

**BStP | 2024 | Nr. 9**

Betreff:	Kapitalsteuer, Eigenkapital, ermässigte Besteuerung
Instanz:	Verwaltungsgericht
Entscheidungsdatum:	14. Juli 2024
Verfahrensnummer:	VD.2024.41

Das steuerbare Eigenkapital von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften besteht aus dem einbezahlten Aktien-, Grund- oder Stammkapital, den offenen und den aus versteuertem Gewinn gebildeten stillen Reserven. Das steuerbare Eigenkapital von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften wird um den Teil des Fremdkapitals erhöht, dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt. Es ist mindestens das einbezahlte Aktien-, Grund- oder Stammkapital steuerbar. Das steuerbare Eigenkapital, das auf Beteiligungsrechte sowie auf Patente und vergleichbare Rechte entfällt, wird im Verhältnis dieser Werte zu den gesamten Aktiven der Bilanz um 80 % ermässigt, wobei die steuerlich massgeblichen Buchwerte (Gewinnsteuerwerte) massgebend sind. Der Auffassung der Steuerverwaltung, dass die gesetzlich vorgesehene Ermässigung nur das steuerbare Eigenkapital betrifft und die Steuerbemessungsgrundlage immer mindestens dem einbezahlten Aktien-, Grund- oder Stammkapital entspricht, kann nicht gefolgt werden.

Sachverhalt:

Die X. AG (nachfolgend Rekursgegnerin) ist eine Aktiengesellschaft mit Sitz in Basel. Das voll liberierte Aktienkapital beträgt CHF Die Gesellschaft bezweckt [...]. Die Gesellschaft kann [...]. In ihrer Steuererklärung pro 2020 hat die Rekursgegnerin per Bilanzstichtag 31. Dezember 2020 ein buchmässiges Eigenkapital von CHF ... ausgewiesen. Davon zog sie die kantonale Ermässigung des Eigenkapitals in der Höhe von CHF ... ab und deklarierte ein steuerbares Kapital in der Höhe von CHF In Abweichung davon veranlagte die Steuerverwaltung Basel-Stadt die Rekursgegnerin mit einem steuerbaren Kapital in der Höhe von CHF ..., weil gemäss § 85 Abs. 2 StG das steuerbare Kapital mindestens dem einbezahlten Kapital entspreche. Gegen diesen Entscheid erhob die Rekursgegnerin mit Schreiben vom 7. Februar 2022 Einsprache, welche die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 6. September 2022 abwies. Gegen diesen Entscheid erhob die Rekursgegnerin Rekurs. Die Steuerrekurskommission hiess diesen mit Entscheid vom 24. August 2023 gut.

Der mit Eingabe vom 13. März 2024 erhobene Rekurs der Steuerverwaltung richtet sich gegen diesen Entscheid der Steuerrekurskommission. Sie beantragt, der Entscheid sei aufzuheben und die Veranlagungsverfügung zu bestätigen. Dazu nahm die Rekursgegnerin mit Schreiben vom 23. April 2024 Stellung und beantragt die Abweisung des Rekurses sowie die Bestätigung des Entscheids der Steuerrekurskommission und die Festsetzung des steuerbaren Kapitals auf CHF ... , unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (zzgl. Mehrwertsteuer) zulasten des Kantons Basel-Stadt. Die Steuerrekurskommission verzichtet mit Schreiben vom 25. April 2024 auf eine Vernehmlassung. Die Tatsachen und Parteistandpunkte ergeben sich, soweit sie von Bedeutung sind, aus den nachfolgenden Erwägungen. Das vorliegende Urteil erging auf dem Zirkulationsweg.

Erwägungen:

2.1 Gegenstand und damit Steuerobjekt (Lissi/VITALI, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 29 StHG N 1 und 7; REICH, Steuerrecht, 3. Auflage, Zürich 2020, § 5 N 52; WALTER, in: Tarolli Schmidt et al. [Hrsg.], Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, § 85 N 3) der Kapitalsteuer ist das Eigenkapital (§ 84 StG; Art. 29 Abs. 1 StHG). Das steuerbare Eigenkapital von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften besteht gemäss § 85 Abs. 1 StG und Art. 29 Abs. 2 lit. a StHG aus dem einbezahlten Aktien-, Grund- oder Stammkapital, den offenen und den aus versteuertem Gewinn gebildeten stillen Reserven. Das steuerbare Eigenkapital von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften wird gemäss § 85 Abs. 4 StG und Art. 29a StHG um den Teil des Fremdkapitals erhöht, dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt. Gemäss § 85 Abs. 2 StG ist mindestens das einbezahlte Aktien-, Grund- oder Stammkapital steuerbar. Gemäss Art. 29 Abs. 3 StHG in der seit dem 1. Januar 2020 geltenden Fassung können die Kantone für Eigenkapital, das auf Beteiligungsrechte nach Art. 28 Abs. 1 StHG, auf Rechte nach Art. 24a StHG (Patente und vergleichbare Rechte) sowie auf Darlehen an Konzerngesellschaften entfällt, eine Steuerermässigung vorsehen. Die Ermässigung kann auf dem Steuerbetrag (indirekte Freistellung) oder auf der Steuerbemessungsgrundlage (direkte Freistellung) gewährt werden (ANGEHRN, Die STAF-Ermässigung der Kapitalsteuer im interkantonalen Steuerrecht, in: Expert Focus 2/2024 S. 44, 45; Lissi/VITALI, a.a.O., Art. 29 StHG N 86). Von den Möglichkeiten, die das Bundesrecht den Kantonen mit Art. 29 Abs. 3 StHG einräumt, hat der Kanton Basel-Stadt teilweise Gebrauch gemacht. Gemäss § 85 Abs. 5 StG wird das steuerbare Eigenkapital, das auf Beteiligungsrechte nach § 77 StG sowie auf Patente und vergleichbare Rechte nach § 69a StG entfällt, im Verhältnis dieser Werte zu den gesamten Aktiven der Bilanz um 80 % ermässigt, wobei die steuerlich massgeblichen Buchwerte (Gewinnsteuerwerte) massgebend sind.

2.2 Die Steuerrekurskommission ist der Ansicht, dass zwischen den Absätzen 2 und 5 von § 85 StG ein Widerspruch bestehe (angefochtener Entscheid E. 4c). Wie die Parteien insoweit übereinstimmend zu Recht geltend machen (vgl. Rekurs Ziff. 11.3.1, 11.3.3 und II.4.2.a; Vernehmlassung Rz. 15 und 19), ist dies unrichtig und besteht zwischen den beiden Absätzen kein Widerspruch, weil sie unterschiedliche Fragen regeln.

2.3 Nach Auffassung der Steuerverwaltung ergibt sich aus Wortlaut und Systematik von § 85 StG, dass die Ermässigung gemäss § 85 Abs. 5 StG nur das steuerbare Eigenkapital im Sinn von § 85 Abs. 1 StG betreffe und die Steuerbemessungsgrundlage gestützt auf § 85 Abs. 2 StG auch im Fall der Anwendung von § 85 Abs. 5 StG immer mindestens dem einbezahlten Aktien-, Grund- oder Stammkapital entspreche (vgl. Rekurs Ziff. II.4.2.a, II.4.2.c, II.4.4.b, II.4.5.b, II.4.7.a und II.4.7.c). Dieser Ansicht kann nicht gefolgt werden. Die Reihenfolge der Absätze von § 85 StG und damit die Systematik spricht vielmehr dafür, dass das steuerbare Eigenkapital bei jeder Kapitalgesellschaft und Genossenschaft unabhängig von der Zusammensetzung ihrer Aktiven zunächst nach § 85 Abs. 1 StG bestimmt wird. Wenn die Summe des einbezahlten Aktien-, Grund- oder Stammkapitals sowie der offenen und aus versteuertem Gewinn gebildeten stillen Reserven kleiner ist als das einbezahlte Aktien-, Grund- oder Stammkapital (vgl. zu dieser Möglichkeit unten E. 2.4), entspricht das steuerbare Eigenkapital bei jeder Kapitalgesellschaft und Genossenschaft unabhängig von der Zusammensetzung ihrer Aktiven dem einbezahlten Aktien-, Grund- oder Stammkapital. Nachdem das grundsätzlich steuerbare Eigenkapital in Anwendung von § 85 Abs. 1 StG und gegebenenfalls § 85 Abs. 2 StG bestimmt worden ist, wird bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, deren Aktiven Beteiligungsrechte nach § 77 StG oder Patente und vergleichbare Rechte nach § 69a StG umfassen, das gemäss § 85 Abs. 1 oder 2 StG steuerbare Eigenkapital in Anwendung von § 85 Abs. 5 StG ermässigt, soweit es auf Beteiligungsrechte nach § 77 StG oder Patente und vergleichbare Rechte nach § 69a StG entfällt (vgl. auch Vernehmlassung Rz. 15-18). Da gemäss § 85 Abs. 5 StG das steuerbare Eigenkapital ermässigt wird, spricht auch der Wortlaut von § 85 Abs. 2 StG, gemäss dem mindestens das einbezahlte Aktien-, Grund- oder Stammkapital steuerbar ist, nicht dagegen, dass das in Anwendung von

§ 85 Abs. 5 StG ermässigte Eigenkapital kleiner sein kann als das einbezahlte Aktien-, Grund- oder Stammkapital. Der Wortlaut der beiden Absätze lässt es vielmehr ohne weiteres zu, unter dem steuerbaren Eigenkapital im Sinn von § 85 Abs. 5 StG nicht nur das gemäss § 85 Abs. 1 StG steuerbare Eigenkapital, sondern auch das gemäss § 85 Abs. 2 StG mindestens steuerbare Eigenkapital zu verstehen. Entgegen der Ansicht der Steuerverwaltung (Rekurs Ziff. II.4.2.a f.) geht es somit überhaupt nicht darum, dass § 85 Abs. 2 StG im Fall der Anwendung von § 85 Abs. 5 StG nicht angewendet werden soll, sondern bloss darum, dass § 85 Abs. 2 StG bei Anwendung von § 85 Abs. 5 StG nur zur Bestimmung des zu ermässigten steuerbaren Eigenkapitals und nicht als Begrenzung der Ermässigung dient.

2.4 Dafür, dass § 85 Abs. 2 StG entgegen der Ansicht der Steuerverwaltung den Umfang der Ermässigung gemäss § 85 Abs. 2 StG nicht beschränkt, spricht auch die teleologische Auslegung. Zu den offenen Reserven im Sinn von § 85 Abs. 1 StG und Art. 29 Abs. 2 lit. a StHG gehören als negative Reserven auch Verlustvorräte und Jahresverluste (LISSI/VITALI, a.a.O., Art. 29 StHG N 14 und 39). Verlustvorräte und Jahresverluste als Minusposten sind bei der Bestimmung des steuerbaren Eigenkapitals in Anwendung von § 85 Abs. 1 StG in Abzug zu bringen. Folglich kann das gemäss § 85 Abs. 1 StG steuerbare Eigenkapital unter dem einbezahlten Aktien-, Grund- oder Stammkapital liegen oder sogar negativ sein (vgl. LISSI/VITALI, a.a.O., Art. 29 StHG N 39 f.). Der Zweck von § 85 Abs. 2 StG besteht offensichtlich darin, sicherzustellen, dass die Steuerbemessungsgrundlage auch in einem solchen Fall mindestens dem einbezahlten Aktien-, Grund- oder Stammkapital entspricht. Dementsprechend wird in den Materialien festgehalten, dass sich die Besteuerung von Kapitalgesellschaften, die eine Unterbilanz aufweisen oder sich in Liquidation befinden, nicht mehr nach dem vorhandenen Reinvermögen, sondern nach dem Eigenkapital richtet (Ratschlag Nr. 8825 zu einem neuen Steuergesetz vom 12. Mai 1998 S. 57). § 85 Abs. 2 StG blieb seit dem Erlass des StG vom 12. April 2000 unverändert. Die Ermässigung des steuerbaren Eigenkapitals gemäss § 85 Abs. 5 StG hingegen wurde erst mit einer seit dem 1. Januar 2020 geltenden Revision des StG vom 19. September 2018 eingefügt. § 85 Abs. 2 StG kann nicht die Beschränkung des Umfangs einer Ermässigung der Steuerbemessungsgrundlage bezwecken, die im Zeitpunkt seines Erlasses noch überhaupt nicht vorgesehen gewesen ist.

2.5.1 Entgegen der Ansicht der Steuerverwaltung (vgl. Rekurs Ziff. 11.3.2 und 11.4.3) spricht auch die historische Auslegung eindeutig dafür, dass die Steuerbemessungsgrundlage in Anwendung von § 85 Abs. 5 StG auch auf einen geringeren Betrag als das einbezahlte Aktien-, Grund- oder Stammkapital ermässigt werden kann (vgl. auch Vernehmlassung Rz. 29).

2.5.2 Im Ratschlag und Bericht Nr. 18.0564.01 betreffend Umsetzung der Steuervorlage 17 im Kanton Basel-Stadt vom 9. Mai 2018 finden sich betreffend § 85 Abs. 5 StG die folgenden Erläuterungen: «§ 85 Abs. 5 E-StG übernimmt die in Art. 29 Abs. 3 E-StHG vorgesehene Möglichkeit der Kantone, für das Eigenkapital, das auf qualifizierte Beteiligungen (mindestens 10% oder mindestens 1 Million Franken Verkehrswert) sowie auf Aktiven, die nach § 69a E-StG für die Patentbox qualifizieren, eine Steuerermässigung auf Stufe Bemessungsgrundlage vorzusehen. Damit wird eine Parallelität zum Gewinnsteuerrecht hergestellt, wo die aus diesen Vermögenswerten resultierenden Erträge ebenfalls entlastet werden. Die Entlastung der Kapitalsteuerbemessungsgrundlage erfolgt in diesen Fällen um 80%» (S. 100). «Mit der Ermässigung des Anteils der Aktiven, der auf Beteiligungen entfällt, soll die wirtschaftliche Mehrbelastung im Konzern reduziert werden. Mit der Ermässigung auf Patenten und vergleichbaren Rechten soll eine Parallelität zur Gewinnsteuer erzielt werden. Die Reduktion wird auf 80% begrenzt, da sonst Gesellschaften, deren Aktiven ausschliesslich aus solchen Vermögenswerten bestehen, gar keine Kapitalsteuer mehr entrichten würden» (S. 101). Wenn die Steuerbemessungsgrundlage entsprechend der Ansicht der Steuerverwaltung gestützt auf § 85 Abs. 2 StG auch im Fall der Anwendung von § 85 Abs. 5 StG immer mindestens dem einbezahlten Aktien-, Grund- oder Stammkapital entspräche, entrichteten Gesellschaften, deren Aktiven ausschliesslich aus Beteiligungsrechten nach § 77 StG sowie Patenten und vergleichbaren Rechten nach § 69a StG bestehen, auch bei einer Ermässigung um 100 % eine Kapitalsteuer von 1 Promille ihres einbezahlten Aktien-, Grund- oder Stammkapitals. Keine Kapitalsteuer entrichteten solche Gesellschaften bei einer Ermässigung

des auf Aktiven im Sinn von § 85 Abs. 5 StG entfallenden Eigenkapitals um 100 % nur dann, wenn § 85 Abs. 2 StG einer Ermässigung der Steuerbemessungsgrundlage auf einen geringeren Betrag als das einbezahlte Aktien-, Grund- oder Stammkapital nicht entgegensteht. Damit ergibt sich aus dem Ratschlag zweifelsfrei, dass der Gesetzgeber davon ausgegangen ist, dass § 85 Abs. 2 StG den Umfang der Ermässigung gemäss § 85 Abs. 5 StG nicht beschränkt (vgl. auch angefochtener Entscheid E. 4.c). Die Forderung der Steuerverwaltung, die zitierte Passage in ihrem Kontext zu lesen, und ihre diesbezüglichen Ausführungen (vgl. Rekurs Ziff. II.3.2.b und II.4.3.b) ändern daran nichts.

2.5.3 Entgegen der Ansicht der Steuerverwaltung widerspricht eine Ermässigung des steuerbaren Eigenkapitals in Anwendung von § 85 Abs. 5 StG auf einen geringeren Betrag als das einbezahlte Aktien-, Grund- oder Stammkapital auch nicht dem Zweck des Bundesgesetzes über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) vom 28. September 2018. Mit dieser Steuerreform wurden zwar die besonderen Regelungen für Statusgesellschaften (Holding- und Domizilgesellschaften sowie gemischte Gesellschaften) abgeschafft (HINNY, Abschaffung von Holding-, Domizil- und gemischten Gesellschaften [im Rahmen des STAF]: Rechtsrahmen und Übergangsbestimmungen, in: SJZ 2019 S. 199, 203; vgl. Botschaft zum Bundesgesetz über die Steuervorlage 17 [SV17] vom 21. März 2018, in: BBI 2018 S. 2527 [nachfolgend Botschaft], 2548). Dies gilt sowohl für besondere Regeln für Statusgesellschaften betreffend die Gewinnsteuer als auch für besondere Regeln für Statusgesellschaften betreffend die Kapitalsteuer (vgl. HINNY, a.a.O., S. 2548). Daraus kann jedoch nicht geschlossen werden, dass potentiell für alle Kapitalgesellschaften und Genossenschaften geltende Regelungen, die im Ergebnis vor allem Statusgesellschaften begünstigen, gegen Sinn und Zweck der Steuerreform verstossen würden. Indem den Kantonen mit dem im Rahmen der Steuerreform geschaffenen Art. 29 Abs. 3 StHG erlaubt wurde, für Eigenkapital, das auf Beteiligungsrechte nach Art. 28 Abs. 1 StHG, auf Rechte nach Art. 24a StHG sowie auf Darlehen an Konzerngesellschaften entfällt, eine Steuerermässigung vorzusehen, sollte ihnen vielmehr ermöglicht werden, als Ersatz für die reduzierten Steuersätze für Statusgesellschaften (gemäss § 87 Abs. 2 StG in der bis am 31. Dezember 2019 geltenden Fassung 0.5 Promille bei Holding- und Domizilgesellschaften statt 1 Promille bei den übrigen juristischen Personen gemäss § 87 Abs. 1 StG) punktuelle Entlastungen bei der Kapitalsteuer vorzusehen (vgl. Botschaft, a.a.O., S. 2566; ANGEHRN, a.a.O., S. 44; HINNY, a.a.O., S. 203; RICHNER/FREI/ KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Auflage, Zürich 2021, § 82 N 1 f.; vgl. ferner Vernehmlassung Rz. 50).

2.6 Zusammenfassend folgt aus den vorstehenden Erwägungen, dass die in Anwendung von § 85 Abs. 1 oder 2 StG bestimmte Steuerbemessungsgrundlage entsprechend der Auffassung der Steuerrekurskommission und der Rekursgegnerin (vgl. insbesondere Vernehmlassung Rz. 13 und 19) und entgegen der Ansicht der Steuerverwaltung in Anwendung von § 85 Abs. 5 StG auch auf einen geringeren Betrag als das einbezahlte Aktien-, Grund- oder Stammkapital ermässigt werden kann.

Gemäss der Steuerrekurskommission beträgt das steuerbare Eigenkapital der Rekursgegnerin in Anwendung von § 85 Abs. 1 und 5 StG CHF ... (vgl. angefochtener Entscheid E. 5). Für den Fall, dass § 85 Abs. 2 StG den Umfang der Ermässigung nicht beschränkt, legt die Steuerverwaltung nicht dar, weshalb diese Feststellung unrichtig sein könnte. Unter diesen Umständen kann ohne weiteres darauf abgestellt werden. Die Kapitalsteuer der juristischen Personen beträgt 1 Promille des steuerbaren Eigenkapitals (§ 87 Abs. 1 StG). 1 Promille von CHF ... sind CHF Folglich hat die Steuerrekurskommission die Kapitalsteuer zu Recht auf CHF ... reduziert.

3 [Kosten]

Demgemäss erkennt das Verwaltungsgericht (Dreiergericht):

Der Rekurs wird abgewiesen.

[Kosten]