

# ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2011.22 vom 17. Mai 2011

ZH Steuerrekursgericht, 2011-05-17, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_steuerekursgericht\\_DB.2011.22](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2011.22)

FR: ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2011.22 du 17 mai 2011

IT: ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2011.22 del 17 maggio 2011

## Regeste

Absorption einer Tochtergesellschaft Da Letztere im Zeitpunkt der Absorption in einem inaktiven und liquidationsreifen Zustand war und die noch vorhandenen, auf die Pflichtigen übergegangenen Liegenschaften keinen Betrieb darstellten, fehlt es an der wirtschaftlichen Kontinuität des Übernahmeobjekts, sodass die Verrechnung mit dessen Verlusten bei der übernehmenden Gesellschaft nicht zulässig ist. Die Übertragung von Betriebsteilen der übernommenen Gesellschaft auf eine andere Konzerngesellschaft ändert daran nichts.

## Erwägungen

### E. 1

DB.2011.22

- 5 - bei einer in Liquidation stehenden Gesellschaft die Verrechnung von Verlustvorträgen ausgeschlossen (StE 2005 B 72.15.2 Nr. 7). Liegt ein solcher Fall vor, erübrigt es sich auch, die Voraussetzungen für die Annahme einer Steuerumgehung zu prüfen. Es ergibt sich nämlich bereits aus dem Normzweck von Art. 67 Abs. 1 DBG, dass es auch im Fall einer Fusion nur dann zur Verlustübernahme kommen kann, wenn die übernommene Gesellschaft in der aufnehmenden Gesellschaft in irgendeiner Form "weiter-lebt" (vgl. Cagianut/Höhn, Unternehmenssteuerrecht, 3. A., 1993, S. 696; Reich/Duss, S. 272; siehe auch BStRK, 6. Januar 2003, 4 DB.2002.46 in: StE 2004 B 72.15.2 Nr. 5 mit Hinweisen sowie StRK II, 25. März 2010, 2 ST.2009.315 und 2 DB.2009.193 + 194 mit Hinweisen auf frühere Entscheide der StRK; a.M. einzig Saupper/Weidmann in: Fusionsgesetz [Basler Kommentar], 2005, vor Art. 3 N 83). Sinngemäss gelten insofern die Regeln des Mantelhandels (Spori/Gerber, Fusion und Quasifusion im Recht der direkten Steuern, ASA 71, 693). c) Wie generell jede Rechtsausübung steht die Verlustverrechnung ausserdem unter dem Vorbehalt des Missbrauchsverbots (werde dies nun aus Art. 2 Abs. 2 ZGB oder gemäss neuerer Lehrmeinung im öffentlichen Recht aus Art. 9 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV] abgeleitet [vgl. Thomas Gächter, Rechtsmissbrauch im öffentlichen Recht, 2005, S. 338 ff. sowie René Matteotti, Steuergerechtigkeit und Rechtsfortbildung. Ein Rechtsvergleich zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika unter besonderer Berücksichtigung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, 2007, S. 273]). So ist sie namentlich ausgeschlossen, wo eine Steuerumgehung oder ein so genannter Mantelhandel vorliegt (vgl. Brülisauer/Helbling, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, N 14 f. zu Art. 67 DBG; Locher, Art. 61 N 41 und Art. 67 N 11; vgl. BGr, 29. September 2000, 2A.133/2000 E. 2; ASA 63, 225 f. E. 4).

### E. 2

a) Die Pflichtige absorbierte am 1. Dezember 2006 rückwirkend per 1. Juli 2006 ihre 100%-ige Tochtergesellschaft E AG auf dem Weg einer erleichterten Fusion nach Art. 23 Abs. 1 lit. a des Fusionsgesetzes vom 3. Oktober 2003. Die Verlustvorträge per Ende 2004 von Fr. 8'149'868.- dieser Gesellschaft will die Pflichtige mit ihrem im Geschäftsjahr 2006 erzielten Gewinn von Fr. 2'766'903.- verrechnen. Dies setzt nach dem Gesagten in steuerlicher Hinsicht u.a. voraus, dass der Betrieb der E AG im Zeitpunkt der Fusion noch existierte und bei ihr, der Pflichtigen, als übernehmende 1 DB.2011.22

- 6 - Gesellschaft in irgendeiner Form weitergeführt wurde. Ob diese Voraussetzungen erfüllt waren, ist zwischen den Parteien streitig und nachfolgend zu prüfen. b) aa) Nach Sachdarstellung der Pflichtigen in der Beschwerde waren in der E AG ursprünglich die gesamten Webereiaktivitäten der A-Gruppe zusammengefasst. Diese Aktivitäten umfassten drei Betriebsteile: Die Schaftweberei, die Technischen Gewebe und die so genannte Jacquardweberei. Der zweitgenannte Bereich Technische Gewebe wurde mit den entsprechenden Verlusten bereits im Jahr 2002 auf eine neu gegründete Schwestergesellschaft (I AG) übertragen bzw. abgespalten und die erstgenannte Schaftweberei nach einem abruptem Markteinbruch im Jahr 2003 eingestellt. Somit verblieb bei der E AG als einziger Betriebsteil noch derjenige der Jacquardweberei, auf den rund 84% des Verlustvortrags entfiel. Dieser Betriebsteil sollte bei einer neu zu gründenden Tochtergesellschaft, der J AG, sowohl bezüglich der Produktion wie auch hinsichtlich deren Vermarktung vollständig neu aufgebaut und anschliessend die E AG von der Pflichtigen per 1. Januar 2005 absorbiert werden. Weiter beabsichtigt war, das alte Jacquard-Geschäft bei der E AG zu belassen und auf die Pflichtige zu übertragen sowie dort kontinuierlich einzustellen. Auf die Pflichtige überzugehen hatten sodann auch die Liegenschaften der E AG. Die J AG wurde sodann noch im Dezember 2004 gegründet. Per 1. Januar 2005 nahm sie ihre Tätigkeit auf und schaffte im Frühling dieses Jahres neue Webmaschinen an. Per 30. Juni 2005 übernahm sie darauf von der Pflichtigen das Warenlager "ex E AG". Ihre weitere Entwicklung zeigte sich als schwierig, bevor im ersten Quartal 2007 eine wirtschaftliche Erholung mit einem eigentlichen Nachfrageboom einsetzte. Im Oktober 2006 hatte sich die J AG bereits Gedanken zur Übernahme des Jacquardbetriebs eines Kundenunternehmens, der K AG, gemacht. Im Juni/August 2007 veräusserte sie indessen einen Teil ihres eigenen (neuen) Jacquardbetriebs an dieses Unternehmen und im Oktober 2007 den andern Teil an eine weitere Gesellschaft, die L AG. bb) Zur steuerlichen Absicherung der beabsichtigten Umstrukturierungen stellte die Pflichtige beim kantonalen Steueramt hinsichtlich der Fusion mit der E AG eine Rulinganfrage. Sie ersuchte um Bestätigung dafür, dass sie nach der Fusion den Verlustvortrag der E AG mit ihrem Gewinn verrechnen könne, da sich Letztere nicht in einem liquidationsreifen Zustand befinde und sie deren Betrieb weiterführe. Das kantonale Steueramt stimmte diesem Antrag am 20. September 2004 zu. Weil sich der Aus- 1 DB.2011.22

- 7 - kauf von verbliebenen Minderheitsaktionären der E AG in der Folge verzögerte und die Fusion mit der Pflichtigen erst nach Abschluss dieses Auskaufs im Jahr 2006 vollzogen werden sollte, ergänzte die Pflichtige die Rulinganfrage entsprechend und stimmte das kantonale Steueramt dieser am 10. Januar 2005 erneut zu. Am 1. Dezember 2006 wurde dann die Absorption durch die Pflichtige, rückwirkend per 1. Juli 2006, vollzogen. c) Wie aus dieser Sachverhaltsschilderung der Pflichtigen hervorgeht, war bei der E AG vor der Fusion von den drei ursprünglichen Geschäftsteilen einzig noch derjenige der (alten)

Jacquardweberei vorhanden und wurde auch dieser Geschäftsteil in der Folge kontinuierlich eingestellt. Der auf die Pflichtige mittels Fusionabsorption übertragene Betrieb soll dergestalt gemäss ihren Vorbringen lediglich noch aus Forderungen aus Lieferung und Leistung sowie aus den nicht übertragenen (alten) Maschinen der Weberei bestanden haben. Indessen existierten bei der E AG Forderungen aus Lieferung und Leistung im Zeitpunkt der Fusion per 30. Juni 2006 lediglich noch im Umfang von Fr. 6'509.- und enthält deren Bilanz per 30. Juni 2006 auch keinerlei Maschinen mehr (Zwischenabschluss per 30. Juni 2006). Zudem weist die E AG in diesem Abschluss weder einen Erlös noch einen damit verbundenen Material- und Warenaufwand sowie auch weder Lohn- noch Mietkosten aus. Damit lag aber im Zeitpunkt der Fusion mit der E AG hinsichtlich der Webereiaktivitäten eine vollständig inaktive Gesellschaft vor. Gemäss schriftlicher Bestätigung der Pflichtigen in einem Schreiben über die Geschäftstätigkeit der A-Gruppe soll die E AG zudem schon bereits ab dem Jahr 2005 nicht mehr operativ tätig gewesen sein (vgl. Hinweis des steueramtlichen Revisors in seinem Bericht vom 9. Dezember 2009). Demnach war wirtschaftlich, d.h. faktisch bei der E AG kein Webereibetrieb mehr vorhanden, der auf die Pflichtige hätte übertragen werden können. Dementsprechend bestand das Umlaufvermögen der E AG neben den erwähnten bescheidenen Forderungen aus Lieferung und Leistung nur noch aus flüssigen Mitteln von Fr. 92'731.- sowie aus übrigen Forderungen von Fr. 19'357.-, die zudem noch durch ein Delkredere von Fr. 20'000.- neutralisiert wurden. Der Zustand der E AG war – was den Webereibetrieb betrifft – damit ganz offenkundig liquidationsreif. d) aa) Das Anlagevermögen der E AG per 30. Juni 2006 enthielt aber noch Liegenschaften im Wert von Fr. 1'838'909.- mit einem halbjährigen Bruttoertrag aus Wohnliegenschaften von rund Fr. 102'000.-. Fraglich ist, ob es sich bei diesen Liegen-

- 8 - schaften um einen Betrieb handelte, der beim Übergang auf die Pflichtige die Verrechnung der Verluste der absorbierten Gesellschaft rechtfertigt. bb) Vorab ist fraglich, ob die Liegenschaften überhaupt vollumfänglich auf die Pflichtige übergegangen sind, weist Letztere im Geschäftsjahr 2006 doch Zugänge bei den Fabrikliegenschaften aus der Fusion von lediglich Fr. 1'428'909.- und bei den Wohnliegenschaften solche von Fr. 110'000.-, total Fr. 1'538'909.-, aus. Demgegenüber standen die Liegenschaften bei der E AG per 30. Juni 2006 noch mit Fr. 1'838'909.- in den Büchern. Was mit der Differenz von Fr. 300'000.- geschehen ist, ist nicht ersichtlich. cc) Sollten alle Liegenschaften der E AG auf die Pflichtige übergegangen sein, kann nur dann ein die streitige Verlustverrechnung rechtfertigender Betrieb angenommen werden, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind (Ziff. 3.2.2.3 des Kreisschreibens Nr. 5 der ESTV vom 1. Juni 2004, Umstrukturierungen): - es erfolgt ein Marktauftritt oder es werden Betriebsliegenschaften an Konzerngesellschaften vermietet; - die Unternehmung beschäftigt oder beauftragt mindestens eine Person für die Verwaltung der Immobilien (eine Vollzeitstelle für rein administrative Arbeiten); - die Mieterträge betragen mindestens das 20-fache des marktüblichen Personalaufwandes für die Immobilienverwaltung. Bei der E AG war im Jahr 2006 zufolge fehlenden Personalaufwandes keinerlei Personal mehr beschäftigt, sodass sich seitens dieser Gesellschaft auch niemand um die Verwaltung ihrer Liegenschaften kümmern konnte. Ob die Verwaltung bereits von der Pflichtigen ausgeübt wurde, ist nicht ersichtlich und wurde von ihr nicht offengelegt. Auch führt sie nicht aus, ob ein Marktauftritt erfolgte oder Betriebsliegenschaften an Konzerngesellschaften vermietet wurden. Von Letzterem ist zudem nicht auszugehen, da die Erfolgsrechnung der E AG im Jahr 2006 nur Ertrag aus Wohnliegenschaften, nicht aber solchen aus

Betriebsliegenschaften enthält. Ob sodann der ausgewiesene Bruttoertrag von rund Fr. 102'000.- pro Halbjahr bzw. Fr. 204'000.- pro Jahr mindestens dem 20-fachen des marktüblichen Personalaufwands für die Liegenschaften betragen hat, ist ebenfalls unklar und im Übrigen auch gar nicht zu vermuten. Denn als einzigen Aufwand, der als Verwaltungsaufwand für die Liegenschaften in Frage käme, 1 DB.2011.22

- 9 - weist die E AG im Abschluss per 30. Juni 2006 den "Aufwand aus Wohnliegenschaften" von Fr. 19'644.85 aus. Bei einem Jahresbetreffnis dieses Aufwands von Fr. 39'289.70 müsste somit ein Mietertrag von Fr. 785'794.- (= das 20-fache) erzielt worden sein, d.h. fast das Vierfache des tatsächlich ausgewiesenen Betrags. Demnach sind die Voraussetzungen für die Annahme eines Betriebs bzw. Betriebsteils nicht kumulativ erfüllt, sodass mit den Liegenschaften der E AG kein Betrieb auf die Pflichtige überging. e) Insgesamt übernahm die Pflichtige damit anlässlich der Fusion mit ihrer Tochtergesellschaft weder hinsichtlich der Webereiaktivitäten noch bezüglich der Liegenschaften einen (operativen) Betrieb, sodass die geltend gemachte Verrechnung mit den Verlusten der E AG ausser Betracht fällt.

### **E. 3**

Der Jacquardbetrieb wurde gemäss den Vorbringen der Pflichtigen von der neu gegründeten J AG als weiterer Tochtergesellschaft übernommen bzw. bei dieser neu aufgebaut. Ob und inwiefern diese dabei von der E AG als Folge der Fusion mit der Pflichtigen einen Betrieb bzw. Betriebsteile übernommen hat, spielt keine Rolle, da nicht sie, sondern die Pflichtige die E AG absorbierte und daher nur der Pflichtigen das Recht auf Verrechnung der Verluste der übernommenen Gesellschaft überhaupt zusteht. Anders zu entscheiden hiesse, eine konzernrechtliche Betrachtungsweise anzustellen, indem es für die Verlustverrechnung genügt, dass der Betrieb der absorbierten Gesellschaft auf ein anderes, mit der übernehmenden Gesellschaft nicht identisches Unternehmen des Konzerns übertragen wird. Diese Betrachtungsweise ist dem schweizerischen Steuerrecht fremd. Selbst wenn jedoch ein Betrieb bzw. Betriebsteile der E AG auf die J AG übergegangen wären – Letztere erwarb mit Vertrag vom 30. Juni 2005 immerhin das Warenlager der E AG und daneben auch Ersatzteile sowie Betriebsmittel – und der Pflichtigen damit grundsätzlich die Möglichkeit der Verrechnung mit Verlusten der absorbierten Gesellschaft zustünde, wäre der Pflichtigen nicht geholfen. So hat die J AG den Jacquardbetrieb schon weniger als ein Jahr nach Unterzeichnung des Fusionsvertrags vom 1. Dezember 2006, d.h. bereits im Juni/August und Oktober 2007 an die K AG und die L AG weiterveräussert. Dies führte bei der J AG schon kurz nach der Fusion zum Untergang bzw. wirtschaftlichen Liquidation des übernommenen Betriebs bzw. 1 DB.2011.22

- 10 - der übernommenen Betriebsteile, was die Verlustverrechnung bei der Pflichtigen erneut ausschliesse.

### **E. 4**

a) aa) Die Bundesverfassung statuiert den Grundsatz von Treu und Glauben einerseits in Art. 5 Abs. 3 als Regel für das Verhalten von Staat und Privaten sowie andererseits in Art. 9 als grundrechtlichen Anspruch des Privaten gegenüber dem Staat auf Schutz des berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen oder sonstiges, bestimmte Erwartung begründendes Verhalten der Behörden (BGE 126 II 387 mit Hinweisen). bb) Zwar verlangt das Gesetzmässigkeitsprinzip, dass die Verwaltungsbehörden nach Massgabe des Gesetzes und nicht nach Massgabe der vom Gesetz abweichenden Auskunft entscheiden. Indessen kann eine unrichtige behördliche Auskunft unter gewissen

Umständen eine Vertrauensgrundlage bilden. Dies gilt auch für das Steuerrecht (BGr, 1. November 2000, 2A.46/2000). Voraussetzung dafür bildet, dass sich die Auskunft der Behörde auf eine konkrete, den betreffenden Bürger berührende Angelegenheit bezieht, dass die Amtsstelle, welche die Auskunft gegeben hat, hierfür zuständig war oder der Bürger sie aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte (BGE 127 I 36 mit Hinweisen), dass der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres hat erkennen können, dass er im Vertrauen hierauf nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen getroffen hat und dass die Rechtslage zur Zeit der Verwirklichung des Tatbestands noch die gleiche ist wie im Zeitpunkt der Auskunftserteilung (BGE 121 II 479 mit Hinweisen). Das kantonale Steueramt hat diese Praxis in einem Merkblatt festgehalten und führt übereinstimmend damit aus, wenn diese Voraussetzungen kumulativ erfüllt seien, werde die mit dem Vorentscheid festgelegte steuerliche Beurteilung im Einschätzungsverfahren nicht mehr in Wiedererwägung gezogen, auch wenn sich die Auskunft im Nachhinein als unrichtig herausstellen sollte (Ziff. III. 6. des aufgehobenen Merkblatts des kantonalen Steueramts betreffend Begehren um amtliche Auskünfte und Vorentscheide vom 8. Mai 1996, aZStB I A Nr. 25/65 sowie Ziff. C. IV. Abs. 2 des aktuellen Merkblatts vom 13. Oktober 2008, nZStB I Nr. 30/500; kurz: Merkblatt). Eine Auskunft bzw. ein diesbezüglicher Vorentscheid entfaltet seine Wirkung erst im nachfolgenden Veranlagungsverfahren. Er erlangt Rechtswirkungen, wenn und soweit dies durch den Grundsatz von Treu und Glauben geboten ist. 1 DB.2011.22

- 11 - cc) Der Sachverhalt, auf den sich die (vorbehaltslose) Auskunft der Steuerbehörde – auch Steuerruling bzw. Verständigung zwischen Steuerpflichtigen und Steuerbehörden genannt – bezieht, muss konkret, korrekt und vollständig dargelegt werden (Behnisch/Cadosch, Die Bedeutung von vorgängigen Auskünften von Steuerbehörden im Recht der direkten Bundessteuer, Jusletter vom 23. April 2001, Rz 1 f.; Peter Eisenring, Vorgängige Auskünfte von Steuerbehörden in der Schweiz in: ASA 68, 115 f.). Alles, was auf die Beurteilung Einfluss hat, muss offen gelegt werden, d.h. es dürfen keine gezielten Unterlassungen erfolgen. Sachverhaltslücken, die für die Beurteilung von Rulinganträgen nicht relevant sind, sind dagegen nicht schädlich. Bei schriftlichen Rulinganfragen obliegt es aber auch der Steuerbehörde, zu beurteilen, ob der Sachverhalt ausreichend geschildert ist, um die Anträge zu behandeln. Denn mit der Unterzeichnung des Rulings bekräftigen die Steuerbehörden grundsätzlich nicht nur, dass sie mit der steuerlichen Qualifikation und den Anträgen einverstanden sind, sondern auch, dass der geschilderte Sachverhalt für die Beurteilung der Anträge ausreichend war. Folglich können die Steuerbehörden bei ausführlichen, schriftlichen Rulinganfragen in der Regel nicht im Nachhinein argumentieren, dass der Sachverhalt zu wenig ausführlich war (Morf/Müller/Amstutz, Schweizer Steuerruling - Erfolgsmodell und Werthaltigkeit, in: ST 2008, 813 ff.). dd) Selbst wenn all diese Voraussetzungen einer vorgängigen Auskunftserteilung erfüllt sind, müssen gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung noch das Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts und dasjenige des Vertrauensschutzes gegeneinander abgewogen werden. Überwiegt das öffentliche Interesse an der Anwendung des positiven Rechts, muss sich der Bürger diesem unterziehen (vgl. zum Ganzen Häfelin/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. A., 2006, N 696 mit Hinweisen). b) Die Pflichtige ersuchte am 14. September 2004 beim kantonalen Steueramt um eine Bestätigung dafür, dass die Absorption der E AG per 1. Januar 2005 steuerneutral abgewickelt und die Vorjahrsverluste der Letzteren von ihr in den Folgejahren genutzt werden kann bzw. können. Zur Begründung führte sie aus, die E AG befinde sich nicht in einem

liquidationsreifen Zustand und der Betrieb werde nach der Fusion weitergeführt. Diese Aussage erweist sich – wie sich aus E. 2. ergibt – vollumfänglich als unzutreffend, da die E AG im Zeitpunkt der Fusion per 1. Juli 2006 operativ schon seit einiger Zeit nicht mehr tätig gewesen war bzw. sich in einem liquidationsreifen Zustand befand und die Pflichtige mit den Liegenschaften in der Folge keinen Betrieb 1 DB.2011.22

- 12 - übernahm. Die Aussage betrifft zudem die zentralen Voraussetzungen für die Zulassung der fraglichen Verlustverrechnung. An die am 20. September 2004 erfolgte Zustimmung zur Verlustverrechnung ist das kantonale Steueramt daher mangels Darlegung des korrekten, d.h. später tatsächlich verwirklichten Sachverhalts nicht gebunden. Mit Eingabe vom 10. Dezember 2004 teilte die Pflichtige dem kantonalen Steueramt mit, sie müsse die Absorption der E AG auf das Geschäftsjahr 2006 verschieben, da sie vorher noch die Minderheitsaktionäre der E AG auskaufen wolle. Es werde um Bestätigung der bereits abgegebenen Zustimmung zur steuerneutralen Übernahme der Tochtergesellschaft und der Verrechnungsmöglichkeit mit deren Verluste auf diesen späteren Zeitpunkt hin ersucht. Dem gab das kantonale Steueramt am 10. Januar 2005 wiederum statt. Da auch dieser Eingabe unverändert der schon in der Anfrage vom 14. September 2004 geschilderte, nicht korrekte Sachverhalt hinsichtlich des Zustands der E AG und der Weiterführung ihres Betriebs zugrunde gelegt wurde, ist das kantonale Steueramt auch an diese Zustimmung nicht gebunden. Damit bleibt es trotz den eingeholten Rulinganfragen dabei, dass die Pflichtige die angestrebte Verrechnung mit den Verlusten der übernommenen E AG nicht bean-spruchen kann.

#### **E. 5**

Diese Erwägungen führen zur Abweisung der Beschwerde. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens der Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG) und steht ihr keine Parteientschädigung zu (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968).

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