
Die Erhebung der Kapitalsteuer bei Verlustausweis

Im Rahmen einer Sanierungssituation kann ein weiterer Liquiditätsabfluss für eine Gesellschaft eine existenzielle Gefahr darstellen. In diesem Zusammenhang ist es für die Steuerpflichtigen oft nur schwer verständlich, dass das einbezahlte Grund- oder Stammkapital sowie nach bisheriger Praxis in einzelnen Kantonen das verdeckte Eigenkapital der Kapitalsteuer unterworfen werden, auch wenn das entsprechende Eigenkapital aufgrund eines Bilanzverlustes wirtschaftlich gar nicht mehr vorhanden ist. Der vorliegende Artikel behandelt diese Problematik, namentlich unter der Berücksichtigung der neueren Gerichts- und Verwaltungspraxis, welche zumindest in Bezug auf das verdeckte Eigenkapital zu gewissen Erleichterungen führen sollte.

1 Einleitung

Seit dem 1. Januar 1998 kennen nur noch die Kantone und die Gemeinden eine Kapitalsteuer¹. Die Erhebung der Kapitalsteuer durch den Bund wurde im Rahmen der «Reform der Unternehmensbesteuerung 1997» abgeschafft².

Das Steuerobjekt der Kapitalsteuer bildet dabei das Eigenkapital³. Dieses setzt sich bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften aus dem einbezahlten Grund- oder Stammkapital, den offenen und versteuerten stillen Reserven⁴ sowie dem aus steuerlicher Sicht dem Eigenkapital gleichgestellten verdeckten Eigenkapital⁵ zusammen. Nicht zur Besteuerung herangezogen werden darf demzufolge das noch nicht einbezahlte Kapital, auch wenn das nominelle Kapital höher ist⁶.



Thomas Linder
lic. iur. HSG, dipl. Steuer-
experte, Director,
International Corporate Tax,
KPMG Zürich



Felix Schalcher
Dr. oec. HSG, dipl. Steuer-
experte, Manager, International
Corporate Tax, KPMG Zürich

In den meisten Kantonen ist gesetzlich festgehalten oder entspricht es der gefestigten Praxis, dass mindestens das einbezahlte Grund- oder Stammkapital von der Kapitalsteuer zu erfassen ist. Zudem wird in einzelnen Kantonen das verdeckte Eigenkapital dem einbezahlten Grund- oder Stammkapital gleichgestellt. Damit gelangt in dem Umfang, in welchem diese Grössen durch Verluste aufgezehrt worden sind, ein Steuerobjekt zur Besteuerung, welches tatsächlich gar nicht mehr vorhanden ist⁷. Gemäss einem Bundesgerichtsentscheid vom 6. November 2008⁸ dürfte nun zumindest das verdeckte Eigenkapital mit Verlusten verrechenbar sein. Basierend auf dem Verfassungsgrundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit⁹ müsste die Verlustverrechnung jedoch auch auf das einbezahlte Grund- oder Stammkapital ausgeweitet werden.

2 Keine Mindestbesteuerung gemäss StHG

Der Gesetzestext im StHG bestimmt lediglich, dass sich das steuerbare Eigenkapital aus dem einbezahlten Grund- oder Stammkapital, den offenen und den aus versteuertem Gewinn gebildeten stillen Reserven sowie dem verdeckten Ei-

genkapital zusammensetzt¹⁰. Er erfordert nicht, dass mindestens das einbezahlte Grund- oder Stammkapital zu besteuern sei. Betrachtet man dabei – was nach Auffassung der Autoren richtig ist – ein Bilanzverlust als negative offene Reserve, kann dieser entsprechend in die Gesamtrechnung einbezogen werden, womit letztlich nur das tatsächlich vorhandene Eigenkapital zu besteuern ist. Zurzeit wird diese Vorgehensweise zur Bestimmung des steuerbaren Kapitals, soweit ersichtlich, jedoch nur in den Kantonen Appenzell-Ausserrhodon¹¹, Graubünden¹², Neuenburg¹³ und St. Gallen¹⁴ angewandt¹⁵. In diesen vier Kantonen kann somit auch das einbezahlte Grund- oder Stammkapital mit vorhandenen Verlusten verrechnet werden, wodurch in Übereinstimmung mit dem Verfassungsgrundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leis-

Inhaltsübersicht

- 1 Einleitung**
- 2 Keine Mindestbesteuerung gemäss StHG**
- 3 Bundesgerichtsentscheid vom 6. November 2008 (2C_259/2008)**
- 4 Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 30. September 2010**
- 5 Fazit und Ausblick**

tungsfähigkeit lediglich das tatsächlich vorhandene Eigenkapital zur Besteuerung gelangt. In den meisten anderen Kantonen¹⁶ ist jedoch entgegen dieser Auslegung eine Mindestbesteue-

¹ Höhn Ernst/Waldburger Robert: Steuerrecht, Bd. I, 9. Aufl.; Verlag Paul Haupt, Bern, Stuttgart, Wien, 2001, § 19 N 3.

² AS 1998, S. 669 ff.; BBl 1997 II, S. 1164 ff.; Zwahlen Bernhard, Kommentar zu Art. 29 f. N 1, in: Zweifel Martin und Athanas Peter (Hrsg.): Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht – I/1 Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. Aufl., Helbing & Lichtenhahn Verlag, Basel, 2002.

³ Art. 29 Abs. 1 StHG.

⁴ Art. 29 Abs. 2 lit. a StHG.

⁵ Art. 29a StHG.

⁶ Höhn Ernst/Waldburger Robert (a.a.O.), § 19 N 5.

⁷ Schalcher Felix: Die Sanierung von Kapitalgesellschaften im schweizerischen Steuerrecht, Diss. Univ. St. Gallen, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Bd. 108, Haupt Verlag, Bern, Stuttgart, Wien, 2001, Rz. 489; Schmid Werner A.: Die Besteuerung der juristischen Personen, insbesondere der Kapitalgesellschaften; in: Höhn Ernst und Athanas Peter (Hrsg.): Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Bd. 64, Verlag Paul Haupt, Bern, Stuttgart, Wien, 1993, S. 235.

⁸ Bundesgerichtsentscheid vom 6. November 2008 (2C_259/2008).

⁹ Art. 127 Abs. 2 BV.

¹⁰ Art. 29 Abs. 2 lit. a StHG.

¹¹ Die entsprechende Praxis ist im Gesetz nicht explizit geregelt, geht jedoch aus der Steuererklärung für juristische Personen hervor, wo kein Hinweis auf ein mindestens zu versteuerndes Kapital enthalten ist.

¹² Gemäss telefonischer Auskunft der Steuerverwaltung des Kantons Graubünden wird die am 1. Januar 2011 in Kraft gesetzte Neufassung des Art. 90 Abs. 2 lit. a StG-GR entsprechend angewendet.

¹³ StG-NE 103: «Le capital propre imposable des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives comprend le capital-actions ou le capital social libéré, les réserves ouvertes et les réserves latentes constituées au moyens de bénéfices imposés, déduction faite des pertes comptabilisées».

¹⁴ Die entsprechende Praxis ist nicht explizit im Gesetz geregelt, wird jedoch von der kantonalen Steuerbehörde im St. Galler Steuerbuch (StB 97 Nr. 1, in fine) festgehalten.

¹⁵ Vgl. zum Ganzen auch Schalcher, a.a.O., Rz. 490.

¹⁶ In einigen Kantonen, wie bspw. dem Kanton Wallis, ist die Mindestbesteuerung des Grund- oder Stammkapitals nicht explizit im Gesetz vermerkt, wird jedoch in der Praxis trotzdem durchgesetzt.

rung des einbezahlten Grund- oder Stammkapitals im jeweiligen kantonalen Steuergesetz festgehalten¹⁷.

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob das verdeckte Eigenkapital in Verlustsituationen ebenfalls einer Mindestbesteuerung unterliegt. Die kantonalen Steuergesetze enthalten dazu grundsätzlich keine Regelung. In den Kantonen gelten dementsprechend unterschiedliche Praxen, wobei festgestellt werden kann, dass das verdeckte Eigenkapital in der Regel mit Verlusten verrechnet werden kann. Lediglich einzelne Kantone erfassen das verdeckte Eigenkapital mit der Kapitalsteuer, auch wenn dieses durch Verluste aufgezehrt ist¹⁸. Eine Spezialregelung gilt in den Kantonen Luzern¹⁹, Schwyz²⁰ und Zug²¹, wo das verdeckte Eigenkapital ausnahmsweise dann nicht dem einbezahlten Grund- oder Stammkapital gleichgesetzt wird und somit eine Verlustverrechnung möglich ist, wenn für die entsprechenden Schulden durch den Anteilinhaber ein Rangrücktritt gewährt wurde.

3 Bundesgerichtsentscheid vom 6. November 2008 (2C_259/2008)

Zur Frage der Erhebung der Kapitalsteuer auf nicht mehr vorhandenem (verdecktem) Eigenkapital hat das Bundesgericht am 6. November 2008 ein bemerkenswertes Urteil gefällt. Namentlich hielt es fest, dass die Mindestbesteuerung ohne Verrechnungsmöglichkeit nicht durch eine extensive Auslegung des Begriffs «einbezahltes Grund- oder Stammkapital» ausgedehnt werden dürfe²², wobei dies nicht davon abhängt, ob auf den entsprechenden Schulden ein Rangrücktritt gewährt wurde oder nicht²³. Im Entscheid ging es um ein durch eine Aktiengesellschaft im Kanton Wallis betriebenes Hotel. Da die Gesellschaft überschuldet war, wurde lediglich das einbezahlte Aktienkapital von CHF 5 Mio., nicht jedoch das verdeckte Eigenka-

pital von rund CHF 26 Mio. als steuerbares Kapital deklariert. Dies wurde von der Steuerbehörde nicht akzeptiert. Eine entsprechende Beschwerde der steuerpflichtigen Gesellschaft wurde vorerst auch von der Steuerrekurskommission des Kantons Wallis abgewiesen. Schliesslich hiess das Bundesgericht jedoch die dagegen ergriffene Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (soweit es darauf eintrat) gut.

Dieser Entscheid ist für Gesellschaften in Verlustsituationen wegweisend. In einigen Kantonen werden basierend darauf – sofern noch nicht erfolgt – zur Bestimmung des steuerbaren Kapitals die Steuererklärungsformulare entsprechend abgeändert werden müssen. Bis dies geschehen ist, müssen die Steuerpflichtigen, am besten unter Verweis auf den genannten Entscheid, die entsprechende Korrektur in der Steuererklärung selbst vornehmen.

Im gleichen Entscheid zweifelte das Bundesgericht auch an der Verfassungsmässigkeit der Mindestbesteuerung des einbezahlten Grund- oder Stammkapitals, liess diese Frage jedoch offen, da es diesbezüglich an einer rechtsgenügend vorgebrachten Rüge fehlte²⁴. Gemäss der hier vertretenen Auffassung müsste basierend auf dem Verfassungsgrundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit die Verlustverrechnung jedoch auch auf das einbezahlte Grund- oder Stammkapital ausgeweitet werden²⁵.

4 Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 30. September 2010

Trotz des eindeutigen Bundesgerichtsentscheids vom 6. November 2008 hat das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau in einem Entscheid vom 30. September 2010 daran festgehalten, dass das verdeckte Eigenkapital bei der Kapitalbesteuerung dem einbezahlten Grund- oder Stammkapital gleichzusetzen und nicht zur Ver-

rechnung mit vorhandenen Verlusten zuzulassen sei²⁶. Zur Begründung führte das Verwaltungsgericht aus, dass es sich beim verdeckten Eigenkapital (wie auch beim Aktienkapital) um Mittel handle, welche der Gesellschaft von den Aktionären zur Verfügung gestellt werden. Im Gegensatz dazu handle es sich bei den offenen und stillen Reserven um Geldmittel, welche von der Aktiengesellschaft selbst verdient und als Ertrag versteuert worden sind²⁷. Demzufolge sei das verdeckte Eigenkapital dem Grund- oder Stammkapital und nicht den offenen oder stillen Reserven gleichzusetzen.

Diese Begründung greift zu kurz. Anteilsinhaber können ihrer Gesellschaft durchaus auch Kapital in der Form von Reserven zur Verfügung stellen, z. B. als Agio²⁸. Derart zur Verfügung gestelltes Kapital kann jedoch unbestritten mit allfälligen Verlusten verrechnet werden. Finanziert ein Anteilsinhaber eine Gesellschaft mit Fremdkapital, hat er sich dagegen ausgesprochen, dass zusätzliche Anteile ausgegeben wer-

den. Eine Rückzahlung des Fremdkapitals wäre zudem jederzeit ohne besondere Formerfordernisse möglich. Auch würde ein Verzicht auf dieses Fremdkapital zu einer Erhöhung der offenen Reserven führen und das im Handelsregister eingetragene Grund- oder Stammkapital unberührt lassen. Daher ist aus unserer Sicht verdecktes Eigenkapital qualitativ nicht mit Grund- oder Stammkapital gleichzusetzen. Eine Verrechnung mit Verlusten müsste demzufolge wie bei offenen Reserven möglich sein.

Gemäss telefonischer Auskunft des Verwaltungsgerichts Aargau ist dieser Entscheid nicht weitergezogen worden und somit in Rechtskraft erwachsen. Angesichts der Tatsache, dass darin dem Entscheid des Bundesgerichts vom 6. November 2008 diametral widersprochen wird, bleibt zu hoffen, dass es sich dabei nur um einen Ausrutscher handelt und sich die Praxis der Steuerbehörden am Bundesgerichtsentscheid (und nicht am dargelegten Verwaltungsgerichtsentscheid) orientieren wird.

¹⁷ Dies kommt vermutlich daher, dass Art. 74 Abs. 2 DBG vor der Abschaffung der Kapitalsteuer auf Bundesebene die Bestimmung enthielt, dass mindestens das einbezahlte Grund- oder Stammkapital von der Kapitalsteuer zu erfassen sei. Die meisten Kantone haben diese Bestimmung wörtlich in ihre eigenen Gesetze übernommen.

¹⁸ Dies ist z. B. im Kanton Jura der Fall. Eine spezielle Regelung besteht im Kanton Genf, wonach ein Verlust bereits bei der Berechnung des verdeckten Eigenkapitals (Formulaire G) berücksichtigt wird.

¹⁹ Steuerbuch Luzern, § 91, Nr. 1, Ziff. 2.

²⁰ Vgl. Entscheid der kantonalen Steuerkommission Schwyz vom 20.12.2004 (in: StPS 2005, S. 44 ff.; Steuer-Revue 2005, S. 857 ff.).

²¹ Steuerbuch Zug, § 73, Ziff. 2.

²² BGE (2C_259/2008) vom 6. November 2008, E. 2.5.3.; Vgl. zu dieser Thematik auch Schalcher, a.a.O., Rz. 497 ff.

²³ BGE (2C_259/2008) vom 6. November 2008, E. 2.5.3.

²⁴ BGE (2C_259/2008) vom 6. November 2008, E. 2.5.3 i.V.m. E. 2.3, in fine.

²⁵ Diese Auffassung wird grundsätzlich auch im Entscheid der kantonalen Steuerkommission Schwyz vom 20.12.2004 (in: StPS 2005, S. 44 ff.; SteuerRevue 2005, S. 857 ff.), E. 3 d cc. sowie im Entscheid des Steuerrekursgerichts Aargau vom 6. Juli 1988 (in: StE B 73.12 Nr. 6), E. 8., vertreten.

²⁶ Damit nahm das Verwaltungsgericht auch eine abweichende Haltung zur Rechtsprechung des Steuerrekursgerichts Aargau ein, welche noch zum alten Recht ergangen war. Vgl. Entscheid des Steuerrekursgerichts Aargau vom 6. Juli 1988 (StE B 73.12 Nr. 6), E. 8.: «Bei einer mit Verlust arbeitenden Gesellschaft, die von nahestehenden Personen Darlehen erhält, welche betragsmässig die Höhe des Verlustes nicht erreichen, wird einzig das einbezahlte Grund- und Stammkapital (und kein verdecktes Eigenkapital) besteuert.»

²⁷ Entscheid des Verwaltungsgerichts Aargau vom 30. September 2010 (WBE.2009.370 / MM / jB), E. 8.4.

²⁸ Diese Reserven können steuerlich auch als Reserven aus Kapitaleinlagen erfasst werden und vom Kapitaleinlageprinzip profitieren.

5 Fazit und Ausblick

Der Entscheid des Bundesgerichts, dass das verdeckte Eigenkapital in Verlustsituationen nicht mit der Kapitalsteuer erfasst werden darf, bedeutet für steuerpflichtige Kapitalgesellschaften und Genossenschaften in einer Sanierungssituation eine gewisse Erleichterung, da dadurch der Liquiditätsabfluss reduziert wird. Mit der Besteuerung des einbezahlten Grund- oder Stammkapitals wird jedoch in den meisten Kantonen weiterhin ein Steuerobjekt erfasst, welches unter Umständen gar nicht vorhanden ist. Daran ändert auch die im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II per 1. Januar 2009 eingeführte Möglichkeit der Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer nichts, da Gesellschaften in einer Verlustsituation in der Regel keine Gewinnsteuer entrichten²⁹. Es ist daher zu fordern, dass die übrigen Kantone dem Beispiel von Appenzell Ausserrhoden, Graubünden, Neuenburg und St. Gallen folgen und die Minimalbesteuerung bei der Kapitalsteuer verfassungskonform aufgeben.

Zudem sollte es vor allem im Hinblick auf die Standortattraktivität das Ziel sein, die Kapitalsteuer – wie bereits auf Bundesebene – auch

auf kantonaler und kommunaler Ebene grundsätzlich abzuschaffen. Dieselben Argumente, welche damals zur Abschaffung der Kapitalsteuer auf Stufe Bund geführt haben³⁰, können auch für die Abschaffung der Kapitalsteuer auf Stufe Kanton und Gemeinde ins Feld geführt werden.

²⁹ In der Botschaft zur Unternehmenssteuerreform II ist denn auch klar festgehalten, dass mit der Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer sichergestellt werde, «dass alle Unternehmen mindestens die Kapitalsteuer bezahlen» (vgl. BBl 2005, S. 4788).

³⁰ Die Abschaffung wurde hauptsächlich mit der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sowie der Verbesserung der Standortattraktivität begründet. Vgl. BBl 1997 II, S. 1191, Ziff. 233.2: «Juristische Personen, die keine Gewinne erzielen und trotzdem die Kapitalsteuer zu bezahlen haben, müssen diese Steuerschuld aus ihrem Eigenkapital begleichen. In einem am Kriterium der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit orientierten Steuersystem sollten indes Steuern, die zu einem Substanzverzehr führen, grundsätzlich keinen Platz haben. (...) Mit wenigen Ausnahmen wird im Ausland keine Kapitalsteuer der juristischen Personen erhoben. Die Schweiz könnte sich, indem sie die Erhebung der Kapitalsteuer auf Bundesebene abschaffen würde, eines bisherigen Standortnachteils entledigen.»