

# ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2019.94 vom 10. März 2020

ZH Steuerrekursgericht, 2020-03-10, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_steuerekursgericht\\_DB.2019.94](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2019.94)

FR: ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2019.94 du 10 mars 2020

IT: ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2019.94 del 10 marzo 2020

## Regeste

Die Rückzahlung des Aktienkapitals der untergegangenen Gesellschaft nach Fusion ist steuerfrei. Daran ändert nichts, dass der betreffende Betrag nicht über das gemäss Kreisschreiben 29a der ESTV verlangte besondere Konto Reserven aus Kapitaleinlage verbucht wurde. Zum einen handelt es sich hier nicht um die Rückzahlung einer Kapitaleinlage, sondern des Aktienkapitals. Zudem geht es zu weit, den Ausweis über das besondere Konto als Voraussetzung zu betrachten, wenn der Nachweis von früherem Aktienkapital wie hier auch anders geleistet werden kann.

## Erwägungen

### E. 1

A,

### E. 2

Auf dem Darlehenskonto des Pflichtigen erfolgten 2016 zwei Gutschriften über Fr. 100'000.-, die zu unterscheiden sind: Am ... 2016 beschloss die D AG gemäss Handelsregister eine Kapitalherab- setzung um Fr. 100'000.-. Unstreitig ist, dass die daraus folgende Gutschrift per ... 2016 als Rückzahlung von Aktienkapital nicht steuerbar ist. Streitig ist einzig, ob die bereits vorgängig per ... 2016 gutgeschriebenen Fr. 100'000.- als Vermögensertrag steuerbar sind.

### E. 3

a) aa) Steuerbar sind gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. c des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 15. Dezember 1990 (DBG) die Erträge aus beweglichem Vermögen, insbesondere Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art (einschliesslich Gratisaktien, Gratisnenn- werterhöhungen u. dgl.). Die Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen, die von den Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 geleistet worden sind, wird gleich behandelt wie die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapi- tal (Art. 20 Abs. 3 DBG, in der Fassung vom 23. März 2007, in Kraft seit 1. Janu- ar 2011). Das kantonale Recht enthält in § 20 Abs. 1 lit. c und Abs. 3 StG (Abs. 3 in der Fassung vom 5. Mai 2014, in Kraft seit 1. Januar 2015) eine gleichlautende Regelung, entsprechend der Vorgabe von Art. 7b des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG), in der Fassung vom 23. März 2007, in Kraft seit 1. Januar 2009. Steuerbarer Beteiligungsertrag ist jeder geldwerte Vorteil aus Beteiligungen, der keine Rückzahlung von Kapitalanteilen darstellt. Diesbezüglich galt bei Bund und Kanton vor der Reform vom 23. März 2007 (Unternehmenssteuerreform II) jeweils das Nennwertprinzip (Nominalwertprinzip). Gemäss diesem bildet jede geldwerte Leistung 1

DB.2019.94 1 ST.2019.120

- 5 - steuerbaren Ertrag aus beweglichem Vermögen, soweit dadurch nicht die Kapital-schuld getilgt bzw. die einbezahlten Kapitalanteile zurückbezahlt werden. Für die (steuerfreie) Rückzahlung von Kapitalanteilen wird aber eine förmliche Kapitalherab- setzung (Art. 732 OR) oder Liquidation (Art. 739 OR) vorausgesetzt. Diese Konzeption wurde mit Einführung von Art. 20 Abs. 3 DBG bzw. Art. 7b StHG im Sinn eines Kapital- einlageprinzips erweitert. Damit wurde sichergestellt, dass auch Kapitaleinlagen in die Reserven bei deren Rückfluss nicht der Einkommensbesteuerung unterliegen (Altdor- fer/Streule, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die di- rekte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 20 N 159 ff. DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 20 N 105 ff. DBG). bb) Mit der Unternehmenssteuerreform II wurde auch Art. 5 Abs. 1bis des Ver- rechnungsteuergesetzes vom 13. Oktober 1965 (in der Fassung vom 23. März 2007, in Kraft seit 1. Januar 2011) angepasst. Demnach wird die Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen, die von den Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 geleistet worden sind, gleich behandelt wie die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital, wenn die Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse von der Kapi- talgesellschaft oder Genossenschaft in der Handelsbilanz auf einem gesonderten Kon- to ausgewiesen werden und die Gesellschaft jede Veränderung auf diesem Konto der Eidgenössischen Steuerverwaltung meldet. cc) Im Zug der Unternehmenssteuerreform II hat die Eidgenössischen Steuer- verwaltung das Kreisschreiben Nr. 29 Kapitaleinlageprinzip vom 9. Dezember 2010 erlassen, welches mit Fassung Nr. 29a vom 9. September 2015 revidiert wurde (nach- folgend KS 29a). Darin wird insbesondere vorgeschrieben, dass zur steuerneutralen Gutschrift offener Kapitaleinlagen der Beteiligungsinhaber eine Bilanzposition "Reser- ven aus Kapitaleinlagen" zu bilden sei. Diese ist dem einbezahlten Grund- oder Stammkapital gleichgestellt (Ziff. 3.1 KS 29a). Rückzahlungen aus Reserven aus Kapi- taleinlagen unterliegen weder der Einkommenssteuer noch der Verrechnungssteuer (Ziff. 4.1. Abs. 8 KS 29a). Offene Kapitaleinlagen, die in der Handelsbilanz nicht gesondert ausgewiesen wurden, gelten gemäss Ziff. 3.2 KS 29a als übrige Reserven. Eine Umqualifikation von übrigen Reserven in Reserven aus Kapitaleinlagen ist unzulässig und wird steuerlich nicht anerkannt. Ausschüttungen von übrigen Reserven sind steuerbar (Ziff. 4.1 Abs. 3 KS 29a). 1 DB.2019.94 1 ST.2019.120

- 6 - Gemäss Ziff. 5.2.1 lit. a KS 29a stellt für die direkte Bundessteuer im Fall einer Fusion ein Fusionsagio nur in dem Umfang eine ausweisbare Reserve aus Kapitalein- lage dar, als es aus einbezahltem Grund- oder Stammkapital oder aus bestehenden Reserven aus Kapitaleinlage der übernommenen Gesellschaft stammt. Bei einer Fusi- on erzielen beteiligte Privatpersonen in dem Umfang Vermögensertrag, als ihnen höhe- rer Nennwert, Ausgleichszahlungen oder andere geldwerte Vorteile zu Lasten der übr- igen Reserven zufließen. Nennwertgewinne und -verluste sowie Gewinne und Verluste von Reserven aus Kapitaleinlagen können miteinander verrechnet werden. dd) Kreisschreiben der ESTV sind Verwaltungsverordnungen, die für die Steuerjustizbehörden keine verbindlichen Rechtssätze darstellen. Dies bedeutet aber nicht, dass Verwaltungsverordnungen oder sonstige Meinungsäusserungen unerheb- lich wären: Der Richter soll sie bei seinem Entscheid mitberücksichtigen, sofern sie ei- ne dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren ge- setzlichen Bestimmungen zulassen (Michael Beusch, Kommentar zum Schweizeri- schen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte

Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 102 N 15 ff. DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu Art. 109 – 121 N 15 DBG).

#### **E. 4**

a) Im vorliegenden Fall entspricht die streitige Gutschrift dem Nennwert des Aktienkapitals der übernommenen Gesellschaft. Soweit die Gutschrift direkt eine Rückleistung des betreffenden Aktienkapitals darstellt, ist sie nach der dargelegten Regelung in den Steuergesetzen ohne Weiteres steuerfrei. Diese Voraussetzung ist offenkundig erfüllt. Dass es sich um eine solche Rückzahlung handelt, ergibt sich klar aus der Verbuchung am ... 2016 auf den Konten ... "Durchlaufkonto Fusion" und ... "Darlehen A". Demnach wurde das frühere Aktienkapital der übernommenen Gesellschaft bei buchhalterischem Vollzug der Fusion per ... 2016 direkt auf das Darlehenskonto des Pflichtigen bei der übernehmenden Gesellschaft übertragen. Einen weiteren Hinweis ergibt sich aus dem Handelsregisterauszug der E AG, gemäss welchem von den Passiven lediglich das Fremdkapital übergang. An diesem Schluss ändert nichts, dass der Prüfungsbericht vom ... 2016 bezüglich der später erfolgten Herabsetzung des Aktienkapitals samt beigelegten Bilanzen nicht korrekt ist. In der Übersicht der Bilanzen vor/nach der Kapitalherabsetzung wurde das Aktienkapital mit Fr. 300'000.- angegeben, was offenkundig falsch ist, da 1 DB.2019.94 1 ST.2019.120

- 7 - das Aktienkapital der D AG keine Erhöhung erfahren hat. Offenkundig wurde irrtümlich das Aktienkapital der untergegangenen E AG dem Aktienkapital der D AG hinzugezählt und danach eine Reduktion um Fr. 200'000.- vorgenommen. Mit Bezug auf das Aktienkapital der übernommenen E AG war indessen keine förmliche Herabsetzung des nominellen Aktienkapitals mehr erforderlich. Die dem Prüfungsbericht beigelegten Bilanzen vor/nach AK-Erhöhung stellen indessen keine formellen Jahresabschlüsse dar. Die eigentlichen Konten, über die die Fusionsbuchungen erfolgten, geben, wie vorstehend aufgezeigt den Sachverhalt klar wieder. Die inkorrekte Vorgehensweise der D AG hat auf die vorliegend relevante Frage keinen Einfluss. b) Die Vorinstanz wendet dagegen ein, die D AG habe den Nachweis nicht erbracht, dass die Auszahlung aus einer Kapitaleinlagereserve gemäss Art. 5 Abs. 1bis VStG erfolgt sei. Offene Kapitaleinlagen, die in der Handelsbilanz nicht gesondert ausgewiesen würden, gälten gemäss Kreisschreiben Nr. 29a als übrige Reserven. Eine Umqualifikation von übrigen Reserven in Reserven aus Kapitaleinlagen sei unzulässig und werde steuerlich nicht anerkannt. Mithin stösst sich die Vorinstanz einzig daran, dass die Verbuchung nicht über das in Art. 5 Abs. 1bis VStG erwähnte "gesonderte Konto", namentlich den Reserven aus Kapitaleinlagen (Ziff. 3.1 des KS Nr. 29a), erfolgt war. aa) Dem ist entgegen zu halten, dass es sich hier nicht um Erträge aus beweglichem Vermögen wie Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art handelt, sondern um die Rückzahlung des Aktienkapitals der durch Fusion übernommenen Gesellschaft, und zwar unmittelbar bei Vollzug der Fusion bzw. der damit einhergehenden Auflösung des Aktienkapitals der E AG. Eine solche unmittelbare Rückzahlung von nominellem Kapital stellt keine Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen dar und fällt deshalb von vornherein nicht unter den Anwendungsbereich von Art. 20 Abs. 3 DBG bzw. Art. 5 Abs. 1bis VStG. Die Natur der Kapitalrückzahlung ergibt sich – wie bereits erwähnt – unmittelbar aus der Art der Verbuchung auf den Konten ... "Durchlaufkonto Fusion" und Konto ... "Darlehen", indem bei Einbuchung der Aktiven und Passiven der übernommenen Gesellschaft ein Betrag entsprechend dem Aktienkapital der übernommenen Gesellschaft

mit gleichem Datum auf das Darlehenskonto übertragen wurde. Daran ändert 1 DB.2019.94 1 ST.2019.120

- 8 - nichts, dass damit die Rückzahlung des Aktienkapitals durch die D AG erfolgte. Mit der Fusion gehen alle Aktiven und Passiven der übertragenden Gesellschaft von Gesetzes wegen auf die übernehmende Gesellschaft über (Art. 22 des Bundesgesetzes über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung vom 3. Oktober 2003). Die D AG ist Rechtsnachfolgerin der übernommenen Gesellschaft, und der Untergang des Aktienkapitals der übernommenen Gesellschaft ist deshalb in der vorliegenden Konsolidation nicht anders zu behandeln als eine Kapitalherabsetzung bei ihr selber. bb) Selbst wenn aber entsprechend Art. 5 Abs. 1 bis VStG eine Verbuchung über ein gesondertes Konto erforderlich gewesen wäre, stellen sich die Fragen, ob es sich dabei tatsächlich um eine unentbehrliche Tatbestandsvoraussetzung der steuerfreien Rückzahlung handelt, und ob diese für die Verrechnungssteuer aufgestellte Vorschrift auch für die direkten Steuern gilt. In der Lehre wird die Auffassung, es handle sich um eine unentbehrliche Voraussetzung, abgelehnt. Zweck der Norm ist die Schaffung von Sachverhaltsgewissheit bzw. die Möglichkeit des Nachvollzugs der von den Inhabern der Beteiligungsrechte geleisteten Einlagen durch einen gesonderten Ausweis in der Handelsbilanz. Dass der gesonderte Ausweis aber ein kumulativ zu erfüllendes Tatbestandselement für die verrechnungssteuerliche Gleichbehandlung der Einlagen mit dem Grund- und Stammkapital sein soll, wie dies in KS Nr. 29a festgehalten wird, lässt sich nicht schlüssig begründen. Der Nachweis der privilegierten Kapitaleinlagen muss nach den allgemeinen verfahrensrechtlichen Regeln auch auf andere Weise erbracht werden können (Altdorfer/Greter, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuergesetz, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer, 2. A., 2012, Art. 5 N 153 ff., mit Hinweisen). Dem ist zuzustimmen. Hinzu kommt, dass das Recht der direkten Steuern keine solche strengen Vorschriften enthält. Bei der direkten Bundessteuer schreiben Art. 125 Abs. 3 DBG und § 79 Abs. 1 StG einzig den Ausweis per Ende der Steuerperiode vor. Gemäss dieser Bestimmung haben Kapitalgesellschaften und Genossenschaften das ihrer Veranlagung zur Gewinnsteuer dienende Eigenkapital am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht auszuweisen. Dieses besteht aus dem einbezahlten Grund- oder Stammkapital, den in der Handelsbilanz ausgewiesenen Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen im Sinn von Art. 20 Abs. 3 DBG, den offenen und den aus versteuerten Gewinnen gebildeten stillen Reserven sowie aus jenem Teil des Fremdkapitals, dem wirtschaftlich 1 DB.2019.94 1 ST.2019.120

- 9 - die Bedeutung von Eigenkapital zukommt. Die D AG hatte unbestritten weder per 31. Dezember 2015 noch per 31. Dezember 2016 solchen Reserven und musste damit steuerlich auch keine ausweisen. cc) Anzuführen ist, dass selbst dann, wenn die Vorinstanz zu Recht auf der separaten Verbuchung via die Reserven aus Kapitaleinlage bestünde, ohnehin eine Bilanzberichtigung hätte vorgenommen werden müssen. Nach dem bundesrechtlich zwingenden Grundsatz der Massgeblichkeit ist die Handelsbilanz für die Steuerbilanz massgeblich, wenn und soweit sie ordnungsgemäss, nach den zwingenden Vorschriften des Obligationenrechts über Buchführung und Bilanz der Aktiengesellschaft geführt wird. Massgeblich ist somit die handelsrechtskonforme Bilanz. Daraus ergibt sich nach herrschender Lehre das Gebot der Bilanzberichtigung: Verstösst die der Steuerbehörde eingereichte Jahresrechnung gegen Grundsätze ordnungsgemässer Bilanzierung, so ist sie (für Steuerzwecke) zu berichtigen. Die handelsrechtswidrigen Ansätze in der Bilanz sind durch handelsrechtskonforme zu ersetzen (Markus Berger, Probleme der

Bilanzberichtigung, ASA 70, 539, 540). Vor Eintritt der Rechtskraft einer Einschätzung kann eine eingereichte Bilanz durch eine neue ersetzt werden, sofern die Änderung handelsrechtlich zulässig und nachträglich auch verbucht worden ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 58 N 50 DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 64 N 137 StG). Art. 5 Abs. 1bis VStG spricht von einem gesonderten Konto in der Handelsbilanz; es handelt sich somit um eine Buchführungsvorschrift (Altdorfer/Greter, Art. 5 N 153 VStG). Vorliegend kann aufgrund der Akten kein Zweifel bestehen, dass die Fr. 100'000.- aus dem Aktienkapital der infundierten Gesellschaft stammten. Sollte die Vorinstanz die Auffassung vertreten, solche Mittel fallen unter Art. 5 Abs. 1bis VStG, wäre die eingereichte Handelsbilanz nicht ordnungsgemäss und hätte berichtigt werden müssen.

#### **E. 5**

Gestützt auf diese Erwägungen sind die Rechtsmittel gutzuheissen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens der Beschwerdegegnerin bzw. dem Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). 1 DB.2019.94 1 ST.2019.120

- 10 -

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