Entscheid der kantonalen Steuerkommission vom 4. Juli 2019 i.S. L. AG (StKE 43/2017)

Minimalsteuer juristischer Personen (§§ 78 und 82 Abs. 1 StG): Mindestbetrag von CHF 100.-- pro Steuereinheit bei bloss wirtschaftlicher Zugehörigkeit; Verfassungskonformität

Der Kanton Schwyz erhebt unter der Bezeichnung «Minimalsteuer» eine Kapitalsteuer, die sich nach dem Eigenkapital bemisst und nur erhoben wird, wenn sie die Gewinnsteuer übersteigt. Die Minimalsteuer beträgt mindestens CHF 100.-- pro Steuereinheit. Der Mindestbetrag ist auch bei bloss wirtschaftlicher Zugehörigkeit zum Kanton geschuldet, was nicht gegen das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und das Schlechterstellungsverbot verstösst.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Die Steuerpflichtige L. AG mit ausserkantonalem Hauptsteuerdomizil und Betriebsstätte im Kanton Schwyz wurde für die Steuerperiode 2015 mit einer Minimalsteuer von CHF 100.-- pro Einheit veranlagt, dies basierend auf einem steuerbaren Reingewinn von CHF 0.-- und einem steuerbaren Eigenkapital von rund CHF 5 Mio., wovon CHF 19 000.-- nach Schwyz ausgeschieden wurden. Gegen die Veranlagungsverfügung erhob die Steuerpflichtige Einsprache mit dem Antrag, das nach Schwyz

ausgeschiedene Eigenkapital von CHF 19 000.-- sei zum ordentlichen Steuersatz zu besteuern, d.h. ohne Berücksichtigung des Mindestbetrags gemäss § 82 Abs. 1 StG. Die kantonale Steuerkommission weist die Einsprache ab.

Erwägungen

1. ...

2. Umstritten ist, ob die Steuerpflichtige zu Recht mit der Minimalsteuer veranlagt wurde oder ob das an den Kanton Schwyz ausgeschiedene Kapital, wie von der Einsprecherin beantragt, zum ordentlichen Steuertarif zu versteuern ist. Die Einsprecherin rügt, dass die Erhebung der Mindeststeuer gegen das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wie auch gegen das Schlechterstellungsverbot verstosse. Zudem sehe das Steuergesetz des Kantons Schwyz im Gegensatz zu anderen Kantonen keine separate Mindeststeuer für bloss wirtschaftliche Zugehörigkeit vor. Die Veranlagung mit der Minimalsteuer sei daher zu Unrecht erfolgt. Richtigerweise sei das nach Schwyz ausgeschiedene Kapital zum ordentlichen Steuersatz und somit mit einer einfachen Steuer von CHF 7.60 zu besteuern.

3. Unter Minimalsteuer ist im schweizerischen Begriffsgebrauch vorherrschend eine Objektsteuer zu verstehen, welche einige Kantone von den juristischen Personen erheben, wenn die ordentlichen Steuern den Betrag der Minimalsteuer nicht erreichen. Berechnet wird sie aufgrund von Ersatzfaktoren. Minimalsteuern gehören nicht zum harmonisierten Bereich

des Steuerrechts, womit die Kantone sowohl im Entscheid, diese zu erheben, als auch in deren Ausgestaltung gemäss Art. 27 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG, SR 642.14) frei sind (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_114/2017 vom 14. Februar 2018, E. 3.2.1.). Die Mehrzahl der Kantone, die eine Minimalsteuer kennen, erheben diese auf dem im Kanton gelegenen Grundeigentum. Vereinzelt wird als Basis für die Bemessung der Minimalsteuer auf die Bruttoeinnahmen abgestellt oder auch eine Kombination von Bruttoeinnahmen und investiertem Kapital. Von der auf Ersatzfaktoren erhobenen Minimalsteuer ist die Mindeststeuer, welche ein zu erhebender „Mindestfixbetrag" ist, abzugrenzen und auseinander zu halten (vgl. dazu Felber/Duss, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl., Basel 2017, Art. 27 N 9f.). Die Funktion der Mindeststeuer ist dieselbe wie diejenige der Minimalsteuer. Es geht darum, dem Belegenheitsort einen minimalen Steuerertrag zu sichern. Dies sogar bei nicht gewinnstrebigen Unternehmen von wirtschaftlicher Bedeutung (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_114/2017 vom 14. Februar 2018, E. 3.2.2.).

Der Kanton Schwyz erhebt in § 78 StG unter dem Titel „Minimalsteuer" technisch gesehen eine Kapitalsteuer in Kombination mit einer Mindeststeuer (Felber/Duss, a.a.O., Art. 27 N 10). Diese beträgt gemäss § 82 Abs. 1 StG 0.4 Promille des massgebenden Eigenkapitals, mindestens aber CHF 100.--. Die Minimalsteuer im Kanton Schwyz beruht auf der im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II für die Kantone geschaffenen Möglichkeit der Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer. Auf Seite 7 der Erläuterungen zur diesbezüglichen kantonalen Abstimmung vom 17. Mai 2009, 1. Teilrevision des Steuergesetzes, ist unter

Punkt 1.3.5 ausgeführt: „In denjenigen Kantonen, die von dieser Möglichkeit [Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer] Gebrauch machen, erhält die Kapitalsteuer faktisch den Charakter einer Minimalsteuer. Im Ergebnis führt nämlich die Anrechnung dazu, dass die Gewinnsteuer nur zu zahlen ist, falls diese höher ausfällt als die Kapitalsteuer. Im umgekehrten Fall ist der Betrag zu entrichten, welcher der Kapitalsteuer entspricht. Dem neuen Charakter der bisherigen Kapitalsteuer entsprechend wird eine begriffliche Umstellung vorgenommen. Neu soll von den juristischen Personen nicht mehr eine Kapitalsteuer erhoben werden, sondern eine Minimalsteuer.“ Damit unterscheidet sich die im Kanton Schwyz erhobene „Minimalsteuer“ von der in anderen Kantonen auf Ersatzfaktoren berechneten Minimalsteuer, was auch in der Lehre unterschieden wird (Mäusli-Allenspach, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Interkantonales Steuerrecht, Basel 2011, § 3 N 70). Im Kanton Schwyz wird, und dies unabhängig davon, ob die Steuerpflichtige persönlich oder „nur“ wirtschaftlich zugehörig ist, aufgrund von § 78 StG eine (an die Gewinnsteuer anzurechnende) Kapitalsteuer erhoben. Dies im Unterschied zu anderen Kantonen, welche die Minimalsteuer auf Ersatzfaktoren erheben.

4.1 Die Einsprecherin ist der Auffassung, dass mit der angefochtenen Veranlagung das Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verletzt werde. Das Bundesgericht zog diesbezüglich in Erwägung: „Die Mindeststeuer knüpft direkt an die Existenz des Steuersubjekts als juristische Person an. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass juristische Personen unabhängig von ihrem Gewinn und Kapital öffentliche Infrastrukturen in Anspruch nehmen. Der Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit kann diesem Anliegen nicht grundsätzlich entgegenstehen; er kommt lediglich bei der Festsetzung der Höhe

der Mindeststeuer zum Tragen“ (Urteil des Bundesgerichts 2C_114/2017 vom 14. Februar 2018, E. 6.1.). Die im Kanton Schwyz erhobenen Mindeststeuern von CHF 100.-- pro Steuereinheit bewegen sich im Vergleich zu den in anderen Kantonen erhobenen (im vorstehend zitierten Entscheid: CHF 500.-- für Kapitalgesellschaften und CHF 200.-- für Genossenschaften) Mindeststeuern in einer zulässigen Bandbreite. Sie stehen somit im Einklang mit dem Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

4.2 Weiter bringt die Einsprecherin vor, dass die Veranlagung gegen das Schlechterstellungsverbot verstosse, da eine Gesellschaft, welche aufgrund ihrer territorialen Beziehungen nicht nur einer Steuerhoheit unterstehe, schlechter gestellt werde. Damit rügt sie die Erhebung einer Mindeststeuer bei bloss wirtschaftlicher Zugehörigkeit.

Als Teil des Verbots der Doppelbesteuerung besagt das Schlechterstellungsverbot, dass ein Kanton eine steuerpflichtige Person nicht stärker belasten darf, weil sie nicht in vollem Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern auch in anderen Kantonen steuerpflichtig ist. Der steuerpflichtigen Person soll kein Nachteil daraus erwachsen, dass sie in mehreren Kantonen steuerliche Anknüpfungspunkte hat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, § 5 N 19). Als mit Art. 127 Abs. 3 BV und Art. 8 BV vereinbar hat das Bundesgericht die Minimalsteuer auf Liegenschaften juristischer Personen beurteilt. Diese wird von allen juristischen Personen ohne Rücksicht auf ihren Sitz für im Kanton gelegene Grundstücke erhoben, wenn und soweit sie die ordentlichen Steuern der betreffenden Steuerpflichtigen übersteigt. Um die Mehrbelastung in Grenzen zu halten wird die Höhe der Minimalsteuer auf 2‰ des Liegenschaftswerts begrenzt

(Urteil des Bundesgerichts 2P.323/2004 vom 2. März 2005, E. 3). Vorliegend handelt es sich wie bereits erwähnt um eine Kapitalsteuer. Der Minimalbetrag beträgt CHF 100.-- pro Steuereinheit, womit dieser im Einklang mit dem Schlechterstellungsverbot steht.

Die Minimalsteuer von 0.4 Promille des massgebenden Eigenkapitals, mindestens aber CHF 100.--, wird unabhängig davon erhoben, ob eine Gesellschaft nur im Kanton Schwyz oder in mehreren Kantonen steuerpflichtig ist. Die schwyzerische Minimalsteuer ist, wie vorstehend aufgezeigt, keine auf Ersatzfaktoren erhobene Objektsteuer, sondern eine Kapitalsteuer, an welche die Gewinnsteuer auch bei bloss wirtschaftlicher Zugehörigkeit angerechnet wird. Ist aufgrund der wirtschaftlichen Gegebenheit (z.B. erzielte Verluste) keine Anrechnung möglich, so wird die Kapitalsteuer von 0.4 Promille auf dem massgeblichen Kapital, mindestens aber CHF 100.--, erhoben. Die schwyzerische Regelung respektiert folglich das Schlechterstellungsgebot und bewegt sich hinsichtlich der Steuerbelastung unter der in anderen Kantonen erhobenen Minimalsteuer auf im Kanton gelegenen Liegenschaften.

4.3 Abschliessend rügt die Einsprecherin, dass das Steuergesetz des Kantons Schwyz keine separate Mindeststeuer für lediglich aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtige Personen vorsehe, weshalb die Veranlagung zu Unrecht erfolgt sei. Die Einsprecherin rügt damit, dass es an einer gesetzlichen Grundlage für vorliegende Besteuerung fehle. Die ihres Erachtens notwendige separate Bestimmung ist indessen nicht Voraussetzung. Eine juristische Person mit Sitz oder tatsächlicher Geschäftsleitung ausserhalb des Kantons ist auf Grund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie im Kanton Geschäftsbetriebe oder Betriebsstätten unterhält. Die Steuerpflicht beschränkt sich dabei auf die

Teile des Gewinns und Kapitals, für die eine Steuerpflicht im Kanton besteht (§ 57 Abs. 2 StG i.V.m. § 56 Abs. 1 Bst. a StG). Das nach Schwyz ausgeschiedene Kapital wirtschaftlich Zugehöriger ist somit zu besteuern. § 78 StG hält sodann präzisierend fest: „Die juristischen Personen entrichten anstelle der Gewinnsteuer eine Minimalsteuer, wenn diese die nach den §§ 71 bis 77 berechnete Gewinnsteuer übersteigt. Die Minimalsteuer wird nach dem Eigenkapital bemessen." Das Gesetz hält also gerade fest, dass die Minimalsteuer - und damit einhergehend auch die Mindeststeuer - auch bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit anfällt.

Die Frage wurde sodann e contrario im Urteil des Bundesgerichts 2C_114/2017, E. 8.2. auch höchstrichterlich entschieden. Dem Urteil liegt die luzernerische Minimalsteuer zu Grunde. Einführend wurde die ausserhalb des steuerharmonisierten Bereichs liegende kantonale Kompetenz zur Erhebung einer Minimalsteuer bestätigt. Hinsichtlich der Mindeststeuer erwog das Bundesgericht, dass im Kanton Luzern, aufgrund der Regelungen in § 66 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Luzern vom 22. November 1999 (StG-LU, SRL 620) die Mindeststeuer nur bei persönlicher Zugehörigkeit anfällt. Die Regelung sieht vor, dass sich die Steuerpflicht bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit auf die Teile des Gewinns und Kapitals beschränkt, für die gemäss § 65 des StG-LU eine Steuerpflicht besteht. Es besteht somit im Kanton Luzern keine gesetzliche Grundlage zur Erhebung der Mindeststeuer auf der auf Ersatzfaktoren erhobenen Minimalsteuer. Anders ist die gesetzliche Ausgangslage, wie vorstehend ausgeführt, im Kanton Schwyz, wo sowohl persönlich wie auch wirtschaftlich Zugehörige von der Kapitalsteuer (gegebenenfalls zur Verrechnung mit der Gewinnsteuer) erfasst werden. Weder die Gesetzessystematik noch der Wortlaut der Gesetzesbestimmungen lassen den

Schluss zu, dass der Mindestbetrag der Minimalsteuer nur für Fälle mit persönlicher Zugehörigkeit gelten soll.

5. Zusammenfassend erweist sich die Einsprache als unbegründet und ist abzuweisen.

Hinweis der Redaktion:
Im Rahmen der Teilrevision des Steuergesetzes vom 22. Mai 2019 (Umsetzung des Bundesgesetzes über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung vom 28. September 2018, STAF) wurde § 82 Abs. 2 StG neu gefasst. Mit Gültigkeit ab dem 1. Januar 2020 wird nun ausdrücklich festgehalten, dass der Mindestbetrag auch bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit im Kanton sowie bei Zu- und Wegzügen während der Steuerperiode vollumfänglich geschuldet ist.