

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2008.00109 vom 6. Mai 2009

ZH Verwaltungsgericht, 2009-05-06, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2008.00109

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2008.00109 du 6 mai 2009

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2008.00109 del 6 maggio 2009

Regeste

Direkte Bundessteuer 2002/2003 | Direkte Bundessteuer Die Pflichtige brachte die Verlustvorträge der von ihr zuvor absorbierten ehemaligen Tochtergesellschaften von ihrem deklarierten Gewinn in Abzug. Dies wurde vom Steueramt verweigert. Gemäss DBG 67 I können vom Reingewinn einer Steuerperiode Verluste aus sieben vorangegangenen Steuerperioden abgezogen werden, sofern sie in den entstandenen Geschäftsjahren nicht berücksichtigt werden konnten. Diese Verrechnungsmöglichkeit gilt auch im Fall einer gewinnsteuerneutral übernommenen Gesellschaft für die übernehmende Gesellschaft. Dies ist indes ausgeschlossen, wenn eine Steuerumgehung vorliegt oder übernommene Gesellschaft vor der Fusion faktisch liquidiert, in liquide Form gebracht war oder kurz nach der Fusion liquidiert wird. I.c. waren die übernommenen Gesellschaften bereits ein Jahr inaktiv, die wirtschaftliche Kontinuität war unterbrochen, weshalb die Verrechnungsmöglichkeit entfällt. Abweisung.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2008.00109 Entscheid der 2. Kammer vom 6. Mai 2009 Mitwirkend: Abteilungspräsident Martin Zweifel (Vorsitz), Verwaltungsrichter Andreas Frei, Verwaltungsrichter Michael Beusch, Gerichtssekretärin Jasmin Malla. In Sachen A AG, vertreten durch RA B, Beschwerdeführerin, gegen Schweizerische Eidgenossenschaft, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegnerin, betreffend Direkte Bundessteuer 2002/2003, hat sich ergeben: I. Die A AG ist eine gemischte Holdinggesellschaft und übt Tätigkeiten in den Bereichen Haustechnik und Kunststoffe selber wie auch indirekt über Tochtergesellschaften aus. In den Steuerklärungen 2002 und 2003 brachte die Pflichtige Verlustvorträge der von ihr am 22. Juni 2001 mittels Fusionsverträgen übernommenen vormaligen Tochtergesellschaften C AG und D AG von ihrem deklarierten Gewinn in Abzug. Hiervon abweichend veranlagte der zuständige Steuerkommissär die Pflichtige am 9./16. Oktober 2006 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr.- bei einem Eigenkapital von Fr.- (betreffend das Jahr 2002) bzw. mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr.- bei einem steuerbaren Eigenkapital von Fr.- (betreffend das Jahr 2003). Dabei verweigerte der Steuerkommissär der Pflichtigen die Geltendmachung der Verlustvorträge im Wesentlichen mit der Begründung, die Pflichtige habe inaktive, wirtschaftlich bereits liquidierte Gesellschaften übernommen. Die hiergegen erhobenen Einsprachen wies das kantonale Steueramt am 8. Juli 2008 ab. II. Die von der Pflichtigen hernach erhobene erstinstanzliche Beschwerde wies die Steuerrekurskommission II am 22. September 2008 ab. III. Mit Beschwerde an das Verwaltungsgericht vom 27. Oktober 2008 beantragte die Pflichtige, es sei der steuerbare

Gewinn der Perioden 2002 und 2003 auf Fr.- festzusetzen, eventualiter sei die Sache an das kantonale Steueramt zwecks Festsetzung des zu berücksichtigenden Teils des Verlustvortrags zurückzuweisen. Zudem verlangte sie die Zusprechung einer Parteientschädigung. Während die Vorinstanz sich nicht vernehmen liess, schloss die Beschwerdegegenerin auf Abweisung der Beschwerde. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. 1.1 Für die Beschwerde an das Verwaltungsgericht als weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG über das Beschwerdeverfahren vor der kantonalen Rekurskommission "sinngemäss". Die nur sinngemässe Anwendung der Bestimmungen über das Verfahren vor der Rekurskommission gestattet unterschiedliche Regelungen, die sich aus der Natur eines zweistufigen gerichtlichen Instanzenzugs ergeben. Bei einem solchen System liegt eine Verengung der Kognition mit Beschränkung des Novenrechts für die zweite Instanz aber nahe. Sie liegt im Interesse der Verfahrensökonomie und ist geeignet, einer missbräuchlichen Prozessführung entgegenzuwirken (BGE 131 II 548 E. 2.2.2). 1.2 Soll die erstinstanzliche Beschwerde die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde auf alle Mängel des Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens hin (Art. 140 Abs. 3 DBG) ermöglichen, muss sich die Aufgabe der zweitinstanzlichen Beschwerde, welche die Überprüfung der Entscheidung eines Gerichts und nicht diejenige einer Verwaltungsbehörde zum Gegenstand hat, sinnvollerweise auf die Rechtskontrolle beschränken (vgl. BGE 131 II 548 E. 2.2.2 und E. 2.3). Demnach können mit der (zweitinstanzlichen) Beschwerde an das Verwaltungsgericht 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 somit lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d.h. auf Ermessensüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch (vgl. RB 1999 Nr. 147).

E. 2.1

Die gesetzlichen Grundlagen sind im angefochtenen Entscheid zutreffend und vollständig dargestellt worden: Demgemäss unterliegt der Reingewinn einer juristischen Person der Gewinnsteuer (Art. 57 DBG). Vom Reingewinn der Steuerperiode 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). Ohne dass dies im Wortlaut zum Ausdruck kommt, gilt diese Bestimmung auch als gesetzliche Grundlage für die Verrechnungsmöglichkeit von Verlustvorträgen einer (gewinn-)steuerneutral übernommenen Gesellschaft durch die übernehmende Gesellschaft im Rahmen von Unternehmensumstrukturierungen (Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band II, 9. Aufl., Bern 2002, S. 543 ff.; Frank Lampert, Die Verlustverrechnung von juristischen Personen im Schweizer Steuerrecht, Diss. Genf 2000, S. 87, 93, 100 f., mit weiteren Hinweisen; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, Therwil/Basel 2004, Art. 61 Rz. 14, Rz. 40 f.; rev. Art. 61 Rz. 24; Markus

Reich/Marco Duss, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel 1996, S. 271 f.; vgl. auch Botschaft vom 13. Juni 2000 zum Fusionsgesetz, in: AS 2000 S. 4370, sowie Kreisschreiben Nr. 5 vom 1. Juni 2004 der Eidgenössischen Steuerverwaltung, "Umstrukturierungen", Ziff. 4.1.2.2.4 S. 31). Grundsätzlich kann somit bei einer Fusion zweier Kapitalgesellschaften die aufnehmende Gesellschaft die Verlustvorträge der absorbierten Gesellschaft steuerwirksam geltend machen.

E. 2.2

Die Verlustverrechnung gemäss Art. 67 DBG steht, wie generell jede Rechtsausübung, unter dem Vorbehalt des Missbrauchsverbots (vgl. Art. 2 Abs. 2 ZGB). So ist sie namentlich ausgeschlossen, wo eine Steuerumgehung oder ein sogenannter Mantelhandel vorliegt (vgl. Peter Brülisauer/Andreas Helbing, in: Martin Zweifel/ Peter Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2. Aufl., Basel/Genf/München 2008, Art. 67 DBG N. 15; Locher, a.a.O., Art. 61 Rz. 41 und Art. 67 DBG Rz. 15). Ohne dass der Tatbestand der Steuerumgehung erfüllt sein muss, wird die Verlustverrechnung ferner nicht zugelassen, wenn die übernommene Gesellschaft bereits vor der Fusion wirtschaftlich (faktisch) liquidiert oder in liquide Form gebracht war oder wenn sie kurze Zeit nach der Übernahme wirtschaftlich liquidiert wird (Höhn/Waldburger, a.a.O., S. 544 f.). In diesen Fällen fehlt es an der betrieblichen beziehungsweise wirtschaftlichen Kontinuität, die nach Sinn und Zweck der gesetzlich vorgesehenen Verlustverrechnung vorausgesetzt ist, und es muss angenommen werden, dass die Fusion einzig vorgenommen wurde, um sonst nicht bestehende Verlustverrechnungsmöglichkeiten zu schaffen (vgl. Francis Cagianut/Ernst Höhn, Unternehmenssteuerrecht, 3. Aufl., Bern 1993, S. 696; Reich/Duss, a.a.O., S. 272; BGER, 31. Januar 2005, 2A.583/2003 = StE 2005 B 72.15.2 Nr. 7).

E. 3.1

Die Vorinstanz ist davon ausgegangen, die beiden fusionsweise übernommenen Tochtergesellschaften hätten per Fusionsstichtag (31. Dezember 2000) bzw. per 22./29. Juni 2001 (Abschluss Fusionsvertrag/Tagebucheintrag Handelsregisteramt) keine wirtschaftlich aktiven Gesellschaften mehr dargestellt. Tatsächlich ist dem Bericht der Revisionsstelle an die Generalversammlung der D AG vom 30. Mai 2000 zu entnehmen, dass "der Verwaltungsrat beschlossen hat, die operative Tätigkeit anfangs 2000 an Gruppengesellschaften abzutreten. Ein formeller Liquidationsbeschluss im Sinne von Art. 736 Ziff. 2 OR wurde noch nicht gefasst." Als Ereignis nach dem Bilanzstichtag vermerkt die Revisionsstelle, dass die operativen Tätigkeiten eingestellt worden seien, und bezeichnet die Gesellschaft als "somit nicht mehr aktiv". Wörtlich gleich lautende Bemerkungen finden sich im Bericht der Revisionsstelle der C AG vom 8. Juni 2000. Per Stichtag der Fusion entspricht auch das Bilanzbild diesen Umständen – beide Gesellschaften stellten in liquide Form gebrachte Rechtsträger dar. Dieser äussere Sachverhalt wird von der Pflichtigen denn auch nicht bestritten.

E. 3.2

Waren somit die übernommenen Gesellschaften bereits vor der Fusion wirtschaftlich liquidiert, wurde der Pflichtigen die Verlustverrechnung zu Recht verweigert (vgl. E. 2.2.). Die von der Pflichtigen verfochtene Betrachtungsweise über den gesamten Zeitraum seit Aufgabe der Geschäftstätigkeit der übernommenen Gesellschaften bis zu deren fusionsweisen Übernahme verkennt, dass die beiden übernommenen Gesellschaften tatsächlich die eigene Geschäftstätigkeit vorliegend mehr als ein Jahr vor Abschluss des

Fusionsvertrags gänzlich beendet hatten. Damit waren diese Gesellschaften eben auch nicht mehr Träger einer wirtschaftlichen Tätigkeit, welche sie über die Fusion einer übernehmenden Gesellschaft hätten weitergeben können. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung hierzu sieht dadurch die wirtschaftliche Kontinuität als unterbrochen an (BGer, 31. Januar 2005, 2A.583/2003 = StE 2005 B 72.15.2 Nr. 7). Tatsächlich wird diesfalls eben nicht im Rahmen der eigentlichen Fusion eine wirtschaftlich aktive Gesellschaft übernommen. Von einer Verletzung der "massgebenden Umstrukturierungsnormen" kann bei dieser Sachlage keine Rede sein.

E. 3.3

Welche Gründe die Pflichtige zu ihrem Vorgehen veranlasst haben, kann dabei letztlich offen bleiben. Immerhin trifft die Aussage der Vorinstanz durchaus zu, dass die Pflichtige keine objektiv nachvollziehbaren Gründe für das gewählte Vorgehen abgeben konnte und damit die Frage nach einer Steuerumgehung an sich im Raum steht. Indessen muss nicht untersucht werden, ob die Voraussetzungen einer Steuerumgehung (auch) erfüllt wären, da die Verlustverrechnung aus den oben dargelegten Gründen (E. 3.1 und 3.2) gänzlich ausgeschlossen ist. Damit entfällt auch eine Verlustverrechnung der Pflichtigen allein mit Teilen des Verlustvortrags der D AG. Dies hat weiter zur Folge, dass ebenfalls offen bleiben kann, ob die Vorinstanz hierzu das rechtliche Gehör der Pflichtigen verletzte oder ob die Pflichtige nicht aufgrund der Ausführungen im Einspracheentscheid zum Betriebsstättenverlust hinreichend Anlass hatte, sich zu einer Aufteilung des Verlustvortrages der D AG zu äussern. Letztlich mag bei dieser Sachlage ebenfalls offen bleiben, ob die Fusion tatsächlich zu Buchwerten erfolgt ist oder ob die D AG gewisse Aktiven zu einem höheren Wert der Pflichtigen verkauft hat.

E. 4

Somit ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und steht ihr keine Parteientschädigung zu (Art. 144 Abs. 4 DBG in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG]). Demgemäss entscheidet die Kammer :

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