

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00063 vom 14. Dezember 2011

ZH Verwaltungsgericht, 2011-12-14, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2011.00063](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2011.00063)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00063 du 14 décembre 2011

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00063 del 14 dicembre 2011

## Regeste

Direkte Bundessteuer 1.1.-31.12.2006 | Verlustverrechnung nach Fusion Verluste einer infolge steuerneutralen Fusion übernommenen Kapitalgesellschaft können grundsätzlich von der übernehmenden Gesellschaft zur Verrechnung gebracht werden. Vorausgesetzt wird allerdings, dass im Fusionszeitpunkt bei der zu übernehmenden Gesellschaft die Betriebsqualität gegeben ist und der Betrieb auf die übernehmende Gesellschaft übergeht. Ist die zu übernehmende Gesellschaft vor der Fusion bereits in eine liquide Form gebracht worden bzw. wird sie kurz nach der Übernahme wirtschaftlich liquidiert, wird die Verlustverrechnung nicht zugelassen (E. 2.2). Im vorliegenden Fall ist die übernommene Gesellschaft zwar nicht in eine liquide Form gebracht worden, weil ihre Aktiven nach Einstellung ihrer ursprünglichen Tätigkeit hauptsächlich aus Liegenschaften bestanden haben. Da die Liegenschaften in ihrer Gesamtheit aber keinen Betrieb gebildet haben, bleibt der übernehmenden Gesellschaft die Anrechnung der Vorjahresverluste dennoch verwehrt (E. 2-3-2.5). Abweisung.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2011.00063 Urteil der 2. Kammer vom 14. Dezember 2011 Mitwirkend: Abteilungspräsident Martin Zweifel (Vorsitz), Verwaltungsrichter Andreas Frei, Verwaltungsrichterin Leana Isler, Gerichtsschreiber Martin Businger. In Sachen A AG, vertreten durch B AG, Beschwerdeführerin, gegen Schweizerische Eidgenossenschaft, Beschwerdegegnerin, betreffend Direkte Bundessteuer 1.1.–31.12.2006, hat sich ergeben: I. Die A AG bezweckt die Fabrikation von sowie den Handel mit Textilien aller Art und verwandten Produkten. Für das Geschäftsjahr 2006 wies sie einen Reingewinn von Fr. ... aus. Diesen verrechnete die Pflichtige mit Vorjahresverlusten, unter anderem mit solchen der per 1. Juli 2006 absorbierten Tochtergesellschaft C AG, sodass sie letztlich einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 0.- deklarierte. Nach einer steueramtlichen Buchprüfung veranlagte der Steuerkommissär die Pflichtige mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... (Gewinnsteuersatz 8,5 %, Beteiligungsabzug 2,75 %). Dabei liess er unter anderem eine Abschreibung auf der Beteiligung D AG und die Verlustvorträge der absorbierten C AG nicht zum Abzug zu. Die entsprechende Veranlagung wurde der Pflichtigen am 29. Januar 2010 eröffnet. Eine hiergegen erhobene Einsprache hiess das kantonale Steueramt am 10. Januar 2011 teilweise gut und liess die bis anhin verweigerte Abschreibung auf der Beteiligung im Ausmass von Fr. ... zum Abzug zu. Dergestalt resultierte ein steuerbarer Reingewinn von Fr. ... (Gewinnsteuersatz 8,5 %, Beteiligungsabzug 4,40 %). II. Die von der Pflichtigen erhobene erstinstanzliche Beschwerde, mit welcher sie erneut die Berücksichtigung der Vorjahresverluste der

absorbierten Tochter C AG beantragte, wies das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich mit Entscheid vom 17. Mai 2011 ab. III. Hiergegen liess die Pflichtige mit Eingabe vom 24. Juni 2011 Beschwerde an das Verwaltungsgericht erheben, dem sie sinngemäss beantragte, sie sei unter Berücksichtigung der Vorjahresverluste der C AG mit einem Verlust von Fr. ... bzw. einem steuerbaren Gewinn von Fr. 0.- zu veranlagern. Ausserdem verlangte sie die Zuspreehung einer Parteientschädigung. Während die Vorinstanz auf Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Beschwerde. Die Kammer zieht in Erwägung: 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. 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 ermöglichen (Art. 140 Abs. 3 DBG), 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). 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 vom Steuerrekursgericht in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen des Steuerrekursgerichts zu setzen (vgl. RB 1999 Nr. 147).

### **E. 2.1**

Der Streit dreht sich um die Frage, ob die Pflichtige die Verluste der mittels Fusion übernommenen C AG mit ihren eigenen Gewinnen verrechnen kann. Im vorliegenden Verfahren geht es einzig darum, die massgebenden Steuerfaktoren für die Pflichtige zu bestimmen. Nur das Dispositiv einer Veranlagung erwächst in Rechtskraft, nicht aber deren Motive (RB 1960 Nr. 33). Insofern die Pflichtige über die Veranlagung mit Fr. 0.- hinaus sinngemäss die Feststellung eines verrechenbaren Verlustvortrags beantragt, kann auf die Beschwerde nicht eingetreten werden.

### **E. 2.2**

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 das Steuerrekursgericht zutreffend dargelegt hat, gelten die Regeln über die Verlustverrechnung grundsätzlich auch für Verluste einer infolge (gewinn-)steuerneutralen Fusion übernommenen Kapitalgesellschaft (vgl. VGr, 6. Mai 2009, SB.2008.00109, E. 2.1, auch zum Folgenden). Die Steuerneutralität der Fusion wird nicht allein von der Übertragung in sich geschlossener betrieblicher

Einheiten und deren Weiterführung abhängig gemacht. Mit anderen Worten ist 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 verlangt vielmehr, dass im Fusionszeitpunkt die Betriebsqualität an sich gegeben sein muss und dieser Betrieb auf die übernehmende Gesellschaft übergeht. Aus der sinngemässen Auslegung der gesetzlichen Bestimmungen zur Übernahme der Steuerfaktoren bzw. der Verlustverrechnungsklauseln ergibt sich weiter – wie das Steuerrekursgericht unter Hinweis auf die Rechtsprechung und Literatur ebenfalls zutreffend feststellt –, dass bei einer in Liquidation stehenden Gesellschaft die Verrechnung der Verlustvorträge der übernommenen Gesellschaft dann ausgeschlossen ist, wenn die rechtliche oder wirtschaftliche Liquidation bereits vor der Übernahme soweit fortgeschritten ist, dass die Gesellschaft in liquide Form gebracht wurde bzw. wenn sie kurze Zeit nach der Übernahme wirtschaftlich liquidiert wird. 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 [2002/2003] 689 ff., 693 f.; Markus Reich/Marco Greter in: Siegfried Widmann/Dieter Mayer [Hrsg.], Umwandlungsrecht, Loseblattsammlung Bonn/Berlin, Anhang 3, CH 554). Die Folge ist, dass die Verlustverrechnung bei der übernehmenden Gesellschaft nicht zugelassen wird (VGr, 6. Mai 2009, SB.2008.00109, E. 2.2; BGr, 31. Januar 2005, 2A.583/2003 = StE 2005 B 72.15.2 Nr. 7, E. 2.2 mit Hinweisen auf Literatur und Rechtsprechung).

### **E. 2.3**

Unbestritten und aktenmässig erstellt ist, dass die C AG gemäss der per 30. Juni 2006 erstellten Übernahmebilanz keine der ursprünglichen Webereiaktivitäten mehr ausübte und diesbezüglich vollständig inaktiv war. Diese Feststellung deckt sich zunächst mit der Sachdarstellung der Pflichtigen selbst in der Beschwerdeschrift an das Verwaltungsgericht, wonach die ursprünglich in dieser Tochtergesellschaft zusammengefassten Webereiaktivitäten bereits in früheren Jahren auf andere Gesellschaften (nämlich die Schwestergesellschaft E AG) übertragen bzw. im Zusammenhang mit dem Markteinbruch im Jahr 2003 eingestellt worden sind. Das Warenlager der C AG hat die F AG 2005 übernommen; in dieser Gesellschaft sollte das X-Geschäft der Gruppe neu lanciert werden. Demgemäss haben im Zeitpunkt der Fusion (Zwischenabschluss per 30.6.2006) Forderungen aus Lieferungen und Leistungen bei der C AG lediglich noch Fr. ... ausgemacht, die Bilanz hat keine Maschinen mehr enthalten und die Gesellschaft hatte weder Material- noch Warenaufwand und zufolge fehlenden Personalaufwands auch keine Mitarbeiter mehr beschäftigt. Damit ist aber auch erstellt, dass die Pflichtige im Bereich der vormaligen Webereiaktivitäten keinen Betrieb ihrer Tochtergesellschaft übernehmen konnte.

### **E. 2.4**

Im Anlagevermögen hat die C AG per 30. Juni 2006 Liegenschaften im Wert von Fr. ... ausgewiesen mit einem jährlichen Mietertrag aus Wohnliegenschaften von rund Fr. .... Die Pflichtige hat im Geschäftsjahr 2006 Zugänge aus der Fusion von insgesamt Fr. ... ausgewiesen – auf die nicht erklärbare Differenz von Fr. ... hat bereits die Vorinstanz zu Recht hingewiesen. Erstellt ist damit, dass die Pflichtige jedenfalls die Fabrikliegenschaften und einen Teil der Wohnliegenschaften im Rahmen der Fusion übernommen hat. Obwohl die C AG ihre vormalige industrielle Tätigkeit eingestellt hatte und diesbezüglich faktisch

liquidiert war, kann tatsächlich nicht einfach von einer im Zeitpunkt der Fusion in liquide Form gebrachten Gesellschaft oder gar einem eigentlichen Mantelhandel gesprochen werden. Die C AG wies im Zeitpunkt der Fusion erhebliche und in Form der Fabrikliegenschaft wohl auch nicht leicht realisierbare Aktiven auf. Zu prüfen ist jedoch, ob diese Liegenschaften in ihrer Gesamtheit einen Betrieb gebildet haben. Allein die (Mit-)Übernahme eines Immobilienportfolios berechtigt für sich entgegen der Auffassung der Pflichtigen nicht zur Geltendmachung der Vorjahresverluste der übernommenen Gesellschaft (vgl. vorne E. 2.2). In diesem Zusammenhang verweist die Vorinstanz zu Recht auf das Kreisschreiben Nr. 5 der ESTV vom 1. Juni 2004 (Umstrukturierungen, Ziff. 3.2.2.3). Dieses umschreibt die kumulativ zu erfüllenden Voraussetzungen, um mit dem Halten und der Verwaltung von eigenen Immobilien einen Betrieb zu bilden. Die Vorinstanz hält hierzu im Einzelnen fest, dass es mindestens fraglich sei, ob im Bereich der Immobilienverwaltung/-vermietung seitens der C AG bzw. nach Absorption seitens der Pflichtigen überhaupt ein Marktauftritt erfolgt sei. Jedenfalls habe der in der Buchhaltung ausgewiesene Mietertrag das 20-fache des Personalaufwands für die Liegenschaften bei Weitem nicht erreicht. Diese Feststellungen werden seitens der Pflichtigen im zweitinstanzlichen Beschwerdeverfahren nicht infrage gestellt. Damit qualifiziert jedoch das gesamte Immobilienportfolio der C AG diese tatsächlich nicht als Betrieb im steuerrechtlichen Sinn und konnte damit die Pflichtige bei der Absorption der C AG auch keinen (Immobilien-)Betrieb übernehmen. Der vorliegende Sachverhalt unterscheidet sich sodann wesentlich von dem durch das Bundesgericht mit Entscheid vom 17. März 2008 (2A.129/2007 = StE 2009 B 72.19 Nr. 10) beurteilten Sachverhalt, war dort nämlich nicht die Absorption einer Gesellschaft zu beurteilen, sondern die Reaktivierung einer während mehreren Jahren nicht aktiven Gesellschaft mit einer Zweckänderung und anschliessender Überbauung des ihr gehörenden Grundstücks. Aus dem Umstand, dass bei diesem Sachverhalt keine in liquide Form gebrachte Gesellschaft angenommen wurde und die Aufgabe unrentabler Geschäftszweige der Verrechnung früherer Verluste nicht schadete, lässt sich für die Pflichtige nichts ableiten. Ebenso wenig hilft der Pflichtigen, dass der Ablauf der Umstrukturierung ursprünglich anders geplant war und Verzögerungen bei der Kontaktierung von Minderheitsaktionären der C AG zu einer Änderung des ursprünglich vorgesehenen Ablaufs führten; sie ist vielmehr bei der tatsächlichen Ausgestaltung des Ablaufs zu behaften.

### **E. 2.5**

Fehlte es bei der C AG im Zeitpunkt der Absorption durch die Pflichtige an einem Betrieb, muss der Pflichtigen die gewinnmindernde Anrechnung der Vorjahresverluste schon aus diesem Grunde versagt bleiben. Ob das Verhalten der Pflichtigen zusätzlich als Steuerumgehung zu würdigen ist, kann dabei offenbleiben und ist auch seitens der Vorinstanz nicht in diesem Sinn gewürdigt worden. Der Vollständigkeit halber sei in Übereinstimmung und unter Verweis auf die entsprechenden Ausführungen der Vorinstanz angeführt, dass die Pflichtige auch nichts aus den verschiedenen Rulinganfragen für sich ableiten kann, haben diese doch allesamt auf der sich als falsch erweisenden Prämisse basiert, dass der "Betrieb der Weberei nach der Fusion weitergeführt wird". Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

### **E. 3**

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

beantragte Parteientschädigung versagt bleiben (Art. 64 Abs. 1–3 des  
Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4  
und Art. 145 Abs. 2 DBG).

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