

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2010.00024 vom 30. Juni 2010

ZH Verwaltungsgericht, 2010-06-30, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2010.00024

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2010.00024 du 30 juin 2010

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2010.00024 del 30 giugno 2010

Regeste

Direkte Bundessteuer 01.01. - 31.12.2006 | Verlustverrechnung bei unechtem Sanierungsertrag Die Regel, wonach Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren vom Reingewinn abgezogen werden können, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten, gilt grundsätzlich auch für Verluste einer infolge gewinnsteuerneutralen Fusion übernommenen Kapitalgesellschaft (E. 3.1). Bei der Beurteilung, ob Sanierungsleistungen die Verlustverrechnungsmöglichkeiten der übernehmenden Gesellschaft schmälern, kommt es nicht allein auf die äussere Form der Sanierungsleistungen oder auf die Funktion des Leistenden an. Entscheidend ist vielmehr, ob ein Beteiligter den Forderungsverzicht in seiner Eigenschaft als Beteiligter oder als Geschäftspartner ausspricht (E. 3.2.2). Im vorliegenden Fall hat die Muttergesellschaft den Forderungsverzicht als Anteilseignerin ausgesprochen. Dieser stellt demnach eine unechte Sanierungsleistung dar, was dazu führt, dass die übernehmende Gesellschaft den gesamten Verlustvortrag der übernommenen Gesellschaft mit ihrem Gewinn zur Verrechnung bringen kann (E. 3.3). Abweisung.

Erwägungen

E. 2

Wird – wie vorliegend – ein Rückweisungsentscheid der Rekurskommission angefochten, so bildet dieser und nicht die Veranlagung als solche Gegenstand des Beschwerdeverfahrens. Dementsprechend ist die Überprüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts in aller Regel auf die Beurteilung der Frage beschränkt, ob die Rekurskommission die Sache zu Recht an das kantonale Steueramt zurückgewiesen hat. 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). Insoweit, als die Beschwerdeführerin einen (materiellen) Einschätzungsantrag stellt, kann somit auf ihr Begehren nicht eingetreten werden.

E. 3.1

Umstritten ist im vorliegenden Verfahren zunächst, ob der Forderungsverzicht der C AG auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen über Fr. ... gegenüber der D AG erfolgswirksam war oder nicht. Die gesetzlichen Grundlagen sind im angefochtenen

Entscheid zutreffend und vollständig dargestellt worden: Demgemäss unterliegt der Reingewinn einer juristischen Person der Gewinnsteuer (Art. 57 DBG). Gemäss Art. 67 Abs. 1 DBG können vom Reingewinn der Steuerperiode Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten. Wie die Rekurskommission zutreffend dargelegt hat (worauf gemäss § 161 des Gerichtsverfassungsgesetzes vom 13. Juni 1976 [GVG] verwiesen werden kann), gelten die Regeln über die Verlustverrechnung grundsätzlich auch für Verluste einer infolge gewinnsteuerneutraler Fusion übernommenen Kapitalgesellschaft (VGr, 6. Mai 2009, SB.2008.00109, E. 2.1, www.vgrzh.ch).

E. 3.2

Erfolgsneutrale Vermögenszugänge bei Kapitalgesellschaften regelt das Gesetz zunächst in Art. 60 lit. a DBG: Kei n steuerbarer Gewinn entsteht durch Kapitaleinlagen von Mitgliedern von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, einschliesslich Aufgelder und Leistungen à fonds perdu. Mit dieser Bestimmung werden erfolgsneutrale Vermögenszugänge bei Kapitalgesellschaften allerdings nicht abschliessend geregelt. Lit. b und c derselben Bestimmung erklären Gewinne aus Sitzverlegungen und Kapitalzuwachs aus Erbschaft, Vermächtnis oder Schenkung als erfolgsneutrale Vorgänge. Daneben ergeben sich aus weiteren gesetzlichen Vorschriften (Art. 61 DBG, Art. 64 DBG) oder dem allgemeinen Realisationsgrundsatz Vorgänge, welche zu erfolgsneutralen Kapitalzuflüssen bei Kapitalgesellschaften führen können (etwa Austausch von Beteiligungsurkunden, steuerneutrale Unternehmensumstrukturierungen).

E. 3.2.1

Bei der Sanierung einer Kapitalgesellschaft ist z u unterscheiden zwischen echtem und unechtem Sanierungsertrag: Während der echte Sanierungsertrag bei der sanierten Gesellschaft ertragswirksam zu verbuchen ist und damit den Verlustvortrag schmälert, ist der unechte Sanierungsertrag ertragsneutral und schmälert die Verlustverrechnungsmöglichkeiten der aufnehmenden Gesellschaft nicht. Verzichten Beteiligte auf Forderungen, so liegen gemäss der noch auf der früheren gesetzlichen Grundlage (Bundesbeschlusses über die direkte Bundessteuer vom 9. Dezember 1990 [BdBSt]) fussenden Praxis der ESTV echte Sanierungserträge vor (Kreisschreiben Nr. 14 der ESTV vom 1. Juli 1981 über den Forderungsverzicht durch Aktionäre im Zusammenhang mit Sanierungen von Aktiengesellschaften, ASA 50, 63 ff). Das Bundesgericht hat, ebenfalls noch unter Geltung des BdBSt diese Praxis bestätigt (BGE 115 Ib 269). Es hielt fest, eine andere Auslegung der Bestimmungen des BdBSt grenze zu wenig genau die erfolgsneutralen Kapitaleinlagen von den erfolgswirksamen Sanierungsleistungen ab, die auch ein Beteiligter – wie ein Dritter – erbringen könne (BGE 115 Ib 273 f.).

E. 3.2.2

Diese enge Auslegung der Vorschriften betreffend steuerneutrale Forderungsverzichte von Beteiligten und Kapitaleinlagen ist indessen in der Lehre überwiegend auf Kritik gestossen (Peter Brülisauer/Andreas Helbling in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht Teil I/Band 2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. A., Basel etc. 2008, Art. 60 DBG N. 43 mit zahlreichen Hinweisen). Mit der Einführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer sind die erfolgsneutralen Vorgänge vom Gesetzgeber nun weiter gefasst worden. Insbesondere sind

neu auch etwa Leistungen à fonds perdu durch die Mitglieder von Kapitalgesellschaften ausdrücklich als erfolgsneutrale Vorgänge bezeichnet worden (Art. 60 lit. a DBG). Dabei ist weder aus dem Gesetz noch aus den Materialien zu schliessen, dass die Aufzählung der erfolgsneutralen Vorgänge in dieser Bestimmung abschliessend ist (Brülisauer/Helbling in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Art. 60 DBG N. 44 mit Hinweisen). Im Lichte dieser veränderten gesetzlichen Grundlagen erscheint eine differenzierte Betrachtung des Forderungsverzichts von Beteiligten durchaus (wieder) angezeigt: Nicht allein die äussere Form der Sanierungsleistung oder die Funktion des Leistenden können für die steuerliche Behandlung massgebend sein. Entscheidend ist vielmehr, ob ein Beteiligter den Forderungsverzicht in seiner Eigenschaft als Beteiligter oder als Geschäftspartner ausspricht. Wird eine derartige Leistung als Beteiligter der Gesellschaft erbracht, gleich wie von den übrigen Beteiligten, ist sie als steuerfreie Kapitaleinlage zu betrachten. Wird hingegen die Leistung des Anteilshabers als Geschäftspartner im gleichen Ausmass wie von unabhängigen Drittgläubigern erbracht, so ist diese Leistung als steuerbarer Gewinn im Sinn von Art. 58 Abs. 1 DBG zu qualifizieren (Brülisauer/Helbling in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Art. 60 DBG N. 43 mit zahlreichen Hinweisen). Diese steuerliche Behandlung des Forderungsverzichts von Beteiligten lässt sich auch mit Art. 60 lit. a DBG in Einklang bringen, ist doch die dortige Aufzählung der erfolgsneutralen Vorgänge wie dargelegt nicht abschliessend. Ebenso wenig stellen sich unlösbare Abgrenzungsprobleme im Zusammenhang mit erfolgsneutralen Kapitaleinlagen bzw. erfolgswirksamen Sanierungsleistungen von Beteiligten. Diese differenzierte Betrachtungsweise gilt zudem seit vielen Jahren für die zürcherische Staats- und Gemeindesteuer (vgl. Ferdinand Zuppinger/Erwin Schärer/Ferdinand Fessler/Markus Reich, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, 2. A., Bern 1983, § 45 StG N. 160 f.; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, § 64 StG N. 107).

E. 3.3

Die Vorinstanz hat zum streitbetroffenen Forderungsverzicht unwidersprochen und in Übereinstimmung mit der Aktenlage festgestellt, dass der Zweck des Forderungsverzichts in der Sanierung der D AG gelegen hat und zudem kein anderer unbeteiligter Gläubiger der D AG auf seine Forderung verzichtet hat. Sie hat daraus – zu Recht – geschlossen, dass der Forderungsverzicht der C AG als Anteilseignerin ausgesprochen worden sei, was eine steuerneutrale, unechte Sanierungsleistung begründet. Dieser Würdigung des Sachverhalts durch die Vorinstanz tritt das Verwaltungsgericht bei, womit der Pflichtigen der gesamte Verlustvortrag der D AG grundsätzlich zur Verrechnung mit ihrem Gewinn zusteht (Art. 67 Abs. 1 DBG).

E. 4

Die Rekurskommission hat in ihrer Rückweisungsentscheid den Forderungsverzicht der D AG neu als unechten Sanierungsgewinn qualifiziert. Daraus ergibt sich tatsächlich die Notwendigkeit, die gesamte Höhe des behaupteten Verlustvortrags über Fr. ... durch den Steuerkommissär zu überprüfen. Dazu hatte er bei seiner rechtlichen Beurteilung des Sachverhaltes keinen Anlass. Den Akten ist auch nicht zu entnehmen, dass die (gesamte) Höhe des Verlustvortrags seitens des Steuerkommissärs in einem früheren Verfahrensstadium überprüft worden wäre. Die Rückweisung verletzt zudem weder das Beschleunigungsgebot noch die Verfahrensrechte der Beteiligten (vgl. Ziff. 2 vorstehend) und ist daher zu bestätigen. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

E. 5

Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und steht der Beschwerdegegnerin eine Parteientschädigung zu (Art. 144 Abs. 4 DBG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1–3 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren). Demgemäss entscheidet die Kammer :

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