

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00112 vom 22. Februar 2023

ZH Verwaltungsgericht, 2023-02-22, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2022.00112

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00112 du 22 février 2023

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2022.00112 del 22 febbraio 2023

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2017 | Stichtagsprinzip bei unterjährig erfolgten Absorptionsfusion. Überweisung an Kammer wegen grundsätzlicher Bedeutung (E. 2). Kognition des Verwaltungsgerichts (E. 3). Bei einer unterjährig erfolgten Absorption einer Schwesterngesellschaft ist nach dem Stichtagsprinzip zu besteuern und es ist entgegen der Ansicht der Pflichtigen keine Eigenkapitalkorrektur pro rata temporis bei der übernehmenden Gesellschaft vorzunehmen (E. 4). Ausgangsgemässe Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen (E. 5). Beschwerdeabweisung.

Erwägungen

E. 2

Da ein Fall von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt, ist die Kammer zum Entscheid berufen, obwohl der Streitwert weniger als Fr. 20'000.- beträgt (§ 38b Abs. 1 lit. c und Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]).

E. 3

Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend die Staats- und Gemeindesteuern können laut § 153 Abs. 3 StG alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden.

E. 4.1

Strittig ist im vorliegenden Verfahren einzig die Rechtsfrage, ob eine unterjährig erfolgte Absorption einer Schwesterngesellschaft zu einer Eigenkapitalkorrektur bei der übernehmenden Gesellschaft führen muss. Während die Vorinstanzen auf das Stichtagsprinzip verweisen, ist nach Auffassung der Pflichtigen zwecks Vermeidung einer doppelten Besteuerung des wirtschaftlich selben Steuerobjekts eine entsprechende Eigenkapitalkorrektur bei der übernehmenden Gesellschaft vorzunehmen bzw. das bereits von der übernommenen Gesellschaft im Jahr der Übernahme versteuerte Eigenkapital bei der Bemessungsgrundlage pro rata temporis zum Abzug zuzulassen.

E. 4.2

Ausgangspunkt der Gesetzesauslegung ist der Wortlaut der Bestimmung (grammatikalisches Element; BGE 134 II 249 E. 2.3), welchem insbesondere bei der Auslegung der vom Legalitätsprinzip beherrschten steuerrechtlicher Bestimmungen eine wichtige Rolle zukommt (Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, VB zu §§ 119–131 N. 21). An einen klaren und unzweideutigen Gesetzeswortlaut ist die rechtsanwendende Behörde gebunden, sofern dieser den wirklichen

Sinn der Norm wiedergibt (BGE 127 III 318, E. 2b mit Hinweisen). Ist der Wortlaut klar, d. h. eindeutig und unmissverständlich, darf von diesem nur abgewichen werden, wenn ein triftiger Grund für die Annahme besteht, der Wortlaut ziele am "wahren Sinn" der Regelung vorbei. Anlass für eine solche Annahme können die Entstehungsgeschichte der Bestimmung (historisch), ihr Zweck (teleologisch) oder der Zusammenhang mit andern Vorschriften (systematisch) geben, so namentlich, wenn die grammatikalische Auslegung zu einem Ergebnis führt, das der Gesetzgeber nicht gewollt haben kann (BGr, 31. Januar 2014, 2C_936/2013, E. 2.5.3 mit weiteren Hinweisen). Damit rückt wiederum die teleologische Auslegungsmethode in den Vordergrund, wenngleich Lehre und Rechtsprechung auch im Verwaltungsrecht einen Methodenpluralismus bejahen und keiner Auslegungsmethode einen grundsätzlichen Vorrang zuerkennen wollen (vgl. VGr, 2. April 2014, SB.2013.00161/162, E. 5.1 mit Hinweisen).

E. 4.3

Gegenstand der Kapitalsteuer ist das Eigenkapital (Art. 29 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG] bzw. § 78 StG). Die Steuern vom Reingewinn und vom Eigenkapital werden dabei für jede Steuerperiode festgesetzt und erhoben, wobei als Steuerperiode das jeweilige Geschäftsjahr gilt. Ausser im Gründungsjahr müssen die Steuerpflichtigen in jedem Kalenderjahr einen Geschäftsabschluss mit Bilanz und Erfolgsrechnung erstellen (Art. 31 StHG bzw. § 83 StG). Das steuerbare Eigenkapital bemisst sich gemäss Stichtagsprinzip nach dem Stand am Ende der Steuerperiode (Art. 31 Abs. 4 StHG bzw. § 85 Abs. 1 StG) wobei bei über- oder unterjährigen Geschäftsabschlüssen eine Korrektur pro rata temporis nach der Dauer des Geschäftsjahres vorzunehmen ist (§ 85 Abs. 2 StG). Gemäss dem klaren Wortlaut von Art. 31 Abs. 4 StHG bzw. § 85 Abs. 1 StG gilt für die Kapitalsteuer somit das (übliche) Stichtagsprinzip. Ein Einschlag auf die Bemessungsgrundlage per Stichtag bei unterjähriger Absorptionsfusion ist vom Gesetzgeber hingegen nicht vorgesehen. Ob es sich hierbei um ein qualifiziertes Schweigen oder ein gesetzgeberisches Versehen handelt, lässt sich allein mit Blick auf den Gesetzeswortlaut nicht abschliessend bestimmen. Da sich aber bei praktisch jeder unterjährigen Fusion analoge Probleme stellen (und die Problematik damit als bekannt vorausgesetzt werden kann), ist eher nicht von einem gesetzgeberischen Versehen auszugehen und hätte der Gesetzgeber spätestens bei Erlass des FusG hinreichend Anlass gehabt, eine entsprechende Gesetzeslücke zu füllen. Die grammatikalische Auslegung spricht damit klar gegen eine Anrechnung des von der übernommenen Gesellschaft im betreffenden Kalenderjahr bereits versteuerten Eigenkapitals.

E. 4.4

Aus teleologischer Sicht ist festzuhalten, dass die Nichtberücksichtigung unterjähriger Veränderungen beim Kapital einer juristischen Person gerade dem Wesen des Stichtagsprinzips entspricht. Das Stichtagsprinzip vereinfacht die Steuererhebung und bietet eine klare und praktikable Regelung (vgl. auch – in Bezug auf das Stichtagsprinzip bei der Vermögensbemessung von natürlichen Personen – Beat König/Christian Maduz in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. A., Basel 2022, Art. 17 StHG N. 11). Ein Kapitalzuwachs infolge (unterjähriger) Absorption stellt letztlich nur eine von vielen Möglichkeiten einer (unterjährigen) Kapitalveränderung dar. Die hieraus vorliegend resultierende wirtschaftliche Doppelbelastung ist sodann reguläre Konsequenz der (bis zur Absorption) rechtlichen

Selbständigkeit der beteiligten Schwestergesellschaften, welche bis zum Fusionszeitpunkt auch zwei eigenständige Steuersubjekte bildeten. Das Schweizer Steuerrecht kennt keine allgemeine Regel, wonach derartige wirtschaftliche Doppelbelastungen generell zu vermeiden seien, vielmehr ist grundsätzlich jedes Steuersubjekt bis zu dessen Auflösung gesondert und unabhängig einzuschätzen, selbst wenn (z. B. innerhalb eines Konzerns) wirtschaftlich Verbindungen zu anderen Steuersubjekten bestehen. Soweit entsprechende wirtschaftliche Doppelbelastungen nach dem Willen des Gesetzgebers gemindert werden sollen, besteht regelmässig auch eine entsprechende Gesetzesgrundlage (wie z. B. die in § 18b StG vorgesehene Teilbesteuerung von qualifizierten Beteiligungen).

E. 4.5

Mit Blick auf den Willen des historischen Gesetzgebers ist zu beachten, dass der Bundesgesetzgeber bei Schaffung des Fusionsgesetzes vom 3. Oktober 2003 grundsätzlich steuerneutrale Umstrukturierungen von Kapitalgesellschaften ermöglichen wollte, sofern die (spätere) Besteuerung der stillen Reserven weiterhin gewährleistet bleibt. Insbesondere sollten die diesbezüglichen zivilrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten nicht durch steuerrechtliche Folgen vereitelt werden (Botschaft zum FusG vom 13. Juni 2000, BBl 2000, 4337, 4367 f.). Das gesetzgeberische Postulat der steuerneutralen Umstrukturierung bezieht sich demnach auf die steuerliche Gleichbehandlung der übertragenen stillen Reserven (und der damit übertragenen latenten Steuerlast), schliesst jedoch unterschiedliche Steuerfolgen in Abhängigkeit vom Fusionszeitpunkt oder aus anderen Gründen keineswegs generell aus (vgl. auch Stefan Oesterhelt in: Martin Zweifel et al., Umstrukturierungen, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 2. A., Basel 2022, § 17 N. 28, wo in diesem Zusammenhang auf die Bestimmungen zur Behandlung der stillen Reserven im StHG verwiesen wird). Auch das in Art. 103 FusG festgehaltene und von der Pflichtigen als Beispiel für den Grundsatz der Steuerneutralität beigezogene Verbot der Erhebung von kantonalen und kommunalen Handänderungsabgaben bei Umstrukturierungen bezieht sich auf die Thematik der steuerneutralen Übertragung stiller Reserven, wie sich aus den dortigen Verweisen auf Art. 8 Abs. 3 und Art. 24 Abs. 3 und 3 quater StHG erschliesst. Eine darüber hinausgehende steuerliche Gleichstellung aller Umstrukturierungsvorgänge unabhängig vom konkreten Vorgehen lässt sich hieraus jedoch nicht ableiten. Praxisgemäss werden z. B. rückwirkende Fusionen steuerlich nur anerkannt, wenn die Anmeldung zusammen mit dem Fusionsbeschluss innerhalb von sechs Monaten nach dem Stichtag der Übernahmebilanz beim Handelsregister eingetroffen ist und die Anmeldung ohne Weiteres zur Eintragung führt (vgl. dazu das inzwischen aufgehobene, aber für die vorliegende Steuerperiode noch massgebliche Kreisschreiben Nr. 5 "Umstrukturierungen" der Eidgenössische Steuerverwaltung [ESTV] vom 1. Juni 2004, Ziff. 4.1.2.2.3 und die diesbezüglich identische Regelung im aktuellen Kreisschreiben Nr. 5a vom 1. Februar 2022, Ziff. 4.1.2.2.3). Unterjährig durchgeführte Fusionen können damit durchaus steuerliche Nachteile mit sich bringen, ansonsten es die genannte zeitliche Limitierung der Rückwirkung überhaupt nicht bräuchte. Den Steuerpflichtigen steht es jedoch – innerhalb der genannten Sechsmonatsfrist – frei, negative Steuerfolgen durch eine rückwirkende Inkraftsetzung der Fusion auf den letzten Jahresabschluss zu vermeiden. Wird hiervon kein Gebrauch gemacht oder ist die Sechsmonatsfrist bereits verstrichen, sind die daraus resultierenden Steuerfolgen grundsätzlich zu tragen. Die Motive der steuerpflichtigen Person für das konkret gewählte Vorgehen – z. B. der Verzicht auf eine Rückwirkung aufgrund ausländischer Restriktionen – sind hierbei grundsätzlich unbeachtlich. Sodann stützt sich das FusG gemäss Ingress auf die zivilrechtliche Regelungskompetenz des

Bundes Art. 122 Abs. 1 der Bundesverfassung (BV), ohne dass zugleich auch eine umfassende steuerliche Neuregelung der Umstrukturierungsfolgen beabsichtigt war. Auch deshalb ist das gesetzgeberische Postulat der Steuerneutralität bei Umstrukturierungen grundsätzlich auf die angesprochene Thematik der steuerneutralen Übertragung stiller Reserven zu beziehen und ansonsten nur zurückhaltend als verletzt zu erachten. Wie in der Beschwerdeantwort vom 16. Dezember 2022 dargelegt wurde, wären der Pflichtigen mehrere Möglichkeiten offen gestanden, die von ihr beanstandeten Steuerfolgen zu vermeiden: Sie hätte die Aktiven der übernommenen Gesellschaft ohne Fusion durch Singularsukzession oder eine partielle Universalsukzession (Vermögensübertragung) übernehmen und die übertragene Gesellschaft hätte in der Folge liquidiert werden können. Oder die Fusion hätte rückwirkend per 1. Januar 2017 vollzogen werden können. Im letztgenannten Fall stehen die unterschiedlichen Steuerfolgen aber nicht in einem Zusammenhang mit den übertragenen stillen Reserven, sondern in Zusammenhang mit dem unterschiedlichen Stichtag der Fusion, weshalb bereits keine vergleichbaren Sachverhalte vorliegen. Eine Vermögensübertragung mit anschliessender Liquidation der übertragenden Gesellschaft wäre sodann zwar auch auf den 31. März 2017 möglich gewesen. Die unterschiedlichen Steuerfolgen sind aber auch hier nicht auf eine unterschiedliche Behandlung der übertragenen stillen Reserven zurückzuführen. Vielmehr werden gewöhnliche (verdeckte und unversteuerte) stille Reserven im Normalfall bei der Kapitalsteuer gerade nicht erfasst. Der blosse Umstand, dass dasselbe wirtschaftliche Ergebnis allenfalls auch (kapital-)steuerneutral hätte erzielt werden können, gebietet damit auch nach dem Willen des historischen Gesetzgebers (bzw. dem gesetzgeberischen Postulat der steuerneutralen Übertragung stiller Reserven bei Umstrukturierungen) noch keine steuerliche Gleichstellung.

E. 4.6

Aus systematischer Sicht ist sodann festzuhalten, dass sowohl ein alternatives Vorgehen über eine Vermögensübertragung mit anschliessender Liquidation der übertragenden Gesellschaft als auch die rückwirkende Absorption per 1. Januar 2017 nichts daran geändert hätte, dass bei beiden Gesellschaften steuerlich stichtagsgetreu hätte abgerechnet werden müssen. Auch wenn die Steuerfolgen damit bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise im Endergebnis unterschiedlich ausfallen, wäre im einen wie auch im anderen Fall gleichermaßen nach dem Stichtagsprinzip abzurechnen gewesen und stellt der Antrag der Pflichtigen eine systemfremde Abweichung von diesem Stichtagsprinzip dar. Bei einer Absorptionsfusion stellen die übernommene und die übernehmende Gesellschaft bis zu ihrer Verschmelzung überdies zwei gesonderte Steuersubjekte dar, welche entsprechend auch gesondert zu besteuern sind. Auch der verfassungsmässige Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV]) gilt grundsätzlich nur für dasselbe Steuersubjekt und steht insbesondere einer (aus rein wirtschaftlicher Perspektive) doppelten Erfassung von Steuerwerten bei der übernommenen und übernehmenden Gesellschaft nicht entgegen. Die von der Pflichtigen beantragte Anrechnung pro rata temporis würde damit nicht nur vom Stichtagsprinzip abweichen, sondern darüber hinaus auch die bis zum Fusionszeitpunkt fortbestehende (steuer-)rechtliche Selbständigkeit der übernommenen Gesellschaft missachten. In diesen Zusammenhang ist zudem auch auf das von der Pflichtigen selbst angeführte Massgeblichkeitsprinzip hinzuweisen: Das Massgeblichkeitsprinzip besagt, dass die Wertansätze der Handelsbilanz in die Steuerbilanz übernommen werden müssen, sofern nicht steuerrechtliche Korrekturvorschriften ein Abweichen vom handelsrechtlichen Ergebnis

erlauben (BGr, 14. November 2019, 2C_119/2018, E. 3.3). Die von der Pflichtigen geforderte Korrektur des Eigenkapitals bei der übernehmenden Gesellschaft würde nun aber nicht etwa dem Massgeblichkeitsprinzip Nachachtung verschaffen, sondern gerade eine gesetzlich so nicht vorgesehene Abweichung vom Massgeblichkeitsprinzip darstellen, da die Einschätzung(en) entgegen dem in den Handelsbilanzen der beiden beteiligten Gesellschaften (zum jeweiligen Stichtag) ausgewiesenen Eigenkapital vorgenommen werden müsste(n). Insbesondere handelt es sich bei dem per Ende März 2017 von der übernommenen Schwestergesellschaft versteuerten Eigenkapital auch nicht um bereits versteuerte stille Reserven der Pflichtigen im Sinn von § 79 Abs. 1 StG. Vielmehr hat auf Ebene der Pflichtigen in der betreffenden Steuerperiode eben gerade noch keine Besteuerung stattgefunden und wurde die übernommene Gesellschaft noch als eigenständiges Steuersubjekt besteuert. Weiter ist im Sinn der ausführlichen vorinstanzlichen Erwägungen darauf hinzuweisen, dass die Besteuerung des Eigenkapitals den Charakter einer Objektsteuer hat und eine mehrmalige Besteuerung innerhalb derselben Steuerperiode – jedenfalls bei unterschiedlichen Steuersubjekten – weder der gesetzgeberischen Konzeption noch dem verfassungsmässigen Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit widerspricht. Aus systematischer Sicht würde der Antrag der Pflichtigen damit sowohl eine Abweichung vom steuerrechtlichen Stichtagsprinzip darstellen als auch die (steuer-)rechtliche Selbständigkeit der beiden beteiligten Gesellschaften bis zum Fusionszeitpunkt und das Massgeblichkeitsprinzip missachten.

E. 4.7

Zusammenfassend kann damit festgehalten werden, dass der Gesetzeswortlaut keine Berücksichtigung des bereits von der übernommenen Gesellschaft versteuerten Kapitals gebietet und auch eine systematische, teleologische oder historische Auslegung keine entsprechende Korrektur aufdrängen. Dementsprechend ist das Eigenkapital der Pflichtigen nach dem Stichtagsprinzip zu bemessen und der anbegehrte Einschlag bei der Kapitalsteuer zu Recht verweigert worden.

E. 4.8

Was die Pflichtige hiergegen weiter vorbringt, vermag nicht zu überzeugen: Die (in wirtschaftlicher Hinsicht) mehrfache Erfassung des Eigenkapitals im selben Kalenderjahr ist systemimmanente Folge des gesetzlichen Stichtagsprinzips und der eigenständigen Besteuerung der bis zu ihrer Verschmelzung rechtlich selbständigen Schwestergesellschaften. Selbst wenn in anderen Bereichen vereinzelt Abweichungen vom Stichtagsprinzip ohne ausdrückliche Gesetzesgrundlage akzeptiert werden, ist hierfür immer eine schlüssige Rechtfertigung im Rahmen einer umfassenden Auslegungsmethodik erforderlich. Vorliegend drängt aber weder die systematische noch die teleologische oder die historische Auslegung eine Korrektur des klaren Gesetzeswortlauts auf. Die in der Beschwerde und Teilen der Lehre geäusserte generelle Kritik an der Kapitalbesteuerung ist nicht geeignet, zur Erhellung der vorliegenden Sachlage beizutragen und ist primär ein politisches Postulat de lege ferenda. Sodann bezieht sich der Grundsatz der Steuerneutralität im Umstrukturierungsrecht vor allem auf die Gleichbehandlung der stillen Reserven und nicht auf eine generelle steuerliche Gleichstellung aller Umstrukturierungsvorgänge. Auch die in der Beschwerde angesprochene Gestaltungs- und Organisationshoheit der Unternehmen gebietet keine generelle steuerliche Gleichstellung aller Umstrukturierungsvarianten. Vielmehr müssen sich nach der zitierten Rechtsprechung

Unternehmen steuerlich gerade auf das von ihnen gewählte Vorgehen behaften lassen (vgl. z.B. BGr, 20. Februar 2015, 2C_711/2014, E. 2.3.2). Das von der Pflichtigen angerufene Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz ist sodann ebenfalls nicht verletzt, vielmehr wird gerade auf die am Stichtag jeweils gültige Handelsbilanz der einzelnen Schwestergesellschaften abgestellt. Im Gegensatz dazu würde eine Korrektur der Bemessungsgrundlage pro rata temporis vorliegend gerade zu einer von den Handelsbilanzen der beiden Schwestergesellschaften abweichenden Einschätzung führen und mitunter die bis zum 31. März 2017 fortgestehende eigenständige Buchführungspflicht der übernommenen Schwestergesellschaft ignorieren. Die Beschwerde ist damit abzuweisen.

E. 5

Ausgangsgemäss sind die Gerichtskosten der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und es steht ihr keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 VRG in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG). Eine Entschädigung steht sodann auch dem kantonalen Steueramt nicht zu, nachdem kein entsprechender Antrag gestellt wurde und kein über die übliche Amtstätigkeit hinausgehender Aufwand ersichtlich ist (§ 152 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG und § 17 Abs. 2 lit. a VRG).

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