

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2007.00125 vom 14. Mai 2008**

ZH Verwaltungsgericht, 2008-05-14, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2007.00125](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2007.00125)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2007.00125 du 14 mai 2008

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2007.00125 del 14 maggio 2008

## **Regeste**

Staats- und Gemeindesteuern 2002-2003 | Das kantonale Steueramt rechnete bei der steuerpflichtigen Aktiengesellschaft einen im Rahmen einer Absorption einer anderen Aktiengesellschaft entstandenen Fusionsverlust sowie Sonderabschreibungen als verdeckte Gewinnausschüttung auf. Einen hiergegen erhobenen Rekurs der Pflichtigen hiess die Steuerrekurskommission teilweise gut und wies die Sache "zur Wiederaufnahme und Fortsetzung der Einschätzungsverfahren" an das kantonale Steueramt zurück. Gegen den Rückweisungsentscheid erhob das kantonale Steueramt Beschwerde ans Verwaltungsgericht. Die Pflichtige ihrerseits erhob "Anschlussbeschwerde". Die "Anschlussbeschwerde" der Pflichtigen ist als selbständige Beschwerde zu behandeln. Die vom kantonalen Steueramt und von der Pflichtigen eingeleiteten Verfahren sind zu vereinigen, da sie denselben Rekursentscheid und dieselben Parteien betreffen. Die Rekurskommission darf gemäss § 149 Abs. 3 StG nur ausnahmsweise die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückweisen, namentlich wenn zu Unrecht noch kein Entscheid getroffen wurde oder dieser an einem schwerwiegenden Verfahrensmangel leidet. Nachdem die Rekurskommission in ihrem Entscheid sowohl den Fusionsverlust, als auch die Sonderabschreibungen als nicht abzugsfähig erklärt hat, ist nicht ersichtlich, weshalb sie sich dennoch gefragt hat, ob und in welchem Umfang der Pflichtigen durch den Kauf der Aktien der absorbierten Gesellschaft ein geschäftsmässig begründeter Aufwand entstanden ist. Insofern besteht offenbar ein Widerspruch im vorinstanzlichen Entscheid und ist ein schwerwiegender Verfahrensmangel, der eine Rückweisung an das kantonale Steueramt gerechtfertigt hätte, nicht erkennbar. Der Rückweisungsentscheid ist somit aufzuheben und die Sache an die Rekurskommission zur allfälligen weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid zurückzuweisen. S. auch SB.2007.00126 bzw. SB.2008.00003.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Abteilung SB.2007.00125 SB.2008.00002 Entscheid der 2. Kammer vom 14. Mai 2008  
Mitwirkend: Abteilungspräsident Martin Zweifel (Vorsitz), Verwaltungsrichter Andreas Frei, Verwaltungsrichterin Leana Isler, Gerichtssekretär Beat König. In Sachen 1. Staat Zürich, 2. A AG, vertreten durch B AG, Beschwerdeführende, gegen 1. A AG, vertreten durch B AG, 2. Staat Zürich, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2002-2003, hat sich ergeben: I. Die A AG, deren Alleinaktionär und Verwaltungsratspräsident X ist, bezweckt die Führung von eigenen [Hotel- und Gastronomiebetrieben] sowie das Halten von Beteiligungen an solchen Betrieben. Sie absorbierte im Jahr 2002 rückwirkend auf 1. Januar 2002 durch Fusion die D AG, an welcher sie sowie Mitglieder der Familie des X beteiligt waren. Die Gesellschaft wurde

vom kantonalen Steueramt mit Einspracheentscheid vom 6. Juni 2007 für die Staats- und Gemeindesteuern vom 1. Januar bis 31. Dezember 2002 und 1. Januar bis 31. Dezember 2003 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... (zum Satz von 10 %) bzw. Fr. ... (zum Satz von 5,213 %) und einem steuerbaren Kapital von Fr. ... bzw. Fr. ... (je zum Satz von 1,50 / 00) eingeschätzt. Dabei betrachtete das Steueramt den Fusionsverlust im Umfang von Fr. ... und Sonderabschreibungen auf Liegenschaften der absorbierten D AG in Höhe von Fr. ... (2002) bzw. Fr. ... (2003) sowie Zinsen auf dem Aktionärskontokorrent von Fr. ... als verdeckte Gewinnausschüttungen, die es dem deklarierten Reingewinn hinzurechnete. II. Mit Rekurs vom 2. Juli 2007 liess die Pflichtige beantragen, sie sei für die Steuerperioden vom 1. Januar bis 31. Dezember 2002 und 1. Januar bis 31. Dezember 2003 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... bzw. Fr. ... und einem steuerbaren Kapital von Fr. ... bzw. Fr. ... einzuschätzen. Die Steuerrekurskommission I hiess den Rekurs am 26. November 2007 teilweise gut. Sie hob den Einspracheentscheid auf und wies die Sache "zur Wiederaufnahme und Fortsetzung der Einschätzungsverfahren im Sinn der Erwägungen" an das kantonale Steueramt zurück. Sie erwog, das Steueramt habe den Sachverhalt mit Bezug auf den Umfang der geschäftsmässigen Begründetheit der von der Pflichtigen im Jahr 2002 erbrachten Sanierungsleistungen nicht weiter untersucht. Dieses sei fälschlicherweise davon ausgegangen, "es könne an der Beteiligungsquote Mass genommen werden". Letztlich hätte der Umfang der geschäftsmässigen Begründetheit auch durch Schätzungen nach pflichtgemäsem Ermessen festgelegt werden können, was unterblieben sei. Damit lägen "gravierende Verfahrensmängel" vor, weshalb die Sache "zur weiteren Untersuchung und Entscheidungsfindung" an die Einschätzungsbehörde zurückzuweisen sei. III. Mit Beschwerde vom 20. Dezember 2007 (SB.2007.00125) beantragte das kantonale Steueramt dem Verwaltungsgericht, es sei die Sache "zum Neuentscheid im Sinn der Erwägungen" an die Steuerrekurskommission I zurückzuweisen. Die Pflichtige schloss mit Eingabe vom 25. Januar 2008 auf Abweisung der Beschwerde und erhob ihrerseits "Anschlussbeschwerde" mit dem Antrag, es sei die Sache "zum materiellen Entscheid im Sinne [ihrer] Ausführungen" an die Steuerrekurskommission zurückzuweisen. Das kantonale Steueramt stellte den Antrag, es sei die vom Verwaltungsgericht als selbständige Beschwerde (SB.2008.00002) entgegengenommene "Anschlussbeschwerde" abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei. Die Steuerrekurskommission I schloss auf Abweisung beider Beschwerden. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. Die Beschwerde des kantonalen Steueramts vom 20. Dezember 2007 (SB.2007.00125) und das nicht als "Anschlussbeschwerde" (RB 2001 Nr. 94), sondern als selbständige Beschwerde zu behandelnde Rechtsmittel der Pflichtigen vom 25. Januar 2008 (SB.2008.00002) betreffen denselben Rekursentscheid und dieselben Parteien. Die beiden Beschwerden sind daher zu vereinigen.

#### **E. 2.1.1**

Mit der Beschwerde können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Das Verwaltungsgericht hat sich infolgedessen auf die reine Rechtskontrolle zu beschränken; dazu gehört auch die Prüfung, ob die Vorinstanzen den rechtserheblichen Sachverhalt gesetzmässig festgestellt haben. Dem Gericht ist es daher verwehrt, das von der Rekurskommission in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen der Rekurskommission zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts erstreckt

sich lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d.h. auf Ermessensüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch (RB 1999 Nr. 147).

### **E. 2.1.2**

Im Beschwerdeverfahren gilt das Novenverbot. Für das Verwaltungsgericht ist somit die gleiche Aktenlage massgebend wie für die Rekurskommission. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im Rekursverfahren behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden. Vom Novenverbot ausgenommen sind dagegen echte Noven, namentlich neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder Nachsteuergrund (§ 155 bzw. § 160 StG) beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen. Neue, erstmals vor Verwaltungsgericht gestellte Rechtsbegehren sind schliesslich allgemein zulässig, sofern sie sich nicht auf Tatsachen und Beweismittel stützen, welche unter das Novenverbot fallen (RB 1999 Nr. 149; BGE 131 II 548).

### **E. 2.2**

Wird ein Rückweisungsentscheid der Rekurskommission angefochten, so bildet dieser und nicht die Einschätzung als solche Gegenstand des Beschwerdeverfahrens. Dementsprechend ist die Überprüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts auf die Beurteilung der Frage beschränkt, ob die Rekurskommission die Sache zu Recht an das kantonale Steueramt zurückgewiesen hat. Ergibt sich, dass dieses Vorgehen unzulässig war, hat nicht das Verwaltungsgericht, sondern – auf Rückweisung hin – die Rekurskommission selber über die Einschätzung materiell zu befinden. Es verhält sich diesbezüglich gleich wie bei der Anfechtung eines Nichteintretensentscheids, denn hier wie dort fehlt es an einem materiellen Entscheid der Vorinstanz. Ausser Betracht fällt aber auch eine selbständige Anfechtung derjenigen Erwägungen, welche die Rekurskommission ihrem Rückweisungsentscheid zugrunde gelegt hat, weil sie nach ständiger Rechtsprechung nicht daran gebunden ist, wenn ihr die zurückgewiesene Sache auf dem Rechtsmittelweg erneut unterbreitet wird (RB 2000 Nr. 130 E. 3; RB 2001 Nr. 93). Anders verhält es sich mit Blick auf den Weiterzug von Rückweisungsentscheiden des als letzte kantonale Instanz entscheidenden Verwaltungsgerichts an das Bundesgericht, welche mit Bezug auf darin abschliessend entschiedene Rechtsfragen als Endentscheide gewürdigt und vom Bundesgericht überprüft werden (vgl. BGr, 2. Mai 1995, ASA 66 [1997/98], S. 56 ff.). Auf die Beschwerde der Pflichtigen ist daher insoweit nicht einzutreten, als diese Rechtsverletzungen in Bezug auf die dem Rückweisungsentscheid der Rekurskommission zugrunde liegenden Erwägungen rügt. Somit kann offen bleiben, ob sich die betreffenden Rügen auf unzulässige Noven stützen (vgl. vorn E. 2.1.2).

### **E. 2.3.1**

Der Rekurs an die Rekurskommission ermöglicht die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Steuerverwaltungsbehörden, des kantonalen Steueramts und der kommunalen Einschätzungsbehörden (§ 147 Abs. 3 StG). Dabei stehen der Rekurskommission dieselben Befugnisse zu wie den Steuerbehörden im Einschätzungsverfahren (§ 148 Abs. 3 StG). Die Entscheidungskompetenz über die Steuerveranlagung geht von diesen Behörden auf die Rekurskommission über (vgl. Ulrich Cavelti in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.],

Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. A., Basel/Genf/München 2002, Art. 50 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden N. 4). Der Entscheid der Steuerrekurskommission als erstinstanzliches, verwaltungsunabhängiges "Spezialverwaltungsgericht" (vgl. § 116 StG) ersetzt somit die angefochtene steuerbehördliche Verfügung (RB 2000 Nr. 130 E. 4a; RB 2001 Nr. 93 E. 2a). Die Rekurskommission ist daher ihrer gesetzlichen Funktion nach nicht nur Gerichtsbehörde, sondern ebenso sehr auch "obere Einschätzungsbehörde" (RB 1976 Nr. 58).

### **E. 2.3.2**

Dementsprechend kann die Rekurskommission nach § 149 Abs. 3 StG nur ausnahmsweise zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs die Sache zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückweisen, namentlich wenn zu Unrecht noch kein materieller Entscheid getroffen wurde oder dieser an einem schwerwiegenden Verfahrensmangel leidet (RB 2000 Nr. 130 E. 4a; RB 2001 Nr. 93 E. 2a). In den übrigen Fällen hat die Kommission selber über die Sache zu befinden. Ein Verfahrensmangel ist namentlich dann "schwerwiegend" und rechtfertigt die Rückweisung an die Veranlagungsbehörde, wenn diese in Verletzung der ihr obliegenden Untersuchungspflicht oder in anderer Weise den in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 verankerten Anspruch auf rechtliches Gehör missachtet hat (vgl. RB 2000 Nr. 130 E. 4a, 2001 Nr. 93 E. 2a). Gelangt die Rekurskommission aufgrund einer anderen rechtlichen Würdigung als die Vorinstanz zum Schluss, der aus ihrer (neuen) rechtlichen Sicht als massgeblich erachtete Sachverhalt sei von der Vorinstanz nicht hinreichend untersucht worden und es liege aus diesem Grund ein schwerwiegender Verfahrensmangel vor, so prüft das Verwaltungsgericht bei Anfechtung des Rückweisungsentscheids nur, ob die rechtliche Würdigung der Rekurskommission offensichtlich unrichtig ist, die Rückweisung dem Beschleunigungsgebot krass zuwiderläuft und die Rechte der Parteien ungeschmälert gewahrt werden (RB 2001 Nr. 93 E. 2b).

### **E. 2.3.3**

Die Rekurskommission hat dem kantonalen Steueramt vorgeworfen, es habe den Sachverhalt hinsichtlich des Umfangs der geschäftsmässigen Begründetheit der von der Pflichtigen im Jahr 2002 erbrachten Sanierungsleistungen nicht weiter untersucht, weil es fälschlicherweise davon ausgegangen sei, es könne an der Beteiligungsquote an der absorbierten D AG Mass genommen werden, welche für die Pflichtige 16,25 % und die Familie des X 83,75 % betrage. Letztlich hätte der Umfang der geschäftsmässigen Begründetheit auch durch Schätzungen nach pflichtgemäsem Ermessen festgelegt werden können, was unterblieben sei. Indessen hat die Rekurskommission erwogen, die Bezahlung eines Kaufpreises von Fr. ... seitens der Pflichtigen für die Aktien der Familie des X, welche Nonvaleurs dargestellt hätten, sei von vornherein geschäftsmässig unbegründet gewesen und daher als verdeckte Gewinnausschüttung zu würdigen (vgl. Rekursentscheid E. 5a und d). Sie hat zudem festgestellt, dass den Sonderabschreibungen auf Liegenschaften der absorbierten D AG "steuerrechtlich von vornherein der Boden entzogen" sei (vgl. Rekursentscheid E. 2d und e). Das Steueramt weist zu Recht darauf hin, dass die Rekurskommission damit im Grunde genommen sowohl den Fusionsverlust als auch die Sonderabschreibungen als nicht abzugsfähig erklärt. Weshalb sich die Vorinstanz dennoch gefragt hat, ob und in welchem Umfang der Pflichtigen durch den Kauf der Aktien der Familie des X ein geschäftsmässig begründeter Aufwand entstanden sei (vgl. Rekursentscheid E. 6g am Ende), ist deshalb nicht ohne weiteres ersichtlich. Das hängt

offenbar – was zwar auch die Pflichtige vermutet, aber aus dem angefochtenen Entscheid nicht hinreichend klar wird – mit der weiteren von der Rekurskommission getroffenen Feststellung zusammen, dass nicht geklärt sei, in welchem Umfang die Pflichtige dadurch verdeckt Gewinn ausgeschüttet habe, und dass dieser Umfang nicht einfach aufgrund der Beteiligungsquote der Pflichtigen an der D AG von 16,25 % ermittelt werden könne, sondern aufgrund der Umstände näher untersucht werden müsse. Diese letzteren Überlegungen sind wohl für sich betrachtet nachvollziehbar, sie scheinen aber im Gesamtzusammenhang der vorinstanzlichen Erwägungen mit den eingangs geschilderten Feststellungen, der Kaufpreis für die Aktien der Familie des X und die Sonderabschreibungen auf Liegenschaften der absorbierten D AG seien geschäftsmässig nicht begründet bzw. unzulässig gewesen, in einem möglichen Widerspruch zu stehen. Jedenfalls sind die erwähnten Begründungselemente im angefochtenen Entscheid nicht erkennbar aufeinander abgestimmt. Wenn die Pflichtige darin die Überlegung der Rekurskommission erblickt, "dass, falls sich kein nahestehender Empfänger eruieren lässt, die Aufrechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung auch beim Ausrichtenden kritisch zu hinterfragen ist", so trifft das möglicherweise zu, doch kommt dies aus den vorinstanzlichen Erwägungen nicht zum Ausdruck. Ausserdem wird nicht klar, ob eine Gewinnaufrechnung nur im Umfang der verdeckten Vorteilszuwendungen erfolgen dürfte und wenn ja, ob dann die Feststellungen, der Kaufpreis für die Aktien der Familie des X und die Sonderabschreibungen auf Liegenschaften seien geschäftsmässig nicht begründet gewesen, was für sich genommen schon zu einer vollständigen Aufrechnung führen müsste, zu relativieren wären und weshalb. Unter diesen Umständen vermag das Verwaltungsgericht nicht zu erkennen, ob der Einspracheentscheid an einem schwerwiegenden Verfahrensmangel im Sinn von § 149 Abs. 3 StG leidet. Deshalb erscheint die Würdigung der Rekurskommission, es lägen "gravierende Verfahrensmängel" vor, als offensichtlich unrichtig. Somit ist der Rückweisungsentscheid aufzuheben und die Sache an die Rekurskommission zur allfälligen weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid zurückzuweisen.

### **E. 3**

Da der Ausgang des Verfahrens in der Sache letztlich nach wie vor offen ist und beide Parteien im Wesentlichen obsiegen, rechtfertigt es sich, ihnen die Kosten je zur Hälfte aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG).

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