

# **SO\_GERICHTE SGSTA.2014.71 vom 17. August 2015**

SO Obergericht, 2015-08-17, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so\\_gerichte\\_SGSTA.2014.71](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so_gerichte_SGSTA.2014.71)

FR: SO\_GERICHTE SGSTA.2014.71 du 17 août 2015

IT: SO\_GERICHTE SGSTA.2014.71 del 17 agosto 2015

## **Erwägungen**

### **E. 4**

Dezember 2012 erhob die X. Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung vom

#### **E. 4.1**

Dies aufgrund der Tatsache, dass sich im vorliegenden Fall die Steuerersparnis steuersystematisch erst dann ergeben kann, wenn die auf die Y. übertragenen Liegenschaften A. (weiter-)veräußert werden bzw. entsprechende Abschreibungen vorgenommen würden. Hintergrund bildet der Umstand, dass die Liegenschaften A. im Rahmen der vorgenommenen Transaktion zum Verkehrswert von der X. auf die Y. übertragen wurden und demgemäss auf Stufe Y. zu diesem Wert (CHF 10'100'000) eingebucht wurden. Dies hat zur Folge, dass ein allfälliger Veräußerungsgewinn geschmälert wird, indem sich die Differenz zwischen dem Buchwert und dem zukünftigen Verkaufspreis an den erhöhten Anschaffungskosten, mithin dem Verkehrswert von CHF 10'100'000 anstelle des seinerzeitigen Buchwerts von CHF 4'259'838 orientiert. Gleiches gilt für allfällige Abschreibungen, indem durch den erhöhten Buchwert ein höheres Abschreibungssubstrat generiert wird.

#### **E. 4.2**

Das Fehlen einer tatsächlichen Steuerersparnis verdeutlicht sich dadurch, dass im Fall des Vorliegens einer Steuerumgehung der Besteuerung diejenige Rechtsgestaltung zugrunde zu legen ist, die sachgemäss gewesen wäre. Die sachgerechte Lösung hätte im vorliegenden Fall darin bestanden, die Liegenschaften A. nicht oder - mit Blick auf das Umstrukturierungsrecht - zum Buchwert von der X. auf die Y. zu übertragen. Infolgedessen hätte die X. keinen Gewinn aus der Veräußerung der Liegenschaften A. realisiert. Wäre die Rekurrentin so vorgegangen, hätte sie zwar keine Verlustverrechnung vornehmen können, jedoch wäre auch kein Veräußerungsgewinn aus Liegenschaften angefallen. Mit andern Worten wäre ihr steuerbarer Gewinn bei sachgerechter Rechtsgestaltung im Ergebnis um den aus dem Liegenschaftsverkauf erzielten Gewinn in Höhe von CHF 5'840'162 tiefer ausgefallen. Entsprechend besteht unter diesen Umständen kein Grund, die Verlustverrechnung in diesem Umfang nicht zuzulassen. Es wäre nämlich widersprüchlich, einerseits die Rekurrentin bei der Ermittlung des steuerbaren Gewinns bei der von ihr gewählten formellen Rechtsgestaltung zu behaften, andererseits aber bei der Verlustverrechnung dieser Rechtsgestaltung die Anerkennung zu versagen (vgl. dazu explizit BGE 2A.129/2007, E. 4.3).

#### **E. 4.3**

Mit andern Worten bedeutet dies, dass die Frage der Steuerumgehung insofern offen bleiben muss, als dass sämtliche drei Voraussetzungen einer Steuerumgehung kumulativ erfüllt sein müssen. Fehlt es aber bereits an der tatsächlichen Steuerersparnis, so kann die

Frage der Steuerumgehung letztlich erst dann geprüft werden, wenn eine solche vorliegt.

Dies ist jedoch frühestens dann der Fall, wenn die Liegenschaften A. beispielsweise an einen unabhängigen Dritten veräussert oder aufgrund der erhöhten Abschreibungsbasis höhere Abschreibungen vorgenommen werden. Erst dadurch würde sich eine tatsächliche Steuerersparnis manifestieren, indem sich der Veräusserungsgewinn bzw. das Betriebsergebnis entsprechend verkleinern würden.

#### **E. 4.4**

Diese Schlussfolgerung ergibt sich auch aus dem Umstand, dass sich die im vorliegenden Fall zu beurteilende Übertragung der Liegenschaften A. von der X. auf die Y. grundsätzlich von den herkömmlichen Sachverhaltskonstellationen unterscheidet, welche das Bundesgericht unter dem Aspekt der Steuerumgehung im Zusammenhang mit Umstrukturierungen zu prüfen hatte bzw. auf welche von den Parteien im Rahmen ihrer Eingaben referenziert wurde. So ist diesen Fällen gemein (vgl. stellvertretend BGE 2C\_351/2011 und 2C\_834/2011), dass infolge Fusion oder Absorption die die Aktiven und Passiven übertragende juristische Person ohne Liquidation erlischt und in der übernehmenden juristischen Person aufgeht. Damit einher geht die Übernahme der entsprechenden Steuerfaktoren, wonach die in die Verlustvortragsperiode fallenden Verluste der einen Gesellschaft mit Gewinnen der andern Gesellschaft verrechnet werden können (vgl. dazu BGE 2C\_351/2011, E. 2.3 m.w.H.). Durch die Verschmelzung der jeweiligen Steuersubjekte und der damit verbundenen Verrechnung resultiert zwangsläufig eine entsprechende und unmittelbare Steuerersparnis, welche im vorliegenden Fall - wie oben dargelegt - gerade nicht gegeben ist. Vielmehr kann sich eine solche erst dann einstellen, wenn die Liegenschaften A. weiterveräussert werden oder vom erhöhten Abschreibungspotential Gebrauch gemacht wird.

#### **E. 4.5**

Zusammenfassend ist deshalb festzuhalten, dass die Frage der Steuerumgehung erst dann zu prüfen sein wird, wenn auch eine tatsächliche Steuerersparnis eintritt. Dies wird zwangsläufig erst in Zukunft der Fall sein. Dieser Umstand scheint jedoch insofern den Vorteil zu haben, als die von der Rekurrentin ins Feld geführten betriebswirtschaftlichen und organisatorischen Gründe dannzumal mit dem geltenden Status Quo der Konzernstruktur verglichen werden können. Letzterer wird unter anderem auch Aufschluss darüber geben, ob der seinerzeitigen Übertragung der Liegenschaften A. sachliche, d.h. der Konzernstruktur und dem Risikoprofil dienende Gründe oder - wie von der Vorinstanz moniert - lediglich steuerlich motivierte Absichten zu Grunde lagen.

Steuergericht, Urteil vom 17. August 2015 (SGSTA.2014.71;BST.2014.59)

#### **E. 8**

November 2012. Darin beantragte sie, dass ihr bestehender Verlustvortrag in Höhe von CHF 7'815'260 vollumfänglich mit dem aus dem Verkauf der Liegenschaften A. und D. erzielten Gewinn zu verrechnen sei.

1.5.1 Zur Begründung und unter Verweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Steuerumgehung führte die X. im Wesentlichen aus, dass eine (auch erhebliche) Steuerersparnis nicht missbräuchlich sei, wenn dazu nicht völlig unangemessene Mittel jenseits wirtschaftlicher Vernunft eingesetzt würden. Vielmehr sei es wirtschaftliche vernünftig, Verluste steuerlich zu verrechnen, wenn dazu nicht eine wirtschaftlich

unvernünftige Struktur - ein Schleichweg - verwendet werde. Im vorliegenden Falle sei aber gerade keine unangemessene Sachverhaltsgestaltung jenseits wirtschaftlicher Vernunft erfolgt. So habe der Verkauf der Liegenschaften zum Verkehrswert innerhalb des Konzerns und unter wirtschaftlich gesunden Gesellschaften stattgefunden, welcher dem Drittvergleichstest standhalten würde. Weiter sei die Strukturierung des Immobilienportfolios nach Marktsegmenten und nach Entwicklungsstand nicht jenseits wirtschaftlicher Vernunft, zumal die Übertragung der Liegenschaften A. ( und ) auf die Y. zusätzliche Marktchancen eröffnen würde. Der Verkauf der Liegenschaft D. sei zu 50 % ein gewöhnlicher Drittverkauf, welcher die Gruppe mit E.-Liegenschaften entlaste. Weiter sei die Optimierung der Konzernstruktur eine Daueraufgabe einer wachsenden Unternehmensgruppe, indem die Tochtergesellschaften so strukturiert würden, dass unterschiedliche lokale Verhältnisse optimal genutzt werden könnten. Die im Jahre 2010 sich eröffnende Chance zum Kauf einer Industrieliegenschaft (■F.-Gebäude■) habe Überlegungen zur Gruppenstruktur und zur Entflechtung des operativen Geschäfts ausgelöst. Entsprechend habe in der Folge die im Jahr 2010 neu gegründete Y. das F.-Gebäude von der G. SA zu einem Preis von CHF 2'275'000 erworben. Damit verbunden habe sich die folgende Segmentierung ergeben:

- Y.: Die von der Y. gehaltenen Liegenschaften seien jene auf dem E.-Areal im Umfeld von ■H.■, welche eine abgeschlossene Entwicklung aufweisen würden (Vermietungsquote von durchschnittlich 97 %). Das F.-Gebäude sei nach dem Umbau mit Investitionen von rund CHF 1.5 Mio. bereits richtig platziert gewesen. Die im unmittelbaren Perimeter befindlichen Liegenschaften A., beide mit gleichen Marktchancen und mit hohem Entwicklungsstand, seien demnach konsequenterweise auf die Y. zu übertragen gewesen.

- X.: Die von der X. gehaltenen Liegenschaften entsprechend den restlichen E.-Liegenschaften ausserhalb des E.-Areals, welche auf vier verschiedene Areale auf dem Gemeindegebiet von A. verstreut und mit laufender Entwicklung versehen seien (Vermietungsquote von durchschnittlich 73 %).

1.5.2 Mit andern Worten sollten die Liegenschaften des E.-Areals in einer Firma zu-sammengefasst werden. Entsprechend waren die anschliessenden Transaktionen betriebswirtschaftlich vernünftige Entscheide zur Optimierung der Aufbau- und Ablauforganisation im Konzern. Nach den Verkäufen werde das operative Geschäft der Immobilien-Gruppe in vorerst zwei Gesellschaften mit differenzierter Ausrichtung getätigt. Danach halte die Y. fertig entwickelte und voll vermietete Objekte, wogegen die X. über Immobilien verfüge, welche noch weiter entwickelt werden müssten und weitere Investitionen in den nächsten Jahren voraussetze. Diese organisatorische Trennung von unternehmerischen Kernaktivitäten mit unterschiedlichen Risikoprofilen sei betriebswirtschaftlich vorteilhaft, indem in Zukunft die drei Liegenschaften (F.-Gebäude sowie die zwei Liegenschaften A.) als ■Gewerbepark im E.-Areal■ vermarktet werden sollen. Schliesslich verwies die X. auf den Umstand, dass das Umgehungs korrektiv nur herangezogen werden dürfe, wenn ein qualifiziert ungerechtes Auslegungsergebnis vorliege, welches der Gesetzgeber unmöglich gewollt haben könnte.

1.5.3 Hinsichtlich der Liegenschaften D. verwies die X. auf die geographische Segmentierung: Während sämtliche Liegenschaften ehemalige E.-Liegenschaften im solothurnischen A. seien, lägen die Liegenschaften D. im Kanton H., weshalb sie nicht mehr ins Portfolio passen würden. Entsprechend sei der Verkauf der Liegenschaften D. an die C. AG ein Entflechtungsschritt auf Eigentümerebene, welcher klare administrative

Verhältnisse in den Bereichen Buchhaltung und Steuern schaffen würde.

1.6 Am 28. November 2013 fand eine Einspracheverhandlung statt, anlässlich welcher keine Einigung erzielt werden konnte.

1.7 Mit Entscheid vom

## **E. 10**

September 2014 wurde die Einsprache teilweise gutgeheissen. Hinsichtlich des Verkaufs der Liegenschaften D. in Höhe von CHF 3'000'000 hielt das Steueramt dafür, dass die betriebswirtschaftlichen Überlegungen und die Entflechtungsabsicht erkennbar seien, da Herr Z. als bisheriger 50 %-Aktionär nach dem Verkauf der Liegenschaften an die C. AG nicht mehr daran beteiligt sei. Entsprechend würde der Verkauf sowohl zivilrechtlich als auch wirtschaftlich Sinn machen.

1.7.1 Bezüglich der Liegenschaften A. hielt das Steueramt an ihrer ursprünglichen Beurteilung fest, indem sie den Verkauf der Liegenschaften A. zwischen der X. und der Y. und den daraus erzielten Gewinn als Steuerumgehung qualifizierte. Zur Begründung verwies das Steueramt im Wesentlichen auf den Umstand, dass sowohl die X. als auch die Y. wirtschaftlich von den gleichen Aktionären zu gleichen Beteiligungsquoten von je 50 % gehalten würden, wodurch faktisch von einem Konzernverhältnis auszugehen sei. Die X. habe als Eigentümerin während sieben Jahren keine Anstrengungen unternommen, um Verluste verrechnen zu können. Vielmehr seien einzelne Aktiven vor Ablauf der 7-Jahresfrist unternehmensintern verkauft worden, um den kurz vor Verfall stehenden Verlustvortrag dennoch verrechnen zu können. Zudem sei auch nicht ersichtlich, inwiefern durch die vorgenommene Transaktion eine organisatorische Verbesserung der beiden Gesellschaften erreicht werden konnte bzw. sei eine geographische Segmentierung nicht nachvollziehbar, da sich sowohl die Objekte als auch die beiden Gesellschaften X. und Y. in A. befinden würden. Schliesslich verwies das Steueramt auch auf die vorliegende Finanzierung, welche einem Drittvergleich nicht standhalten würde: So sei der Kauf der Liegenschaften A. in Höhe von insgesamt CHF 10'100'000 einerseits durch Schuldübernahme in Höhe von CHF 5'085'000 und andererseits durch ein Verkäuferdarlehen in Höhe von CHF 5'015'000 finanziert worden. Die Y. habe per 31. Dezember 2011 noch über eine Eigenkapitalquote von 2,7 % verfügt, was keiner fremdvergleichskonformen Finanzierung entsprechen würde. Weiter habe die X. den Kaufpreis von 100 % im Sinne einer Stehforderung ohne Sicherheiten und Amortisationszwang stehen gelassen. Ohne zusätzliche Sicherheit wäre aber kein Dritter bereit gewesen, diese Liegenschaftskäufe zu finanzieren. Dies verdeutliche, dass eine solche Transaktion nur unter Nahestehenden möglich sei, jedoch nicht unter Dritten zustande gekommen wäre. Entsprechend sei die vorliegende Sachverhaltsgestaltung absonderlich und sachwidrig. In diesem Zusammenhang gelte es auch den Umstand zu berücksichtigen, wonach per 31. Dezember 2011 eine Sicherheitsverpflichtung der X. gegenüber der I. in Höhe von CHF 8'900'000 für Grundpfandkredite Y. bestanden habe. Diese Bankfinanzierung, welche einem echten Drittvergleich entspreche, zeige, dass auch die Bank nicht bereit war, die Liegenschaften einzeln - ohne die zusätzlichen Sicherheiten der X. - aufgrund der ungenügenden Eigenmittel zu finanzieren. Die Bank habe der Übertragung wohl nur zugestimmt, wenn die bestehenden Sicherheiten in keiner Art und Weise reduziert würden.

1.7.2 Entsprechend der teilweisen Gutheissung wurden die Steuerfaktoren für das Jahr 2011 wie folgt festgelegt:

2.1 Gegen den Einspracheentscheid vom 10. September 2014 erhob die X. (nachfolgend Rekurrentin) mit Schreiben vom 26. September 2014 Rekurs und Beschwerde verbunden mit dem Antrag, den Gewinn aus dem Verkauf der Liegenschaften A. mit dem bestehenden Verlustvortrag zu verrechnen, wonach der steuerbare Gewinn für die Staats- und direkte Bundessteuer auf CHF 210'619 festzusetzen sei, welcher sich wie folgt berechne:

Gestützt darauf seien die für die Steuerauscheidung massgebenden Faktoren für die Kantone Solothurn und H. neu zu berechnen. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Inhaltlich begründete die Rekurrentin den Rekurs und die Beschwerde hauptsächlich mit den bereits im Einspracheverfahren vorgetragenen Argumenten. Unter anderem verwies sie insbesondere nochmals auf die unterschiedlichen Risikoprofile der X. und Y. Während die Kernkompetenz der X. in der Immobilienentwicklung liege, fokussiere die Y. auf die Immobilienvermietung. Da die Entwicklung riskanter sei als die Vermietung, läge es auf der Hand, dass unter diesem Aspekt auch die Konzernstruktur gestaltet werden könne. Entsprechend entschied man sich in der Folge, Liegenschaften mit abgeschlossener Entwicklung, die nach Massgabe der Standorte logische Einheiten mit Erfolgspotential bildeten, künftig nicht mehr in der X. zu halten. Mit Blick auf die vom Steueramt angenommene Steuerumgehung verwies die Rekurrentin zudem auf den Entscheid des Bundesgerichts 2C\_686/2013, wonach der vorliegende Verkauf der Liegenschaften analog zu beurteilen bzw. analog für den vorliegenden Fall das Vorliegen einer absonderlichen Rechtsgestaltung zu verneinen sei.

2.2 Mit Schreiben vom 26. November 2014 reichte das Steueramt (Vorinstanz) seine Vernehmlassung ein verbunden mit dem Antrag, die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen. Inhaltlich verwies sie auf die bereits im Einspracheverfahren aufgeführten Punkte, wonach die von der Rekurrentin aufgeführten betriebswirtschaftlichen und organisatorischen Gründe nicht zu belegen vermögen, dass die Transaktion nicht primär steuerrechtlich motiviert gewesen sei. Vielmehr habe mit Blick auf die Konzernstruktur ein Verkauf von der linken in die rechte Hosentasche stattgefunden.

2.3 Mit Schreiben vom

## **E. 11**

Dezember 2014 verzichtete die Rekurrentin auf die Eingabe einer Replik.

2.4 Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete ebenfalls auf die Einreichung einer Vernehmlassung.

Aus den Erwägungen:

2.1 Zu beurteilen ist im vorliegenden Fall die Frage, wie der Verkauf der Liegenschaften A. von der X. auf die Y. und der damit realisierte Gewinn auf Stufe der X. in Höhe von CHF 5'840'162 steuerlich zu beurteilen ist bzw. ob dieser mit den bestehenden Verlustvorträgen verrechnet werden kann. Während die Rekurrentin sachliche und betriebswirtschaftliche Gründe geltend macht, welche zu den Liegenschaftsverkäufen geführt hätten, hält die Vorinstanz dafür, dass die Übertragung der Liegenschaften einzig steuerlich motiviert war, weshalb von einer Steuerumgehung auszugehen und eine entsprechende Verrechnung mit den bestehenden Verlustvorträgen zu verweigern sei.

2.2 Unbestritten ist im vorliegenden Fall dagegen die Höhe des zur Diskussion stehenden Verlustvortrags aus dem Jahre 2004, welcher sich auf CHF 7'815'260 beläuft.

3. Die Verlustverrechnung gemäss § 96 StG bzw. Art. 67 DBG stehen, wie generell jeder Rechtsausübung, unter dem Vorbehalt des Rechtsmissbrauchsverbots (vgl. Art. 2 Abs. 2 ZGB). Eine Verlustverrechnung ist namentlich dort ausgeschlossen, wo eine Steuerumgehung vorliegt (vgl. dazu die Urteile des Bundesgerichts [BGE] 2A.583/2003 vom 31.1.2005 E. 2.2, in: StE 2005 B 72.15.2 Nr. 7; 2A.148/1991 vom 30.11.1992, in: ASA 63 S. 225 f. E. 4).

3.1 Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. BGE 131 II 627 E. 5.2 S. 635 f.; Urteile 2A.470/2002 vom 22.10.2002 E. 4.1 und 5.1, in: StR 59/2004 S. 127; 2A.580/2000 vom 12.7.2001 E. 2c, in: StE 2001 A 12 Nr. 10; je mit Hinweisen) wird eine Steuerumgehung angenommen, wenn (1.) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich (insolite), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, (2.) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, und (3.) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde.

3.2 Entgegen der in der neuen Literatur geäusserten Ansicht (vgl. anstelle vieler, peter locher, Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz, ASA 75 S. 675 f., insb. 680; rené matteotti, Der Durchgriff bei von Inländern beherrschten Auslandgesellschaften im Gewinnsteuerrecht, 2003, S. 188 ff.) ist an diesen Kriterien festzuhalten (vgl. dazu explizit BGE 138 II 239 E. 4.1). Sind die drei vorgenannten Voraussetzungen kumulativ erfüllt, greift nach ständiger Bundesgerichtspraxis eine Sachverhaltsfiktion Platz, d.h. der Besteuerung wird derjenige Sachverhalt zugrunde gelegt, der sachgemäss gewesen wäre und dem von der steuerpflichtigen Person angestrebten wirtschaftlichen Zweck entsprochen hätte (vgl. richner et al., Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., Zürich 2009, VB Art. 109-121 N 46 m.w.H.). Ob die Voraussetzungen für die Annahme einer Steuerumgehung erfüllt sind, ist dabei aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen.

4. Der vorliegende Fall ist insofern speziell gelagert, dass, selbst wenn eine absonderliche Sachverhaltsgestaltung (objektives Element der Steuerumgehung) und die Absicht einer Steuerersparnis (subjektives Element der Steuerumgehung) bejaht werden würden, es zum jetzigen Zeitpunkt an einer tatsächlichen Steuerersparnis fehlt.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.