



Entscheid vom 10. Februar 2023 (510 22 76)

Mindestbemessungsgrösse der Kapitalsteuer; Abschaffung des Holdingprivilegs

Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter Dr. L. Schneider
(Ref.), Stefan E. Schmid, Gerichtsschreiber i.V. L. Battegay

Parteien **A.____ GmbH,**

Rekurrentin

gegen

**Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33,
4410 Liestal,**

Rekursgegnerin

betreffend **Staats- und Gemeindesteuer 2020**

Sachverhalt:

A.

Die A.____ GmbH (bisher: B.____ SA) ist eine Holdinggesellschaft mit Sitz in der Gemeinde C.____. Per 31. Dezember 2020 wies sie in der Bilanz ein Grundkapital von Fr. 9'000'000.-- aus, bestehend aus dem Aktienkapital in gleicher Höhe. Auf der Aktivseite belief sich der Anteil der Beteiligungen an der Bilanzsumme auf 99.82%.

Mit Veranlagungsverfügung vom 21. April 2022 setzte die Steuerverwaltung die Kapitalsteuer auf Fr. 9'000.-- fest (0.1% von Fr. 9'000'000.--).

B.

Mit Schreiben vom 19. Mai 2022 erhob die Pflichtige Einsprache und ersuchte um Fristverlängerung zwecks vertiefter Begründung bis Ende Juni 2022. In der Einsprachebegründung vom 22. Juni 2022 führte die Pflichtige im Wesentlichen aus, die Steuerverwaltung bestreite nicht, dass die Pflichtige eine Holdinggesellschaft sei. Sodann sei ebenfalls bekannt, dass mit dem Bundesgesetz vom 28. September 2018 über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF; SR 613.2) das Holdingprivileg abgeschafft worden sei. Gemäss Art. 29 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) habe der Gesetzgeber den Kantonen jedoch die Möglichkeit gelassen, eine Steuerermässigung auf Beteiligungsrechte im Eigenkapital nach Art. 28 Abs. 1 StHG vorzusehen. Die Steuerverwaltung habe für die Kapitalsteuer § 60 Abs. 3 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) angewendet, obwohl sie dafür ausschliesslich § 60 Abs. 4 StG habe anwenden dürfen. Dieser sei per 1. Januar 2020 in Kraft getreten, um im Rahmen der STAF an die Stelle der privilegierten Besteuerung des Kapitals von Holdinggesellschaften zu treten. Die konkurrierende Gesetzesbestimmung in § 60 Abs. 3 StG sei aufgrund der Grundsätze, dass neueres Recht altes Recht verdränge sowie dass besonderes Recht allgemeinem Recht vorgehe, in diesem Falle nicht anwendbar. Es ergebe wirtschaftlich keinen Sinn, dass der kantonale Gesetzgeber für Holdinggesellschaften besondere Regeln aufgestellt habe, wenn diese von der Steuerverwaltung nicht angewandt würden. Für Holdinggesellschaften sei das steuerbare Kapital demnach gemäss § 60 Abs. 4 StG zu ermässigen. Das Beispiel im Baselbieter Steuerbuch sei auf Holdinggesellschaften nicht anwendbar. Gemäss Beilage resultiere aus der Anwendung von § 60 Abs. 4 StG nach der Ermässigung ein steuerbares Kapital in Höhe von Fr. 3'097'013.-- anstatt Fr. 9'000'000.--, ausgehend von einer Ermässigung in Höhe von 80% des Eigenkapitals multipliziert mit dem Anteil der Beteiligungen an der Bilanzsumme von 99.82%.

Mit Einspracheentscheid vom 23. September 2022 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Im Wesentlichen begründete sie ihren Entscheid damit, dass § 60 Abs. 3 StG nicht vom nachfolgenden Abs. 4 derogiert werde und deshalb auf den Sachverhalt anwendbar sei. Beide Absätze seien im Wortlaut klar formuliert und führten nicht zu einer Kollision zwischen dem Steuergesetz und einem anderen Gesetz. Aus dem Grundsatz «lex specialis derogat legi generali» könne folglich nichts zugunsten der Pflichtigen abgeleitet werden. Darüber hinaus

seien die Absätze 3 und Abs. 4 jeweils gemeinsam zur Anwendung zu bringen, wodurch der Grundsatz «lex posterior derogat legi priori» hier ebenfalls keine Anwendung finde. Beide Absätze würden für sämtliche Gesellschaften gelten, ohne dass das Gesetz die Holdinggesellschaften spezifisch nenne. Es treffe daher nicht zu, dass § 60 Abs. 4 StG spezifisch für Holdinggesellschaften geschaffen worden sei. In der Vorlage an den Landrat hätten sich keine Ausführungen zu § 60 Abs. 3 StG gefunden. Insbesondere fehlten Hinweise, dass § 60 Abs. 3 StG im Falle der Ermässigung nach § 60 Abs. 4 StG nicht zur Anwendung komme. § 60 Abs. 3 StG stelle einen seit Jahrzehnten im Steuergesetz verankerten Grundsatz dar. Mangels Kollisionsregelung ging die Steuerverwaltung davon aus, der Gesetzgeber habe qualifiziert geschwiegen. Es handle sich allfällig um eine unechte, rechtspolitische Gesetzeslücke. Ferner sei das steuerbare Kapital im Sinne von § 60 Abs. 4 StG von Fr. 15'374'372.-- bis zum Grundkapital von Fr. 9'000'000.-- ermässigt worden, wodurch die Pflichtige bereits von einer Steuerreduktion in Höhe von Fr. 10'198.-- profitiere.

C.

Mit Schreiben vom 17. Oktober 2022 erhebt die Pflichtige Rekus gegen den Einspracheentscheid. Sie beantragt, (1.) die Veranlagung der Steuerverwaltung Basellandschaft vom 1. April 2022 sei im Hinblick auf die Staats- wie auch Gemeindesteuer aufzuheben, (2.) die Veranlagung der Kapitalsteuer der Rekurrentin habe nur in Anwendung von § 60 Abs. 4 StG zu erfolgen und (3.) unter Kostenfolge zu Lasten des Kantons Basellandschaft. Zur Begründung verweist sie im Wesentlichen auf die in der Einsprache vorgebrachten Argumente und moniert im Besonderen, die Steuerverwaltung habe nicht beachtet, dass § 60 Abs. 4 StG zeitlich nach dem vorbestehenden § 60 Abs. 3 StG eingefügt worden sei. § 60 Abs. 4 StG sei im Rahmen der STAF an die alte Privilegierung getreten. § 60 Abs. 3 StG sei nie für Holdinggesellschaften gedacht gewesen. Die Betrachtungsweise der Steuerverwaltung führe zum Konflikt zwischen den Absätzen, der nur durch Auslegung entschärft werden könne. Diesbezüglich dürfe das Verhalten des Gesetzgebers nicht als qualifiziertes Schweigen gewertet werden, da der Abs. 4 als Sonderregelung für sich alleine stehe. Sodann sei die Bestimmung in Abs. 3 im Jahre 2008 ins Steuergesetz eingefügt worden, um sicherzustellen, dass Gesellschaften auch bei eigenkapitalschmälernden Verlusten mindestens eine Kapitalsteuer auf dem einbezahlten Grund- und Stammkapital bezahlen. Es bestehe aber keine Begründung dafür, diesen Absatz auch auf von Abs. 4 erfasste Sachverhalte anzuwenden. Der Gesetzgeber habe nicht vorhersehen können, dass die Auslegung durch die Steuerverwaltung zu Konfliktsituationen führen könne. Ferner sei das Baselpbieter Steuerbuch eine Richtschnur der Verwaltung zwecks einheitlicher Behandlung diverser Steuerfälle ohne rechtliche Bedeutung und ohne Charakter einer Regierungsverordnung. Der Hinweis der Steuerverwaltung, dass das steuerbare Kapital bereits bis zur Höhe des Grundkapitals ermässigt besteuert würde, sei unangebracht. Die Steuerverwaltung habe das Steuergesetz anzuwenden, ohne das Ergebnis als genügend zu beurteilen.

Mit Vernehmlassung vom 30. November 2022 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses. Art. 29 Abs. 2 lit. b StHG habe in der bis zum 31. Dezember 2019 gültigen Fassung stipuliert, dass auch bei Holdinggesellschaften das einbezahlte Grund- und Stammkapital der Kapitalsteuer unterliege. Die Umsetzung dieser harmonisierungsrechtlichen Vorgabe sei im

Kanton Basel-Landschaft per 1. Januar 2008 mit § 60 Abs. 2 und 3 StG erfolgt, wobei jene Vorgabe bereits ab der Steuerperiode 2001 Geltung gehabt habe. In der Landratsvorlage 2007/034 sei darauf hingewiesen worden, dass die Einführung von § 60 Abs. 2 und 3 StG zur formell gleichen Bemessungsgrundlage von Holding- und anderen Kapitalgesellschaften führe. Die alten Veranlagungsverfügungen der Rekurrentin vor der STAF hätten in Ziffer 6001 gesondert das einbezahlte Kapital und in Ziffer 6900 das steuerbare Eigenkapital mit der Klammer (mind. einbez. Kapital) geführt und so darauf hingewiesen, dass mindestens das einbezahlte Kapital steuerbar sei. Die von der Rekurrentin genannte Privilegierung habe es nicht gegeben. Die Privilegierung vor der STAF habe lediglich im reduzierten Kapitalsteuersatz für Holdinggesellschaften bestanden, wobei die Bemessungsgrundlage dieselbe gewesen sei wie für die übrigen Kapitalgesellschaften. Des Weiteren handle es sich im vorliegenden Fall nicht um eine Auslegungsfrage. Der Wortlaut der betreffenden Bestimmungen sei klar, sodann liege keine Kollision zwischen den einzelnen Inhalten vor. Art. 29 Abs. 3 StHG stelle Vorhandensein und Ausmass der Ermässigung der Kapitalsteuer ins Ermessen der Kantone. Der Kanton Basel-Landschaft habe im Rahmen der STAF einerseits die maximalen Kapitalsteuersätze erhöht, andererseits mit § 60 Abs. 4 StG die Bemessungsgrundlage reduziert. Weder liege ein Fall von besonderem Recht gegenüber gewöhnlichem Recht vor, noch verdränge hierbei neues Recht das Alte. Die Absätze seien zusammen in Anwendung zu bringen; § 60 Abs. 4 StG sei nicht einfach an die Stelle einer alten Privilegierung für Holdinggesellschaften getreten. Gemäss Legalitätsprinzip könne einzig der Gesetzgeber die vorliegende Norm abändern. Die Ermässigung der Kapitalsteuer sei auf die Höhe des einbezahlten Kapitals begrenzt. Das Beispiel aus dem Baselbieter Steuerbuch bestätige nicht nur die Auffassung der Steuerverwaltung, es entspreche auch der Praxis im Kanton Basel-Stadt.

Anlässlich der heutigen Verhandlung halten die Parteien an ihren Anträgen und Vorbringen fest.

Erwägungen:

1.

Das Steuergericht ist gemäss § 124 StG zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 2 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 10'000.-- pro Steuerjahr nicht übersteigt, von der Dreierkammer beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2.

§ 60 StG lautet wie folgt:

"§ 60

III. Kapitalsteuer der Kapitalgesellschaften und Genossenschaften – 1. Steuerbares Kapital

¹ Gegenstand der Kapitalsteuer der Kapitalgesellschaften und Genossenschaften ist das Eigenkapital. Dieses besteht aus dem einbezahlten Grund- oder Stammkapital, den in der Handelsbilanz ausgewiesenen Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen von Anteilshabern sowie den offenen und den als Ertrag versteuerten stillen Reserven.

² [aufgehoben]

³ Steuerbar ist mindestens das einbezahlte Grund- oder Stammkapital.

⁴ Das Eigenkapital, welches auf Beteiligungsrechte nach § 59, auf Patente und vergleichbare Rechte nach § 53a sowie auf Darlehen an Konzerngesellschaften entfällt, wird im Verhältnis dieser Werte zu den gesamten Aktiven der Bilanz im Umfang von 80 % ermässigt. Berechnungsgrundlage bilden die steuerlich massgeblichen Buchwerte (Ertragssteuerwerte)."

Die gegenwärtige Fassung von § 60 StG ist das Resultat davon, dass den Kantonen im Rahmen der STAF seit dem 1. Januar 2020 durch Art. 29 Abs. 3 StHG die Möglichkeit eingeräumt wurde, für Eigenkapital, das auf massgebliche Beteiligungen, auf massgebliche Patente und vergleichbare Rechte sowie auf Darlehen an Konzerngesellschaften entfällt, eine Steuerermässigung vorzusehen. Hintergrund war die Abschaffung der Statusgesellschaften, welche in fast allen Kantonen in den Genuss einer reduzierten kantonalen Kapitalsteuer kamen. Bei den Beteiligungen sollte die wirtschaftliche Mehrfachbelastung im Konzern beseitigt werden. Durch die parallele Massnahme zur Patentbox sollte den Kantonen eine Massnahme zur Erhaltung der Standortattraktivität in die Hand gegeben werden.¹

§ 60 Abs. 4 StG, welcher wie gezeigt eine Reduktion der Bemessungsbasis vorsieht, wurde per 1. Januar 2020 neu geschaffen. § 60 Abs. 3 StG, beinhaltend das Mindestmass der Besteuerung, existierte schon vor diesem Zeitpunkt und erfuhr per 1. Januar 2020 auch keine inhaltliche oder sprachliche Anpassung.

3.

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die bilanzierten Aktiven zu 99.82% auf Beteiligungen entfallen, und dass bei einer Reduktion derselben um 80 % ein tieferer Wert als das einbezahlte Grundkapital resultiert. Strittig und mithin zu prüfen ist dagegen, ob die Steuerverwaltung zu Recht die Reduktion der Bemessungsgrundlage für die Kapitalsteuer gemäss § 60 Abs. 3 StG beschränkte, oder ob die Rekurrentin unbeschränkt von der Ermässigung gemäss § 60 Abs. 4 StG profitieren kann. Die Rekurrentin stellt sich – wie bereits ausgeführt – auf den Standpunkt, dass § 60 Abs. 4 StG bei Holdinggesellschaften als neueres und spezielleres Recht Vorrang vor § 60 Abs. 3 StG geniessen soll.

3.1 Zunächst ist festzuhalten, dass sich dem Wortlaut der streitbetroffenen Bestimmung nicht unmittelbar entnehmen lässt, in welchem Verhältnis die Absätze 3 und 4 zueinanderstehen: § 60 Abs. 3 StG enthält keine Hinweise, dass dieser Absatz dem nachfolgenden vorgeht. Umgekehrt steht in § 60 Abs. 4 StG ebenso wenig, dass diese Bestimmung § 60 Abs. 3 StG vorzuziehen ist. Wie festgestellt (vgl. hiervor E. 2 in fine), blieb der Wortlaut von § 60 Abs. 3 StG im Rahmen der Revision des Steuergesetzes per 1. Januar 2020 unverändert. Den kantonalen Materialien ist weiterhin zu entnehmen, dass der kantonale Gesetzgeber auch nicht über eine

¹ Botschaft vom 21. März 2018 zum Bundesgesetz über die Steuervorlage 17 (SV17), BBl 2018 2566.

Anpassung des Wortlautes beriet, und sich insbesondere nicht zu einem möglichen Spannungsverhältnis zwischen den Absätzen 3 und 4 äusserte.²

3.2 Der Titel von § 60 StG lautete jedoch bereits vor der STAF «Kapitalsteuer der Kapitalgesellschaften und Genossenschaften – 1. Steuerbares Kapital» und § 60 Abs. 3 StG wurde bereits vor der STAF auch auf die sog. «privilegierten Gesellschaften» angewendet: Die Kapitalsteuer wurde auch bei Holdinggesellschaften bereits vor dem 1. Januar 2020 mindestens auf dem einbezahlten Grundkapital erhoben, jedoch zu einem reduzierten, je nach Privileg unterschiedlichen Kapitalsteuersatz. Mindestbemessungsgrösse war jedoch auch in diesen Fällen das einbezahlte Grundkapital. Die Privilegierung erfolgte somit über die Kapitalsteuersätze und gerade nicht über die Bemessungsgrundlage. Der *gesamte* § 60 StG beanspruchte demnach bereits vor der STAF Geltung für sämtliche Kapitalgesellschaften. Anhaltspunkte dafür, dass dies geändert werden sollte, liegen nicht vor: Das Gesetz nimmt auch in der aktuell geltenden Fassung an dieser Stelle keine Unterscheidung zwischen Holdinggesellschaften und anderen Kapitalgesellschaften vor. Hätte der Gesetzgeber den Status quo abändern wollen, so hätte dies einer deutlichen Äusserung bedurft, sowohl in den Materialien als auch im Gesetz selbst. Wie ausgeführt, bildete das Ziel der SV17 die Abschaffung der Statusgesellschaften (vgl. E. 2 hiervor) und somit die Gleichbehandlung aller Kapitalgesellschaften. Es widerspräche dieser Zielsetzung, würde nun die altrechtliche Privilegierung von Holdinggesellschaften (in Form von reduzierten Kapitalsteuersatzes) neu in die Bestimmung von § 60 Abs. 4 StG und damit in die Bemessungsgrundlage verschoben; auf diese Weise würde der unerwünschte steuerliche Sonderstatus von Holdinggesellschaften vielmehr perpetuiert und die verschiedenen Kapitalgesellschaften würden erneut eine ungleiche Behandlung erfahren.

3.3 Die Rekurrentin bringt dagegen vor, die intertemporalrechtliche Maxime «lex posterior derogat legi priori» gebiete, dass vorliegend nur der neue § 60 Abs. 4 StG und nicht gleichzeitig auch der alte § 60 Abs. 3 StG anwendbar sei. Es ergäbe keinen Sinn, der Gesetzgeber für anerkannte Holdinggesellschaften neue Regeln aufstelle, diese dann aber mit Verweis auf altes Recht nicht angewendet würden.

Das Vorbringen vermag nicht zu überzeugen: Zwar ist korrekt, dass § 60 Abs. 4 StG zeitlich nach § 60 Abs. 3 StG eingeführt worden ist. Jedoch ist grundsätzlich nur dann und dort das zeitliche Verhältnis zweier Normen relevant, wenn diese Normen denselben Tatbestand normieren, d.h. wenn die eine [die neuere] die andere [die ältere] ablöst. Im vorliegenden Fall trifft dies jedoch gerade nicht zu: Während § 60 Abs. 3 StG die Frage nach einer Mindestbemessungsgrundlage für alle Kapitalgesellschaften beschlägt, regelt § 60 Abs. 4 StG demgegenüber die allfällige Reduktion der regulären Bemessungsgrundlage aufgrund der Zusammensetzung der Aktivseite in der Bilanz einzelner Gesellschaften. Folglich normieren die beiden Bestimmungen zwei unterschiedliche Fragestellungen.

² Vgl. Protokoll der 67. Sitzung des Landrats (9./16. Mai 2019), S. 3178; Protokoll der 68. Sitzung des Landrats (6./13. Juni 2019), S. 3254.

3.4 Weiter argumentiert die Rekurrentin mit der Kollisionsregel «lex specialis derogat legi generali»: § 60 Abs. 4 StG sei spezifisch für Holdinggesellschaften geschaffen worden, während § 60 Abs. 3 StG für die anderen Kapitalgesellschaften gelte. Deshalb liege mit § 60 Abs. 4 StG eine Spezialnorm vor, die der generellen Norm vorgehen müsse.

Auch dieses Argument dringt indes nicht durch: Massgeblich ist die von der Rekurrentin angerufene Kollisionsregel von vornherein nur dann, wenn aus dem Sinnzusammenhang heraus eine Rechtsnorm im Verhältnis zu einer Rechtsnorm als Sonderregelung zu verstehen und zu behandeln ist.³ Im Hinblick auf den Sinnzusammenhang ist hier mit Bezug auf die streitbetreffene Norm jedoch erneut auf das Ziel der von SV17 und STAF zu verweisen, wonach es keine besonders privilegierten Arten von Kapitalgesellschaften mehr geben solle.⁴ Dieser Grundgedanke fliesst auch in die Kapitalsteuern ein. Mithin sind grundsätzlich alle Normen – auch die kantonalen Bestimmungen betreffend die Kapitalsteuer – für alle Kapitalgesellschaften gleichermassen anwendbar. Folglich kann es nach der Revision des basellandschaftlichen Steuergesetzes nach Massgabe der STAF innerhalb von § 60 StG kein Verhältnis einer Spezialnorm zu einer allgemeinen Norm geben, da diese Bestimmung in ihrer Gesamtheit von allgemeingültiger Natur ist. In diesem Zusammenhang erscheinen die verschiedenen Grössen als aufschlussreich, auf die sich die unterschiedlichen Absätze beziehen: § 60 Abs. 1 StG benennt das Eigenkapital und definiert dessen Bestandteile. § 60 Abs. 3 StG bezieht sich mit dem einbezahlten Grund- und Stammkapital lediglich auf einen dieser Bestandteile. Demgegenüber nennt § 60 Abs. 4 StG wieder das gesamte Eigenkapital und unterstreicht so terminologisch den unterschiedlichen Anwendungsbereich. Müssten die beiden Absätze 3 und 4 mit Marginalien versehen werden, wären demzufolge «Mindestbemessungsgrundlage» für § 60 Abs. 3 StG und «Regelbemessungsgrundlage» für § 60 Abs. 4 StG zutreffend. Die genannten Bestimmungen interagieren folglich miteinander und sind gemeinsam anzuwenden. Dies entspricht – wie aufgezeigt – dem Vorgehen der Steuerverwaltung im angefochtenen Entscheid.

4.

Nach dem Gesagten erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen.

Es bleibt über die Kosten des Rekurses zu befinden. Die Verfahrenskosten werden gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271) in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt. Die Gerichtskosten in Höhe von Fr. 1'500.-- gehen somit zulasten der Rekurrentin und werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet. Eine Parteientschädigung wird im Unterliegensfall nicht entrichtet (§ 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO).

³ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl., Zürich/St. Gallen 2020, Rz. 183 m.w.H.

⁴ Vgl. Botschaft vom 21. März 2018 zum Bundesgesetz über die Steuervorlage 17 (SV17), BBl 2018 2527 ff.

Demnach wird erkannt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrentin hat die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'500.-- zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.

3.

Es wird keine Parteientschädigung entrichtet.

4.

Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. der Rekurrentin (2), die Gemeinde C.____ (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).