

# ZH\_STEUERREKURSGERICHT ST.2021.37 vom 24. Oktober 2022

ZH Steuerrekursgericht, 2022-10-24, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_steuerekursgericht\\_ST.2021.37](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_ST.2021.37)

FR: ZH\_STEUERREKURSGERICHT ST.2021.37 du 24 octobre 2022

IT: ZH\_STEUERREKURSGERICHT ST.2021.37 del 24 ottobre 2022

## Regeste

Besteuerung des Eigenkapitals. Stichtagsprinzip. Nach dem Wortlaut des Gesetzes bemisst sich das steuerbare Eigenkapital nach dem Stand am Ende der Steuerperiode, was die Berücksichtigung pro rata temporis von Eigenkapitalveränderungen unter dem Jahr ausschliesst. Konkret wurde eine Tochtergesellschaft in der laufenden Steuerperiode in die Pflichtige hineinfusioniert, wobei das Eigenkapital der Tochter zum Zeitpunkt ihres Untergangs schon einmal in der diese betreffenden Einschätzung steuerlich erfasst wurde (aufgrund unterjähriger Steuerpflicht indes pro rata temporis, in Anwendung der ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage in Art. § 85 Abs. 2 StG). Abweisung.

## Erwägungen

### E. 2

ST.2021.37

- 7 - Gesetz bereits enthaltenen Sinn zu ermitteln, während die Lückenfüllung eine Ergänzung des Gesetzes darstellt. Die herrschende Lehre und die bundesgerichtliche Rechtsprechung unterscheiden echte und unechte Lücken und behandeln die beiden Fälle im Verwaltungsrecht unterschiedlich. Eine echte Lücke liegt vor, wenn ein Gesetz für eine Frage, ohne deren Beantwortung die Rechtsanwendung nicht möglich ist, keine Regelung enthält. Bei der unechten Lücke gibt die gesetzliche Regelung zwar auf alle Fragen, die sich bei der Rechtsanwendung stellen, eine Antwort; weil sie aber zu einem sachlich unbefriedigenden Resultat führt, wird sie als lückenhaft empfunden. Walther Burckhardt hat die echten Lücken als logische Mängel, die unechten Lücken dagegen als sachliche, ethische Mängel des Gesetzes bezeichnet. Das Rechtsverweigerungsverbot verpflichtet die rechtsanwendenden Organe, echte Lücken zu füllen, während der Legalitätsgrundsatz es ihnen grundsätzlich untersagt, unechte Lücken zu schliessen und diese Aufgabe dem Gesetzgeber vorbehält. In der Praxis finden sich aber Fälle, in denen die Gerichte sich ausnahmsweise auch für befugt erachten, eine unechte Lücke zu schliessen (Häfelin/Müller/Uhlmann, Rz. 201 bis 207).

### E. 3

a) Nach dem Gesetzeswortlaut bemisst sich die Höhe des steuerbaren Eigenkapitals nach dem Stand am Ende der Steuerperiode. Damit gilt für die Kapitalsteuer das Stichtagsprinzip. Unterjährige Veränderungen beim Kapital einer juristischen Person bleiben, sofern sie sich nicht auf den Stand am Ende der Steuerperiode auswirken, unberücksichtigt. Das Stichtagsprinzip – welches u.a. auch bei der Besteuerung des Vermögens der natürlichen Personen zum Zug kommt – ist in erhebungstechnischer Hinsicht einfach und klar (König/Maduz, in: Kommentar zum Schweizerischen

Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., 2016, Art. 17 N 11 StHG). Aus grammatikalischer Sicht wirft der Gesetzestext betreffend die Bemessungsgrundlage und den Bemessungszeitpunkt keine Fragen auf, weshalb auch keine echte Lücke vorliegen kann: Das Stichtagsprinzip hat ins Gesetz ja gerade Eingang gefunden, weil es klar verständlich und einfach zu handhaben ist. Es führt zu eindeutigen Ergebnissen. Weil es sich beim StHG um ein Bundesgesetz handelt, verbleibt den Kantonen kein Spielraum für Abweichungen, etwa die Gewährung eines Einschlags auf der Bemessungsgrundlage per Stichtag, wenn unterjährig eine Absorptionsfusion stattgefunden hat. 2 ST.2021.37

- 8 - Dass der Kanton Zürich den Steuerbetrag bei einem unterjährigen Geschäftsjahr an die Dauer der Steuerperiode anpasst (§ 85 Abs. 2 StG), ist nicht zu beanstanden, denn es handelt sich hierbei um eine Bestimmung zum Steuertarif, dessen Festlegung den Kantonen vorbehalten ist (Art. 123 Abs. 2 BV und Art. 1 Abs. 3 StHG; vgl. Daniel Schär, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., 2016, Art. 31 N 7 StHG). Der Grundsatz, dass das steuerbare Kapital per Bilanzstichtag in voller Höhe zu berücksichtigen ist, erfährt schliesslich aufgrund der ausdrücklichen speziellen Regelung in Art. 22 Abs. 3 StHG zur Vermeidung einer interkantonalen Doppelbesteuerung eine Einschränkung, indem das Kapital einer juristischen Person bei Sitzverlegung in einen anderen Kanton anteilmässig (pro rata temporis) ausgeschieden wird. b) aa) Steuerobjekt der Kapitalsteuer bildet das sogenannte Eigenkapital der Unternehmung. Damit unterscheidet es sich grundlegend vom Reinvermögen der natürlichen Person, aber auch von den Aktiven oder dem Reinvermögen der Unternehmung. Die Kapitalsteuer bildet somit eine nicht an die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit anknüpfende Abgabe, womit sie in europäischer Hinsicht ein Unikum darstellt (Zwahlen/Lissi, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., 2016, Art. 29/29a N 1 StHG). Dieses Steuerobjekt kann es mit sich bringen, dass die Unternehmung Steuern zu bezahlen hat, obwohl das ursprünglich investierte Eigenkapital von den Aktiven gar nicht mehr gedeckt ist. Eine solche Steuer wird zur reinen Objektsteuer, welche eine fiktive Besteuerung darstellt, denn die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Gesamtunternehmung liegt nicht mehr vor [...]. Die Kapitalsteuer verfolgt den Zweck, dem Steuerwesen einen gewissen Steuerertrag zu sichern, unabhängig, ob die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit dies überhaupt zulässt (Zwahlen/Lissi, Art. 29/29a N 3 und 4). Insofern weist die Kapitalsteuer wie andere Objektsteuern Ähnlichkeit mit einer simplen Transaktionssteuer auf, wie sie etwa die Handänderungssteuer darstellt. Zwahlen/Lissi halten die Steuer deshalb für wirtschaftspolitisch fragwürdig, was allerdings nicht darüber hinwegtäuschen darf, dass Objekt- und Transaktionssteuern, welche legitimerweise der Finanzierung der öffentlichen Ausgaben dienen, sowohl verfassungs- als auch bundesrechtskonform sind. Die Bundesverfassung statuiert in Art. 127 Abs. 2, dass bei der Besteuerung insbesondere die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der 2 ST.2021.37

- 9 - Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten sind, soweit es die Art der Steuer zulässt. Eine mehrmalige Besteuerung von Eigenkapital innerhalb ein und derselben Steuerperiode – jedenfalls bei unterschiedlichen Steuersubjekten – widerspricht damit entgegen der Meinung der Pflichtigen der Kon-

zeption bzw. dem Sinn und Zweck der Kapitalsteuer als Objektsteuer jedenfalls nicht von vornherein. Auch die teleologische Auslegung der strittigen Gesetzesbestimmung führt somit zu keinem anderen Ergebnis als die Auslegung nach dem Wortlaut. Dies mag bei gewissen auf dem Stichtagsprinzip beruhenden Sozialabzügen, welche bei der Besteuerung von natürlichen Personen eine wesentliche Rolle spielen, anders sein, weil in diesem Bereich die Berücksichtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit grundsätzlich von der Verfassung vorgeschrieben ist. Nicht zuletzt wegen den progressiven Einkommenssteuertarifen kann die uneingeschränkte Anwendung des Stichtagsprinzips zu stossenden Ergebnissen führen (vgl. StRG, 23. November 2018, 1 DB.2018.143/1 ST.2018.167). Ebenso erschien es dem Bundesgesetzgeber mit Blick auf das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit offenbar geboten, bei der Vermögenssteuer der natürlichen Personen das Stichtagsprinzip zumindest bei Erbfällen zu durchbrechen (vgl. Art. 17 Abs. 3 StHG). bb) Wie gesehen muss sich Sinn und Zweck des teleologisch auszulegenden Gesetzestexts aus dem in Frage stehenden Gesetz selber ergeben. Die Pflichtige erwähnt in ihrer Rechtsschrift die Entstehungsgeschichte des FusG, welches sich indes gemäss Ingress ausschliesslich auf Art. 122 Abs. 1 BV stützt und damit Zivil- und nicht Steuerrecht darstellt. Gegenstand des FusG ist erklärermassen einzig die Anpassung der rechtlichen Strukturen von Kapitalgesellschaften, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, Genossenschaften, Vereinen, Stiftungen und Einzelunternehmen im Zusammenhang mit Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung. Es gewährleistet dabei die Rechtssicherheit und Transparenz und schützt Gläubigerinnen und Gläubiger, Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer sowie Personen mit Minderheitsbeteiligungen (Art. 1 Abs. 1 und 2 FusG). In das StHG fanden anlässlich des Erlasses des FusG Bestimmungen zum gewinnsteuerneutralen Übergang von stillen Reserven bei Umstrukturierungen Eingang (vgl. Art. 8 Abs. 3bis StHG, Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG und Art. 24 Abs. 3, 3bis, 3ter StHG). Gewöhnliche (verdeckte und un versteuerte) stille Reserven werden im Normalfall bei der Kapitalsteuer allerdings gerade nicht erfasst, 2 ST.2021.37

- 10 - weshalb das Studium dieser im StHG geregelten Umstrukturierungstatbestände über Sinn und Zweck der strittigen Art. 31 Abs. 4 StHG bzw. § 85 Abs. 1 StG keine hilfreichen Erkenntnisse liefert. Bei der Gewinnsteuer ist darüber hinaus im Gegensatz zur Kapitalsteuer die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Unternehmens von zentraler Bedeutung. Die bei der Gewinnsteuer aufgestellten Regeln lassen sich deshalb nicht ohne Weiteres auf die Kapitalsteuer übertragen. Die Pflichtige bringt als weiteres Argument vor, die Diskussion rund um die Handänderungssteuer bzw. Art. 103 FusG zeige, dass es dem Bundesgesetzgeber an der umfassenden und konsequenten Steuerneutralität bei Umstrukturierungen gelegen habe, was folglich auch für die Kapitalsteuer von Belang sei (vgl. zur kontroversen Entstehungsgeschichte von Art. 103 FusG anstatt vieler: Stefan Oesterhelt, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Umstrukturierungen, 2. A., 2022, § 17 N 1 ff., auch zum Folgenden). Ob das Verbot der Erhebung von Handänderungsabgaben bei Umstrukturierungstatbeständen in Art. 103 FusG allerdings als verlässliche Auslegungshilfe herbeigezogen werden kann, erscheint mehr als fraglich. Zunächst handelt es sich hier um eine steuerrechtliche und nicht um eine zivilrechtliche Vorschrift, deren Abdeckung von der im Ingress des FusG erwähnten Verfassungsbestimmung, welche dem Bund das Recht auf die Regelung des Zivilrechts zuweist, zweifelhaft erscheint. Ein generelles Verbot von Handänderungssteuern bei Fusionstatbeständen ohne Rücksicht darauf, ob sie der Höhe nach einen prohibitiven

Charakter aufweisen, dürfte jedenfalls ohne Weiteres der Verfassung widersprechen, indem sie in eine Materie eingreift, deren Regelung dem Bund gar nicht zusteht (vgl. Art. 126 ff. BV; zu diesem Thema jüngst BGE 148 II 121 E. 8.1 ff.; vgl. auch den Kommentar von Stefan Oestert, in: FStR 2022, 269). Hinzu kommt, dass der jüngst ergangene zitierte Bundesgerichtsentscheid nahelegt, dass selbst im Fall der Bejahung einer Bundeskompetenz zunächst auf dem gesetzgeberischen Weg ein bundesgerichtlicher Befreiungstatbestand betreffend Kapitalsteuer einzuführen wäre, existiert doch ein solcher derzeit unstrittig weder im FusG noch im StHG. Letzteres spricht nicht dafür, den bestehenden Art. 31 Abs. 4 StHG bzw. § 85 Abs. 1 StG im Zusammenhang mit der Erforschung vom jeweiligen Sinn und Zweck direkt dahingehend auszulegen. cc) Triftige Gründe für eine Abweichung vom Wortlaut der strittigen Bestimmung zum Bemessungszeitpunkt des steuerbaren Eigenkapitals liegen nach dem Gesagten nicht vor, zumal die steuerpflichtigen Unternehmen durch die Wahl des Fusi-

- 11 -  
onszeitpunkts bis zu einem gewissen Grad frei sind, die Gesamtsteuerbelastung in Bezug auf die Kapitalsteuer bei einer Absorptionsfusion zu minimieren. Damit ist nicht von einer echten Lücke auszugehen, welche durch Richterrecht zu füllen wäre, wie dies die Pflichtige vertritt. Weitere Ausführungen zur Lückenfüllung erübrigen sich damit.

#### **E. 4**

Schliesslich fällt ins Gewicht, dass die Kapitalsteuersätze in der Regel durch die Kantone eher niedrig angesetzt sind. Bei der Pflichtigen, welche aufgrund ihres Status als Holdinggesellschaft ohnehin von einem privilegierten Tarif profitiert, fällt die Steuerbelastung mit Blick auf das stattliche Eigenkapital in dreistelliger Millionenhöhe nicht existenziell ins Gewicht. Von einem stossenden oder nicht wünschenswerten Ergebnis bzw. einer unechten Lücke ist damit ebenfalls nicht auszugehen, welche auf dem Wege der Auslegung korrigiert werden könnte. Vielmehr ist es dem Gesetzgeber anheimgestellt, allenfalls – aus seiner Sicht – unerwünschte Folgen bei der Besteuerung des Eigenkapitals durch eine Gesetzesänderung zu mildern oder zu eliminieren.

#### **E. 5**

Nach dem Gesagten gibt es keine gesetzliche Grundlage für die Gewährung des angeführten Einschlags bei der Kapitalsteuer. Der Rekurs ist entsprechend abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten damit der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und es steht ihr keine Parteientschädigung zu (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

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