

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2010.00094 vom 23. Februar 2011**

ZH Verwaltungsgericht, 2011-02-23, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2010.00094](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2010.00094)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2010.00094 du 23 février 2011

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2010.00094 del 23 febbraio 2011

## **Regeste**

Direkte Bundessteuer 2004 (Wiederaufnahme SB.2008.00120) | (Rückweisung des BGr wegen Verletzung des rechtlichen Gehörs durch das VGr) Verrechnung von Fusionsverlusten: Keine Steuerneutralität der Fusion, wenn die rechtliche oder wirtschaftliche Liquidation der übernommenen Gesellschaft bereits vor der Übernahme so weit fortgeschritten ist, dass die Gesellschaft in liquide Form gebracht wurde. Vorliegend ergibt die Prüfung von Geschäftstätigkeit - namentlich hinsichtlich der Verwertung von Immaterialgüterrechten und des Kundenstamms -, Personalbestand und -aufgaben im massgebenden Zeitpunkt, dass es an der betrieblichen Kontinuität der betreffenden Unternehmung mangle; die Verrechnung von Verlustvorträgen ist daher zu Recht verweigert worden (E. 3). Daran ändert auch nichts, dass die ESTV in einem Ruling betr. Verrechnungs- und Stempelsteuer nicht von einer faktisch liquidierten Unternehmung ausgegangen ist, ist doch die ESTV für die direkten Steuern nicht zuständig, womit eine Voraussetzung der Bindungswirkung aus Treu und Glauben fehlt. Selbst wenn mit dem Kreisschreiben Nr. 5 eine kohärente Behandlung diverser Bundessteuern angestrebt werden mag, haben sich die für die direkte Bundessteuer zuständigen Behörden zu Recht an ihrem Untersuchungsergebnis orientiert, obwohl die ESTV in ihrem Ruling zu einem anderen Schluss gekommen ist (E. 4). Die gewinnsteuerrechtliche Behandlung von Besserungsscheinen ist darauf auszurichten, ob der zugrunde liegende bedingte Forderungsverzicht im Sanierungszeitpunkt als steuerbarer Gewinn oder als Kapitaleinlage steuerneutral behandelt worden ist. Wurden die Besserungsscheine - wie hier - als steuerneutrale Kapitaleinlage qualifiziert, stellen die Zahlungen infolge des Wiederauflebens der Schuld keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand dar. Dies gilt unabhängig von der Frage, ob die steuerlichen Verlustvorträge tatsächlich noch zur Verrechnung kommen können oder - aus welchen Gründen auch immer - unverrechnet bleiben (E. 5). Abweisung, soweit eintreten.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Der Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 18. November 2009 wurde vom Bundesgericht aus formellen Gründen aufgehoben und zur Neubeurteilung an das Verwaltungsgericht zurückgewiesen. Weil der aufgehobene Entscheid vom Bundesgericht in materieller Hinsicht nicht geprüft wurde, ist das Verwaltungsgericht in der Beurteilung der materiellrechtlichen Fragen frei.

### **E. 3.1**

Der Streit dreht sich zunächst um die Frage, ob die Pflichtige die Verluste der mittels Fusion übernommenen F AG mit ihren eigenen Gewinnen verrechnen kann. Im vorliegenden Verfahren geht es darum, die massgebenden Steuerfaktoren zu bestimmen. Der Rechtskraft fähig ist nur das Dispositiv einer Veranlagung, nicht aber deren Motive (RB 1960 Nr. 33). Insofern die Pflichtige über die Gewinnsteuerveranlagung mit Null hinaus die Feststellung eines verrechenbaren Verlustvortrags beantragt, kann auf die Beschwerde nicht eingetreten werden.

### **E. 3.2**

Die gesetzlichen Grundlagen sind im Entscheid der Rekurskommission 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, gelten die Regeln über die Verlustverrechnung grundsätzlich auch für Verluste einer infolge (gewinn-)steuerneutraler Fusion übernommenen Kapitalgesellschaft (VGr, 6. Mai 2009, SB.2008.00109, E. 2.1). Die Steuerneutralität der Fusion wird zwar seit jeher nicht von der Übertragung in sich geschlossener betrieblicher Einheiten und deren Weiterführung abhängig gemacht. Aus diesem Grund wird auch die Auffassung vertreten, es sei für die Steuerneutralität der Fusion nicht vorauszusetzen, dass die übertragenen Betriebe mehr oder weniger unverändert weitergeführt werden (RB 2007 Nr. 85). Das Erfordernis der Kontinuität erfordert vielmehr, dass im Fusionszeitpunkt die Betriebsqualität gegeben sein muss.

### **E. 3.3**

Aus der sinngemässen Auslegung der gesetzlichen Bestimmungen zur Übernahme der Steuerfaktoren bzw. der Verlustverrechnungsklauseln ergibt sich – wie die Rekurskommission zutreffend feststellt –, dass bei einer in Liquidation stehenden Gesellschaft die Verrechnung der Verlustvorträge der übernommenen Gesellschaft dann ausgeschlossen ist, wenn die übernommene Gesellschaft bereits vor der Fusion wirtschaftlich (faktisch) liquidiert wurde bzw. die rechtliche oder wirtschaftliche Liquidation bereits vor der Übernahme soweit fortgeschritten ist, dass die Gesellschaft in liquide Form gebracht war. In diesen Fällen fehlt es an der betrieblichen bzw. 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 (BGr, 31. Januar 2005, 2A.583/2003, in: StE 2005 B 72.15.2 Nr. 7, E. 3). In diesem Fall kann die Fusion den Charakter eines Mantelhandels annehmen; sie ist deshalb sinngemäss nach den dafür geltenden Regeln abzurechnen (Peter Spori/Reto Gerber, Fusionen und Quasifusionen im Recht der direkten Steuern, ASA 71, 693; Markus Reich/Marco Greter in: Siegfried Widmann/Dieter Mayer [Hrsg.], Umwandlungsrecht, Loseblattsammlung Bonn/Berlin, Anhang 3, CH 554; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, Therwil/Basel 2004, Einführung zu Art. 49 ff., Rz. 37). Die Folge ist, dass – ohne dass der Tatbestand der Steuerumgehung erfüllt sein muss – die Verlustverrechnung bei der übernehmenden Gesellschaft nicht zugelassen wird (VGr, 6. Mai 2009, SB.2008.00109; BGr, 29. September 2000, in: StE 2001 A 12 Nr. 11; BGr, 31. Januar 2005, in: StE 2005 B 72.15.2 Nr. 7, mit Hinweisen auf Literatur und Rechtsprechung).

#### **E. 3.4.1**

Gemäss Handelsregistereintrag und den unbestrittenen Feststellungen der Rekurskommission bezweckte die F AG die Herstellung von Spanholzerzeugnissen sowie die Durchführung anderer damit zusammenhängender Geschäfte. Gemäss ihren eigenen Angaben bediente sie als Produzentin sowohl die Möbelindustrie und den Holzfachhandel als auch die Bauindustrie und den Baustoffhandel, wobei rund 20 % der Produkte in den Sektor Bau gegangen seien. Die Produktion in G war allerdings per 31. Juli 2002 eingestellt worden, die Produktionsanlagen waren bereits vor der Fusion abgebaut und das bilanzierte betriebliche Anlagevermögen war liquidiert bzw. verkauft worden. Die Möbel- und Holzhandelsaktivitäten waren gemäss den Angaben der Beschwerdeführerin an einen europäischen Wettbewerber veräussert worden. Die F AG soll bis Ende 2002 für den Käufer noch gewisse Endfertigungsarbeiten durchgeführt haben. Die Aktiven von insgesamt Fr. ... gemäss der der Fusion zugrundeliegenden Bilanz (Fusionsbilanz) vom 30. November 2004 setzten sich aus flüssigen Mitteln von Fr. ... und Forderungen von Fr. ... zusammen. Das Fremdkapital bestand im Wesentlichen aus konzerninternen Verbindlichkeiten von Fr. ..., Rechnungsabgrenzungen von Fr. ... und übrigen kurzfristigen Verbindlichkeiten von Fr. .... Die von der Rechtsvorgängerin der Pflichtigen übernommenen Aktiven der F AG bestanden somit gemäss Fusionsbilanz ausschliesslich aus Umlaufvermögen in Form von Forderungen und flüssigen Mitteln. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen waren keine mehr vorhanden. Die Fusionsbilanz der F AG zeigt somit gemäss den zutreffenden Feststellungen der Rekurskommission das Bild einer in liquide Form gebrachten Gesellschaft.

#### **E. 3.4.2**

Die Pflichtige bestreitet die Feststellungen der Rekurskommission zur Fusionsbilanz nicht, wendet aber ein, für die steuerrechtliche Beurteilung dürfe nicht bloss auf deren Zahlen abgestellt werden. Sie macht geltend, aus der Fusionsbilanz seien die nicht aktivierten bzw. nicht aktivierbaren, für die Gesellschaft und die Gruppe werthaltigen Positionen (Kundenkartei, das Know-how in der Leimfabrikation und das verbliebene Produktions-Know-how) nicht ersichtlich. Die Bilanz der F AG habe auch in den Jahren 2000 bis 2002 keine derartigen Rechte ausgewiesen. Es handle sich hierbei indessen um betriebliches Anlagevermögen, das die F AG zurückbehalten habe in der Überzeugung, dass anlässlich der Fusion Rendite abwerfende Vermögenswerte auf die sie bereits unentgeltlich nutzende A AG übergehen sollen. Vor der Fusion habe bei der F AG ein Betrieb oder zumindest ein Teilbetrieb im steuerrechtlichen Sinn vorgelegen. Das Unternehmen sei mit Produktion und Vertrieb auf dem Markt tätig gewesen und habe dann seine Aktivitäten auf Leistungen innerhalb des Konzerns umgestellt. Personal sei vorhanden gewesen, auch wenn der entsprechende Personalaufwand aus Sanierungsgründen nicht in der F AG verbucht worden sei.

#### **E. 3.5.1**

Die hier wesentliche Frage, wie weit die rechtliche oder wirtschaftliche Liquidation bereits vor der Übernahme fortgeschritten ist, muss aufgrund der Gesamtumstände beurteilt werden. Auch eine Aktiengesellschaft, die auf der Aktivseite der Bilanz noch gewisse Werte ausweist, kann wirtschaftlich liquidiert oder in liquide Form gebracht worden sein (BGr, 14. November 2008, 2C\_349/2008, E. 2.4, in: ASA 79, 391). Sofern die F AG aber im Zeitpunkt des Übergangs auf die A AG noch eine – wenn auch nur minimale – Geschäftstätigkeit ausübte, kann noch nicht von einem missbräuchlichen Mantelhandel

gesprochen werden (BGr, 16. Juni 2010, 2C\_79/2010).

### **E. 3.5.2**

Vorliegend handelt es sich um die fusionsweise Übernahme eines Produktionsunternehmens. Ein solches verfügt typischerweise über Produktionsanlagen, Warenlager und weitere betriebliche Aktiven und Passiven, die in der Bilanz abgebildet werden. Die bilanzierten Aktiven und Passiven bilden bei einem Produktionsunternehmen ein starkes Indiz für die Beurteilung der Frage, wie weit die rechtliche oder wirtschaftliche Liquidation im Zeitpunkt der Fusion fortgeschritten ist. Aufgrund der Feststellungen der Rekurskommission steht fest, dass die F AG bereits lange vor der Fusion – im Jahre 2002 – das Werk geschlossen, die Spanplattenproduktion eingestellt und den allermeisten der rund 120 Angestellten im April 2002 gekündigt hatte. Dass die F AG im Zeitpunkt der Fusion überhaupt noch Arbeitnehmer beschäftigt gehabt hätte, wurde gemäss den Sachverhaltsfeststellungen der Rekurskommission nicht nachgewiesen.

### **E. 3.5.3**

Gemäss den Angaben der Pflichtigen sollen hingegen in den Jahren 2002 bis 2004 die reduzierten Aktivitäten der F AG durch eine Mitarbeiterin und einen Mitarbeiter der F AG abgewickelt worden sein. Die Pflichtige hatte allerdings keine Arbeitsverträge vorgelegt, aus welchen ersichtlich gewesen wäre, dass die F AG tatsächlich bis zur Fusion als Arbeitgeberin fungiert hätte. Die Löhne der beiden Mitarbeitenden sollen ihren Angaben zufolge nicht von der F AG bezahlt, sondern durch die Gruppengesellschaften getragen worden sein. Der eine Mitarbeiter habe sich insbesondere mit der Debitorenbewirtschaftung und der Bearbeitung von Schadenersatzfällen befasst. Welche Aufgaben die zweite Person im Rahmen der behaupteten reduzierten Geschäftstätigkeit wahrnahm, legte die Pflichtige nicht dar. Die im Rekursverfahren eingereichten Lohnblätter lassen vermuten, dass es sich um eine im Stundenlohn beschäftigte Teilzeitangestellte handelte. Die Pflichtige macht im Übrigen nicht substantiiert geltend, die beiden erwähnten Mitarbeitenden hätten im Rahmen der behaupteten Fortführung des Betriebs bzw. Teilbetriebs der F AG noch weitere Aufgaben wahrgenommen. Weil in der Regel auch in der Liquidationsphase noch gewisse Arbeiten im Zusammenhang mit den Liquidationshandlungen oder im administrativen Bereich erledigt werden müssen, die durch eigene Angestellte erledigt werden können, ist für die Beurteilung des Standes des Liquidationsfortschritts nicht ausschlaggebend, ob noch einzelne Personen angestellt sind, sondern entscheidend ist, ob sie im Rahmen eines noch existierenden Betriebs tätig sind oder nicht. Die eine gewisse Zeit nach der Einstellung der Produktion weitergeführte Debitorenbewirtschaftung und die Bearbeitung von Schadenersatzfällen an sich sind kein Beweis dafür, dass im Zeitpunkt der Fusion noch eine Geschäftstätigkeit ausgeübt wurde. Wenn die betriebliche Leistungserstellung nicht mehr weitergeführt wird, erscheinen sie als administrative Tätigkeiten im Rahmen der Liquidation. Wie die Rekurskommission mit zutreffender Begründung feststellte, hatte die Pflichtige nicht nachgewiesen, dass die beiden verbliebenen Angestellten eine auf die Weiterführung eines vorhandenen Betriebs gerichtete Geschäftstätigkeit ausgeübt hatten.

### **E. 3.6.1**

Es ist nicht als faktische Liquidation zu qualifizieren, wenn eine Unternehmung ihre bisherige Geschäftstätigkeit aufgibt und eine neue aufnimmt (BGr, 17. März 2008, 2A.129/2007, in: StR 2008, 463). Auch die Weiterführung reduzierter Aktivitäten nach Aufgabe der bisherigen Haupttätigkeit soll für sich allein noch nicht zu steuerlichen

Nachteilen führen. So kann z.B. die gewinnorientierte Nutzung und Verwertung von Immaterialgüterrechten oder von in anderer Form vorhandenem Fachwissen durchaus Grundlage einer Geschäftstätigkeit sein. Die Pflichtige hatte die behauptete Weiterführung der Geschäftstätigkeit der F AG nach Aufgabe des Produktionsbetriebs damit begründet, die F AG habe über Know-how in der Leimfabrikation, das verbliebene Produktions-Know-how, Rechte an verschiedenen Verleimungsarten und die Bauplatte "H" sowie über die Kundenkartei für "Nichtsortimentsware", d.h. für freie Baukunden verfügt. In diesem Zusammenhang macht sie beschwerdeweise geltend, der Entscheid der Rekurskommission sei rechtsverletzend, weil die F AG vor der Fusion noch über einen Betrieb oder zumindest einen Teilbetrieb verfügt habe. Die F AG habe ihre Aktivitäten nach Aufgabe der Produktion auf die Erbringung von Leistungen innerhalb des Konzerns (Überlassung von Kundenstamm und Know-how sowie gruppeninterne Verkäufe) umgestellt. Sie macht damit sinngemäss geltend, die F AG habe nach Aufgabe der Produktion weiterhin eine reduzierte Geschäftstätigkeit ausgeübt.

### **E. 3.6.2**

Die Pflichtige legt in diesem Zusammenhang dar, die F AG habe nach der Einstellung der Produktion und dem Verkauf des Grundstücks insbesondere über die Rechte an den Verleimungsarten und mit dem diesbezüglichen Know-how, der Bauplatte "H" und dem Verkauf von anderen Plattenprodukten einen Umsatz von Fr. ... erzielt. Nach ihren – in zeitlicher Hinsicht nicht substantiierten – Ausführungen soll der Vertrieb der Bauplatten an die A AG gegangen und sollen die von der F AG übernommenen Vertriebskanäle durch den Aussen- und den Innendienst der übernehmenden Gesellschaft sowie durch die administrativen Hilfskräfte betreut worden sein. Die Pflichtige hat nach den Feststellungen der Rekurskommission bisher aber weder substantiiert noch nachgewiesen, welche Verkäufe mit welchem Verkaufspersonal die F AG nach Einstellung der Produktion ab Mitte 2002 noch getätigt haben soll. Die Veräusserung des Warenlagers nach Aufgabe der Produktion stellt jedenfalls keine Geschäftstätigkeit dar, die anlässlich einer Fusion auf die übernehmende Gesellschaft übergehen könnte, sondern ist eine typische Liquidationshandlung. Die Rekurskommission prüfte auch, ob und inwieweit im Zusammenhang mit der zuvor von der F AG produzierten Platte "H" nach Produktionsaufgabe die Weiterführung einer reduzierten Geschäftstätigkeit feststellbar ist. Es ist unbestritten, dass die F AG nach Produktionsaufgabe und der Entlassung der meisten Angestellten im Zeitraum bis zur Fusion die Platten nicht mehr produzierte. Wie die Rekurskommission aufgrund der Angaben der Pflichtigen zutreffend feststellte, wurden die Platten "H" nach der Produktionseinstellung an zwei andere Gruppengesellschaften und nicht an die A AG veräussert. Im Zeitpunkt der Fusion enthielt die Aktivseite der Bilanz der F AG nach den Feststellungen der Rekurskommission lediglich flüssige Mittel und Forderungen. Die von der Pflichtigen im Veranlagungsverfahren eingereichte Periodenerfolgsrechnung der F AG vom 1.1. bis 30.11.2004 weist lediglich Bruttoerlöse aus Lieferungen und Leistungen von unbedeutenden Fr. ... (deren Herkunft nicht aktenkundig ist) und übrige Betriebserträge von Fr. 0.- aus. Der Marketing- und Vertriebsaufwand sowie der allgemeine Betriebsaufwand wurden ebenfalls mit Fr. 0.- ausgewiesen. Damit lassen sich für die letzten elf Monate vor dem Stichtag der Fusion keine Verkaufsaktivitäten nachweisen, die ein Indiz für eine diesbezügliche Geschäftstätigkeit bilden könnten. Dass die Rekurskommission aufgrund der Aktenlage mit ausführlicher Begründung zum Schluss kam, es fehle am Nachweis der Weiterführung der diesbezüglichen früheren geschäftlichen Tätigkeit der F AG bei der Pflichtigen, ist nicht zu

beanstanden.

### **E. 3.7.1**

Weiter macht die Pflichtige geltend, die F AG habe sich in der Leimfabrikation ein grosses Know-how erschaffen. Die Leime basierten zwar auf abgelaufenen Patenten, doch sei der Anwendungsbereich derselben weiterentwickelt worden, sodass die F AG-Spezialitäten für den Baubereich herstellen können. Sie habe während ihrer Tätigkeit ein bedeutendes Wissen im Bereich der Leimproduktion aufgebaut. Das diesbezügliche Know-how der F AG sei der A AG zur Verfügung gestanden und mit der Fusion auf sie übergegangen.

### **E. 3.7.2**

Nach den Feststellungen der Rekurskommission hatte die Pflichtige nicht substantiiert, in welcher Form das behauptete, nach eigenen Angaben nicht durch Immaterialgüterrechte geschützte Fachwissen in der Leimfabrikation und das verbliebene Produktions-Know-how nach der Produktionseinstellung und Entlassung des grössten Teils des Personals noch vorhanden war und im Zuge der Fusion übertragen werden konnte. Wie die Rekurskommission zu Recht erwog, wäre ein Nachweis etwa mittels Vorlage einer Dokumentation über das Know-how oder durch die Darlegung des bei bestimmten Mitarbeitern vorhandenen Fachwissens und dessen betriebliche Nutzung im Zeitpunkt der Fusion durchaus möglich gewesen. Ebenso wenig hatte sie aber weder das Vorhandensein einer Dokumentation über das Fachwissen substantiiert behauptet noch Unterlagen oder Hinweise darauf vorgelegt, wo und in welcher Form das Know-how noch bestand. Die Pflichtige hatte auch nie geltend gemacht, die nach ihren Angaben verbliebenen zwei Mitarbeiter seien mit Aufgaben in der Leimproduktion oder der Plattenherstellung beschäftigt gewesen und hätten das Know-how der F AG im Rahmen ihres Fachwissens weitergeführt, um es später auf die Pflichtige zu übertragen. Wenn – wie die Pflichtige behauptet – in den Jahren 2002 und 2003 zwischen der F AG und der übernehmenden Gesellschaft intensive Kontakte betreffend die Übertragung der Nutzungsrechte an verschiedenen Verleimungsarten bestanden, wäre es der Pflichtigen ohne Weiteres möglich gewesen, diese – nicht patentgeschützten – Nutzungsrechte spätestens im Verfahren vor Rekurskommission zu dokumentieren und nachzuweisen, in welcher Form das Know-how bei der F AG vorhanden war und wie es übertragen wurde. Nachdem aber die Pflichtige diesbezüglich weder eine substantiierte Sachdarstellung abgab noch Beweismittel offerierte, ist der Schluss der Rekurskommission, es fehle am Nachweis, dass die F AG im Zeitpunkt der Fusion eine Handelstätigkeit oder eine Geschäftstätigkeit in Form der Nutzung und Verwertung von Technologie bzw. anderweitigen Rechten und Know-how ausgeübt hatte, gesetzmässig.

### **E. 3.7.3**

Diese Beurteilung wird auch durch die aktenkundige Periodenerfolgsrechnung der F AG vom 1.1. bis 30.11.2004 gestützt. Hätte die F AG im Zeitpunkt der Fusion noch eine – wenn auch nur minimale – Geschäftstätigkeit ausgeübt, hätte sich dies in betrieblichen Einkünften und Aufwendungen niederschlagen müssen. Das Fehlen von allgemeinem Betriebsaufwand, Marketing- und Vertriebsaufwand sowie einem Bruttoerlös aus Lieferungen und Leistungen von lediglich Fr. ... sind Indizien für eine inaktive Unternehmung. Das Bild einer Unternehmung in weit fortgeschrittenem Liquidationsstadium ergibt sich somit nicht nur stichtagsbezogen aus der Fusionsbilanz, sondern auch aus der Erfolgsrechnung der vor dem Fusionsstichtag liegenden elfmonatigen Geschäftsperiode.

### **E. 3.8.1**

Die Pflichtige macht des Weiteren geltend, sie habe im Zuge der Fusion auch die Kundenkartei der F AG übernommen. Diese sei ihr zwar bereits ab dem Jahr 2003 zur Verfügung gestellt worden, ohne dass ihr aber das Eigentum daran übertragen worden sei. Die Übernahme der Kundenkartei habe ihr eine Umsatzsteigerung von Fr. ... (2003) auf Fr. ... (2005) ermöglicht, was die Werthaltigkeit der Kundenkartei belege. Deren Nutzung habe dazu geführt, dass sie zusätzliche Umsätze vor allem im (früheren) Marktgebiet der F AG habe erzielen können. Nach dem Verkauf der sog. Sortimentsware an ein Drittunternehmen habe die Pflichtige zufolge eines Konkurrenzverbots von den in der Kundenkartei der F AG enthaltenen Kunden nur noch die sog. Baukunden kontaktieren können. Die F AG habe anlässlich der Veräusserung der Möbelaktivitäten an den genannten Dritten für den "Kundenstamm Möbel" rund Fr. ... gelöst und für den zunächst bei der F AG zurückbehaltenen "Kundenstamm Bau" sei von einem ähnlichen Wert auszugehen. Der Wert lasse sich auch mittels Kapitalisierung mit dem Faktor 9.9 % (Weighted Average Cost of Capital), der gemäss externem Bewertungsgutachten vom 30. September 2008 für A AG ermittelt worden sein, berechnen. Daraus ergebe sich auf der Basis der (von der Pflichtigen dargelegten) Annahmen ein Gesamtwert der Kundenkartei von rund Fr. ... bzw. bei konservativer Annahme des Zuwachses von noch rund Fr. ....

### **E. 3.8.2**

Die Rekurskommission kam demgegenüber zum Schluss, es sei weder nachgewiesen noch ausreichend plausibel, dass die Umsatzzunahme durch die Übernahme der Kundendaten der F AG verursacht worden sei. Sie erwog, die Umsatzzunahme könnte durchaus auch auf andere, plausible Gründe zurückzuführen sein, so z.B. auf den Umstand, dass mit der Betriebseinstellung der F AG ein bedeutender Anbieter in der betreffenden Region weggefallen war und die Pflichtige in das dadurch entstandene Marktvakuum vorgestossen war. Diese Begründung wird von der Pflichtigen zwar abgelehnt, aber nicht widerlegt. Immerhin hatte sie selber eingeräumt, für die Umsatzzunahme habe die erstmals volle Präsenz der A AG mit eine Rolle gespielt, weil vorher die F AG den Markt sicher nicht so effizient bearbeitet habe. Selbst wenn entgegen den Feststellungen der Rekurskommission nachgewiesen wäre, dass die Übernahme der Kundendaten für die Umsatzzunahme der Pflichtigen kausal gewesen war, wäre nach den zutreffenden Erwägungen der Rekurskommission damit nichts anderes zu belegen als der Umstand, dass die Kundendaten im Zeitpunkt der Übernahme durch die Pflichtige im Geschäftsjahr 2003 einen gewissen Wert aufgewiesen hatten. Der Beweis, dass die F AG im Zeitpunkt der Fusion noch eine Geschäftstätigkeit ausgeübt hatte, liesse sich auf diese Weise nicht erbringen.

### **E. 3.8.3**

Ein Kundenstamm kann durchaus Bestandteil des originären Goodwills einer Unternehmung sein und damit einen (nicht bilanzierbaren) Bestandteil der betrieblichen Aktiven darstellen. Er kann auch entgeltlich veräussert oder etwa durch eine Umstrukturierung auf einen anderen Rechtsträger übertragen werden (BGr, 13. Oktober 2008, 2C\_335/2008, in: StE 2009 B 72.13.22 Nr. 51). Kundendaten stehen in der Regel – von einer hier nicht vorliegenden Adressenhandelstätigkeit abgesehen – in unmittelbarem Zusammenhang mit einer zugunsten der Kunden erbrachten Geschäftstätigkeit; sie dienen mit anderen Worten einem Betrieb. Das blosses Halten einer Kundenkartei ist aus diesem Grunde noch keine Geschäftstätigkeit. Auch die Veräusserung bzw. anderweitige Übertragung des Kundenstamms eines Unternehmens stellt für sich allein genommen noch

keine eigentliche Geschäftstätigkeit im hier massgebenden steuerrechtlichen Sinn dar. Die Veräusserung eines Kundenstamms bildet entweder – im Fall der Übertragung eines Geschäftsbetriebs auf den Übernehmer – Bestandteil der Betriebsübertragung, oder ist im Fall der Einstellung des bisherigen Betriebs als Verwertungshandlung im Rahmen der Liquidation einzustufen. Die Veräusserung einer zuvor dem eingestellten Betrieb dienenden Kundenkartei oder anderer Aktiven bildet m.a.W. nicht die Fortsetzung einer (reduzierten) Geschäftstätigkeit, sondern ist Teil der wirtschaftlichen Liquidation.

#### **E. 3.8.4**

Einzelne, im Zeitpunkt der Fusion noch vorhandene Aktiven, die einem vor der Fusion bereits stillgelegten Betrieb gedient hatten, beweisen nicht, dass die Gesellschaft im massgebenden Zeitpunkt noch aktiv war. Dies gilt insbesondere, wenn keine ausreichenden Betriebseinrichtungen zur Fortführung der Geschäftstätigkeit mehr vorhanden sind (BGr, 31. Januar 2005, 2A.583/2003, E. 3.1). Nachdem feststeht, dass die F AG ihren Produktionsbetrieb, dem die Kunden zuzurechnen gewesen waren, eingestellt hatte, kann somit allein mit der Existenz und Übertragung der Kundenkartei auf die übernehmende Gesellschaft nicht belegt werden, dass die F AG im Zeitpunkt der Fusion noch eine entsprechende (kundenbezogene) Geschäftstätigkeit ausgeübt hatte.

#### **E. 3.8.5**

Die Pflichtige lässt dazu vorbringen, die Kundenbearbeitung sei nicht dem Zufall überlassen, sondern durch eine Strategieplanung vorbereitet worden. Der Kundenstamm der F AG sei durch die Beschäftigung der Angestellten so lange gepflegt worden, bis deren Nutzung durch die Angestellten der übernehmenden Gesellschaft auch über die Fusion hinaus habe erfolgen können. Nachdem aber die Pflichtige im Rekursverfahren vorgebracht hatte, die Kundendaten seien bei der F AG bereits am 8. Januar 2003 ausgedruckt und ihr im Laufe des Jahres 2003 übergeben worden, standen ihr diese Daten bereits ab diesem Zeitpunkt zur Nutzung im eigenen Geschäftsbetrieb zur Verfügung. Weil die F AG nach Einstellung der Produktion, spätestens aber ab Beginn des Geschäftsjahres 2004 weder eigene Vertriebs- noch Marketingaktivitäten entfaltete, blieb vor Rekurskommission und bleibt auch in diesem Verfahren ungeklärt, mit welcher Art von Tätigkeit und mit welchen Angestellten die F AG den Kundenstamm bis zur Fusion hätte pflegen können. Aufgrund der Feststellungen der Rekurskommission wurde weder nachgewiesen, dass sie dafür über entsprechende Angestellte verfügte, noch dass sie diesbezüglich eigene geschäftliche Aktivitäten entfaltete. Der Beschwerdeschrift ist insoweit auch keine ausreichend substantiierte Sachdarstellung zu entnehmen. Die Pflichtige unterliess es überdies, im Einzelnen nachzuweisen, welche Kundendaten tatsächlich übertragen wurden. Nach den Feststellungen der Rekurskommission lieferte sie einzig Angaben zu insgesamt vier Kunden der F AG, ohne bekannt zu geben und nachzuweisen, ob diese auch später noch zu den Kunden der Pflichtigen gehört hatten. Im Übrigen habe die Pflichtige lediglich darauf hingewiesen, dass die Kundenliste riesig sei und deshalb auf eine Einreichung verzichtet werde. Zudem führte sie gemäss den Feststellungen der Rekurskommission aus, die Herkunft der Kunden sei bei der Pflichtigen nicht mehr nachvollziehbar, weil im Jahre 2005 ein Systemwechsel in der entsprechenden EDV stattgefunden habe.

#### **E. 3.8.6**

Die Kundendaten wurden der Rechtsvorgängerin der Pflichtigen bereits vor der Fusion überlassen, allerdings gemäss den Angaben der Pflichtigen ohne Übertragung des

Eigentums. Nachdem offen geblieben ist, welche Kundendaten überhaupt übertragen worden waren, bleibt unklar, ob diese überhaupt Gegenstand einer Eigentumsübertragung sein konnten. Die Übertragung des Eigentums an einen Informationsträger (Karteikarten, EDV-Datenträger etc.) an sich ist keine notwendige Voraussetzung dafür, dass der Empfänger die Informationen für seine eigenen Zwecke nutzen kann. Wirtschaftlich relevant ist, dass er über die Kundendaten tatsächlich verfügen kann und dazu auch berechtigt ist. Dies war bei der Pflichtigen nach den unwidersprochenen Feststellungen der Rekurskommission seit dem Jahre 2003 der Fall. Eine entsprechende Vereinbarung wurde von der Pflichtigen zwar nicht vorgelegt, aber aus steuerrechtlicher Sicht ist der Umstand hinreichend, dass die Pflichtige die Kundendaten nach ihren eigenen Angaben im Einverständnis mit der F AG bereits vor der Fusion nutzte. Dass sie die F AG dafür nicht entschädigte und dies mit der beabsichtigten Fusion begründet, ist in diesem Verfahren unerheblich, weil die Steuerfolgen einer allfälligen, vor der Fusion erbrachten geldwerten Leistung der F AG durch unentgeltliche Überlassung von Kundendaten nicht Gegenstand dieses Verfahrens sind, sondern gegebenenfalls bei der Veranlagung der F AG zu prüfen gewesen wären (BGr, 13. Oktober 2008, 2C\_335/2008, in: StE 2009 B 72.13.22 Nr. 51). Die Feststellung der Rekurskommission, die Kundendaten der F AG seien bereits vor der Fusion in den Besitz der A AG gekommen und für ihren eigenen Betrieb genutzt worden, ist nicht bestritten. Nachdem die Pflichtige die Kundendaten aber im Zeitpunkt der Fusion schon länger für die eigene Geschäftstätigkeit nutzte, stellten sie bereits vor der Fusion Bestandteil des immateriellen Betriebsvermögens der Pflichtigen dar. Die Schlussfolgerung der Rekurskommission, die Kundenkartei habe anlässlich der Fusion als werthaltiges, übertragbares Betriebsvermögen der F AG nicht mehr bestanden, ist deshalb nicht rechtsverletzend.

### **E. 3.8.7**

Es ist bei diesem Ergebnis unbehelflich, wenn die Pflichtige geltend macht, aufgrund der eingetretenen Umsatzsteigerungen sei nachgewiesen, dass die übertragene Kundenkartei werthaltig gewesen sei. Ob die Kundendaten der F AG im Zeitpunkt der Produktionsaufgabe der F AG einen gewissen Wert aufgewiesen hatten, ist für die Beurteilung der vorliegenden Rechtsfrage nicht entscheidend. Die Veräusserung eines Kundenstamms nach Betriebsaufgabe ist typischerweise eine Liquidationshandlung. Für die Beurteilung der Frage, ob es sich bei der F AG um eine in liquide Form gebrachte Gesellschaft gehandelt hat, kommt es auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der Fusion an. Geschäftliche Transaktionen, die zwischen den beteiligten Gesellschaften vor bzw. ausserhalb der Fusion durchgeführt werden, sind für die Beurteilung Frage der faktischen Liquidation nicht von Belang (BGr, 31. Januar 2005, 2A.583/2003, E. 3.1, in: StE 2005 B 72.15.2 Nr. 7). Der Fusionsvertrag wurde am 20. Dezember 2004 unterzeichnet. Vor diesem Zeitpunkt verfügte die Pflichtige über keinen auf den Fusionsvertrag abgestützten Anspruch auf die Nutzung von Vermögenswerten der F AG, wie Kundenkartei, Know-how etc. Dass der Verwaltungsrat nach den Angaben der Pflichtigen im Jahre 2002 grünes Licht für die Neuordnung der C AG-Gruppe gegeben hatte, verschaffte der Pflichtigen noch keinen Rechtsanspruch gegenüber der F AG, um auf ihre Vermögenswerte zuzugreifen. Auf welcher privatrechtlichen Grundlage die vorzeitige Nutzung derselben gleichwohl erfolgte, wurde von der Pflichtigen nicht substantiiert, ist aber in diesem Zusammenhang unerheblich. Entscheidend ist, dass die Aushändigung der Kundendaten der F AG im Jahre 2003 schon lange vor der Fusion erfolgt war. Weil die F AG in diesem Zeitpunkt die Produktion bereits eingestellt hatte, stand diese Übertragung der Kundendaten auf die

Pflichtige nicht im Zusammenhang mit der Übertragung des Betriebs, der die Kunden zuvor beliefert hatte. Es handelte sich somit um eine Veräusserung im Rahmen der Liquidation.

### **E. 3.8.8**

Die Pflichtige hält dem entgegen, die wirtschaftliche Kontinuität sei vorliegend gerade deswegen gegeben, weil die übernehmende Gesellschaft die Kundendaten bereits vor der Fusion habe nutzen können. Dies greift zu kurz, weil es sich bei der Kundenkartei bloss um einen einzelnen immateriellen Vermögenswert handelte und nicht um einen Betrieb. Wird die übernommene Gesellschaft bereits vor der Fusion wirtschaftlich liquidiert oder in liquide Form gebracht, fehlt es an der betrieblichen bzw. wirtschaftlichen Kontinuität, die nach Sinn und Zweck der gesetzlich vorgesehenen Verlustverrechnung vorausgesetzt ist (BGr. 31. Januar 2005, 2A.583/2003, E. 2.2, in: StE 2005 B 72.15.2 Nr. 7). Das Erfordernis der wirtschaftlichen Kontinuität bezieht sich demgemäss nicht auf die fusionsweise Übernahme einzelner Geschäftsaktiven, sondern setzt das Vorhandensein einer Geschäftstätigkeit bei der übernommenen Gesellschaft voraus, die von der übernehmenden Gesellschaft weitergeführt wird. Dies leuchtet im vorliegenden Fall im Zusammenhang mit der Verlustverrechnung nur schon deshalb ein, weil die Verlustvorträge der F AG aus deren (früherer) Geschäftstätigkeit resultierten und nicht durch eine Wertberichtigung auf dem nicht aktivierungsfähigen Kundenstamm entstanden. Bei der blossen Übertragung von Kundendaten eines Unternehmens, das seinen früheren Betrieb eingestellt hat, fehlt es aber an der Weiterführung einer eigentlichen betrieblichen Tätigkeit. Auf den Übernehmer werden nur potenzielle Absatzmöglichkeiten übertragen, die dessen eigenem Betrieb dienen können. Die für die steuerliche Übernahme der Verlustvorträge der aufgelösten Unternehmung erforderliche wirtschaftliche Kontinuität ist damit nicht gegeben. Der Entscheid der Rekurskommission erweist sich auch diesbezüglich als gesetzmässig. Die Rekurskommission stellte für den Fall, dass die Übernahme und nachweislich betriebliche Auswertung von Kundendaten für die Annahme eines "Weiterlebens" der untergehenden Gesellschaft bei der Übernehmerin als ausreichend angesehen würde, fest, der Pflichtigen sei der Nachweis misslungen, dass in einem erheblichen Umfang als Folge der Fusion Kundendaten übernommen und mithilfe dieser Daten bei der Pflichtigen gleichartige Umsätze wie bei der F AG, erzielt worden seien. Die Pflichtige bringt im Beschwerdeverfahren nichts vor, was diese Feststellung der Rekurskommission als unzutreffend erscheinen liesse.

### **E. 3.9**

Die Pflichtige macht weiter geltend, es müsse berücksichtigt werden, dass die Fusion bereits im Jahre 2002 beschlossen worden sei und die F AG zu diesem Zeitpunkt zwar die Spanplattenproduktion bereits eingestellt gehabt habe, aber ihrer übrigen Tätigkeit unverändert nachgegangen sei. Gemäss den Angaben der Pflichtigen hatten im August und September 2002 im Rahmen von Sanierungsbemühungen der C AG-Gruppe Verwaltungsratssitzungen stattgefunden, in denen entschieden wurde, Neuausrichtungen vorzunehmen, nicht wettbewerbsfähige Bereiche zu schliessen, Kräfte zu bündeln und zu konzentrieren. Die Fusion sei bereits für das Jahr 2003 geplant gewesen, aber aus bestimmten, von der Pflichtigen dargelegten Gründen verzögert worden. Ob eine Fusion von den zuständigen Organen bereits zu einem früheren Zeitpunkt geplant gewesen war, ist für die steuerrechtliche Beurteilung der Verlustverrechnung nicht relevant. Entscheidend ist die Frage, ob im Vollzugszeitpunkt letztlich eine in liquide Form gebrachte Gesellschaft übernommen wurde, was hier der Fall war. Dies war für die Rechtsvorgängerin der

Pflichtigen im Zeitpunkt der Unterzeichnung des Fusionsvertrags am 20. Dezember 2004 aufgrund der Fusionsbilanz und der übrigen ihr bekannten Umstände erkennbar. Die Verluste einer im Zeitpunkt der Fusion bereits in liquide Form gebrachten Gesellschaft können aber wie dargelegt nicht bei der übernehmenden Gesellschaft zur Verrechnung gebracht werden. Zusammenfassend ergibt sich somit, dass die Pflichtige nicht nachgewiesen hat, dass die F AG nach der Aufgabe der Produktion eine (reduzierte) Geschäftstätigkeit weiterführte, die im Zuge der Fusion auf die Pflichtige überging. Demzufolge hat die Pflichtige nicht widerlegen können, dass die rechtliche oder wirtschaftliche Liquidation bereits vor der Übernahme soweit fortgeschritten war, dass die übernommene Gesellschaft in liquide Form gebracht worden war. Der Entscheid der Rekurskommission, die Verlustvorträge der F AG seien nicht mit den Gewinnen der Pflichtigen verrechenbar, erweist sich deshalb als gesetzmässig.

#### **E. 4**

4.1.1 Die Pflichtige macht ferner geltend, die ESTV, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, Abteilung Revisorat, habe in einem Ruling vom 30. November 2004 die Zustimmung erteilt und damit sei die Fusion von Verrechnungssteuer und Stempelabgaben befreit worden. Die Rekurskommission kam demgegenüber zum Schluss, dass die ESTV bei ihrer ausdrücklich nicht die direkten Steuern betreffenden und nur auf sehr spärlichen Angaben gestützten Beurteilung des Vorgangs zu einem anderen Ergebnis gekommen sei, ändere nichts daran, dass es sich bei der F AG um eine in liquide Form gebrachte Gesellschaft gehandelt habe.

4.1.2 Aus dem verfassungsmässigen Grundsatz von Treu und Glauben ergibt sich der grundrechtliche Anspruch des Privaten gegenüber dem Staat auf Schutz des berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen oder sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden, was auch für das Steuerrecht gilt (BGE 126 II 387 mit Hinweisen; BGr, 1. November 2000, 2A.46/2000; VGr, 25. August 2010; SB.2009.00104). Unrichtige Zusicherungen, Auskünfte, Mitteilungen oder Empfehlungen von Behörden können nach dem Grundsatz von Treu und Glauben jedoch nur eine Bindungswirkung entfalten, wenn sie – von den weiteren Voraussetzungen abgesehen – von der in der Sache zuständigen Behörde abgegeben wurden und im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen wurden, die ohne Nachteil nicht rückgängig gemacht werden können (BGE 121 II 479). Im vorliegenden Fall steht fest, dass die ESTV das Ruling für die Verrechnungssteuer und Stempelabgaben erteilte und für die direkte Bundessteuer nicht zuständig ist. Damit fehlt eine der kumulativ zu erfüllenden Voraussetzungen für die Verbindlichkeit der Stellungnahme für die direkte Bundessteuer. Die Beschwerdeführerin beruft sich deshalb zu Recht nicht auf die Bindungswirkung des Rulings. Es kann deshalb offen bleiben, ob im Vertrauen auf das Ruling, das offenbar erst am 29. Dezember 2004 und damit nach Eintragung der Fusion im Tagebuch des Handelsregisters unterzeichnet wurde, überhaupt Dispositionen getroffen wurden, die ohne Nachteil nicht rückgängig gemacht werden können.

4.1.3 Die Pflichtige macht geltend, die ESTV habe das Vorliegen eines Betriebs bejaht und sei nicht vom Vorliegen einer faktisch liquidierten Gesellschaft ausgegangen. Das Bundesgericht erachtete in seinem Urteil vom 16. Juni 2010, das sich auf eine formelle Prüfung des Entscheids des Verwaltungsgerichts vom 18. November 2009 beschränkte, die Bestätigung der ESTV insofern als wesentlich, als das Kreisschreiben Nr. 5 der ESTV betreffend Umstrukturierungen vom 1. Juni 2004 (KS Nr. 5) in Ziffer 4.1.2.2.4 ausdrücklich auf Art. 5 Abs. 2 Stempelgesetz verweise und das KS Nr. 5 gemäss Ziffer 1 eine kohärente Behandlung der diversen Bundessteuern anstrebe.

4.1.4 Das

KS Nr. 5 stellt eine Verwaltungsverordnung dar, welche eine einheitliche, gleichmässige und sachrichtige Praxis des Gesetzesvollzugs sicherstellen soll, und ist als solches für die als eigentliche Adressaten der Kreisschreiben figurierenden Verwaltungsbehörden verbindlich, wenn es nicht klarerweise verfassungs- oder gesetzeswidrig ist (Michael Beusch, in Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Teil I/Band 2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. A. Basel 2008, Art. 102 DBG N. 15 ff.). Nicht verbindlich ist das Kreisschreiben, das keine von der gesetzlichen Ordnung abweichenden Bestimmungen enthalten darf, dagegen für die Justizbehörden, deren Aufgabe es ist, die Einhaltung von Verfassung und Gesetz im Einzelfall zu überprüfen. Die Gesetzmässigkeit von Kreisschreiben kann daher vom Verwaltungsgericht frei überprüft werden (BGE 123 II 16 ff. E. 7, 121 II 473 ff. E. 2b). Dies ist im vorliegenden Fall jedoch nicht erforderlich, weil Ziff. 4.1.2.2.4 des KS Nr. 5 den Ausschluss der Verlustübernahme vorsieht für den Fall, dass die übertragende Gesellschaft wirtschaftlich liquidiert oder in liquide Form gebracht worden ist. Damit geht das KS Nr. 5 für die direkte Bundessteuer und die Stempelabgaben vom gleichen Grundsatz aus, wie er im vorliegenden Fall zur Anwendung kommt (vorne Erwägung 3.3).

4.1.5 Die Pflichtige macht geltend, die Stellungnahme der ESTV sei als starkes Indiz gegen eine inaktive Gesellschaft zu werten. Die Zustimmung zur steuerneutralen Fusion für die Verrechnungssteuer und Stempelabgaben erfolgte als Bestätigungsvermerk auf dem Schreiben vom 30. November 2004. In Bezug auf die Frage der reduzierten Geschäftstätigkeit wurde von der Pflichtigen in diesem Schreiben dargelegt, das Spezialplattengeschäft und das Know-how zur Fertigung seien bei der F AG verblieben und die F AG verfüge über technische Rechte und Patente. Ferner besitze sie immer noch die Rechte an der Bauplatte "H", die im Hausbau mit steigendem Volumen eingesetzt werde. Damit wurde geltend gemacht, die F AG habe die Geschäftstätigkeit nach Einstellung der Produktion in reduziertem Umfang weitergeführt. Dass die F AG den grössten Teil des Personals entlassen hatte und sich lediglich noch zwei Personen um die Debitorenbuchhaltung und die Bearbeitung von Schadenersatzfällen kümmerten, wurde nicht erwähnt. Die Behauptung, dass die F AG-Patente besessen habe, entsprach in diesem Zeitpunkt kaum den Tatsachen, waren doch die Patente für die Leimfabrikation nach den Angaben der Pflichtigen im vorliegenden Verfahren bereits abgelaufen. Dass die F AG über Immaterialgüterrechte verfügte, wurde zwar verschiedentlich in allgemeiner Form behauptet, aber im Verfahren zur direkten Bundessteuer weder ausreichend substantiiert noch nachgewiesen. Aus diesem Grunde ist die Feststellung der Rekurskommission, die ESTV habe ihre Beurteilung auf sehr spärliche Angaben der Pflichtigen gestützt, nicht zu beanstanden. Die Pflichtige macht beschwerdeweise geltend, sie habe die Sachlage im Rahmen des Rulingprozesses im Detail erläutert und diverse Jahresrechnungen, die Fusionsbilanz und den Fusionsvertrag vorgelegt. Nachdem sie diese Behauptung im Beschwerdeverfahren vor Rekurskommission nicht weiter substantiierte und keine weiteren Beweismittel wie z.B. Notizen über eine Besprechung mit der ESTV angeboten wurden, war es für die Rekurskommission zulässig, ihrer Beurteilung lediglich das gegengezeichnete Schreiben vom 30. November 2004 zugrunde zu legen.

4.1.6 Die Sachdarstellung der Pflichtigen im Schreiben vom 30. November 2004 war ohne Weiteres geeignet, bei der ESTV den Eindruck zu erwecken, die F AG habe bis zu diesem Zeitpunkt entsprechende geschäftliche Aktivitäten im Bereich Spezialplattengeschäft und Verwertung von Know-how und Immaterialgüterrechten entfaltet. Dafür, dass die Sachdarstellung, welche die behauptete Geschäftstätigkeit begründen sollte, den Tatsachen entspricht und in

Bezug auf die steuerrelevanten Elemente vollständig ist, trug die Pflichtige bzw. ihre Rechtsvorgängerin die Verantwortung. Ihre Sache ist es auch, gegebenenfalls den Nachweis für die Richtigkeit des dargelegten Sachverhalts zu leisten. Dies für die Verrechnungssteuer und Stempelabgaben zu überprüfen, liegt nicht in der Kompetenz der Veranlagungsbehörde für die direkte Bundessteuer. Die Pflichtige legt nicht dar, ob und gegebenenfalls welche Untersuchungshandlungen die ESTV über die Kenntnisnahme der ihr eingereichten Sachdarstellung hinaus vorgenommen hat. Dabei ist auch in Betracht zu ziehen, dass die gemäss den Angaben der Pflichtigen nachgereichte Fusionsbilanz keine verrechnungssteuerpflichtigen Reserven, sondern einen Bilanzverlust auswies und die Pflichtige in ihrem Schreiben keine substanziierten Angaben zu allfälligen stillen Reserven gemacht hatte. Es ist daher durchaus möglich, dass aus Sicht der ESTV keine wesentlichen Beträge bei der Verrechnungssteuer und Emissionsabgabe auf dem Spiel standen und man sich deshalb aus verfahrensökonomischen Gründen auf eine summarische Beurteilung beschränkte. 4.1.7 Selbst wenn gemäss Auffassung des Bundesgerichts mit dem KS Nr. 5 eine kohärente Behandlung der diversen Bundessteuern angestrebt werden mag, schränkt dies die zuständigen Steuerbehörden bei der Untersuchung des Sachverhalts nicht ein. Gelingt es dem Steuerpflichtigen bei der direkten Bundessteuer nicht, die Sachverhaltsbehauptungen in rechtsgenügender Weise zu substanziiieren und die Richtigkeit nachzuweisen, ist aufgrund des Legalitätsprinzips das Untersuchungsergebnis dem Entscheid zugrunde zu legen. Ergibt sich dergestalt aus einer Sachverhaltsuntersuchung für die direkte Bundessteuer ein Gesamtbild, das darauf schliessen lässt, die übernommene Gesellschaft sei bereits vor der Fusion wirtschaftlich liquidiert oder in liquide Form gebracht worden, hat die gesetzmässige Rechtsanwendung Vorrang vor dem Anliegen der kohärenten Behandlung der diversen Bundessteuern.

### **E. 5.1**

Die Rekurskommission hat ferner erkannt, die als Aufwand verbuchten Zahlungen an die C AG, die im Zusammenhang mit Besserungsscheinen geleistet worden waren, seien nicht geschäftsmässig begründet. Nach den unbestrittenen vorinstanzlichen Feststellungen hatte die C AG der F AG in den Jahren 2000 bis 2002 Forderungen im Gesamtbetrag von rund Fr. ... erlassen. Im Zusammenhang mit diesen Forderungsverzichten hatte die F AG-Besserungsscheine ausgegeben, die insbesondere folgende Klausel aufwiesen: "Die Forderung lebt wieder auf, sobald das Aktienkapital der F AG intakt ist und die Jahreserträge eine Dividende von 5 % oder mehr ermöglichen würden. Die F AG verpflichtet sich in diesem Fall unaufgefordert mit der Rückzahlung der Forderung und dem Zinsendienst zu beginnen." Bei einem von der Ausgabe von Besserungsscheinen begleiteten Forderungsverzicht handelt es sich grundsätzlich um einen definitiven Forderungsverzicht, der mit einer bedingten Zahlungspflicht der Gesellschaft verbunden ist, die auflebt, wenn die vereinbarte Bedingung eintritt (Peter Athanas/Christoph Suter in: Vito Roberto [Hrsg.], Sanierung der AG, Zürich 2003, S. 169 f.; Thomas Meister, Hybride Finanzierungsinstrumente und -vehikel im grenzüberschreitenden Verhältnis, ASA 70, 105). Für die gewinnsteuerliche Behandlung wird überwiegend die Auffassung vertreten, diese sei darauf auszurichten, ob der zugrundeliegende bedingte Forderungsverzicht im Sanierungszeitpunkt als steuerbarer Gewinn oder als Kapitaleinlage steuerneutral behandelt worden sei (Remigius Kaufmann, Die steuerliche Behandlung des Schulderrlasses, St. Gallen 1986, S. 190; Peter Brülisauer/Andreas Helbing in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2. A. Basel 2008, Art. 60 DBG N. 47; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, Therwil/Basel 2004, Art. 60 DBG N.

26 mit weiteren Hinweisen). Die Verwaltungspraxis schien bisher nicht immer dieser konsequenten Betrachtungsweise zu folgen und im Wiederaufleben der Schuld ungeachtet der gewinnsteuerrechtlichen Behandlung des ursprünglichen Forderungsverzichts keinen erfolgswirksamen Vorgang zu sehen (Locher, a.a.O.). Mittlerweile hat die ESTV das Kreisschreiben Nr. 32 vom 23. Dezember 2010 zur Sanierung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften erlassen. Darin wird unter Ziff. 4.2.2.1. lit. a vorgesehen, dass das Aufleben der ursprünglichen Schuld gegenüber den Inhabern der Besserungsscheine nur insoweit einen geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellt, als der Forderungsverzicht als echter Sanierungsertrag behandelt und steuerwirksam wurde. Weshalb das Kreisschreiben in Ziff. 4.2.1.1. die steuerliche Behandlung von Besserungsscheinen auf den Fall beschränkt, dass der Gläubiger an der Gesellschaft nicht beteiligt ist, wird nicht begründet, kann aber offen gelassen werden, weil das Kreisschreiben auf den vorliegenden Fall noch nicht anwendbar ist. Die Rekurskommission ist zum Schluss gekommen, dass die symmetrische Behandlung von Forderungsverzicht und späterer Rückzahlung aufgrund eines Besserungsscheines überzeuge. Nach ihren Feststellungen war der Forderungsverzicht bei der F AG gewinnsteuerrechtlich nicht als Ertrag, sondern als steuerneutrale Kapitaleinlage qualifiziert worden. Der daraus gezogene Schluss, das Wiederaufleben der Schuld aufgrund des Besserungsscheines sei demzufolge steuerrechtlich nicht aufwandwirksam, ist begründet und hält im Ergebnis vor dem Gesetz stand. Ob dies auch bei einer Praxis der Fall wäre, die ungeachtet der steuerlichen Behandlung des Forderungsverzichts generell von einer steuerbaren Gewinnausschüttung ausgeht, kann bei diesem Ergebnis offengelassen werden.

## **E. 5.2**

Die Pflichtige bestreitet nicht, dass die Forderungsverzichte bei der F AG steuerrechtlich als unechte Sanierungsgewinne behandelt wurden und steuerlich nicht erfolgswirksam gewesen waren. Sie macht indessen geltend, in der Steuererklärung 2004 ihrer Rechtsvorgängerin A AG seien die in der Erfolgsrechnung als Aufwand verbuchten Zahlungen aus Besserungsscheinen dem steuerbaren Gewinn vor Verlustverrechnung hinzugerechnet worden, um zu vermeiden, dass der besagte Aufwand zweimal – einmal als Aufwand der Gesellschaft und ein weiteres Mal im Rahmen der Verlustvorträge der F AG – geltend gemacht werde. Die Nichtanerkennung der Verlustvorträge hätte im Ergebnis zur Folge, dass die seinerzeitigen ausserordentlichen Erträge im Zusammenhang mit den Forderungsverzichten wie echte Sanierungsgewinne behandelt würden, was sich für die Pflichtige "erfolgswirksam" auswirke. Die Pflichtige übersieht, dass Verlustvorträge einer im Zeitpunkt der Fusion in liquide Form gebrachten Gesellschaft unabhängig vom allfälligen Vorhandensein von Besserungsscheinen steuerrechtlich von der übernehmenden Gesellschaft nicht mehr verrechnet werden können. Die steuerrechtliche Behandlung von Verlustvorträgen bei einer Fusion und die Frage der steuerwirksamen oder steuerneutralen Rückzahlung einer früher erlassenen Forderung aufgrund eines übernommenen Besserungsscheines sind unabhängig voneinander zu beurteilen. Nachdem der Forderungsverzicht steuerneutral erfolgte und somit keine Kürzung der Verlustvorträge bewirkte, ist nach der dargelegten, folgerichtigen Praxis die spätere Rückzahlung aufgrund des Besserungsscheines nicht als steuerwirksamer Aufwand zu behandeln, ungeachtet der Frage, ob die steuerlichen Verlustvorträge tatsächlich noch zur Verrechnung kommen können oder – aus welchen Gründen auch immer – ganz oder teilweise unverrechnet bleiben. Im vorliegenden Fall ist nicht zu beanstanden, dass die Rekurskommission auch einen auf den Betrag der Zahlungen aufgrund der Besserungsscheine beschränkten Abzug

verweigert hat. Der Eventualantrag ist deshalb abzuweisen. Somit ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

#### **E. 6**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) .

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