Das allgemeine Interesse an einer gesetzmässigen Besteuerung genügt dagegen als schutzwürdiges Interesse nicht (ASA 43 [1974/75], 342 ff.).

### 2.1.2.

Die Bildung der sogenannten Minus-Reserve durch das KStA ist Konsequenz dessen Auffassung, wonach die Darlehenserhöhung

in den Jahren 2005 und 2006 simuliert ist, somit die entsprechenden Beträge als (verdeckt) an die Beteiligten ausgeschüttet zu betrachten sind und das Eigenkapital sich dementsprechend vermindert hat. Als Konsequenz dieser Auffassung wird das KStA die Vornahme von Abschreibungen, Rückstellungen oder anderer Belastungen der Erfolgsrechnung zulasten der Aktivdarlehen in späteren Steuerperioden nicht als geschäftsmässig begründet anerkennen (Ebenso wird es „Rückzahlungen“ in späteren Steuerperioden im Umfang der Minusreserve steuerlich als Kapitaleinlagen betrachten). Für die Veranlagung der Gewinnsteuern 2005 und 2006 spielt die umstrittene Bildung einer Minusreserve indessen keine Rolle. Erst wenn die Beschwerdeführerin Abschreibungen, Rückstellungen oder andere Wertberichtigungen auf dem vom KStA als simuliert betrachteten Darlehen (bzw. auf den Erhöhungen in den Jahren 2005 und 2006) vornimmt und das KStA diese als nicht geschäftsmässig begründet anerkennt, kommt es zu Aufrechnungen und kann die Beschwerdeführerin die entsprechenden Veranlagungen anfechten (vgl. im Ergebnis ebenso Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 27. Juni 2012 [SB.2012.00019] Erw. 2.2). Insbesondere wäre es für das KStA dannzumal auch nicht möglich, unter Hinweis auf die Berücksichtigung der Minusreserve bei der Berechnung des steuerbaren Kapitals bei der Kantons- und Gemeindesteuer der Steuerperioden 2005 und 2006 eine Beurteilung der Aufrechnung unter Hinweis darauf, damit sei über diese Problematik schon in einer früheren Steuerperiode rechtskräftig entschieden worden, zu verweigern. Deshalb erweist sich auch der vom Spezialverwaltungsgericht angeführte Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 7. Februar 2007 (WBE.2006.122) als unzutreffend, indem er ohne weiteres davon ausgeht, dass im Hinblick auf eine später notwendig werdende Auflösung der Minusreserve (praktisch: Verrechnung des sich als Verlust niederschlagenden Abschreibungsaufwands mit der Minusreserve, d.h. Verbuchung einer "echten" Eigenkapitalreduktion) ein schutzwürdiges Anfechtungsinteresse bestehe (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts vom 7. Februar 2007 [WBE.2006.122] i.V.m. Urteil des Steuerrekursgerichts vom 19. Januar 2006 [3-RV.2005.50131] Erw. 3). An dieser im angeführten Entscheid

ohne nähere Begründung geäusserten Auffassung kann nicht festgehalten werden. Schliesslich liegt auch kein schutzwürdiges Interesse im Umstand, dass den beteiligten Darlehensempfängern die Aufrechnung der verdeckten Gewinnausschüttungen droht, können sie sich doch in den sie betreffenden Verfahren dagegen wehren.

Die Vorinstanz hat im Zusammenhang mit dem für die Rekurs- bzw. Beschwerdeführung erforderlichen aktuellen schutzwürdigen Interesse zwar zutreffend ausgeführt, dass bei einer Veranlagung nur das Dispositiv in Rechtskraft erwächst, während die dem Entscheid zugrunde liegende Begründung nicht an der Rechtskraft teilnimmt. Sie hat indessen verkannt, dass, da in der fraglichen Steuerperiode noch keine Abschreibungen auf dem simulierten Darlehen vorgenommen wurden und nur das Dispositiv des Entscheids in Rechtskraft erwächst, die Beschwerdeführerin auch erst dann ein aktuelles Interesse an der rechtlichen Qualifikation des Darlehens hat, wenn sie Abschreibungen darauf vornimmt und diese von der Steuerbehörde nicht zugelassen werden. Nur dann führt die Qualifikation des Darlehens auch zu einer Erhöhung der Steuerfaktoren und die Steuerveranlagung kann entsprechend angefochten werden (vgl. wiederum Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 27. Juni 2012 [SB.2012.00019], Erw. 2.2). In den beiden hier zu beurteilenden Steuerperioden ist dies aber noch nicht der Fall und die Beschwerdeführerin hat daher vorliegend noch kein aktuelles Interesse an der Anfechtung der Veranlagung.

Es steht somit fest, dass die Beschwerdeführerin kein schutzwürdiges aktuelles Interesse an der Erhöhung ihrer Steuerfaktoren hat und daher auf ihre Beschwerde nicht eingetreten werden kann, soweit sie eine Korrektur des steuerbaren Eigenkapitals verlangt.

## 2.2.

Das Bundesgericht verneint in ständiger Praxis ein Feststellungsinteresse hinsichtlich der Festlegung des Verlustvortrags, solange der in Frage stehende Verlust nicht in einer Steuerperiode zur Verrechnung gebracht wird, d.h. sich die Höhe des Verlustvortrags nicht unmittelbar auf die umstrittene Veranlagung auswirkt (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 23. Juni 2008 [2C\_761/2007], Erw. 1, m.w.H.). Dieser Praxis folgt auch die Rechtsprechung des Verwal-

tungsgerichts (AGVE 2009, S. 123 ff.). Auf die Beschwerde kann daher auch nicht eingetreten werden, soweit die Beschwerdeführerin die Anerkennung eines Verlustvortrages für das Jahr 2005 in Höhe von Fr. 130'066.00 und die Anerkennung eines Verlustvortrages für das Jahr 2006 in Höhe von Fr. 42'548.00 beantragt.

2.3.

Zusammenfassend ist kein schutzwürdiges Interesse der Beschwerdeführerin an der Erhöhung der Steuerfaktoren ersichtlich und es besteht praxisgemäss kein Feststellungsinteresse bezüglich der Festlegung des Verlustvortrages. Auf die Beschwerde kann daher gesamthaft gesehen nicht eingetreten werden. Da schon die Vorinstanz auf den Rekurs nicht hätte eintreten dürfen, rechtfertigt es sich, das Dispositiv des angefochtenen Entscheids entsprechend zu korrigieren.

#### 50 Ordnungsbusse nach § 25 VRPG

- **Der gegenüber mehreren Amtsstellen und Personen erhobene, ehrenrührige Vorwurf der strafbaren Handlung verletzt den prozessualen Anstand (Erw. 6.1.-6.3.).**
- **Gewährung des rechtlichen Gehörs (Erw. 6.4.)**
- **Strafzumessung im konkreten Anwendungsfall; Entschuldigung/Rückzug der Vorwürfe durch den Rechtsvertreter wirkt sich strafmindernd aus (Erw. 6.5.).**

Urteil des Verwaltungsgerichts, 3. Kammer, vom 21. August 2014 in Sachen A. gegen B. und Gemeinderat C. sowie Departement Bau, Verkehr und Umwelt (WBE.2013.503).

*Aus den Erwägungen*

6.

6.1.