

BGer 9C 187/2025 vom 3. Juli 2025

Bundesgericht, 2025-07-03, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_187_2025

FR: TF 9C 187/2025 du 3 juillet 2025

IT: TF 9C 187/2025 del 3 luglio 2025

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich und direkte Bundessteuer, Steuerperioden 2020 bis 2021 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1.1

Die A. _____ AG (nachfolgend: die Steuerpflichtige) wurde am 18. November 2020 (Tagebucheintrag) in das Handelsregister eingetragen. Sie hat Sitz in U. _____/ZH. Ihr Alleinaktionär ist B. _____, der als (einziges) Mitglied des Verwaltungsrates wirkt und über Einzelunterschrift verfügt.

E. 1.2

Die Steuerpflichtige erwarb im hier interessierenden Geschäftsjahr vom 18. November 2020 bis zum 31. Dezember 2021 eine Beteiligung von 83,5 Prozent an der C. _____ AG (nachfolgend: die Tochtergesellschaft), ebenfalls mit Sitz in U. _____/ZH. Die Tochtergesellschaft war bis zur Statutenänderung vom 11. März 2021 (Tagebucheintrag) unter der Firma D. _____ AG aufgetreten. Die Aktien der Tochtergesellschaft waren ursprünglich auf ein mehrköpfiges Aktionariat verteilt. Die Steuerpflichtige erwarb im Rahmen des Ankaufs insbesondere ein Paket von 51 Prozent, das bislang B. _____ gehalten hatte. Dieses Paket wechselte für Fr. 56'000.- pro Namenaktie (102 Stück) die Hand. Zwei weitere Pakete (insgesamt 55 Aktien, die von anderen Personen gehalten worden waren) gelangten zum Preis von Fr. 41'000.- pro Namenaktie an die Steuerpflichtige. Damit ergab sich zwischen dem ersten Paket einerseits und den weiteren Paketen andererseits eine Kaufpreisdifferenz von Fr. 15'000.- pro Aktie. Bezogen auf das Paket von 102 Aktien bzw. 51 Prozent erreichte die Differenz Fr. 1'530'000.-. Die Steuerpflichtige aktivierte die drei Aktienpakete mit dem jeweiligen Kaufpreis, also mit den Gestehungskosten von Fr. 7'967'000.-. Ebenfalls der Bilanz per 31. Dezember 2021 zufolge ergab sich ein Eigenkapital von Fr. 152'385.- (Aktienkapital von Fr. 100'000.-, Jahresgewinn von Fr. 52'385.-). Die Steuerpflichtige füllte die Steuererklärung 2020/2021 in Übereinstimmung mit dem handelsrechtlichen Abschluss aus und reichte diese ein.

E. 1.3

Das Steueramt des Kantons Zürich (nachfolgend: die Veranlagungsbehörde) veranlagte die Steuerpflichtige für das erste Geschäftsjahr, das Langjahr 2020/2021, mit Veranlagungsverfügungen vom 4. August 2023. Auf Ebene der direkten Bundessteuer bzw. der Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich ergab sich übereinstimmend ein Beteiligungsabzug von 100 Prozent. Soweit hier noch interessierend, ging die Veranlagungsbehörde im Weiteren davon aus, dass der in der aktivierten Beteiligung von Fr. 7'967'000.- enthaltene "Mehrpreis" von Fr. 1'530'000.- eine verdeckte

Gewinnausschüttung der Steuerpflichtigen an deren Alleinaktionär, B. _____, darstelle. Bei der erworbenen Beteiligung handle es sich um eine klassische Immobiliengesellschaft, deren Wert sich aufgrund der aktivierten Liegenschaften bestimme. Die Preisdifferenz finde keine betriebswirtschaftliche Erklärung. Alle drei Aktienpakete seien am gleichen Tag erworben worden. Die Transaktionen mit den beiden anderen Verkäufern stellten Rechtsgeschäfte unter unabhängigen Dritten dar. Der mit diesen beiden Verkäufern vereinbarte Preis von Fr. 41'000.- pro Namenaktie komme dem Verkehrswert gleich. Der Nachweis dafür, dass die bislang vom Mehrheitsaktionär gehaltenen übrigen Aktien einen höheren Wert aufgewiesen hätten, sei nicht erbracht worden. Bei der aktivierten Differenz handle es sich folglich um einen Nonvaleur. Aus diesem Grund sei das Eigenkapital mit einer Minusreserve in Höhe von Fr. 1'530'000.- zu belasten. Aufgrund dessen verblieb ein steuerbares Eigenkapital von Fr. 100'000.-.

E. 1.4

Gegen die Veranlagungsverfügungen erhob die Steuerpflichtige am 31. August 2023 Einsprache, wobei sie beantragte, von der Bildung der Minusreserve in Höhe von Fr. 1'530'000.- sei abzusehen. Die Veranlagungsbehörde wies die Einsprache bezüglich der Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich ab, soweit sie darauf eintrat. Auf die Einsprache bezüglich der direkten Bundessteuer trat sie, mangels Rechtserheblichkeit der Minusreserve für die Zwecke der direkten Bundessteuer, nicht ein (Einspracheentscheide vom 1. März 2024).

E. 1.5

Die Steuerpflichtige gelangte am 27. März 2024 gegen beide Einspracheentscheide an das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich. Dieses trat auf beide Rechtsmittel nicht ein, was es übereinstimmend damit begründete, dass die Steuerpflichtige um Höherveranlagung ersuche. Dementsprechend vermöge sie sich auf kein schutzwürdiges Interesse zu stützen (Entscheid vom 13. September 2024).

E. 1.6

Daraufhin rief die Steuerpflichtige am 17. Oktober 2024 das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich an. Sie beantragte sinngemäss, in Aufhebung des Entscheids vom 13. September 2024 sei das Steuerrekursgericht anzuweisen, auf die Rechtsmittel vom 27. März 2024 einzutreten. Das Verwaltungsgericht wies die Beschwerden sowohl bezüglich der Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich als auch bezüglich der direkten Bundessteuer ab (Urteil vom 13. Februar 2025). Die Begründung ging hauptsächlich dahin, dass das streitige schutzwürdige Interesse schon im Einspracheverfahren gefehlt habe. In Bezug auf die direkte Bundessteuer bleibe die Bildung einer Minusreserve von vornherein ohne Auswirkungen, da auf eidgenössischer Ebene einzig der Gewinn besteuert werde. In Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich sei für das Fehlen des schutzwürdigen Interesses ausschlaggebend, dass die Bildung einer (rein steuerrechtlich motivierten) Minusreserve weder auf das Handelsrecht (keine umgekehrte Massgeblichkeit der Steuerbilanz) noch auf das Schuldbetreibungs- und Konkursrecht (ausgehend von Art. 725b OR) ausstrahle. Etwaige verrechnungssteuerrechtliche Auswirkungen lägen ausserhalb des Streitgegenstandes. Die Urteilsausfertigung ging der Steuerpflichtigen am 27. Februar 2025 zu.

E. 1.7

Mit Rechtsschrift vom 27. März 2025 erhebt die Steuerpflichtige beim Bundesgericht Beschwerde. Sie beantragt, "der Nichteintretensentscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 13. Februar 2025 sei aufzuheben, und auf die Einsprache... vom 31. August 2023... betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2021 und direkte Bundessteuer 2021... sei aufgrund des nachstehend nachgewiesenen schutzwürdigen Interesses einzutreten" (Kürzungen durch das Bundesgericht). Am 16. Mai 2025 reichte die Steuerpflichtige eine "Ergänzung zur Beschwerde an das Bundesgericht" nach.

E. 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). Dies trifft auch auf die Legitimation (Art. 89 BGG) zu: Im vorliegenden Fall ist die Unterinstanz, das Steuerrekursgericht, auf beide Beschwerden (bezüglich der Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich einerseits und der direkten Bundessteuer andererseits, je Steuerperiode 2020/2021) nicht eingetreten. Entsprechend hatte die Vorinstanz, das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, auf die Beschwerde gegen den angefochtenen Nichteintretensentscheid einzutreten. Die Steuerpflichtige ist zur vorliegenden Beschwerde legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG), ebenso wie sie es schon im vorinstanzlichen Verfahren war (Art. 111 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 89 Abs. 1 BGG, "Einheit des Verfahrens"; BGE 150 II 105 E. 5.2; 150 II 123 E. 4.1; 150 II 409 E. 2.2). Das schutzwürdige Interesse der beschwerdeführenden Person an der Prüfung der auf das Nichteintreten beschränkten Rechtsfrage ist damit ausgewiesen (Art. 89 Abs. 1 lit. c BGG; 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; 132 V 74 E. 1.1; 123 II 337 E. 9). Auf die Beschwerde ist damit grundsätzlich einzutreten. Unbeachtlich zu bleiben hat die "Ergänzung zur Beschwerde an das Bundesgericht" vom 16. Mai 2025 (vorne E. 1.7). Wie ausgeführt, war die Ausfertigung des vorinstanzlichen Urteils bei der Steuerpflichtigen am 27. Februar 2025 eingegangen (vorne E. 1.6). Entsprechend verstrich die 30-tägige Beschwerdefrist (Art. 100 Abs. 1 BGG; BGE 149 IV 97 E. 1.1) am Montag, 31. März 2025 (Art. 45 Abs. 1 BGG). Gesetzlich bestimmte Fristen können nur gewahrt, nicht aber erstreckt werden (Art. 47 Abs. 1 BGG; BGE 150 III 280 E. 7.6.2; so schon Urteil AK.6/1985 vom 18. Februar 1985 E. 2, publ. in: BGE 111 IV 48 zum gleichlautenden Art. 33 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege [OG 1943; AS 60 271]). Zu hören kann nur sein, was innerhalb der Beschwerdefrist eingereicht wird (BGE 143 II 283 E. 1.2.3; 135 I 19 E. 2.2). Beschwerdeergänzungen nach Ablauf der Beschwerdefrist sind von vornherein unzulässig (BGE 150 III 89 E. 3.1; 138 II 217 E. 2.5; zur Rechtsprechung unter dem OG 1943: BGE 126 I 95 E. 4b; 108 II 69 E. 1; 94 II 5 E. 1; 82 II 238 E. 1.2).

E. 2.2

Das Bundesgericht wendet das Bundesgesetzrecht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG) und prüft es mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; BGE 150 I 154 E. 2.1).

E. 2.3

Die Aufgabe des Bundesgerichts ist auch im sachverhaltlichen Bereich auf eine reine Rechtskontrolle beschränkt (BGE 150 IV 360 E. 3.2.1). Entsprechend ist das Bundesgericht grundsätzlich an den Sachverhalt gebunden, wie ihn die Vorinstanz ermittelt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; BGE 151 IV 18 E. 4.4.7). Sachverhaltsergänzend dürfen die

Akten beigezogen werden (Art. 105 Abs. 2 BGG ; BGE 151 II 11 E. 3.3.3). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin nur berichtigt werden, wenn sie entweder offensichtlich unrichtig sind (BGE 151 IV 46 E. 2.1) oder sie auf einer anderen Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (BGE 150 III 408 E. 2.4). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (BGE 150 I 50 E. 3.3.1).

E. 3.1

Streitig und zu prüfen ist nach dem Gesagten (einzig), ob das Verwaltungsgericht bundesrechtskonform und verfassungsrechtlich haltbar zur Abweisung der gegen die Nichteintretensentscheide gerichteten Rechtsmittel gelangt sei.

E. 3.2

In Bezug auf die direkte Bundessteuer hat das Verwaltungsgericht erwogen, dass von vornherein kein Anfechtungsinteresse ersichtlich sei, nachdem auf eidgenössischer Ebene zwar eine Gewinnsteuer, nicht aber eine Kapitalsteuer erhoben werde (angefochtener Entscheid E. 4.1). Diese Überlegung ist offenkundig zutreffend: Gemäss Art. 128 Abs. 1 lit. b BV ist der Bund, was die juristischen Personen angeht, einzig zur Erhebung einer Gewinnsteuer befugt (vgl. BGE 148 II 243 E. 4.4.3). Die Ermächtigung des Bundes zur Besteuerung des Kapitals der juristischen Personen (ehemals Art. 128 Abs. 1 lit. c BV ; AS 1999 2556) ist im Zuge des Bundesbeschlusses vom 3. Oktober 2003 zur Neugestaltung des Finanzausgleichs und der Aufgabenteilung zwischen Bund und Kantonen entfallen, dies mit Wirkung ab dem 1. Januar 2008 (AS 2007 5765). Die im Zusammenhang mit der Kapitalsteuer stehenden Art. 73 bis 78 DBG (SR 642.11; AS 1991 1184) waren schon mit Wirkung ab dem 1. Januar 1998 aufgehoben worden (AS 1998 669). Infolgedessen bleibt die auf die Steuerbilanz beschränkte Schmälerung des Eigenkapitals zumindest auf Ebene der direkten Bundessteuer von vornherein ohne Auswirkungen.

E. 3.3.1

Was die Ebene der Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich angeht, kommt die auf die Steuerbilanz beschränkte Einstellung einer Minusreserve klarerweise zum Tragen. Gemäss Art. 129 BV bzw. namentlich Art. 2 Abs. 1 lit. b StHG (SR 642.14) handelt es sich bei der Kapitalsteuer juristischer Personen um eine "vorgeschriebene direkte Steuer". Der Kanton Zürich ist der harmonisierungsrechtlichen Vorschrift gefolgt und sieht die Kapitalbesteuerung der juristischen Personen entsprechend vor (§ 1 lit. b und insb. § 78 ff. des Steuergesetzes [des Kantons Zürich] vom 8. Juni 1997 [StG/ZH; LS 631.1]).

E. 3.3.2

Den vorinstanzlichen Feststellungen (Art. 105 Abs. 1 BGG) zufolge bzw. namentlich aufgrund der Akten, die das Bundesgericht sachverhaltsergänzend heranziehen darf (Art. 105 Abs. 1 BGG ; vorne E. 1.2 und 2.3) ist erstellt, dass der handelsrechtliche Abschluss der Steuerpflichtigen, erstellt per 31. Dezember 2021, ein offenes Eigenkapital von Fr. 152'385.- zeigte. Dasselbe geht aus der Steuererklärung hervor, welche die Steuerpflichtige in Übereinstimmung mit Bilanz und Erfolgsrechnung erstellte (vorne E. 1.2). Davon abweichend war die Veranlagungsbehörde zum Ergebnis gelangt, dass die Aktivierung der Gestehungskosten, die im Zusammenhang mit dem Erwerb der Aktien angefallen waren, zu einem Nonvaleur in Höhe von Fr. 1'530'000.- führe. Aus diesem Grund sei in der Steuerbilanz eine Minusreserve von ebenso Fr. 1'530'000.- einzustellen. Die Minusreserve führte die Veranlagungsbehörde, in Anwendung von § 79 Abs. 2 StG /ZH ("Steuerbar ist

mindestens das einbezahlte Aktien-, Grund- oder Stammkapital, einschliesslich des einbezahlten Partizipationskapitals") und unter Berücksichtigung des Aktienkapitals von Fr. 100'000.- (auch dazu vorne E. 1.2), zu einem steuerbaren Eigenkapital von noch Fr. 100'000.- (vorne E. 1.3). Vor diesem Hintergrund zeigt sich, dass die Steuerpflichtige um Höherveranlagung ersucht (steuerbares Eigenkapital von Fr. 152'000.- anstelle von Fr. 100'000.-).

E. 3.3.3

Mit Blick auf die beantragte Höherveranlagung und das Fehlen von Gründen, die dennoch ein schutzwürdiges Interesse begründen könnten, hat die Vorinstanz hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern gefolgert, dass schon im Einspracheverfahren auf die Sache nicht einzutreten gewesen wäre (angefochtener Entscheid E. 4.7). Im Ergebnis ist dies zutreffend, wie zu zeigen ist. Offenbleiben kann dabei, ob der Veranlagungsbehörde tatsächlich rechtsfehlerhaftes Vorgehen vorzuwerfen ist oder ob sie, gegenteils, bundesrechtskonform zur Abweisung der Einsprache gekommen ist. So oder anders besteht in der Frage der Höherveranlagung eine jüngere Rechtsprechung (Urteile 2C_392/2020 vom 1. Juli 2020 E. 2.4 und 2.5; 9C_611/2022 vom 14. März 2023 E. 2.3.2; 9C_446/2023 vom 26. Juli 2023 E. 2.2.2; 9C_106/2024 vom 14. März 2024 E. 3.3; nun bestätigt im Urteil 9C_416/2023 vom 16. Mai 2024 E. 2.4, publ. in: BGE 150 II 409), die auch hier einschlägig ist.

Ausgangspunkt dieser Rechtsprechung bildete ein weit zurückliegender Entscheid, worin eingeräumt wurde, dass eine steuerpflichtige Person "ein materielles, d.h. steuerrechtliches Interesse daran hat, dass Steuerfaktoren zu ihrem Nachteil verändert werden, nämlich dann, wenn sich dies gesamthaft als günstiger erweist" (Urteil P.323/1973 vom 20. Februar 1973 E. 6a).

E. 3.3.4

Im Anschluss daran gilt gemäss der zitierten jüngeren Rechtsprechung, dass grundsätzlich von einem schutzwürdigen Interesse an der Aufhebung oder Änderung einer Veranlagungsverfügung regelmässig nur dann zu sprechen ist, wenn - sofern nicht ohnehin eine Nullveranlagung besteht - hinsichtlich der streitbetroffenen Steuerperiode um tiefere Steuerfaktoren bzw. insgesamt eine niedrigere Steuerbelastung nachgesucht wird (Urteil 9C_611/2022 vom 14. März 2023 E. 2.3.2.2). Ausnahmsweise ist das Rechtsschutzinteresse indes selbst bei beantragter Höherveranlagung zu bejahen, nämlich dann, wenn dadurch in einer Folgeperiode niedrigere Steuern anfallen, wenn beispielsweise ein ansonsten drohendes Nachsteuer- oder Steuerhinterziehungsverfahren abgewendet werden kann oder wenn in einem anderen Rechtsgebiet auf die abgaberechtliche Beurteilung abgestellt wird (Urteil 9C_611/2022 vom 14. März 2023 E. 2.3.2.3). An einer derartigen Ausnahmekonstellation fehlt es namentlich, wenn andere Rechtsmittelwege ergriffen werden können bzw. im Vordergrund stehen, um das angestrebte Ergebnis zu erzielen. Zu denken ist etwa an das AHV-beitragsrechtliche Verfahren (BGE 150 II 409 E. 2.4).

E. 3.3.5

Den vorinstanzlichen Erörterungen ist nichts beizufügen: Das Verwaltungsgericht hat in sinngemässer Übereinstimmung mit der jüngsten bundesgerichtlichen Rechtsprechung, ohne diese zu zitieren, erwogen, dass unter dem Gesichtspunkt des Verhältnisses zwischen Handelsrecht und Steuerrecht keine umgekehrte Massgeblichkeit der Steuerbilanz bestehe. Soweit es um die Ebene des Alleinaktionärs geht und auf dieser Ebene überhaupt negative Effekte eintreten, wird ohnehin die auf zweidimensionale Sachverhalte zugeschnittene

Rechtsprechung massgeblich sein (dazu etwa Urteil 9C_383/2024 vom 25. September 2024 E. 2.5.2). Ebenso zutreffend sind die vorinstanzlichen Überlegungen zur fehlenden Massgeblichkeit der Minusreserve für die Zwecke des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts. Namentlich bleibt es der Steuerpflichtigen auch unbenommen, bei drohendem Kapitalverlust (Art. 725a OR) bzw. drohender Überschuldung (Art. 725b OR) ihre Sichtweise in Bezug auf die Werthaltigkeit der Aktivierung vorzutragen. Was schliesslich die Verrechnungssteuer angeht, besteht eine ähnliche Rechtslage wie im Bereich des AHV-Beitragsrechts (vorne E. 3.3.4). Sollten verrechnungssteuerrechtliche Anstände bestehen oder eintreten, so wären diese ausschliesslich im hierfür vorgesehenen, auf das Bundesgesetz vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG; SR 642.21) gestützten Verfahren zu klären.

E. 3.4

Der Steuerpflichtigen gelingt es nicht, im bundesgerichtlichen Verfahren schlüssig aufzuzeigen, weshalb sie an der beantragten Höherveranlagung ein hinreichendes schutzwürdiges Interesse rechtlicher oder tatsächlicher Natur (Art. 89 Abs. 1 lit. c BGG ; BGE 151 I 41 E. 2) haben könnte, welches den angefochtenen Entscheid als bundesrechtswidrig darstellt. Die Beschwerde ist unbegründet und daher abzuweisen.

E. 4

Nach dem Unterliegerprinzip sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der Steuerpflichtigen aufzuerlegen (Art. 65 und Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG). Dem Kanton Zürich, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

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