

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2006.00020 vom 14. November 2007

ZH Verwaltungsgericht, 2007-11-14, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SR.2006.00020

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2006.00020 du 14 novembre 2007

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SR.2006.00020 del 14 novembre 2007

Regeste

Nachsteuern 1998 | Nachsteuer Nennwertzuwachs infolge Fusion/Gratisnennwerterhöhung
Im Zuge der Fusion zweier Gesellschaften, wobei die übernommene Gesellschaft zuvor mit 75% an der übernehmenden Gesellschaft beteiligt war (down-stream-merger), und den Aktionären der übernommenen Gesellschaft Aktien der übernehmenden Gesellschaft aus dem 75%-Bestand der ersteren zugeteilt wurden, ging vom gesamten Nennwert beider Gesellschaften der auf die übernommene Gesellschaft entfallende Anteil der Aktien unter. Bei einer Betrachtung der Gesellschaften als wirtschaftliche Einheit lag somit kein Nennwertzuwachs, sondern ein Nennwertverlust vor. Der bei den Aktionären der übernommenen Gesellschaft eintretende Nennwertzuwachs ergab sich beim fusionsbedingten Austausch der Beteiligungsrechte, ohne dass den Aktionären wertmässig etwas zufluss. Der aus Sicht der Aktionäre eintretende Nennwertzuwachs ist als Gratisnennwerterhöhung zu qualifizieren und bildet somit keinen steuerbaren Vermögensertrag. Das bei einer Gratisnennwerterhöhung aus Gesellschaftsmitteln liberierte Kapital stellt im Falle der Auszahlung bei Liquidation oder Kapitalherabsetzung steuerbaren Vermögensertrag dar und muss demnach im Unterschied zur direkten Bundessteuer bei der Emission nicht erfasst werden. Gutheissung.

Erwägungen

E. 2

B, beide vertreten durch RA C, Rekurrierende, gegen Staat Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Rekursgegner, betreffend Nachsteuern 1998, hat sich ergeben: I. Der mit B verheiratete Pflichtige A deklarierte in der Steuererklärung 1998 per 31. Dezember 1997 1'360 Aktien à nominal Fr. 50.- und 323 Aktien à nominal Fr. 10.- (insgesamt nominal Fr. 71'230.-) der D AG. Die D AG hielt ihrerseits eine Beteiligung von 75% – entsprechend einem Nennwert von Fr. 750'000.- – am Aktienkapital der E AG. Mit Fusionsvertrag vom 27. April 1998 übernahm letztere gestützt auf Art. 748 des Obligationenrechts die D AG rückwirkend per 1. Januar 1998; eine Kapitalerhöhung fand nicht statt. Im Rahmen dieser Fusion wurden dem Pflichtigen im Austausch gegen seine Aktien der D AG Aktien der übernehmenden E AG im Nennwert von Fr. 142'500.- zugeteilt. Diese Aktien stammten aus dem 75%-Bestand der fusionsweise übernommenen eigenen Aktien der E AG. Aufgrund einer Meldung der Eidgenössischen Steuerverwaltung eröffnete das kantonale Steueramt im März 2003 ein Nachsteuer- und Bussenverfahren mit der Begründung, dem Pflichtigen sei im Kalenderjahr 1998 im Ausmass des Nennwertzuwachses ausserordentliches Einkommen zugeflossen, das in der Steuerperiode 1998 zu Unrecht nicht deklariert worden und unbesteuert geblieben sei. Gegen die Nachsteuerverfügung wurde Einsprache erhoben und für den Strafbescheid gerichtliche Beurteilung verlangt. Die Einsprache wurde am 7.

September 2006 hinsichtlich der Nachsteuer für die Staats- und Gemeindesteuern abgewiesen. Der Einspracheentscheid beschränkte sich auf die Beurteilung der Nachsteuern und stellte unter Verweisung auf § 252 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) fest, über Bestand und Höhe der Busse sei nicht in diesem Verfahren zu entscheiden; die Akten seien erst nach dem Vorliegen des rechtskräftigen Entscheids über die Nachsteuer dem Verwaltungsgericht zur gerichtlichen Beurteilung der Busse zu überweisen. II. Mit Rekurs vom 23. Oktober 2006 stellten die Pflichtigen dem Verwaltungsgericht den Antrag, die Verfügung vom 7. September 2006 betreffend die Nachsteuer für die Staats- und Gemeindesteuern sowie hinsichtlich der Busse aufzuheben. Weiter wurde beantragt, den Rekurrierenden sei nach vorgängiger Einforderung einer Kostennote eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen. Das kantonale Steueramt schloss auf Abweisung der Rechtsbegehren. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. 1.1 Mit dem Inkrafttreten des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) auf den 1. Januar 1999 ist laut § 268 StG das Steuergesetz vom 8. Juli 1951 (aStG) aufgehoben worden. Indessen werden Einschätzungen bis und mit Steuerjahr 1998 gemäss § 269 Abs. 1 zweiter Satz StG nach altem Recht vorgenommen. Demgegenüber gelangt die verfahrensrechtliche Ordnung des neuen Rechts grundsätzlich ungeachtet der in Frage stehenden Einschätzung zur Anwendung (§ 268 StG und § 269 Abs. 1 StG e contrario). Für das Nachsteuerverfahren ist das neue Recht auch kraft der ausdrücklichen Bestimmung von § 269 Abs. 3 zweiter Satz StG anwendbar (RB 2002 Nr. 117). 1.2 Die Strafsteuer bzw. Busse wegen Steuerhinterziehung nach § 188 Abs. 1 aStG bzw. § 235 Abs. 1 StG ist eine echte kriminalrechtliche Strafe, so dass auf das Steuerstrafverfahren dementsprechend die strafprozessualen Grundsätze zur Anwendung gelangen (RB 2000 Nr. 135 mit Hinweisen). Wird mit dem Begehren um gerichtliche Beurteilung gemäss § 252 Abs. 1 StG die Überprüfung von Busse und Verschulden verlangt, erfolgt dies im vom Nachsteuerverfahren getrennt verlaufenden Steuerstrafverfahren. Infolgedessen sind die Rekurrenten mit Ziff. 2 ihres Rekursantrags ins Steuerstrafverfahren zu verweisen, und darauf ist im vorliegenden Nachsteuerverfahren nicht einzutreten.

E. 2.1

Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Einschätzung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Einschätzung unvollständig ist, oder ist eine unterbliebene oder unvollständige Einschätzung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen, wird laut § 160 StG die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (Abs. 1). Zwingend vorausgesetzt ist demnach ein Steuerausfall des Gemeinwesens; ein solcher liegt vor, wenn die Einschätzung des Steuerpflichtigen materiell gesetzwidrig ausgefallen ist. Nicht notwendig ist dagegen ein Verschulden des Steuerpflichtigen; es genügt, dass der Steuerausfall darauf zurückzuführen ist, dass der Steuerpflichtige – schuldhaft oder schuldlos – seine in § 133 ff. StG geregelten Pflichten zu Deklaration und Beweis rechtserheblicher Tatsachen verletzt hat und deswegen von der Steuerbehörde nicht oder ungenügend eingeschätzt worden ist (vgl. schon August Reimann/Ferdinand Zuppinger/Erwin Schärler, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bd. III, Bern 1969, § 102 N. 24). Massgebend für die Beurteilung der Frage, ob der gesetzwidrige Steuerausfall aufgrund neuer Tatsachen oder Beweismittel entdeckt worden sei, ist der Aktenstand im Zeitpunkt der Einschätzung. Tatsachen, die damals aus den Akten nicht ersichtlich waren, gelten als neu, selbst wenn sie die Steuerbehörde bei besserer Untersuchung hätte erfahren können. Denn diese braucht sich zwar nicht auf die Richtigkeit der Steuererklärung oder anderer Angaben des

Steuerpflichtigen zu verlassen, darf es aber in der Regel ohne Verletzung ihrer Untersuchungspflicht tun. Nur wenn die Behörde einen als erheblich erkennbaren, aber offensichtlich noch unklaren oder unvollständigen Sachverhalt nicht weiter geklärt und damit ihre Untersuchungspflicht in grober Weise missachtet hat, sind die betreffenden nachträglich festgestellten Tatsachen nicht neu (RB 1994 Nr. 47 = StE 1994 B 97.41 Nr. 7, mit Hinweisen). Der Beweis der ungenügenden Versteuerung ist im Sinn der allgemeinen Beweislastregel (vgl. BGr, 23. Februar 1993, ASA 62 [1993/94], 720 E. 5b; BGE 121 II 257 E. 4c/aa) grundsätzlich von der Steuerbehörde zu leisten, da sie die steuerbegründenden und steuermehrenden Tatsachen nachweisen muss (RB 2003 Nr. 99 = ZStP 2003, 350).

E. 2.2

Der diesbezüglich rudimentären Begründung des Einspracheentscheids lässt sich entnehmen, dass das kantonale Steueramt von der Annahme ausgeht, dem Pflichtigen sei in der Steuerperiode 1998 steuerbares (ausserordentliches) Einkommen zugeflossen, weil er im Zuge des fusionsbedingten Aktientausches Beteiligungsrechte an der übernehmenden Gesellschaft mit einem höheren Nennwert erhalten habe. Die Rekurrenten vertreten demgegenüber die Auffassung, der aus der Fusion resultierende Nennwertzuwachs bleibe für die Staats- und Gemeindesteuern steuerfrei. Weil sie im Übrigen die Geltung des hier massgebenden materiellen Rechts gemäss Steuergesetz vom 8. Juli 1951 ausdrücklich anerkennen, erübrigt sich an dieser Stelle eine Auseinandersetzung mit den steueramtlichen Erwägungen zum anwendbaren Recht.

E. 2.3

Das Vorhandensein einer neuen Tatsache ist vorliegend unbestritten. Eine Nachsteuer kann jedoch nur bei Vorliegen einer Unterbesteuerung in der massgeblichen Steuerperiode erhoben werden. Dies setzt im konkreten Fall voraus, dass der Pflichtige im Jahre 1998 Vermögensertrag erzielt hat, der in der Steuerperiode 1998 als ausserordentliches Einkommen zu versteuern gewesen wäre. Somit ist zunächst die Frage der Steuerbarkeit des Nennwertzuwachses zu prüfen. Gemäss § 19 lit. c aStG sind u.a. Einkünfte aus beweglichem Vermögen, wie Kapitalzinsen, Gewinnanteile, Dividenden und andere Leistungen, die keine Rückzahlung des Kapitals oder des Gesellschaftsanteils darstellen, steuerbar. Gemäss langjähriger verwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung zu § 19 lit. c aStG fliesst indessen dem Aktionär bei einer Grundkapitalerhöhung aus Mitteln der Gesellschaft durch Ausgabe von Gratisaktien oder Gratisnennwerterhöhung kein steuerbarer Vermögensertrag zu (RB 1959 Nr. 8, RB 1974 Nr. 32). Diese Ordnung hat zur Folge, dass auf Gratisaktien bzw. Gratisnennwerterhöhungen entfallende Nennwertrückzahlungen nicht als einkommenssteuerfreie Kapitalrückzahlungen gelten, sondern als Vermögensertrag steuerbar sind (RB 2003 Nr. 90 Erw. 5c, nunmehr ausdrücklich auch § 20 Abs. 1 lit. c StG). Der steuerbare Einkommenszufluss findet nach dieser Regelung nicht im Zeitpunkt der Kapitalerhöhung aus Mitteln der Gesellschaft, sondern erst bei der Kapitalrückzahlung statt (vorbehältlich einer aus andern Gründen eintretenden vorzeitigen Einkommensrealisation, wie z.B. im Falle einer Transponierung).

E. 2.4

Gratisnennwert entsteht bei einer Kapitalerhöhung aus vorhandenen Gesellschaftsmitteln. Das Eigenkapital der Gesellschaft wird dadurch nicht erhöht, sondern es erfolgt lediglich eine Verschiebung von Eigenkapital aus dem Bereich der Reserven in den Bereich des gebundenen Nominalkapitals (Arthur Meier-Hayoz/Peter Forstmoser, Schweizerisches

Gesellschaftsrecht, 10. Auflage, Bern 2007, § 16 N. 638). Bei der Übernahme einer Muttergesellschaft durch die Tochtergesellschaft im Rahmen einer Fusion findet keine formelle Kapitalerhöhung statt, sondern die bisherigen Beteiligungsrechte der Aktionäre der Muttergesellschaft werden durch die von der – im Zuge der Fusion untergehenden – Muttergesellschaft gehaltenen Beteiligungsrechte an der übernehmenden Gesellschaft ersetzt. Dies gilt auch dann, wenn der Beteiligungsanteil an der Tochtergesellschaft weniger als 100% beträgt: Die Aktionäre der Muttergesellschaft erhalten die bisher von der untergehenden Gesellschaft gehaltenen Beteiligungsrechte der übernehmenden Gesellschaft, während sich an der Beteiligung der Drittaktionäre der übernehmenden Gesellschaft rechtlich nichts ändert. In wirtschaftlicher Hinsicht ist der Gratisnennwerterhöhung und der Nennwertzunahme infolge Fusion gemein, dass das höhere Aktienkapital nicht durch Mittelzufuhr von aussen finanziert, sondern aus vorhandenen Gesellschaftsmitteln gebildet wird. Eine Nennwerterhöhung tritt bei der Übernahme einer Muttergesellschaft durch die Tochtergesellschaft dann auf, wenn die übernehmende Gesellschaft über ein höheres Aktienkapital als die übernommene Gesellschaft verfügt. Würde die Muttergesellschaft ihr Aktienkapital vor der Fusion noch aus eigenen Mitteln erhöhen, um es dem Nominalwert der übernehmenden Gesellschaft anzupassen, läge eine steuerfreie Gratisaktienausgabe vor. Der nachfolgende Aktientausch bliebe in einem solchen Fall bei den Aktionären in Anbetracht der identischen Nennwerte ohne Steuerfolgen. Es fragt sich daher, ob der Umstand, dass bei der Fusion keine formelle Kapitalerhöhung mit Gratisaktienausgabe erfolgt, aus steuerrechtlicher Sicht eine von der Behandlung der Gratisaktien abweichende Beurteilung zur Folge hat.

E. 2.5

Ein anlässlich einer Fusion eintretender Nennwertzuwachs wird unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Einheit der fusionierenden Gesellschaften steuerrechtlich – vom Aktionär aus gesehen – als Kapitalerhöhung aus eigenen Mitteln qualifiziert (Markus Reich in: Markus Reich/Marco Duss, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel/Frankfurt a.M. 1996, S. 80). Dem Aktionär fliesst nichts zu; es erhöht sich bloss der Nennwert der Beteiligungsrechte, ohne dass der Aktionär die Mittel zu dessen Liberierung aufbringen muss. Die Nennwerterhöhungen bei Fusionen werden deshalb steuerrechtlich gleich behandelt wie Gratiskapitalerhöhungen aus eigenen Mitteln (Reich, a.a.O. S. 81; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, Therwil/Basel 2004, Rev. Art. 61 DBG N. 47; in Bestätigung der früheren Praxis zur direkten Bundessteuer ebenso: Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung Nr. 5 vom 1. Juni 2004 betreffend Umstrukturierungen, Ziff. 4.1.2.3.2 und Ziff. 4.1.6.2). Die Steuerfolgen hängen im Privatvermögensbereich von der anwendbaren Steuerordnung ab (vgl. Peter Gurtner, Die einkommens- und vermögensgewinnsteuerrechtliche Behandlung der Gratisaktien, ASA 49, 577). Im Unterschied zur direkten Bundessteuer, wo Gratisaktien im Zeitpunkt der Emission besteuert werden und demzufolge die Nennwertrückzahlung steuerfrei bleibt, liegt gemäss § 19 lit. c aStG im Emissionszeitpunkt noch kein steuerbares Einkommen vor. Nach der im Zürcher Steuerrecht geltenden Ordnung kann bei der Gratisnennwerterhöhung von einer – steuersystematisch motivierten – Erfassung eines fiktiven Einkommens abgesehen werden, weil das aus Gesellschaftsmitteln liberierte Kapital im Falle der Auszahlung anlässlich einer Kapitalherabsetzung oder Liquidation steuerbaren Vermögensertrag darstellt (RB 2003 Nr. 90; Markus Reich in: Martin Zweifel /Peter Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, 2. Auflage, Art. 7 StHG N. 56). Dieser Grundsatz gilt ebenfalls für einen Nennwertzuwachs, der aus einer Fusion

resultiert, bei welcher die Aktionäre die Mittel zur Liberierung nicht selber aufbringen mussten.

E. 2.6

Nach dem unbestrittenen Sachverhalt verfügte die übernommene D AG am für die Fusionsbilanz massgebenden Bilanzstichtag des 31. Dezember 1997 über ein Aktienkapital von Fr. 375'000.-. Sie war mit einem Anteil von 75% an der übernehmenden Gesellschaft beteiligt, welche ein Aktienkapital von Fr. 1'000'000.- aufwies. Die Aktionäre der D AG hielten somit vor der Fusion Aktien im Nennwert von Fr. 375'000.- und – über diese Beteiligung – indirekt Aktien an der übernehmenden Gesellschaft mit einem anteiligen Nennwert von Fr. 750'000.-. Im Zuge der Fusion ging vom gesamten Nennwert beider Gesellschaften der auf die übernommene D AG entfallende Anteil von Fr. 375'000.- unter. Werden die beiden fusionierenden Gesellschaften als wirtschaftliche Einheit betrachtet, lag somit kein Nennwertzuwachs, sondern ein Nennwertverlust vor. Der aus Sicht der Aktionäre der D AG eintretende Nennwertzuwachs beruhte daher nicht auf einer Zunahme des gesamten Nennwerts der beiden fusionierten Gesellschaften, sondern ergab sich zwangsläufig beim fusionsbedingten Austausch der Beteiligungsrechte, ohne dass den Aktionären wertmässig etwas zufluss. Der aus eigenen Mitteln der Gesellschaften geschaffene – lediglich aus unmittelbarer Sicht der Aktionäre der D AG eingetretene – Nennwertzuwachs ist als Gratisnennwerterhöhung zu qualifizieren und bildet daher gemäss § 19 lit. c aStG keinen steuerbaren Vermögensertrag. Die Nichtbesteuerung des Nennwertzuwachses war somit gesetzmässig. Die Vermeidung steuerbarer Tatbestände kann unter Umständen eine Steuerumgehung (RB 1999 Nr. 138) bzw. eine Verfassungswidrigkeit (VGr, 31. August 2005, SB.2004.00062 + SB.2004.00071, StE 2006 A 12 Nr. 13) darstellen. Die Beweislast hierfür obliegt der Steuerbehörde; sie muss die Voraussetzungen in objektiver wie in subjektiver Hinsicht nachweisen (BGr, 21. Juni 1985, ASA 55, 134; VGr, 23. Oktober 2002, StE 2003 B 22.2 Nr. 16 E. 3a). Im vorliegenden Fall hat die Steuerbehörde weder behauptet noch irgendwelche Nachweise dafür geleistet, dass eine Steuerumgehung oder eine Verfassungswidrigkeit vorliegen könnte. Weil keine Unterbesteuerung in der Steuerperiode 1998 vorliegt, fehlt es an einer unerlässlichen Voraussetzung für die Durchführung eines Nachsteuerverfahrens, weshalb der Rekurs vollumfänglich gutzuheissen ist. Bei diesem Ausgang brauchen die weiteren für die Erhebung einer Nachsteuer zu erfüllenden Voraussetzungen nicht mehr geprüft zu werden.

E. 2.7

Der angefochtene Entscheid setzt sich mit der Rechtslage und Praxis zur Gratisnennwerterhöhung nicht auseinander, sondern beschränkt sich auf für die Beantwortung der zu entscheidenden Rechtsfrage wenig beitragende allgemeine Ausführungen. Es ist überdies nicht erkennbar, was dem vom kantonalen Steueramt erwähnten Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung Nr. 5 vom 19. August 1999 zur Steuerperiode 1999/2000 (Unternehmenssteuerreform 1997 – Neuregelung des Erwerbs eigener Beteiligungsrechte) in Bezug auf die rechtliche Würdigung des vorliegenden Sachverhalts zu entnehmen sein soll. Bei der Besteuerung der Gratisaktien entspricht die konsequente (und mittlerweile in § 20 Abs. 1 lit. c StG normierte) Praxis des kantonalen Steueramts im Einklang mit der Rechtsprechung – entgegen der Behauptung im Einspracheentscheid – eben gerade nicht der Praxis zur direkten Bundessteuer.

E. 3

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten dem unterliegenden Rekursgegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 162 Abs. 3 StG). Den obsiegenden Rekurrierenden ist eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit §§ 152 und 162 Abs. 3 StG). Dies bedeutet, dass den Berechtigten nicht jeder erdenkliche, sondern grundsätzlich nur ein Teil des aufgrund der Umstände des Falls notwendigen Rechtsverfolgungsaufwands nach freiem (aber pflichtgemäsem) Ermessen der Rechtsmittelinstanz zu entschädigen ist (RB 1998 Nr. 6). Wird die Würdigung einer Honorarnote im Rahmen dieses Ermessensentscheids gewünscht, ist es Sache der Rekurrierenden, eine solche von sich aus rechtzeitig einzureichen. Fehlt ein solcher Beleg, orientiert sich das Verwaltungsgericht im Rahmen des freien Ermessens an der bisherigen Praxis. Die Parteientschädigung wird demzufolge auf Fr. 1'000.- festgesetzt. Demgemäss entscheidet die Kammer:

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