

5. Steuerrecht

5.1 Art. 127 Abs. 2 BV, § 72 Abs. 2 StG

Regeste:

Art. 127 Abs. 2 BV und § 72 Abs. 2 StG – Die Minimalbesteuerung des Aktienkapitals verstösst im Falle eines Konkurses bzw. im Anschluss an die Genehmigung eines Nachlassvertrages mit Vermögensabtretung gegen den in Art. 127 Abs. 2 BV enthaltenen Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Aus dem Sachverhalt:

Mit Entscheid vom 18. Februar 2013 genehmigte der zuständige Nachlassrichter am Kantonsgericht Zug den Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung i.S.v. Art. 317 ff. SchKG zwischen der A. AG und ihren Gläubigern. Die A. AG befindet sich seither in Nachlassliquidation. Am 14. Juli 2016 eröffnete die Steuerverwaltung des Kantons Zug gegenüber der A. AG in Nachlassliquidation die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern für die Steuerjahre 2013 und 2014. Für beide Steuerjahre wurde der im Kanton Zug steuerbare Reingewinn auf Fr. 0.– und das im Kanton Zug steuerbare Eigenkapital auf Fr. 51'400'000.– festgesetzt. Gegen den abweisenden Einspracheentscheid der Steuerverwaltung liess die A. AG in Nachlassliquidation am 23. Dezember 2016 beim Verwaltungsgericht Rekurs einreichen und beantragen, für die Steuerperioden 2013 und 2014 sei das steuerbare Kapital auf Fr. 0 festzusetzen.

Aus den Erwägungen:

(...)

2. a) Gemäss § 1 Abs. 1 lit. b i.V.m. §§ 71 ff. StG erhebt der Kanton eine Kapitalsteuer auf dem Eigenkapital juristischer Personen. Das steuerbare Eigenkapital besteht bei den Kapitalgesellschaften aus dem einbezahlten Grundkapital sowie den offenen und den aus versteuertem Gewinn gebildeten stillen Reserven (§ 72 Abs. 1 StG). Gemäss § 72 Abs. 2 StG ist steuerbar mindestens das einbezahlte Aktienkapital. Gleichlautende Bestimmungen finden sich auch in den Steuergesetzen anderer Kantone, so etwa in demjenigen des Kantons Zürich (§ 78 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997, LS 631.1). Dem Steuerbuch des Kantons Zug ist zu entnehmen, dass die Gesellschaft mindestens das einbezahlte, nominelle Aktien-, Grund- oder Stammkapital einschliesslich des einbezahlten Partizipationskapitals versteuern muss, unabhängig davon, ob die Gesellschaft in ihrer Bilanz eine Unterdeckung oder sogar eine Überschuldung ausweist (Erläuterungen zu § 72 StG).

(...)

3. Artikel 127 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) ist unter anderem der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu entnehmen. Dieser Grundsatz verlangt, dass jeder Steuerpflichtige im Verhältnis der ihm zur Verfügung stehenden Mittel an die gesamten Lasten des Gemeinwesens beiträgt (BGE 133 I 206 E. 7.1; Markus Reich, Steuerrecht, 2. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2012, § 4 N 139, 141).

(...)

5. Das Bundesgericht befasste sich bisher – soweit ersichtlich – in zwei Fällen am Rande mit der Frage, ob die (kantonale) Mindestbesteuerung des Eigenkapitals dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit widerspricht oder nicht. Dem Urteil 2C_792/2008 vom 19. Februar 2009 liegt der Sachverhalt zugrunde, dass der Nachlassrichter am 20. Juni 2003 den Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung der SAirLines AG, welche ein einbezahltes Aktienkapital von 400 Millionen Franken aufwies, genehmigte. Die zuständige Einschätzungsabteilung des kantonalen Steueramtes Zürich schätzte die SAirLines in Nachlassliquidation mit einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 400'000'000.– ein (Steuersatz 1,5 ‰). In der Erwägung 3.1 hielt das Bundesgericht fest, dass die Kapitalsteuer zunächst eine Substanzsteuer sei, indem sie auch dann geschuldet sei, wenn ein Unternehmen keinen Gewinn erziele. Weil mindestens das einbezahlte Grund- oder Stammkapital steuerbar sei, werde sie darüber hinaus zur Objektsteuer bzw. zur Minimalsteuer, wenn das Aktienkapital ganz oder teilweise verloren sei. In seinem Urteil hatte das Bundesgericht aber lediglich die Frage zu klären, ob die Kapitalsteuerforderung während der Nachlassstundung als Masseverbindlichkeit zu qualifizieren ist oder unter einen Nachlassvertrag fällt. Soweit ersichtlich hatte sich die SAirLines in Nachlassliquidation nicht gegen die Erhebung der Kapitalsteuer auf dem einbezahlten Aktienkapital gewehrt. Entgegen der Rekursgegnerin kann daher dem Urteil 2C_792/2008 nicht entnommen werden, das Bundesgericht habe die Erhebung von Kapitalsteuern während der Liquidationsphase eines überschuldeten Unternehmens – auch nicht implizit – als zulässig erachtet. Auf der anderen Seite hat das Bundesgericht in seinem Entscheid aber auch nicht erklärt, es erachte die Erhebung der Kapitalsteuer auf dem einbezahlten Aktienkapital als bundesrechtswidrig.

Auch im Urteil 2C_259/2008 vom 6. November 2008 hielt das Bundesgericht mit Hinweisen auf die Literatur fest, dass eine Kapitalsteuer, bei der mindestens das einbezahlte Grund- oder Stammkapital steuerbar sei, und zwar selbst dann, wenn ein Unternehmen keinen Gewinn erziele oder sogar das investierte Kapital von den bestehenden Aktiven nicht mehr gedeckt werde, zur (reinen) Objektsteuer werde, welche sich nicht mehr an den zur Verfügung stehenden finanziellen Mitteln der Gesellschaft (bzw. am effektiven Unternehmensvermögen) orientiere und insoweit nicht mehr mit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit übereinstimme (E. 2.3). Das

oberste Gericht liess jedoch die Frage der Verfassungs- bzw. Bundesrechtskonformität mangels rechtsgenügend vorgebrachter Rüge offen.

Somit ist festzustellen, dass das Bundesgericht noch nie darüber entschieden hat, ob die Mindestbesteuerung des Eigenkapitals dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit widerspricht oder nicht.

6. In der Literatur wird die Frage, ob die Mindestbesteuerung des Eigenkapitals dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit widerspricht oder nicht, kontrovers behandelt.

a) Mit Hinweis auf § 29 Abs. 2 lit. a und b des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG, SR 642.14) führen Ernst Höhn/Robert Waldburger (Steuerrecht, Band I, 9. Aufl., Bern 2001, § 19 N 5) aus, dass das Grundkapital stets zum steuerbaren Kapital gehöre. Diese Bestimmung setze Grenzen in zwei Richtungen. Einerseits unterliege nur das einbezahlte Kapital der Steuer, auch wenn das nominelle Kapital höher angesetzt sei. Andererseits sei das einbezahlte Kapital auch dann zu versteuern, wenn es als Folge eines Bilanzverlustes nicht mehr gedeckt sei. Gemäss Ernst Blumenstein/Peter Locher (System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl., Zürich 2016, § 11. 2) ist mindestens der einbezahlte Teil aus dem einbezahlten Grundkapital steuerbar. Auch Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter (Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, § 78 N 2) führen aus, dass die Kapitalsteuer eine nicht an die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit anknüpfende Steuer sei. Das Steuerobjekt der Kapitalsteuer, welches das Eigenkapital des Unternehmens bilde, könne es mit sich bringen, dass das Unternehmen Steuern zu bezahlen habe, obwohl das investierte Eigenkapital nicht mehr von den Aktiven gedeckt sei. Damit werde die Kapitalsteuer zur reinen Objektsteuer. Diese Kommentatoren verlangen jedoch nicht, dass auf eine Minimalsteuer zu verzichten sei, wenn die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Unternehmens nicht mehr vorhanden ist.

b) Eine mittlere Haltung nimmt Markus Reich (a.a.O., § 4 N 139, 141) ein. Das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verlange, dass jeder Steuerpflichtige im Verhältnis der ihm zur Verfügung stehenden Mittel an die gesamten Lasten des Gemeinwesens beitrage. Das Leistungsfähigkeitsprinzip ziehe sich durch die gesamte Steuerordnung und gelte grundsätzlich sowohl für die direkten wie auch die indirekten Steuern. Auch Objekt- und Verbrauchssteuern seien, sobald sie erhebliche Belastungswirkungen zeitigten, nicht nur nach den besonderen Eigenschaften des Steuerobjektes, sondern auch nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der von der Steuer betroffenen Personen auszurichten. Werde von der individuellen Leistungsfähigkeit abgesehen, so bedürfe dies einer hinreichenden sachlichen Rechtfertigung. Dabei sei eine Gesamtbeurteilung anzustellen, indem auch die Belastung mit anderen Steuern in die Beurteilung einbezogen werde. Das Leistungs-

fähigkeitsprinzip beziehe sich primär auf die Gesamtheit aller Steuerlasten, sodass der regressiven Wirkung der Mehrwertsteuer bei der Einkommenssteuerbelastung durchaus Rechnung getragen werden dürfe. Das Hauptanwendungsgebiet des Leistungsfähigkeitsprinzips sei jedoch das Einkommens- und Vermögenssteuerrecht, wo das Leistungsfähigkeitsprinzip im Laufe der letzten Jahrzehnte zunehmend konkretisiert worden sei.

c) Auf der anderen Seite stehen folgende Kommentatoren: Gemäss Bernhard Zwahlen/Albert Lissi (in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, 3. Aufl., Basel 2017, Art. 29/29a StHG N 1 bis 6) bildet die Kapitalsteuer eine nicht an die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit anknüpfende Abgabe, womit sie in europäischer Hinsicht ein Unikum darstelle. (...) Das Steuerobjekt Eigenkapital könne es mit sich bringen, dass die Unternehmung Steuern zu bezahlen habe, obwohl das investierte Eigenkapital von den Aktiven gar nicht mehr gedeckt sei. Eine solche Steuer werde zur reinen Objektsteuer, welche eine fiktive Besteuerung darstelle, denn die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Gesamtunternehmung liege nicht mehr vor. (...) Eine solche Objektsteuer widerspreche dem von der Bundesverfassung vorgegebenen Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV), der für alle Steuerpflichtigen gälte. (...) Trotz des grundsätzlichen Objektsteuercharakters der Kapitalsteuer dürfte infolge fehlender ausdrücklicher bundesgesetzlicher Rechtsgrundlage eine Mindestbesteuerung bzw. Besteuerung eines fiktiven Eigenkapitals kaum bundesrechtskonform sein. Dies habe erst recht in jenen Fällen zu gelten, in denen die Kapitalsteuer betragsmässig mehr als eine blossе Registraturgebühr darstelle. (...) In systematischer und teleologischer Hinsicht gehöre die Kapitalsteuer wie die Gewinnsteuer zu den direkten Steuern, womit der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit jeglicher Objektsteuer vorzugehen habe. Es fällt auf, dass Bernhard Zwahlen in der 2. Auflage des Kommentars Martin Zweifel/Peter Athanas (Hrsg.) zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Basel 2002, noch nicht die Meinung geäussert hatte, die Minimalbesteuerung des einbezahlten Grundkapitals sei bundesrechtswidrig. Dort hatte er lediglich darauf hingewiesen, dass das Steuerobjekt der Kapitalsteuer es mit sich bringen könne, dass die Unternehmung Steuern zu bezahlen habe, obwohl das investierte Eigenkapital von den Aktiven gar nicht mehr gedeckt sei. Eine solche Steuer werde zur reinen Objektsteuer, welche eine fiktive Besteuerung darstelle, denn die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Gesamtunternehmung liege nicht mehr vor (Art. 29a N 3). Auch Thomas Linder/Felix Schalcher (Die Erhebung der Kapitalsteuer bei Verlustausweis, Steuer Revue 2011, S. 894 ff.) kritisieren die gesetzliche Regelung bzw. die gefestigte Praxis in den meisten Kantonen, mindestens das einbezahlte Grund- oder Stammkapital (sowie nach bisheriger Praxis in einzelnen Kantonen das verdeckte Eigenkapital) von der Kapitalsteuer zu erfassen. Damit gelange in dem Umfang, in welchem diese Grössen durch Verluste aufgezehrt worden seien, ein Steuerobjekt zur Besteuerung, welches tatsächlich gar nicht mehr vorhanden sei. Gemäss einem Bundesgerichtsentscheid

vom 6. November 2008 (2C_259/2008) dürfte nun zumindest das verdeckte Eigenkapital mit Verlusten verrechenbar sein. Basierend auf dem Verfassungsgrundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit müsste nach Ansicht von Linder/Schalcher die Verlustrechnung jedoch auch auf das einbezahlte Grund- oder Stammkapital ausgeweitet werden.

7. Nachfolgend ein Blick auf die Kantone.

a) Im Zusammenhang mit der Kapitalsteuer enthält das Steuergesetz des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 (StG ZH) in §§ 78 f. die gleichen Bestimmungen wie sie in §§ 71 f. des zugerischen Steuergesetzes zu finden ist. Danach ist gemäss § 79 Abs. 2 StG ZH steuerbar mindestens das einbezahlte Aktien-, Grund- oder Stammkapital, einschliesslich des einbezahlten Partizipationskapitals. Bereits am 13. September 1960 hatte jedoch das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich entschieden, dass nur noch das Reinvermögen einer juristischen Person zu betrachten ist, wenn der Konkurs eröffnet oder ein Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung gerichtlich bestätigt worden ist (Rechenschaftsbericht des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich an den Kantonsrat [RB] 1960 Nr. 42 S. 70). Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich begründete das wie folgt: «Während im allgemeinen das einbezahlte Grundkapital unabhängig von der momentanen Vermögenslage als objektives Kennzeichen für die Grösse einer Erwerbsgesellschaft und als Indiz für deren steuerliche Leistungsfähigkeit betrachtet werden kann (Expertenkommissionsbericht zum Problem der gleichmässigen Besteuerung der Erwerbsunternehmungen, 1955, S. 107) trifft dies nicht mehr zu, nachdem der Konkurs über die Gesellschaft eröffnet oder der Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung gerichtlich genehmigt worden ist. Nunmehr drängt sich im Gegenteil die Vermutung auf, das Grundkapital sei ganz oder teilweise verloren und vermöge über die Substanz des Unternehmens, an welche die Kapitalsteuer anknüpft, nichts mehr auszusagen. Nach der Konkurseröffnung oder nach der gerichtlichen Genehmigung eines Nachlassvertrages mit Vermögensabtretung ist das einbezahlte Grundkapital einer juristischen Person so offensichtlich als Indiz für die steuerliche Leistungsfähigkeit unbrauchbar geworden, dass das Gesetz nicht ohne Willkür die Kapitalbesteuerung weiterhin fordern kann, wie wenn nichts geschehe wäre. Artikel 4 BV (aus dem bis zum Inkrafttreten der aktuellen Bundesverfassung u.a. der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit abgeleitet wurde) gebietet, nach Konkurseröffnung oder nach gerichtlicher Genehmigung eines Nachlassvertrages mit Vermögensabtretung das steuerbare Kapital dem vorhandenen Reinvermögen gleichzustellen und die Annahme fallen zu lassen, Mindeststeuerobjekt sei das einbezahlte Grundkapital.» Seither stellt im Kanton Zürich im Anschluss an eine Konkurseröffnung bzw. eine Genehmigung eines Nachlassvertrages mit Vermögensabtretung nur noch das Reinvermögen einer juristischen Person das steuerbare Kapital dar.

b) Im Kanton Bern gilt Folgendes: Gemäss Art. 104 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 (BGS 661.11) wird die Kapitalsteuer auf dem Reinvermögen erhoben, wenn das Reinvermögen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die sich am Ende einer Steuerperiode in Liquidation befinden, kleiner ist als das steuerbare Eigenkapital. Diese Regelung deckt sich somit im Wesentlichen mit der im Kanton Zürich bestehenden Praxis.

c) Bezüglich die Situation im Kanton Luzern ist Folgendes anzuführen: Zwar trifft es zu – wie das die Rekursgegnerin geltend macht –, dass es in dem von der Rekurrentin zitierten Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern (LGVE 2004 II Nr. 26 vom 2. Februar 2004) primär um die Frage ging, ob die bis zur Beendigung der Liquidation geschuldeten periodischen Gewinn- und Kapitalsteuern Masseverbindlichkeiten oder zu kollozierende Nachlassverbindlichkeiten sind. Das Verwaltungsgericht des Kantons Luzern hatte aber auch die Frage zu prüfen, ob die Rekurrentin für den Zeitraum ab Konkurseröffnung bis zum Ende der Steuerperiode 2002 zur Bezahlung der Minimalsteuer verpflichtet werden kann, wobei es um die Minimalsteuer ging, welche Kapitalgesellschaften und Genossenschaften gemäss § 95 des Steuergesetzes des Kantons Luzern vom 22. November 1999 (SRL 620) auf im Kanton Luzern gelegene Grundstücke zu entrichten haben. Im Zusammenhang mit der Frage der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit führte das Gericht Folgendes aus: «Mit der Konkurseröffnung ist es der Kapitalgesellschaft, deren Betrieb nicht weitergeführt wird, verwehrt, Unternehmensentscheidungen zu treffen, die beispielsweise zur Erzielung steuerlich relevanter Gewinne führen würden, oder eben gegenteils darauf zu verzichten. Wenn dem aber so ist, so kann auch nicht eine Ersatzsteuer veranlagt werden. Als subsidiäre Steuer setzt sie gleichermassen wie die ordentliche Gewinn- oder Kapitalsteuer eine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Unternehmens und dessen Bestand voraus, welche Voraussetzungen jedoch mit dem Eintritt in das amtlich und zwangsweise angeordnete Liquidationsstadium wegfallen» (E. 4c). Der Kanton Luzern kennt zwar die Minimalsteuer auf dem einbezählten Aktienkapital nicht, sondern erhebt von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften eine Minimalsteuer von 1 Promille des Steuerwerts der im Kanton Luzern gelegenen Grundstücke. Es darf jedoch davon ausgegangen werden, dass das dortige Verwaltungsgericht wohl konsequenterweise die gleichen Überlegungen wie im Entscheid LGVE 2004 II Nr. 26 machen würde, wenn das Steuerobjekt nicht der Steuerwert des Grundeigentums, sondern das Aktienkapital eines Unternehmens im Anschluss an eine Konkurseröffnung bzw. nach der Genehmigung eines Nachlassvertrags darstellen würde. Das Verwaltungsgericht des Kantons Luzern würde wohl auch diesfalls die Erhebung einer Minimalsteuer als nicht zulässig bezeichnen, da es ausdrücklich festhielt, dass die Kapitalsteuer eine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit und den Bestand des Unternehmens bedingt. Daher kann der Entscheid LGVE 2004 II Nr. 26 durchaus in die Beurteilung der vorliegenden Streitsache einbezogen werden.

d) Gemäss Linder/Schalcher (a.a.O., S. 895) wird in den Kantonen Appenzell Ausserrhoden, Graubünden, Neuenburg und St. Gallen ein Bilanzverlust als negative offene Reserve betrachtet und entsprechend in die Gesamtrechnung einbezogen, womit letztlich nur das tatsächlich vorhandene Eigenkapital zu besteuern ist. Ebenfalls gemäss Linder/Schalcher (a.a.O., S. 894) ist in den meisten übrigen Kantonen jedoch gesetzlich festgehalten oder entspricht es der gefestigten Praxis, dass mindestens das einbezahlte Grund- oder Stammkapital von der Kapitalsteuer zu erfassen ist.

8. Die Beurteilung im vorliegenden Fall ergibt nun Folgendes:

a) Die Kantone Zürich und Bern haben klar entschieden bzw. geregelt, dass bei einer sich im Konkurs oder in einer Nachlassliquidation befindlichen Gesellschaft nur noch das Reinvermögen als steuerbares Kapital zu betrachten ist. Dem Entscheid RB 1960 Nr. 42 ist zu entnehmen, dass das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich eine Minimalbesteuerung als Verstoß gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erachtet. Auch bei der Regelung von Art. 104 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Bern ist davon auszugehen, dass sie getroffen wurde, um diesen Grundsatz nicht zu verletzen. Und auch aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern LGVE 2004 II Nr. 26 kann abgeleitet werden, dass das dortige Verwaltungsgericht eine Minimalsteuer auf das einbezahlte Aktienkapital einer überschuldeten Gesellschaft wohl als Verstoß gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit beurteilen würde. Auf der anderen Seite ist dem Verwaltungsgericht des Kantons Zug aber kein Urteil eines kantonalen Gerichts bekannt, in welchem ausdrücklich festgestellt wurde, dass eine solche Minimalsteuer nicht gegen Art. 127 Abs. 2 BV verstösst. Zu ergänzen ist an dieser Stelle der von Linder/Schalcher gemachte Hinweis auf die Kantone Appenzell Ausserrhoden, Graubünden, Neuenburg und St. Gallen, in denen ein Bilanzverlust als negative offene Reserve betrachtet und entsprechend in die Gesamtrechnung einbezogen werde, womit letztlich nur das tatsächlich vorhandene Eigenkapital zu besteuern sei. Dies entspricht somit ebenfalls dem Verfassungsgrundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

b) Richtig ist – wie das die Rekurrentin ausführt –, dass im Falle eines Konkurses oder der Bestätigung eines Nachlassvertrages mit Vermögensabtretung die Gesellschaft keine Möglichkeit mehr hat, aktienrechtliche Massnahmen zu treffen, um das Grundkapital wiederherzustellen. Gesellschaften, über welche kein Konkurs eröffnet bzw. kein Nachlassvertrag genehmigt wurde, haben es dagegen selber in der Hand, das Grundkapital nach eingetretenen Verlusten den neuen wirtschaftlichen Verhältnissen anzupassen. Bei diesen Gesellschaften widerspiegelt das ausgewiesene Netto-Eigenkapital durchaus die konkrete, momentane wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, weshalb in diesen Fällen wohl nicht von einer Verletzung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ausgegangen

werden muss. Bei Gesellschaften, die wegen der Konkureröffnung oder aufgrund eines genehmigten Nachlassvertrages mit Vermögensabtretung diese Möglichkeit nicht mehr haben, ist Letzteres jedoch tatsächlich fraglich.

c) Nicht gänzlich ausser Acht gelassen kann die Tatsache, dass gemäss Art. 76 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG, SR 642.11), wie er bis zur Abschaffung der Kapitalsteuer auf Bundesebene 1998 in Kraft stand, bei Gesellschaften, welche sich zum Ende einer Steuerperiode in Liquidation befanden, das Reinvermögen als steuerbares Eigenkapital galt («Als steuerbares Eigenkapital von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die sich am Ende einer Steuerperiode in Liquidation befinden, gilt das Reinvermögen» [Art. 76 aDBG]). Dies, obwohl Art. 74 Abs. 2 aDBG bestimmte, dass steuerbar mindestens das einbezahlte Grund- oder Stammkapital sei, was der Regelung von § 72 Abs. 2 StG ZG entspricht. Damit zeigte der Bundesgesetzgeber (solange es die Kapitalsteuer auf Bundesebene überhaupt noch gab), dass es nicht sein Wille war, das Aktienkapital selbst in einer Liquidationssituation zu besteuern. Der Bundesgesetzgeber nahm somit auf die Liquidationssituation des Unternehmens Rücksicht.

d) Es fällt auf, dass die Kritik, mindestens das einbezahlte Grundkapital von der Kapitalsteuer zu erfassen, auch wenn das Aktienkapital wegen Konkurses oder wegen Nachlassliquidation vollständig und dauerhaft verloren ist, eher neueren Datums ist. Einzelne Autoren begnügten sich vorher damit, darauf hinzuweisen, dass mindestens der einbezahlte Teil aus dem einbezahlten Grundkapital steuerbar sei, verlangten aber nicht ausdrücklich, dass auf eine Minimalsteuer zu verzichten sei, wenn die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Unternehmens nicht mehr vorhanden ist. Zwar erklärte die Steuerkommission des Kantons Schwyz in einem obiter dictum bereits in einem Entscheid vom 20. Dezember 2004, die Minimalbesteuerung für das einbezahlte nominelle Aktien-, Stamm- oder Anteilscheinkapital bzw. das einbezahlte Grundkapital erscheine unter dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als problematisch, sofern das investierte Eigenkapital von den Aktiven gar nicht mehr gedeckt sei. Unter Hinweis auf Bernhard Zwahlen (in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, 2. Aufl., Basel 2002, Art. 29a StHG N 3) hielt die Steuerkommission des Kantons Schwyz weiter fest, eine solchermassen festgesetzte Kapitalsteuer werde zur reinen Objektsteuer, welche sich nicht mehr an den zur Verfügung stehenden finanziellen Mitteln einer Kapitalgesellschaft orientiere. Aus verschiedenen Gründen sah sich aber die Steuerkommission nicht in der Lage, ohne weiteres davon abzuweichen. Dennoch wies sie noch einmal darauf hin, dass diese Minimalbesteuerung nur bedingt mit dem Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in Einklang zu bringen sei. Richtig stark und eindeutig wurde die Kritik dann mit dem erwähnten Beitrag von Linder/Schalcher in der Steuer Revue 2011 sowie dem Kommentar von Zwahlen/Lissi (in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., Art. 29/29a StHG N 1 bis 6), wonach eine Objektsteuer auf einem von den Aktiven gar nicht mehr gedeckten Eigenkapital

dem von der Bundesverfassung vorgegebenen Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) widerspreche. Damit haben sich in der Literatur die Ansichten bezüglich der umstrittenen Frage in jüngerer Zeit durchaus etwas verschoben.

9. Das oben Dargelegte bringt das Gericht zur Überzeugung, dass die Minimalbesteuerung des Aktienkapitals im Falle eines Konkurses bzw. im Anschluss an die Genehmigung eines Nachlassvertrages mit Vermögensabtretung tatsächlich gegen den in Art. 127 Abs. 2 BV enthaltenen Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verstösst. Im Konkurs bzw. in der Nachlassliquidation ist das Aktienkapital vollständig und dauerhaft verloren und somit auch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Unternehmens. Ein davon betroffenes Unternehmen hat keine Möglichkeit, daran etwas zu ändern, im Gegensatz zu Gesellschaften, über welche kein Konkurs eröffnet bzw. kein Nachlassvertrag genehmigt wurde. Letztere haben es selber in der Hand, das Grundkapital nach eingetretenen Verlusten den neuen wirtschaftlichen Verhältnissen anzupassen; das ausgewiesene Netto-Eigenkapital widerspiegelt dann durchaus die konkrete wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Unternehmens. Nach dem vollständigen Verlust der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wegen Konkurseröffnung oder genehmigten Nachlassvertrags mit Vermögensabtretung ist eine Minimalbesteuerung des Aktienkapitals jedoch bundesrechtswidrig und daher nicht mehr zulässig. Diese Auffassung ist nicht völlig neu in der Schweiz, sondern entspricht der bisherigen Haltung der Kantone Zürich, Bern, Appenzell Ausserrhoden, Graubünden, Neuenburg und St. Gallen sowie wohl auch derjenigen des Kantons Luzern und ist unter anderem auch dadurch beeinflusst, dass auch der Bund, als es auf seiner Ebene die Kapitalsteuer noch gab, mit seiner damaligen Regelung im DBG auf eine Besteuerung des Aktienkapitals in einer Liquidationssituation verzichtete.

10. Daher ergibt sich, dass der Einspracheentscheid der Rekursgegnerin für die Kantons- und Gemeindesteuern für die Steuerperioden 2013 und 2014 vom 22. November 2016 gegen Art. 127 Abs. 2 BV verstösst. Der dagegen eingereichte Rekurs erweist sich als begründet, weshalb er gutzuheissen ist. Der Einspracheentscheid wird aufgehoben und die Rekursgegnerin angewiesen, für die Steuerperioden 2013 und 2014 das steuerbare Kapital der Rekurrentin auf 0 Franken festzusetzen.

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 27. Februar 2018, A 2016 36
Das Urteil ist rechtskräftig.