



STEUERREKURSKOMMISSION II DES KANTONS ZÜRICH

2 ST.2010.277

Entscheid

28. Oktober 2010

Mitwirkend:

Vizepräsident Walter Balsiger, die Mitglieder Richard Oesch, Rhea Schircks Denzler und Sekretärin Nadja Obreschkow

In Sachen

A,

vertreten durch B,

Rekurrentin,

gegen

Staat Zürich,

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Dienstleistungen,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

Rekursgegner,

betreffend

Einschätzung für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2007

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend die Pflichtige) wurde 1981 gegründet und genoss bis und mit 2004 das Holdingprivileg im Sinn von § 73 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG); d.h., sie hatte keine Gewinnsteuer zu entrichten. Ab der Steuerperiode 1.1.-31.12.2005 wurde sie wegen Wegfalls der Voraussetzungen für die Gewährung des Holdingprivilegs ordentlich besteuert.

In der Steuererklärung für die Steuerperiode 1.1.-31.12.2007 deklarierte die Pflichtige einen Reingewinn im Geschäftsjahr 2007 von Fr. 559'098.- sowie Vorjahresverluste von Fr. 586'286.-, womit sich ein steuerbarer Reingewinn von Fr. - 27'188.- (Verlust) ergab.

Mit Einschätzungsentscheid vom 2. Dezember 2009 setzte die Steuerkommissarin den steuerbaren Reingewinn auf Fr. 559'000.- (Steuersatz 8 %) fest; dies mit der Begründung, dass Vorjahresverluste, welche noch unter dem Regime des Holdingstatus entstanden seien, nicht mit nach Verlust des Holdingstatus erzieltm Gewinn verrechenbar seien. Das steuerbare Kapital veranlagte sie deklarationsgemäss (Fr. 16'375'000.-, Steuersatz 0.75‰). Einen entsprechenden Einschätzungsvorschlag hatte die Pflichtige zuvor ablehnen lassen.

B. Die am 4. Januar 2010 erhobene Einsprache, mit welcher sich die Pflichtige gegen die Aufrechnung der noch unter dem Holdingprivileg entstandenen Vorjahresverluste wandte, wurde vom kantonalen Steueramt am 30. Juni 2010 abgewiesen.

C. Hiergegen liess die Pflichtige am 4. September 2010 Rekurs erheben und beantragen, den steuerbaren Reingewinn unter Berücksichtigung der deklarierten Vorjahresverluste aus der Holdingzeit auf Fr. 0.- festzusetzen. Zudem wurde die Zusprechung einer Parteientschädigung verlangt.

Die Vorinstanz schloss in ihrer Stellungnahme vom 23. September 2010 auf Rekursabweisung.

Die Rekurskommission zieht in Erwägung:

1. a) Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, deren statutarischer Zweck zur Hauptsache in der dauernden Verwaltung von Beteiligungen besteht und die in der Schweiz keine Geschäftstätigkeiten ausüben, entrichten keine Gewinnsteuer, sofern die Beteiligungen oder die Erträge aus den Beteiligungen längerfristig mindestens zwei Drittel der gesamten Aktiven und Erträge ausmachen (§ 73 Abs. 1 StG).

b) Vom Reingewinn der Steuerperiode können Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten (§ 70 Abs. 1 StG).

2. a) Die Pflichtige erfüllte unbestrittenermassen bis Ende 2004 die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Holdingprivilegs im Sinn von § 73 Abs. 1 StG und hatte demnach in den entsprechenden Steuerperioden keine Gewinnsteuer zu entrichten. Nach Wegfall des Holdingprivilegs erwirtschaftete sie durchwegs Gewinne (2005: Fr. 457'635.-; 2006: Fr. 465'543.-; 2007: Fr. 559'098.-). Die in der Steuererklärung 2007 deklarierten und hier im Streit liegenden Vorjahresverluste stammen damit noch aus der Zeit, in welcher die Pflichtige aufgrund des Holdingprivilegs von der Gewinnsteuer befreit war. Ob die Verluste in den Steuerperioden 2000 bis 2004 angefallen sind (d.h. die 7-Jahresregel von § 70 Abs. 1 StG eingehalten ist) und ob sie materiell überhaupt ausgewiesen sind, ist nicht aktenkundig. Darauf kommt es indes nicht an, wenn die Auffassung der Vorinstanz zutrifft, wonach eine Gesellschaft wie die Pflichtige, welche ihr Holdingprivileg verloren hat, Verluste aus der gewinnsteuerprivilegierten Holdingzeit nicht mit steuerbarem Gewinn verrechnen kann.

b) Im Einschätzungsverfahren liess die Pflichtige dieser Auffassung entgegenhalten, dass die Verlustverrechnungsregel von § 70 Abs. 1 StG für alle juristischen Personen gelte; wenn die Steuerbehörde davon abweichen wolle, brauche es dafür eine gesetzliche Grundlage oder zumindest ein höchstrichterliches Urteil (vgl. die auf einen Einschätzungsvorschlag der Steuerkommissarin Bezug nehmende Stellungnahme vom 28. Oktober 2009).

Die Steuerkommissärin entgegnete mit Schreiben vom 4. November 2009, das kantonale Steueramt vertrete seit jeher die Praxis, dass die unter dem privilegierten Holdingstatus entstandenen Verluste nicht mit späteren ordentlichen Gewinnen verrechnet werden könnten. Unter dem alten Recht habe die Umwandlung einer Holdinggesellschaft in eine Erwerbsgesellschaft jeweils wegen tiefgreifender Veränderung der Erwerbsgrundlage zu einer Zwischeneinschätzung geführt; damit habe eine neue Rechnung begonnen und seien die Verluste verfallen gewesen. Diese Praxis sei im neuen Recht fortzuführen, auch wenn sie weder in einer Verordnung noch in einer Dienstanweisung niedergeschrieben worden sei. Es gebe keine nachvollziehbare Erklärung, weshalb der Gewinn einer Holdinggesellschaft bei den Staatssteuern unter gewissen Voraussetzungen nicht besteuert werden soll, während die unter dem Holdingprivileg angefallenen Verluste nach dem Steuerwechsel mit ordentlichen Gewinnen verrechnet werden dürften. Die gleiche Praxis verfolge das Steueramt konsequenterweise auch beim Statuswechsel von gemischten Gesellschaften oder Domizilgesellschaften zu ordentlich besteuerten Gesellschaften, wo allfällige Vorjahresverluste aus der privilegierten Zeit nur mit der vormals besteuerten Quote berücksichtigt würden.

Dieser Begründung entsprechend verweigerte das kantonale Steueramt der Pflichtigen die Verrechnung der deklarierten Verluste auch im Einschätzungs- bzw. Einspracheentscheid.

c) Die Pflichtige lässt rekursweise vorbringen, die Bestimmung von § 70 Abs. 1 StG beschlage aufgrund der Formulierung alle juristischen Personen, unabhängig von deren Funktionen und deren Besteuerungen. Hätte sie bloss Gültigkeit für ordentlich besteuerte Betriebsgesellschaften, so hätte es einer einschränkenden Ausnahmevorschrift in dem Sinn bedurft, dass frühere Verluste gewinnsteuerrechtlich privilegierter Gesellschaften unberücksichtigt zu bleiben hätten; von einer solchen habe der Gesetzgeber jedoch abgesehen, weil er die Holdinggesellschaften habe privilegieren und ihnen keinen Nachteil im Fall eines Statuswechsels habe verschaffen wollen. Der Letztere führe lediglich dazu, dass die Gewinnsteuer wieder erhoben werde; die Gesellschaft wechsele in die Kategorie der ordentlich besteuerten Betriebsgesellschaften, für welche § 70 Abs. 1 StG ausnahmslos und zwingend zur Anwendung gelange. Die Auffassung der Vorinstanz bewirke im Ergebnis eine vom Gesetzgeber nicht gewollte Schlechterstellung der Holdinggesellschaften gegenüber den Betriebsgesellschaften: Wäre nämlich die Pflichtige in den (steuerprivilegierten) Verlustjahren eine Betriebsgesellschaft gewesen und ordentlich besteuert worden, so hätte sie ihre Ver-

luste in den Gewinnjahren nunmehr kompensieren können. Das Holdingprivileg bzw. der Verzicht auf die Gewinnbesteuerung erfolge aufgrund der wirtschaftlichen Dreifachbelastung desselben erwirtschafteten Gewinns; damit dürfe indes kein Untergang der Verlustverrechnungsmöglichkeiten einhergehen. In Kenntnis einer solchen nachteiligen, gesetzeswidrigen Behandlung wäre die Pflichtige ansonsten gut beraten gewesen, im Fall von Verlusten auf ihr Holdingstatut zu verzichten; ein solcher Verzicht sei zulässig, zumal das Privileg nur auf Antrag hin zugestanden werde. Würde die steuerbehördliche Auffassung zutreffen, müsste im Übrigen konsequenterweise die Verlustverrechnung – entgegen der herrschenden Einschätzungspraxis – auch bei der direkten Bundesteuer unterbleiben, soweit eine Gesellschaft infolge eines Beteiligungskonzepts im Sinn von Art. 69 f. des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) hätte profitieren können.

Hätte der Kanton Zürich die von der Steuerbehörde verfochtene Ausnahmeregelung treffen wollen, hätte er – wie beispielsweise der Kanton Zug – eine entsprechende Bestimmung ins Steuergesetz aufnehmen müssen. Indem er dies nicht getan habe, sei zwingend von der Verlustverrechnungsmöglichkeit auszugehen; die Annahme einer echten Gesetzeslücke verbiete sich. Der Hinweis der Steuerbehörde auf die frühere Einschätzungspraxis im Zusammenhang mit der tiefgreifenden Änderung der Erwerbsgrundlagen, welche als Zwischentaxationsgrund gegolten habe, sei unbehelflich, zumal das neue Recht die Zwischenveranlagung nicht mehr kenne.

d) Im alten Recht führte die Umwandlung einer Holdinggesellschaft in eine Erwerbsgesellschaft zu einer Zwischeneinschätzung (= Wechsel von der Vergangenheits- zur Gegenwartsbemessung). Begründet wurde dies damit, dass die Gesellschaft ihre Erwerbsgrundlage mit dem Übergang von der blossen Beteiligungsverwaltung auf den Betrieb einer Fabrikations-, Handels-, Dienstleistungs- oder Immobiliengesellschaft tiefgreifend ändert und damit eine neue Rechnung beginnt. Diese neue Rechnung durfte die Gesellschaft mit den nach Obligationenrecht zulässigen Höchstwerten eröffnen, ohne dass sie für die damit offenbarten Mehrwerte steuerpflichtig geworden wäre, weil der Wertzuwachs der ertragssteuerfreien Holdingzeit entstammt (vgl. Reimann/Zuppinger/Schärfer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band III, 1969, § 45 N. 208).

Der Wechsel zur Gegenwartsbemessung im Rahmen der Zwischenveranlagung führte zwangsläufig zum Wegfall der Möglichkeit, Verluste aus der Vergangenheit bzw. aus der steuerprivilegierten Holdingzeit zu verrechnen. Wenn nun das neue Recht

die Zwischentaxation nicht mehr kennt, weil es auf der Gegenwartsbemessung beruht, folgt daraus nicht, dass sich mit Bezug auf die Verlustverrechnungsmöglichkeiten einer Gesellschaft, welche ihr Holdingprivileg verloren hat, etwas ändert. Losgelöst vom Bemessungssystem ist entscheidend, dass in solchen Fällen eine Veränderung auf der Ebene des Steuersubjekts stattfindet, indem die gewinnsteuerprivilegierte Holdinggesellschaft zu einer ordentlich besteuerten Gesellschaft mutiert. Unabhängig vom alt- oder neurechtlichen Bemessungssystem ändert damit der Besteuerungsmodus und beginnt deshalb für die Gesellschaft mit dem steuerlichen Statuswechsel eine neue Rechnung. Es ist demzufolge eine sog. Holding-Schlussbilanz zu erstellen, wobei es auch nach neuem Recht zulässig ist, ein letztes Mal im Rahmen von handelsrechtlich erlaubten Aufwertungen stille Reserven ohne steuerliche Folgen zu realisieren (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 73 N 24).

Dieser Ausgangslage entsprechend gehen die kantonalen Steuerbehörden praxisgemäss auch unter dem harmonisierten Steuerrecht davon aus, dass während der Dauer des Holdingprivilegs entstandene Verluste – gleich wie realisierte Gewinne – staatssteuerrechtlich unbeachtlich sind (vgl. Thomas Kunz, Das Holdingprivileg: Auseinandersetzung mit steuerlichen Sonderfragen, StR 2004, 738 f.). Im Kanton Zug ist diese Praxis sogar gesetzlich verankert, indem § 65 Abs. 4 StG ZG ausdrücklich vorsieht, dass Verluste von Holdinggesellschaften nur im Ausmass bisheriger Gewinnbesteuerung verrechnet werden können. Einer solchen Gesetzesgrundlage bedarf es entgegen der Auffassung der Pflichtigen indes nicht. Indem die Bestimmung von § 70 Abs. 1 StG die sieben vorangehende Steuerperioden erfassende Verlustverrechnung soweit zulässt, als die Verluste "bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten", bezieht sie sich sachlogisch von vornherein nur auf Gesellschaften, welche in den zurückliegenden Verlustjahren die ordentliche Gewinnsteuer überhaupt zu entrichten hatten. Soweit Holdinggesellschaften nach Massgabe von § 73 Abs. 1 StG nicht gewinnsteuerpflichtig sind, ist damit also verbunden, dass weder Gewinne, noch Verluste (= negative Gewinne) gewinnsteuerrelevante Folgen haben; die Letzteren können damit bei einem Statuswechsel nicht vortragen bzw. in die Eröffnungsbilanz der nunmehr gewinnsteuerpflichtigen Gesellschaft übertragen werden. Entgegen der Auffassung der Pflichtigen werden damit Gesellschaften mit ehemaligem Holdingprivileg gegenüber normalen Betriebsgesellschaften keineswegs schlechtergestellt, sondern richtigerweise gleichgestellt. Die von der Pflichtigen vertretene Auffassung könnte demgegenüber zu einer vom Gesetzge-

ber nicht gewollten Besserstellung solcher Gesellschaften führen, indem diese Verluste in Abzug bringen könnten, welche sie nicht selbst erwirtschaftet haben, sondern welche von ihren Beteiligungsfirmen stammen und bei diesen steuerlich bereits berücksichtigt worden sind. Das Holdingprivileg soll zwar im Rahmen einer Konzernbetrachtung der mehrfachen Gewinnbesteuerung entgegenwirken, nicht aber die mehrfache Verlustverrechnung ermöglichen. Die angefochtene Praxis kann damit selbstredend auch nicht gegen das von der Pflichtigen rekursweise angerufene Verfassungsgebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verstossen.

Der Hinweis auf Bundessteuerrecht hilft der Pflichtigen nicht weiter: Bei der direkten Bundessteuer findet im Konzernsteuerrecht die Entlastung von der Mehrfachbesteuerung nur im Bereich der Beteiligungen statt (gewährt wird ein Beteiligungsabzug; vgl. Art. 69 DBG). In Bezug auf die Kombination Beteiligungsabzug und Verlustverrechnung ist dabei zu beachten, dass nicht einerseits der gesamte Beteiligungsertrag freigestellt und andererseits der volle Betriebsverlust vorgetragen werden kann (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 69 N 19; Agner/Jung/Steinmann, Kommentar direkte Bundessteuer, 1995, 69 N. 8). Ein Widerspruch zur hier in Frage stehenden Praxis im Staatssteuerbereich ist damit nicht ersichtlich.

Ob es zulässig wäre, wenn eine die Voraussetzungen von § 73 Abs. 1 StG erfüllende Holdinggesellschaft in Verlustjahren auf die Inanspruchnahme des Holdingprivilegs verzichtete, um dergestalt Verlustverrechnungsmöglichkeiten im Hinblick auf einen Statuswechsel zu generieren, ist hier nicht zu entscheiden, nachdem sich die Pflichtige dem steuerprivilegierten Holdingstatus mit Bezug auf die hier in Frage stehenden Verlustjahre unbestrittenermassen unterstellt hat.

3. a) Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rekurses.

b) Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten den unterliegenden Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987).

Demgemäss erkennt die Rekurskommission:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]