

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00012 vom 25. September 2002

ZH Verwaltungsgericht, 2002-09-25, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2002.00012

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00012 du 25 septembre 2002

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00012 del 25 settembre 2002

Regeste

Einschätzung 1998 | Holdingprivileg Beteiligungen gemäss § 50 Abs. 2 aStG, die zu Buchwerten in eine dem Holdingprivileg unterstehende Gesellschaft gelangt sind, unterstehen für die Dauer von zehn Jahren der Sonderregelung von § 50ter aStG. Dies gilt auch, wenn bei der Pflichtigen erst nach dem Beteiligungserwerb ein Statuswechsel (zur Holding und der entsprechenden Besteuerung) stattgefunden hat und die Beteiligung auf diese Weise zum Buchwert in den Anwendungsbereich von § 50 Abs. 1 aStG gelangt ist. Genau dies letztere ist im vorliegenden Fall geschehen, weshalb zu Recht eine (Nach-)Besteuerung erfolgte. Was die Pflichtige dagegen vorbringt, sticht nicht. Insbesondere kann der Steuerbehörde keine Verletzung der Untersuchungspflicht vorgeworfen werden, da das Holdingprivileg nur auf entsprechenden Antrag gewährt wird.

Erwägungen

E. 2

[...] zu Buchwerten in eine nach den §§ 50 Abs. 1 oder 50 bis besteuerte Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gelangt sind [...]" (§ 50 ter aStG).

E. 3

a) Die Pflichtige hat im Geschäftsjahr 1998 unstreitig einen Kapitalgewinn von Fr. 5'920'000.- aus dem Verkauf der Beteiligung an der C AG erzielt. Sie wurde seit dem Steuerjahr 1994 ununterbrochen gestützt auf § 50 Abs. 1 aStG besteuert. Die Pflichtige hatte somit nach den unbestrittenen Feststellungen der Vorinstanz im Steuerjahr 1998 den steuerlichen Status einer Holdinggesellschaft. Beteiligungen gemäss § 50 Abs. 2 aStG, die zu Buchwerten in eine nach den §§ 50 Abs. 1 oder 50 bis aStG besteuerte Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gelangt sind, unterstehen für die Dauer von zehn Jahren der Sonderregelung von § 50 ter aStG. Auf innert dieser Frist realisierten Kapital- und Aufwertungsgewinnen wird eine separate Jahressteuer zum Satz von 6% erhoben. b) Im vorliegenden Fall ist umstritten, ob es sich bei der Beteiligung an der C AG um eine solche handelt, die zu Buchwerten in eine nach § 50 Abs. 1 aStG besteuerte Kapitalgesellschaft gelangt ist und deshalb der Sonderregelung von § 50 ter aStG untersteht. Der Anwendungsbereich von § 50 ter aStG ist dem Wortlaut nach nicht auf Beteiligungen beschränkt, die von einem Rechtsträger zu Buchwerten auf einen anderen übertragen werden. Sinn und Zweck der Norm ist, die Besteuerung der stillen Reserven auf Beteiligungen – d.h. der Differenz zwischen Verkehrswert und gewinnsteuerlich massgebendem Buchwert – beim Übergang derselben in den Bereich eines als Holding- oder Verwaltungsgesellschaft besteuerten Rechtsträgers auf den Zeitpunkt der Realisation infolge Veräusserung oder Aufwertung aufzuschieben, jedenfalls sofern dies innert zehn

Jahren nach dem Übergang der Beteiligung in den Holdingbereich erfolgt. Während der Übergangsfrist bleiben die stillen Reserven trotz Statusänderung bzw. Buchwertübertragung noch der Gewinnsteuer verhaftet (Konferenz Staatlicher Steuerbeamter, Kommission Steuerharmonisierung, Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, Muri/Bern 1995, S. 111). Wie die Rekurskommission zu Recht festgestellt hat, setzt die Bestimmung nicht voraus, dass ein mit der Übertragung von Beteiligungsrechten verbundener Umstrukturierungsvorgang vorliegt. Für den Eintritt der in § 50 ter aStG vorgesehenen Rechtsfolge wird lediglich vorausgesetzt, dass die Beteiligung zum (gewinnsteuerlich massgebenden) Buchwert in eine nach § 50 Abs. 1 bzw. 50 bis aStG besteuerte Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gelangt ist. Dies kann auch infolge Änderung des Steuerstatus einer zuvor nach § 48 aStG der ordentlichen Gewinnsteuer unterliegenden juristischen Person geschehen. Die Unterstellung unter § 50 ter aStG entfällt nur dann, wenn die Beteiligung zum Verkehrswert in den Bereich einer nach den §§ 50 Abs. 1 oder 50 bis aStG besteuerten Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gelangt ist und allfällige stille Reserven mit der Gewinnsteuer zu erfassen waren (§ 45 Abs. 1 aStG). c) Es ist unbestritten, dass die Pflichtige die Beteiligung an der C AG im Jahre 1991 nicht auf der Basis eines früheren Buchwerts übernahm, sondern von privaten Aktionären käuflich erwarb. Die Beteiligung untersteht daher nur dann der Regelung von § 50 ter aStG, wenn bei der Pflichtigen nach dem Beteiligungserwerb ein Statuswechsel zur Holdingbesteuerung stattgefunden hat und die Beteiligung auf diese Weise zum Buchwert in den Anwendungsbereich von § 50 Abs. 1 aStG gelangt ist. Nach den zutreffenden, unbestrittenen Feststellungen der Rekurskommission wurde die Pflichtige für die Steuerjahre 1991 (ab 25.7.), 1992 und 1993 gestützt auf § 48 aStG rechtskräftig eingeschätzt. Ab Steuerperiode 1994 wurde sie nach § 50 Abs. 1 aStG besteuert. Somit fand auf den Beginn der Steuerperiode 1994 ein Statuswechsel von einer nach § 48 aStG besteuerten Gesellschaft zur Holdinggesellschaft gemäss § 50 Abs. 1 aStG statt. Da der steuerlich massgebliche Buchwert der Beteiligung C AG bei diesem Statuswechsel nach den unbestrittenen Feststellungen der Rekurskommission unverändert fortgeführt wurde, gelangte die Beteiligung folglich zum Buchwert in die nach § 50 Abs. 1 aStG besteuerte Gesellschaft.

E. 4

a) Die Pflichtige lässt dagegen vorbringen, sie habe im Laufe ihrer Steuerpflicht keinen steuerlich relevanten Statuswechsel von einer ordentlich besteuerten Gesellschaft zu einer privilegiert besteuerten Holdinggesellschaft vorgenommen. Die diesbezüglichen Tatsachenfeststellungen der Rekurskommission zur Einschätzungsgrundlage gemäss § 48 aStG bis und mit Steuerjahr 1993 lässt die Pflichtige indessen nicht bestreiten. Der Einwand erweist sich daher als unbegründet. Sollte die Beschwerdeführerin damit bestreiten wollen, dass der Wechsel von der Besteuerung nach § 48 aStG zu § 50 Abs. 1 aStG einen im vorliegenden Zusammenhang relevanten Statuswechsel darstellt, wäre ihr entgegen zu halten, dass es hier einzig auf die Änderung des Besteuerungsmodus ankommt, was nach den zutreffenden vorinstanzlichen Feststellungen der Fall war. b) Die Pflichtige lässt ferner geltend machen, sie habe keinen Anlass gehabt, die für die Steuerjahre 1991 bis 1993 ergangenen Verfügungen bzw. deren rechtliche Grundlage in Zweifel zu ziehen, weil in den zugrundeliegenden Bemessungsjahren keine steuerbaren Erträge erzielt und dementsprechend keine Ertragssteuern erhoben wurden. Die Annahme eines Wechsels des Steuerstatus mit der Einschätzung widerspreche daher Treu und Glauben. Auf die Frage, ob in den vor dem Statuswechsel liegenden Steuerjahren eine Ertragssteuer anfiel oder wegen

angefallener Verluste bzw. verrechenbarer Vorjahresverluste kein steuerbarer Ertrag resultierte, kann es indessen nicht ankommen. Der Steuerstatus ist zudem auch für die steuerliche Behandlung von unrealisierten, erst in künftigen Steuerperioden erfolgswirksamen Wertveränderungen von Bedeutung. Wie die Rekurskommission im Übrigen zu Recht feststellte, ist das Motiv der Pflichtigen für ihr Untätigsein in diesem Zusammenhang ohnehin nicht relevant. Auch wenn sich der Unterschied zwischen der Besteuerung gemäss § 48 aStG und der Besteuerung gemäss § 50 Abs. 1 aStG aufgrund der konkreten Umstände nicht auf die Höhe der Ertragssteuer, sondern lediglich (aber immerhin) bei der Kapitalsteuer auswirkte, wäre der Pflichtigen die Überprüfung möglich gewesen, ob die Veranlagung auf der gewünschten Rechtsgrundlage erfolgte. c) Der Veranlagungsbehörde kann im Zusammenhang mit dem Holdingprivileg auch keine Verletzung der Untersuchungspflicht vorgeworfen werden. Die Rekurskommission hat die Voraussetzungen für die Einräumung des Holdingprivilegs gemäss § 50 Abs. 1 aStG ausführlich und zutreffend dargelegt. Es kann darauf verwiesen werden (vgl. § 161 des Gerichtsverfassungsgesetzes vom 13. Juni 1976 [GVG]). Was die Pflichtige dagegen vorbringen lässt, ist unbehelflich. Dass der Holdingzweck aus den Statuten hervorgeht und insoweit eine der kumulativ zu erfüllenden steuerlichen Voraussetzungen erfüllt ist, wurde von keiner Seite in Frage gestellt. Die Tatsache, dass die Pflichtige den Ausdruck "Holding" in der Firma führt und der Umstand, dass sich die beabsichtigte Sachübernahme aus dem Gründungsakt ergeben soll, vermögen aus steuerrechtlicher Sicht zwar Indizien für die Ausübung von Holdingfunktionen abzugeben. Diese sind indessen noch nicht hinreichend für die Einräumung des steuerlichen Holdingstatus. Die Beschwerdeführerin verkennt insbesondere, dass die Erfüllung der handelsrechtlichen Anforderungen an die Firmenbildung für die Frage der Erfüllung der Voraussetzungen von § 50 Abs. 1 aStG unerheblich ist. d) Die Rekurskommission hat zutreffend festgehalten, dass die Besteuerung gemäss § 50 Abs. 1 aStG nicht von Amtes wegen erfolgt, sondern nach geltender Praxis einen Antrag der Gesellschaft voraussetzt (Markus Reich, Die Besteuerung der Holding-, Beteiligungs- und Verwaltungs-Gesellschaften im Kanton Zürich, StR 1982 S. 546; Felix Richner/Walter Frei/Barbara Weber/Hans Brütsch, Zürcher Steuergesetz, Kurzkommentar, 2. A. Zürich 1997, § 50 N. 14). Dass die Einräumung des Holdingprivilegs grundsätzlich einen entsprechenden Antrag voraussetzt, ergibt sich im Übrigen bereits aus dem Charakter der Steuererklärung, die einerseits eine Wissenserklärung ist, darüber hinaus aber auch einen Einschätzungsantrag im Sinn einer Willenserklärung enthält (Martin Zweifel, Verfahrenspflichten des Steuerpflichtigen im Steuereinschätzungsverfahren, ASA 49 [1980/81] S. 531; derselbe in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Art. 124 DBG N. 26). Da die Steuerdeklaration von Holdinggesellschaften mit dem allgemeinen Steuererklärungsformular erfolgt, das auch von den der ordentlichen Besteuerung unterliegenden Kapitalgesellschaften und Genossenschaften einzureichen ist, bedarf es für die Einräumung des Holdingprivilegs notwendigerweise einer hierauf gerichteten Willenserklärung der Steuerpflichtigen. Ob alle Voraussetzungen für die Einräumung des Holdingprivilegs erfüllt sind, lässt sich nämlich nicht direkt der Steuererklärung und den vom Gesetz geforderten Beilagen entnehmen. Insbesondere die Voraussetzung, dass der tatsächliche Zweck der Gesellschaft hauptsächlich in der dauernden Verwaltung von Beteiligungen zu bestehen hat (RB 1982 Nr. 74), ergibt sich aus den konkreten, gesellschaftsinternen Verhältnissen und hängt letztlich vom Willen der Gesellschaft ab, der als solcher ohne besondere Willensäusserung für die Steuerbehörde nicht ersichtlich ist. Ob die dauernde Verfolgung dieses Zwecks beabsichtigt ist, weiss einzig die Gesellschaft. Die

Rüge der Pflichtigen, wonach der Steuerkommissär auch ohne entsprechenden Antrag eine Untersuchung mit Bezug auf das Vorliegen der Voraussetzungen für das Holdingprivileg hätte durchführen und dieses Privileg gestützt darauf gewähren sollen, geht daher fehl. Der Untersuchungsgrundsatz ist nicht schrankenlos. Er verpflichtet die Steuerbehörde insbesondere nicht, bei neu gegründeten Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften, die keine auf die Geltendmachung des Holdingprivilegs gerichtete Willenserklärung abgeben, weitere Untersuchungshandlungen vorzunehmen darf sie doch davon ausgehen, dass die Steuerpflichtigen alle Umstände, die zu ihren Gunsten sprechen, von sich aus vorbringen (Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 25); unterlassen sie dies, so ist die Steuerbehörde nicht verpflichtet, diesbezügliche Untersuchungen vorzunehmen, fehlt es doch diesfalls schon an einem Untersuchungsgegenstand. Gleich muss es sich bezüglich nicht gestellter Anträge verhalten: eine Untersuchung darf unterbleiben, ohne dass dadurch die behördliche Untersuchungspflicht verletzt wäre. In welcher Form der Antrag auf Gewährung des Holdingprivilegs zu stellen und die ihm zu Grunde liegende Sachverhaltsdarstellung zu leisten ist, kann im vorliegenden Fall offen bleiben, weil die Pflichtige nach den zutreffenden Feststellungen der Rekurskommission, auf die verwiesen werden kann (vgl. § 161 GVG), für das Steuerjahr 1991 trotz Mahnung des Steueramts der Stadt Zürich keine Steuererklärung eingereicht und somit an der betreffenden Steuereinschätzung nicht mitgewirkt hatte. In den Steuerklärungen 1992 und 1993 hatte sie nach den nicht widerlegten Feststellungen der Rekurskommission weder den konkreten Willen geäußert, das Holdingprivileg zu beanspruchen, noch geltend gemacht, die Voraussetzungen von § 50 Abs. 1 aStG zu erfüllen. Die Pflichtige hätte schliesslich Gelegenheit gehabt, die Besteuerung nach § 50 Abs. 1 aStG auf dem Rechtsmittelweg geltend zu machen, was sie aber ebenfalls unterliess. e) Die Beschwerdeführerin wirft der Rekurskommission vor, zu Unrecht einen Verstoss gegen Treu und Glauben angenommen zu haben. Dies lässt sich jedoch dem angefochtenen Entscheid nicht entnehmen. Eine solche Behauptung wäre ohnehin nicht von Bedeutung, weil die Besteuerung des Kapitalgewinns nicht mit der Begründung erfolgt, es liege ein Verstoss gegen Treu und Glauben vor. Dass im Steuerjahr 1994 ein steuerlicher Statuswechsel erfolgte, ergibt sich aus den zutreffenden Feststellungen der Rekurskommission. Den Umstand, dass die Pflichtige damals möglicherweise übersah, dass der Steuerstatus änderte, oder sich der steuerrechtlichen Folgen eines Statuswechsels nicht bewusst war, hat sie selber zu vertreten; zu ihren Gunsten kann sie hieraus jedenfalls nichts ableiten. Damit erweist sich die Besteuerung des streitigen Gewinns im Steuerjahr 1998 als gesetzmässig. Da schliesslich die Ermittlung des steuerbaren Gewinns in quantitativer Hinsicht nicht angefochten wurde, ist die Beschwerde folglich insoweit abzuweisen, als auf sie überhaupt eingetreten werden kann.

E. 5

... Demgemäss entscheidet die Kammer: 1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird. ...

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