

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2016.21
1 ST.2016.24

Entscheid

30. Juni 2016

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner, Ersatzrichter
Hans Heinrich Knüsli und Gerichtsschreiberin Christina Hefti

In Sachen

A AG,

vertreten durch B AG,

**Beschwerdeführerin/
Rekurrentin,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

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

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

betreffend

**Direkte Bundessteuer 1.1. - 31.12.2013 sowie
Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2013**

hat sich ergeben:

A. Die A AG (nachfolgend die Pflichtige) erhielt per ... 2012 aus dem Nachlass ihrer verstorbenen Aktionärin einen Liegenschaftenkomplex in C als Vermächtnis. Nachdem die Liegenschaften für die Berechnung der Erbschaftssteuer mit Fr. 51'501'998.- bewertet worden waren, wurden sie von der Pflichtigen mit diesem Betrag in der Handelsbilanz 2012 aktiviert; gleichzeitig wurden die auf den Liegenschaften lastenden Hypotheken von Fr. 1'500'000.- passiviert und wurde auf der Passivseite zudem eine Rückstellung für die mutmassliche Erbschaftssteuer von Fr. 18'062'674.- verbucht. Handelsrechtlich ergab sich per 2012 ein letztlich auf dieses Vermächtnis zurückzuführender Gewinn von Fr. 31'985'793.-. In der Steuererklärung 2012 wurde dieser Gewinn um die erfolgswirksame verbuchte Kapitaleinlage aus Vermächtnis in Höhe von Fr. 50'001'998.- (Liegenschaften Fr. 51'501'998.- ./ Hypothek Fr. 1'500'000.-) gekürzt, womit sich ein Verlust von Fr. 18'016'205.- ergab. Die Veranlagung bzw. Einschätzung 2012 wurde in der Folge mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 0.- vorgenommen.

In der Steuererklärung 2013 kürzte die Pflichtige den handelsrechtlich ausgewiesenen Gewinn von Fr. 2'435'629.- um den Vorjahresverlust von Fr. 18'016'205.-, so dass sich wiederum ein steuerbarer Reingewinn von Fr. 0.- (Verlust) ergab. Die Steuerkommissärin akzeptierte diese Verlustverrechnung nicht und erklärte mit Veranlagungsverfügung bzw. Einschätzungsentscheid vom 30. April 2015 den handelsrechtlich ausgewiesenen Gewinn von Fr. 2'435'600.- zum steuerbaren Reingewinn der Steuerperiode 1.1. - 31.12.2013. Zur Begründung fügte sie an, der steuerfreie Kapitalzuwachs aus Vermächtnis verstehe sich als Nettogrösse; er berechne sich aus dem Verkehrswert der Liegenschaften abzüglich der auf das Vermächtnis entfallenden Erbschaftssteuer. Die Letztere stehe im Zusammenhang mit dem erfolgsneutralen Zufluss der Erbschaft und qualifiziere damit nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand.

B. Nachdem die Pflichtige hiergegen am 27. Mai 2015 Einsprache hatte erheben lassen, hielt das kantonale Steueramt mit Entscheiden vom 16. Dezember 2015 an der Verweigerung der Verlustverrechnung fest; reduziert wurden die Steuerfaktoren jedoch um den mit der steueramtlichen Korrektur verbundenen Steueraufwand bzw. wurde der Pflichtigen steuermindernd eine entsprechende Steuerrückstellung zuge-

standen. Dergestalt wurden die Steuerfaktoren für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2013 wie folgt festgesetzt:

	Direkte Bundessteuer	Staats- und Gemeindesteuern
	Fr.	Fr.
Steuerbarer Reingewinn	1'973'700.-	1'973'700.-
Gewinnsteuersatz	8.5%	8%
Eigenkapital per 31.12.2013	32'157'000.-	
Steuerbares Eigenkapital		32'157'000.-
Kapitalsteuersatz		0.75‰.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 14. Januar 2016 liess die Pflichtige an der Verlustverrechnung festhalten und beantragen, Veranlagung und Einschätzung deklarationsgemäss vorzunehmen; zudem sei ihr eine Parteientschädigung zuzusprechen.

Das kantonale Steueramt schloss mit Vernehmlassung vom 16. Februar 2016 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (EStV) liess sich nicht vernehmen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Der Erbschaftssteuer unterliegen gemäss § 3 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes vom 28. September 1986 (ESchG) alle Vermögensübergänge (Erbanfälle und Zuwendungen) kraft gesetzlichen Erbrechts oder aufgrund einer Verfügung von Todes wegen (objektive Steuerpflicht). Steuerpflichtig ist nach § 8 Abs. 1 ESchG ganz allgemein der Empfänger des übergehenden Vermögens (subjektive Steuerpflicht).

Beim steuerpflichtigen Empfänger kann es sich auch um eine juristische Person handeln, soweit diese nicht steuerbefreit ist (vgl. § 10 ESchG). Zusätzliche Gewinnsteuern löst für diese der Vermögensübergang jedoch nicht aus; so geben die Steuergesetze vor, dass durch Kapitalzuwachs aus Erbschaft, Vermächtnis oder

Schenkung kein steuerbarer Gewinn entsteht (Art. 60 lit. c des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG] bzw. § 66 lit. c des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]).

b) Im Streit liegt vor diesem rechtlichen Hintergrund allein die Frage, ob die Pflichtige als juristische Person die mit dem Vermächtnis verbundene Erbschaftssteuer als Geschäftsaufwand geltend machen kann.

2. a) Zum geschäftsmässig begründeten Aufwand von juristischen Personen gehören auch die eidgenössischen, kantonalen und kommunalen Steuern (Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG sowie Art. 25 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG]). Anders als in einem grossen Teil anderer Staaten erfolgt damit in der Schweiz eine "Besteuerung des Reingewinns nach Steuern". Die vorstehende Aufzählung ist dabei insoweit nicht abschliessend, als etwa auch ausländische Steuern abziehbar sind (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 59 N 1, 2 und 4 DBG sowie Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 65 N. 4 StG). § 65 Abs. 1 lit. a StG spricht im gleichen Zusammenhang allgemein von "Steuern".

b) Die Pflichtige hält dafür, kraft dieser unmissverständlichen gesetzlichen Vorgaben seien auch Erbschaftssteuern als geschäftsmässig begründeter Aufwand zu qualifizieren. In der Literatur werde denn auch ausnahmslos die Auffassung vertreten, dass sämtliche direkten und indirekten Steuern abzugsfähig seien; exemplarisch erwähnt würden dabei neben der Gewinn- und Kapitalsteuer etwa die Grundsteuern.

c) Derweil macht die Steuerbehörde geltend, abzugsfähiger geschäftsmässig begründeter Aufwand bedinge einen hinreichend engen sachlichen Zusammenhang zwischen Aufwendung und Geschäftsbetrieb. Daran fehle es im Fall der Erbschaftssteuer, denn diese finde keine Grundlage in der geschäftlichen Aktivität und diene keinem geschäftlichen Zweck. Der Aufwand hänge vielmehr mit dem erfolgsunwirksamen Erhalt des Vermächtnisses zusammen.

d) Zur Beantwortung der Streitfrage ist zunächst die Rechtsnatur der Erbschaftssteuer auszuleuchten (vgl. zum Folgenden: Peter Mäusli-Allenspach, Erb-

schafts- und Schenkungssteuern in der Schweiz – ein Überblick; in *Successio*, Zeitschrift für Erbrecht, Heft 2010, S. 180).

aa) Die Erbschafts- und Schenkungssteuern knüpfen an den Tatbestand der unentgeltlichen Vermögensübertragung auf eine andere Person an. Sie lassen sich daher am ehesten als Rechtsverkehrssteuern einordnen. Rechtsverkehrssteuern zeichnen sich dadurch aus, dass sie Steuerfolgen an einen Verkehrsvorgang anknüpfen. Zum Teil wird diese Art der Steuer aber auch als Bereicherungssteuer bezeichnet, weil nicht der Vermögensübergang als solcher, sondern die Bereicherung des Erben bzw. des Beschenkten Gegenstand der Steuer sei. Nach dieser Auffassung ist daher die Erbschafts- und Schenkungssteuer in der Nähe der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer anzusiedeln, weil auch hier die Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit beim Empfänger besteuert wird.

Im Allgemeinen werden die Erbschafts- und Schenkungssteuern ausserdem den indirekten Steuern zugeordnet, weshalb sie nicht unter die Harmonisierungskompetenz des Bundes fallen. Unbestritten ist schliesslich, dass die Erbschafts- und Schenkungssteuern zu den aperiodischen Steuern zu zählen sind, die nicht regelmässig, sondern nur bei bestimmten einmaligen Ereignissen erhoben werden.

bb) Im Verhältnis zu anderen Steuern gestaltet sich die Abgrenzung zur Einkommens- bzw. Gewinnsteuer oftmals schwierig. Die Tatsache, dass in der Lehre die Erbschafts- und Schenkungssteuer auch als Bereicherungssteuer oder gar Spezialeinkommensteuer bezeichnet wird, weist auf die Nähe dieser beiden Steuerarten hin. Am häufigsten treten Abgrenzungsschwierigkeiten zur Einkommensteuer bei der Schenkungssteuer auf. Dabei drehen sich die Schwierigkeiten in der Regel um die Frage, ob die fragliche Leistung unentgeltlich oder entgeltlich erfolgt. Weitere Abgrenzungsfragen ergeben sich oft bei der Auslegung des Schenkungsbegriffs, weil dieser im Steuerrecht zum Teil vom Zivilrecht abweicht. Auch die Abgrenzung zwischen Einkommens- bzw. Gewinnsteuer und Erbschaftssteuer kann aber Schwierigkeiten bereiten; dies etwa im Zusammenhang mit Versicherungsleistungen bei Todesfall. Die Abgrenzung zur Einkommensteuer ist vor allem deshalb von Bedeutung, weil nach dem bereits Gesagten sowohl die unentgeltlichen Zuflüsse infolge Erbanfalls als auch jene aus Schenkung ausdrücklich von der Erfassung mit der Einkommensteuer ausgenommen sind.

e) Aus dem soeben Gesagten ergibt sich zunächst, dass die Erbschafts- und Schenkungssteuer, verstanden als Bereicherungssteuer, klar von der insoweit verwandten Einkommens- und Gewinnsteuer abzugrenzen ist. Aus der Perspektive des Erben, Vermächtnisnehmers oder Beschenkten ist dabei Folgendes zu beachten:

Der unentgeltliche Vermögenszufluss, der mit einer Bereicherung verbunden ist, erfährt aufgrund der Erbschafts- und Schenkungssteuer (als Spezialsteuer) eine steuerliche Kürzung. Diese wird direkt durch die Vermögensübertragung ausgelöst. Übertragen erhält der Empfänger neben Aktiven (hier Liegenschaften) und allenfalls Passiven (hier Hypotheken) auch die Erbschaftssteuerpflicht und damit ein Passivum in Höhe dieser Spezialsteuer; die willkommene Bereicherung beschränkt sich dergestalt auf den "Kapitalzuwachs nach Spezialsteuer". Weil die unentgeltliche Vermögensübertragung bereits (spezial-)besteuert ist, wird der (Netto-)Kapitalzuwachs nicht mit der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer belastet.

In dieser Ausgangslage muss die Spezialbesteuerung des Kapitalzuwachses aus unentgeltlicher Vermögensübertragung für juristische Personen zur Folge haben, dass die zu passivierende Erbschaftssteuer nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand bzw. als abzugsfähiger Steueraufwand im Sinn von Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG bzw. § 65 Abs. 1 lit a StG qualifizieren kann. Anders als die Gewinn- und Kapitalsteuer kürzt sie nämlich nicht den selbst erwirtschafteten Reingewinn, welcher nach dem hiesigen Steuersystem "nach Steuern" zu versteuern ist (vgl. vorstehend lit. a), sondern den Kapitalzuwachs(gewinn), welcher durch unentgeltliche Vermögensübertragung anfällt und die steuerliche Erfolgsrechnung gar nicht tangiert. Kann also im Unterschied zur Handelsbilanz die unentgeltliche Zuwendung (hier Liegenschaften im Wert von rund Fr. 50 Mio.) steuerlich erfolgsneutral auf einem entsprechenden Aktivkonto eingebucht werden, so muss auch die mit der Zuwendung zusammenhängende Erbschaftssteuer (hier rund Fr. 18.- Mio.) steuerlich erfolgsneutral dem gleichen Aktivkonto belastet werden; dort verbleibt mithin ein gewinnsteuerlich nicht zu erfassender "Kapitalzuwachs nach Erbschaftssteuer" (hier rund Fr. 32 Mio.).

Die andere Sichtweise der Pflichtigen würde entgegen deren Dafürhalten nicht dem Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entsprechen, sondern im Gegenteil darauf hinauslaufen, dass juristische Personen bei unentgeltlichen Vermögenszuwendungen von einer sachlogisch nicht gerechtfertigten Gewinnsteuerbefreiung im Umfang der jeweiligen Erbschaftssteuer profitieren könnten, was nicht Absicht des Gesetzge-

bers sein konnte. Erbschaftssteuern gehören demzufolge nicht zum geschäftsmässig begründeten Steueraufwand im Sinn von Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG bzw. § 65 Abs. 1 lit a StG.

f) Nicht weiter helfen kann der Pflichtigen der Einwand, wonach in der Vorperiode 2012 ein steuerpflichtiger Ertrag von Fr. 0.- veranlagt bzw. eingeschätzt worden sei, weil die damals verbuchte Erbschaftssteuer als geschäftsmässig begründeter Aufwand zugelassen worden sei. Letzteres ist nicht zutreffend. Die Pflichtige deklarierte im Vorjahr einen steuerbaren Reingewinn von Fr. - 18'016'205.- (Verlust). Die Steuerkommissärin ging gemäss ihrer Aktennotiz vom 17. Juli 2014 davon aus, dass dieser Verlust im Umfang von Fr. 18'000'684.- auf die verfügte Erbschaftssteuer zurückzuführen sei; im Rahmen einer späteren Verlustverrechnung könnten deshalb lediglich Fr. 15'521.- geltend gemacht werden (vgl. Aktennotiz mit dem Dispositiv der Erbschaftssteuerverfügung im Anhang). Vom damals deklarierten Verlust ausgehend hielt die Steuerkommissärin also dafür, dass bei Aufrechnung der passivierten Erbschaftssteuer per 2012 noch immer ein geringfügiger Verlust verblieben wäre. Aus der Veranlagung bzw. Einschätzung des steuerbaren Reingewinns mit Fr. 0.- kann folglich nicht abgeleitet werden, das Steueramt habe die Erbschaftssteuer im Vorjahr als geschäftsmässig begründeten Aufwand qualifiziert. Zu prüfen war die geschäftsmässige Begründetheit der per 2012 aufwandwirksam passivierten Erbschaftssteuer erst in der vorliegend betroffenen Steuerperiode, weil sie hier unter dem Aspekt der Verlustverrechnung einen handelsrechtlich ausgewiesenen Gewinn von rund Fr. 2.5 Mio. zum Verschwinden bringt. Damit ist kein widersprüchliches Verhalten der Steuerbehörde erkennbar und kann die Pflichtige den Vertrauensschutz nicht anrufen.

3. a) Gestützt auf diese Erwägungen sind die Beschwerde und der Rekurs abzuweisen.

b) Bei diesem Ausgang sind die Verfahrenskosten der Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Die Voraussetzungen für die Zurechnung einer Parteientschädigung sind nicht erfüllt (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968; § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]