

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2004.00051 vom 15. Dezember 2004**

ZH Verwaltungsgericht, 2004-12-15, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2004.00051](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2004.00051)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2004.00051 du 15 décembre 2004

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2004.00051 del 15 dicembre 2004

## **Regeste**

Einschätzungen für die Steuerperioden 1.1. - 31.12.1999 und 1.1. - 31.12.2000 | Besteuerung einer Kommanditaktiengesellschaft (KAG) Wirtschaftliche Doppelbelastung Der der Besteuerung juristischer Personen systemimmanenten Doppelbelastung sind nach geltendem Recht auch die KAG und ihre Beteiligten ausgesetzt, weil die Besteuerungsregeln auf ihre hybride Rechtsnatur als Mischform aus kapitalistischen und personalistischen Gesellschaftselementen entgegen im zivilrechtlichen Schrifttum vereinzelt geäusserten Einwänden keine Rücksicht nehmen. Der dem Komplementär einer KAG gemäss Gesellschaftsstatuten zustehende Gewinnanteil stellt so eine offene Gewinnausschüttung dar, welche zum der Gewinnbesteuerung unterliegenden Reingewinn der KAG gehört. Diese Regelung ist weder verfassungswidrig noch vereitelt sie das Zivilrecht, weshalb für eine lückenfüllende Anwendung des deutschen Körperschaftssteuergesetzes kein Raum bleibt. Abweisung der Beschwerde.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Das Verwaltungsgericht hat sich infolgedessen auf die reine Rechtskontrolle zu beschränken; dazu gehört auch die Prüfung, ob die Vorinstanzen den rechtserheblichen Sachverhalt gesetzmässig festgestellt haben. Dem Gericht ist es daher verwehrt, das von der Rekurskommission in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen der Rekursinstanz zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts erstreckt sich lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d.h. auf Ermessensüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch (RB 1999 Nr. 147).

### **E. 3**

Nach der schweizerischen Steuerrechtsordnung sind sowohl natürliche als auch juristische Personen der Einkommens- bzw. Gewinnbesteuerung unterworfen, woraus zwangsläufig eine wirtschaftliche Doppelbelastung entsteht: Die Eigenschaft zivil- und öffentlichrechtlicher anerkannter juristischer Personen, selbständige Steuerrechtssubjekte zu sein, bringt es mit sich, dass einerseits die von juristischen Personen erzielten Gewinne der Gewinnsteuer und andererseits die aus den besteuerten Gewinnen stammenden Ausschüttungen an die (letzten) Inhaber der Beteiligungsrechte der Einkommenssteuer

unterliegen (vgl. Marco Duss/Julia von Ah/Frank Rutishauser in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Teil I Band 1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. A. Basel etc. 2002, Art. 28 StHG N 3; Markus Reich, Die wirtschaftliche Doppelbelastung der Kapitalgesellschaften und ihrer Anteilsinhaber, Zürich 2000, S. 24). Dergestalt wird dasselbe wirtschaftliche Substrat steuerlich doppelt belastet. Dieses Resultat ist letztlich insoweit durch die Verfassung vorgegeben, als sowohl den natürlichen als auch den juristischen Personen Steuerrechtspersönlichkeit zuerkannt wird (vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, Therwil/Basel 2001, Einführung zu Art. 49 ff., N 38). Andererseits gebieten verfassungsrechtliche Steuererhebungsprinzipien, nämlich die Grundsätze der Allgemeinheit der Besteuerung und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) sowie ferner der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung (vgl. BGE 128 I 102), eine insgesamt vergleichbare Steuerbelastung von Personenunternehmen und Unternehmen, die von juristischen Personen gehalten werden. Dabei muss der "Belastungsvergleich integriert, d.h. im Hinblick auf die gesamte Steuerbelastung des Gewinns und des Kapitals auf der Ebene der juristischen Person und des Vermögensertrags und des Kapitalgewinns sowie der Vermögensbesteuerung bei den natürlichen Personen, erfolgen". Die Gewinn- und Kapitalsteuerbelastung der juristischen Personen ist aus dieser Perspektive lediglich "eine Art Vorstufe der endgültigen Steuerbelastung der erwirtschafteten und investierten Mittel bei den natürlichen Personen. Die juristischen Personen entrichten ihre Steuern gleichsam 'für den Aktionär'. Insgesamt darf das in juristischen Personen erwirtschaftete Einkommen im Zeitpunkt, in welchem es den beteiligten Personen zu Konsumzwecken zur Verfügung steht, nicht wesentlich anders belastet werden als das übrige konsumierbare Einkommen" (Reich, a.a.O., S. 85). Es besteht daher von Verfassungs wegen Bedarf nach Milderung der Doppelbelastung (vgl. Reich, a.a.O., S. 42 ff.). Diese hemmt sodann auch die Attraktivität des Steuerstandorts Schweiz im internationalen Steuerwettbewerb. Diesbezügliche Erleichterung hat das Bundesgesetz über die Reform der Unternehmensbesteuerung vom 10. Oktober 1997 per 1. Januar 1998 mit der Entlastung von Kapitalgewinnen aus der Veräusserung so genannt wesentlicher Beteiligungen gebracht (vgl. etwa Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, Zürich 2001, § 72a N 1 ff.). Weitere Milderungsmassnahmen sind im Zug der "Unternehmenssteuerreform II" geplant (vgl. hierzu Locher, a.a.O., Einführung zu Art. 49 ff., N 9ff. sowie die entsprechende Rubrik in der Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht auf [www.zsis.ch](http://www.zsis.ch)).

#### **E. 4.1**

Der festgestellten systemimmanenten Doppelbelastung sind nach geltendem Recht auch die Kommanditaktiengesellschaft und ihre Beteiligten ausgesetzt, weil die Besteuerungsregeln auf ihre hybride Rechtsnatur als Mischform aus kapitalistischen und personalistischen Gesellschaftselementen entgegen im zivilrechtlichen Schrifttum vereinzelt geäusserten Einwänden keine Rücksicht nehmen (vgl. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 49 N 18 mit weiteren Hinweisen). Gemäss § 54 Abs. 1 lit. a StG (sowie Art. 49 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990; weniger deutlich: Art. 20 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990) werden nämlich unter anderem "die Kapitalgesellschaften

(Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften...)..." als juristische Personen (gleich) besteuert. Demzufolge gelten für Ermittlung des steuerbaren Reingewinns im Sinn von § 63 StG auch für die Kommanditaktiengesellschaften die Regeln von § 64 StG. Nach Abs. 1 dieser Norm setzt sich der steuerbare Reingewinn (unter anderem) aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrags des Vorjahrs (Bilanzgewinn; Ziff. 1) sowie "allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses [ zusammen ] , die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie insbesondere ... [ lit. a - d ] offene und verdeckte Gewinnausschüttungen" ... (Ziff. 2 lit. e).

#### **E. 4.2**

Die Rekurskommission hat nach zutreffender Erörterung des Begriffs der Gewinnausschüttung in ihrer Erwägung 2a erwogen, die Pflichtige habe mit der Zuweisung je eines Drittels des Jahresgewinns 1999 und 2000 (berechnet nach Art. 13 Abs. 2 der Statuten der Pflichtigen) weder Leistungen des Komplementärs für die Gesellschaft abgegolten – diesen Zweck hätten bereits das "Tätigkeitsentgelt" und die "Komplementärkommission" erfüllt – noch habe sie ihm Kapital zurückbezahlt. Vielmehr liege insoweit eine offene Gewinnausschüttung vor, welche somit bei der Pflichtigen als steuerbarer Reingewinn zu erfassen sei. Das Verwaltungsgericht tritt dieser Auffassung vorbehaltlos bei. Was die Pflichtige dagegen ins Feld führt, erschöpft sich im Wesentlichen in einer Wiederholung von Argumenten, welche bereits die Rekurskommission mit ausführlicher und überzeugender Begründung, auf die an dieser Stelle vorab verwiesen werden kann (vgl. § 161 des Gerichtsverfassungsgesetzes vom 13. Juni 1976), verworfen hat.

#### **E. 4.3**

Die Rekurskommission hat sich unter anderem auf den vorerwähnten Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 19. März 2003 berufen, in welchem das Gericht in Erwägung 6a beiläufig Folgendes bemerkt hat: "Es steht jedoch ausser Frage, dass es sich beim ausbezahlten Gewinnanteil nicht um einen geschäftsmässig begründeten Aufwand im Sinn von § 45aStG [ Steuergesetz vom 8. Juli 1951 ] , sondern um eine statutengemäss vorgesehene Gewinnausschüttung an den Komplementär handelt. Die Ertragsbesteuerung nach § 45 Abs. 1 lit. b aStG entspricht daher sowohl der äusseren rechtlichen Form als auch dem wirtschaftlichen Hintergrund der Leistung, denn trotz der personengesellschaftlichen Elemente der KAG ist ihr das erzielte und verbuchte Geschäftsergebnis vollumfänglich anzurechnen. Die zusätzliche Besteuerung des ausgeschütteten Gewinnanteils als Einkommen beim Komplementär stünde dazu nicht im Widerspruch. Entgegen der Annahme der Pflichtigen wäre es in Anbetracht der Mischform der aus kapital- und personengesellschaftlichen Elementen bestehenden KAG nicht rechtsverletzend, wenn von der Gesellschaft im Aussenverhältnis selbst erzielte Gewinne bei Weiterleitung an den Komplementär steuerrechtlich als Bestandteil von dessen Erwerbseinkommen und nicht als Vermögensertrag betrachtet würden." Daran ist festzuhalten. Das Gericht hat diesen Befund nicht im gleichen Urteil selber relativiert, wie die Pflichtige geltend macht. Mit dem Satz: "Das Verwaltungsgericht hat im vorliegenden Verfahren ..." ist lediglich zum Ausdruck gebracht worden, dass diese Frage nicht Streitthema des Verfahrens SB.2002.00042 sei, und nicht, dass das Gericht auch nur geringste Zweifel an der Richtigkeit der – wenngleich nebenbei – geäusserten Rechtsauffassung hege. Die rechtliche Beurteilung stand und steht für die Kammer vielmehr "ausser Frage".

#### **E. 4.4**

Die Pflichtige beharrt vor Verwaltungsgericht darauf, die aufgezeigte Besteuerungsordnung trage den Besonderheiten der Kommanditaktiengesellschaft nicht angemessene Rechnung, weil unberücksichtigt bleibe, dass der unbeschränkt haftende Komplementär sozusagen im Schoß der Gesellschaft als Personenunternehmer einen ihm allein vorab verfallenen und einzig von ihm als Einkommen zu versteuernden Gewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit erziele, der aber mit Steuern und Sozialversicherungsabgaben von rund 70 % belastet würde, müsste es beim angefochtenen Entscheid sein Bewenden haben. Damit übt die Pflichtige vordergründig Kritik an einer "legalistischen" vorinstanzlichen Rechtsauslegung, letztlich aber an der gesetzlichen Ordnung selber, die sie sinngemäss als (unecht) lückenhaft dartut (vgl. dazu BGE 128 I 34 E. 3b), ohne aber konkret darzulegen, inwiefern diese willkürlich oder mit der verfassungsrechtlichen Ordnung anderweitig, namentlich im Sinn der vorerwähnten integrierten Betrachtungsweise mit den verfassungsmässigen Steuererhebungsprinzipien, nicht vereinbar sei. Mit dem Einwand, der angefochtene Entscheid verstosse gegen das Verbot der konfiskatorischen Besteuerung, hat sich die Rekurskommission schon zutreffend auseinandergesetzt. Alsdann kann von einer "verpönten Vereitelung des Zivilrechts durch faktische Abschaffung der im OR vorgesehenen Kommanditaktiengesellschaft" nicht die Rede sein, und zwar gerade angesichts der von der Pflichtigen selber festgestellten "statistisch nur marginalen Bedeutung" der in Rede stehenden Gesellschaftsform. Im Handelsregister sind denn auch seit längerer Zeit nur noch um die zehn Kommanditaktiengesellschaften eingetragen (Bettina C. Bahlsen/Anne M. Wildhaber, Basler Kommentar, 2002, Vorbemerkungen zu Art. 764 - 771 OR N 1), was kaum ausschliesslich oder hauptsächlich auf steuerrechtliche Gründe zurückzuführen sein dürfte. Für eine lückenfüllende Entscheidung im Sinn der von der Pflichtigen verfochtenen Regelung des deutschen Körperschaftssteuergesetzes (§ 9 Abs. 1 Ziff. 1 KStG) bleibt damit von vornherein kein Raum, zumal die "Kommanditgesellschaft auf Aktien" mit der Kommanditaktiengesellschaft schweizerischer Ausprägung nicht identisch ist. Die Beschwerde ist aus diesen Gründen abzuweisen.

#### **E. 5**

Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und steht dieser keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG). Demgemäss entscheidet die Kammer:

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