

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2013.93 vom 23. August 2013

ZH Steuerrekursgericht, 2013-08-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2013.93

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2013.93 du 23 août 2013

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2013.93 del 23 agosto 2013

Regeste

Verlustverrechnung bei Fusion. Eine überschuldete, aber aktive Gesellschaft kann ihre eigenen Vorjahresverluste mit Kapitalgewinnen auf Aktiven der übernommenen Gesellschaft zur Verrechnung bringen, sofern kein Rechtsmissbrauch vorliegt. Ein solcher ist vorliegend nicht anzunehmen, da unternehmerische Gründe für die Sanierung bestanden haben und nicht anzunehmen ist, dass die Fusion einzig zur Ausnützung von Verlustverrechnungspotenzial durchgeführt wurde.

Erwägungen

E. 1

Juni 2004 [nachfolgend KS Nr. 5], Ziff. 4.1.2.2.3). Davon ist auch im Folgenden auszugehen. b) Weiter ist festzuhalten, dass die Parteien sich über den Zeitpunkt der Realisierung des Gewinns aus dem Verkauf der Liegenschaft an der ...gasse bzw. am ...weg in C einig sind, indem sie diesen auf den Eintrag der Handänderung im Grundbuch am ... 2009 und nicht auf das Datum der öffentlichen Beurkundung des Kaufvertrags am ... 2009 ansetzen. Dies entspricht dem Grundsatz, dass ein Kapitalgewinn als realisiert gilt, wenn der Verkäufer die vertraglich versprochene Leistung erbracht hat und damit einen festen Anspruch auf die Gegenleistung erworben hat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 210 N 56 DBG; vgl. aber a.M. des Bundesgerichts in N 57 und BGr, 11. Oktober 2006, StE 2007 B 21.2 Nr. 24 mit Bezug auf Grundstücke). Dies hat zur Folge, dass der Zufluss des Verkaufserlöses nach dem Fusionszeitpunkt erfolgt ist und deshalb von der Pflichtigen zu versteuern ist.

E. 2

a) Gegenstand der Gewinnsteuer der juristischen Person ist der Reingewinn (Art. 57 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990, DBG). Vom Reingewinn der Steuerperiode (Art. 79 DBG) können Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten (Art. 67 Abs. 1 DBG). Eine Verlustverrechnung ist aber grundsätzlich unzulässig beim so genannten Mantelhandel (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 67 N 9 DBG). Ein solcher liegt vor, wenn eine Gesellschaft mit Verlustvortrag faktisch liquidiert und verkauft worden ist und danach eine neue gewinnbringende Tätigkeit entfaltet. b) Bei Unternehmensumstrukturierungen ergibt sich die Verrechnung von Verlustvorträgen einer (gewinn-)steuerneutral übernommenen Gesellschaft durch die übernehmende Gesellschaft nicht direkt aus Art. 67 Abs. 1 DBG, sondern aus dem Grundsatz, dass ordentliche und ausserordentliche Verlustvorträge richtigerweise stets als Steuerbilanzpositionen

vorzutragen sind (BGr, 4. Januar 2012, 2C_351/2011 E. 2.3, www.bgr.ch, mit Hinweisen). Grundsätzlich kann somit bei einer Fusion zweier 1 DB.2013.93

- 5 - Kapitalgesellschaften die aufnehmende Gesellschaft die Verlustvorträge der absorbierten Gesellschaft steuerwirksam geltend machen. Diese Möglichkeit zur Verrechnung besteht nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung indessen nicht unbeschränkt. Der Verlustvortrag ist mit dem betreffenden Unternehmen verknüpft, weshalb im Rahmen der Unternehmensumstrukturierung eine gewisse wirtschaftliche Kontinuität verlangt werden muss. Da aber nach Art. 5 Abs. 1 des Bundesgesetzes über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung vom 3. Oktober 2003 (Fusionsgesetz, FusG; SR 221.301) selbst eine Gesellschaft in Liquidation sich als übertragende Gesellschaft an einer Fusion beteiligen kann, darf die steuerneutrale Übertragung der stillen Reserven und die Verlustverrechnung einer Gesellschaft nicht bereits deshalb verweigert werden, weil betriebliches oder Anlagevermögen verwertet worden ist. Vielmehr bedarf es hierzu qualifizierter Voraussetzungen; dies ist namentlich der Fall, wenn keine sachlichen bzw. betriebswirtschaftlichen Gründe für die Umstrukturierung vorliegen, wobei die blosser Schaffung von Verlustverrechnungspotential nicht als solcher Grund zu qualifizieren ist (BGr, 4. Januar 2012, 2C_351/2011 E. 3.2, www.bgr.ch). Nach Art. 61 Abs. 1 DBG ist im Übrigen für die steuerneutrale Übertragung der stillen Reserven im Rahmen einer Fusion die Weiterführung des Betriebs nicht erforderlich. Die Verlustverrechnung nach Art. 67 DBG steht überdies - wie generell jede Rechtsausübung - unter dem Vorbehalt des Missbrauchsverbots (BGr, 4. Januar 2012, 2C_351/2011 E. 3.4; BGr, 6. September 2012, 2C_85/2012 E. 3; BGr, 6. Juli 2012, 2C_834/2011 E. 6.2.2; BGr, 24. November 2012, 2C_701/2012, je www.bgr.ch; KS Nr. 5 Ziff. 4.1.2.2.4 S. 31). So ist sie namentlich ausgeschlossen, wo eine Steuerumgehung oder ein so genannter Mantelhandel vorliegt. c) Eine Gesellschaft, die über ein Grundstück mit einem Wert in Millionenhöhe verfügt, kann von vornherein nicht als faktisch liquidiert gelten (BGr, 17. März 2008, 2A.129/2007, www.bgr.ch). Die Pflichtige verfügte als Hauptaktivum per 31. Dezember 2008 über mehrere Parzellen in G mit einem Buchwert von Fr. 3'592'040.-. Sie plante, diese Grundstücke sukzessive zu erschliessen und zu verkaufen. Damit übte sie eine Geschäftstätigkeit aus. Zudem hat sich 2009 ihr Aktionariat nicht geändert. Demnach ist sie als wirtschaftlich aktiv zu bezeichnen und hat es sich bei ihr offenkundig nicht um einen blossen Aktienmantel gehandelt. Mit Bezug auf sie sind daher keine 1 DB.2013.93

- 6 - Gründe ersichtlich, ihr in der streitigen Steuerperiode die Verrechnung von eigenen Vorjahresverlusten zu versagen. Da die Pflichtige zudem nur ihre eigenen Vorjahrsverluste und nicht diejenigen der übernommenen D AG zur Verrechnung bringen will, greift die Rechtsprechung bezüglich der Unzulässigkeit der Verrechnung von Vorjahresverlusten einer übernommenen inaktiven Gesellschaft von vornherein nicht bzw. hätte selbst bei einer Verneinung der wirtschaftlichen Kontinuität der übernommenen Gesellschaft dies auf die Verlustvorträge der Pflichtigen keinen Einfluss. d) Das kantonale Steueramt verweigert dennoch die Verlustverrechnung mit der Begründung, dass weder sachliche noch betriebswirtschaftliche Gründe für die Umstrukturierung vorgelegen hätten; die blosser Schaffung von Verlustverrechnungspotential könne nicht als sachlicher Grund angesehen werden. aa) Damit bezieht sich das kantonale Steueramt auf die Frage der Steuerumgehung (ohne Mantelhandel). Eine solche liegt nach konstanter bundesgerichtlicher Rechtsprechung vor (BGE 131 II 627), - wenn eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den

wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig un- angemessen erscheint, - anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich des- halb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, - und das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde. Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist aufgrund der konkreten Umstände des Ein- zelfalls zu prüfen. Wird eine Steuerumgehung bejaht, ist der Besteuerung die Rechts- gestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den angestrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen. bb) Die Pflichtige war per 31. Dezember 2008 um Fr. 1'351'837.- überschul- det. Weiter befand sie sich in einem Liquiditätsengpass, da die Bank die Amortisation der Hypothek auf den Liegenschaften in G erwartete. An der Verwaltungsratssitzung 1 DB.2013.93

- 7 - vom 27. Mai 2009 stellte der Verwaltungsrat fest, dass er zwar aufgrund der Rangrück- tritte eines Aktionärs auf seinem Guthaben von Fr. 1'509'261.- und eines Nahestehen- den auf seinem Guthaben von Fr. 300'000.- nicht gezwungen sei, gemäss Art. 725 OR den Richter zu benachrichtigen, hingegen liege nach einer neuen Verkehrswertschät- zung der effektive Wert der Liegenschaften in F unter dem Buchwert. Die Forderungen der Gesellschaftsgläubiger seien deshalb weder zu Fortführungs- noch zu Veräusse- rungswerten gedeckt. Wegen Liquiditätsmangel sei es zunehmend unmöglich, die Ge- schäftstätigkeit auszuüben und die laufenden Verwaltungskosten zu begleichen. Es sei deshalb die Muttergesellschaft E AG dazu zu bewegen, die Pflichtige durch ihre Schwestergesellschaft D AG zu sanieren, indem diese ihre Liegenschaft verkaufte und anschliessend mit der Pflichtigen fusionierte. Sollte die Sanierung nicht zustande kommen, wäre eine Insolvenzerklärung zu prüfen. Demnach ging es bei der Fusion der Pflichtigen mit der D AG in erster Linie darum, die Pflichtige zu sanieren und ihr insbesondere Liquidität zuzuführen, sodass die Parzellen in G nicht unter dem Druck der Hypothekarbank mit Verlusten aufgege- ben werden mussten, sondern das Projekt weitergeführt werden konnte. Damit kann nicht gesagt werden, dass für das gewählte Vorgehen unter Ausblendung der steuerli- chen Aspekte keine sachlichen bzw. betriebswirtschaftlichen Gründe mehr vorgelegen hätten. Vielmehr wurde durch den schnellstmöglichen Verkauf der Liegenschaft der D AG und deren fusionsweisen Übernahme durch die Pflichtige letztere mit den finan- ziellen Mitteln versorgt, welche sie zu ihrem Überleben benötigte. Dass auch andere Vorgehensweisen zum selben Ergebnis geführt hätten, vermag daran nichts zu ändern, ist ein Unternehmen doch nicht gehalten, bei ihrer Geschäftstätigkeit jeweils die steuer- lich schlechteste Variante zu wählen. cc) Was das kantonale Steueramt dagegen vorbringt, überzeugt nicht. Am unternehmerischen Zweck der Transaktion ändert nichts, dass das Bundesgericht nach früherem Recht bei der Übernahme einer gewinnträchtigen Gesellschaft durch eine verschuldete Gesellschaft auf eine Steuerumgehung geschlossen hat (Sanierungsfusi- on; BGr, 30. November 1992, 2A.148/1991 = ASA 63, 218; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, Art. 61 N 41 DBG). Im zitierten Präjudiz war entscheidend, dass es sich bei der übernommenen Gesellschaft um einen florierenden Geschäftsbe- trieb handelte, während die übernehmende Gesellschaft ihre angestammte unterneh- merische Tätigkeit bereits ein Jahr zuvor aufgegeben und die Aktiven in flüssige Form gebracht hatte. Hierzu hielt das Bundesgericht fest, dass es in keiner Weise üblichen 1 DB.2013.93

- 8 - Geschäftspraktiken entspreche, dass eine wirtschaftlich gesunde und rentierende Un- ternehmung praktisch ihre sämtlichen betrieblichen Vermögenswerte mittels Sachein- lage

in eine fremde, inaktive und erst noch überschuldete Unternehmung überführe. Vielmehr sei die gesamte Operation zur Hauptsache, wenn nicht sogar ausschliesslich, mit Blick auf die Verlustverrechnung durchgeführt worden. Der vom Bundesgericht zu beurteilende Fall wies aber einen wesentlichen Unterschied zum vorliegenden Sachverhalt auf, ist doch die Pflichtige noch aktiv tätig und bestand an ihrer Erhaltung und Weiterführung ein geschäftliches Interesse. Die zitierte Rechtsprechung lässt sich damit nicht unbeschadet übertragen. Das kantonale Steueramt weist weiter darauf hin, dass die Muttergesellschaft E AG am 2008 für Fr. 350'000.- eine Forderung gegen die Pflichtige von nominal Fr. 1'456'855.- erwarb und in der Folge in der Bilanz zu diesem Wert einsetzte, anstatt ihrer sanierungsbedürftigen Tochtergesellschaft die Schuld zu erlassen. Dieses Vorgehen sei ungewöhnlich und lasse sich nur damit erklären, steuerliche Verlustverrechnungsmöglichkeiten zu schaffen. Auch dieser Einwand überzeugt nicht: Ob diese Verbuchung des Darlehens bei der E AG zulässig war, ist nicht im vorliegenden Verfahren zu entscheiden. Wiederum ist nicht recht einzusehen, weshalb sich die Muttergesellschaft auf den vom kantonalen Steueramt vorgebrachten Weg der Sanierung hätte festlegen müssen. Zudem erklärte sie auf ihrem Darlehen im Umfang von Fr. 1'509'261.- einen Rangrücktritt, um die zwangsweise Auflösung der Pflichtigen zu verhindern. Das Vorgehen macht auch unter Ausklammerung der steuerlichen Aspekte wirtschaftlich Sinn. Das kantonale Steueramt verweist weiter darauf, dass gemäss Jahresrechnung 2010 trotz eines Jahresverlusts von Fr. 1'205'779.- eine Dividende von Fr. 3'100'000.- und 2011 trotz Verlusts von Fr. 152'372.- nochmals eine Ausschüttung von Fr. 2'750'000.- vorgenommen worden sei. Dies belege, dass mit der Fusion nicht die Finanzierung der Liegenschaftengeschäfte in F beabsichtigt gewesen sei. Diese Einwände verfangen indessen nicht: Zum Einen sind die ausgeschütteten Dividenden nicht so hoch, wie die Vorinstanz annimmt. Wie sich aus dem Gewinnverwendungsvorschlag im Anhang zur Bilanz 2010 ergibt, handelt es sich bei der Dividende von Fr. 3'100'000.- um diejenige aus dem Geschäftsjahr 2009. Für die nachfolgenden Geschäftsjahre ist keine Dividende mehr beschlossen worden (vgl. Anhang zur Jahresrechnung 2011). Mithin handelt es sich bei der Position in den Bilanzen immer um dieselbe, als Fremdkapital stehende Dividende 2009. Zum Anderen fällt in Be- 1 DB.2013.93

- 9 - tracht, dass der Pflichtigen mit dem Verkaufspreis von Fr. 22 Mio. für die Liegenschaft in C erhebliche Mittel zugeflossen sind, welche das notwendige Kapital für die Verwaltung und Entwicklung der Liegenschaften in F weit überstiegen haben, weshalb in der nachfolgenden teilweisen Auszahlung dieser Mittel an die Muttergesellschaft nichts Aussergewöhnliches zu erblicken ist. Jedenfalls vermag dies die auf diesem Weg erfolgte betriebswirtschaftlich begründete Sanierung der Pflichtigen nicht aufzuheben. Im Übrigen ist festzuhalten, dass der Standpunkt der Vorinstanz insofern inkonsequent ist, als sie die Fusion akzeptiert hat und damit die Fragen der Übertragung der Liegenschaft in C zu Buchwerten sowie der Verlustverrechnung bei der Pflichtigen unterschiedlich beantwortet. e) Insgesamt ist deshalb die Verrechnung der Vorjahresverluste der Pflichtigen mit den Gewinnen des Geschäftsjahres 1.1. - 31.12.2009 zuzulassen.

E. 3

Streitig ist ferner die Höhe des Verlustvortrags, welche die Pflichtige nunmehr auf Fr. 950'862.- beziffert. Die Parteien gehen übereinstimmend davon aus, dass vor dem 1. Januar 2005 angefallene Verluste mit der auf einen Reingewinn von Fr. 10'000.- lautenden und nach pflichtgemässen Ermessen vorgenommenen Veranlagung 1.1. - 31.12.2004

verrechnet worden sind. Die Vorinstanz reduziert den geltend gemachten Verlustvortrag indessen um die 2005 bis 2008 angefallenen Zinsen auf verdecktem Eigenkapital und macht zudem geltend, dass auf den Grundstücken in F bereits vor dem 1. Januar 2005 eine Wertberichtigung hätte erfolgen müssen und diese damit ebenfalls ausser Betracht falle, sodass kein Verlustvortrag verbleibe. Die Pflichtige wendet dagegen ein, dass auf den Grundstücken in F stille Reserven vorhanden gewesen seien. Zudem gälten mit Bezug auf die Darlehen der Mutter- bzw. Schwes- tergesellschaft die Zinssätze für Fremdwährung, welche höher lägen. a) aa) Gemäss langjähriger Praxis erwächst nur das Dispositiv einer Steuer- einschätzung in Rechtskraft. In Steuerperioden, in denen ein Verlust entstanden ist, lautet die Gewinnsteuereinschätzung auf Fr. 0.-. Mithin wird nur festgestellt, dass im betreffenden Steuerjahr keine Gewinnsteuer geschuldet ist. Demgegenüber nehmen die allfälligen Erwägungen und Berechnungen, die zu dieser Feststellung geführt ha- ben, an der Rechtskraft nicht teil.

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