

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2012.00150 vom 22. Mai 2013

ZH Verwaltungsgericht, 2013-05-22, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2012.00150](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2012.00150)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2012.00150 du 22 mai 2013

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2012.00150 del 22 maggio 2013

## Regeste

Direkte Bundessteuer 2009 | Verlustverrechnung nach inaktiver Phase innerhalb eines Konzerns Pflichtige macht nach einer Periode der Inaktivität eigene, allerdings noch als Holdinggesellschaft erlittene Verluste zur Verrechnung geltend. Die Inaktivität steht der Verlustverrechnung grundsätzlich nicht entgegen. Denn zum einen enthält Art. 67 DBG keine entsprechenden Vorbehalte. Zum anderen muss dies gelten, nachdem auch in Liquidationen befindliche Gesellschaften an Fusionen teilnehmen können und die bundesgerichtliche Rechtsprechung auch in derartigen Konstellationen die Verlustverrechnung nicht ausschliesst (E. 2.2). Das Vorgehen der Pflichtigen bzw. ihrer Muttergesellschaft erscheint ferner nicht ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich; eine Steuerumgehung ist daher nicht ersichtlich. Gutheissung.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2012.00150 Urteil der 2. Kammer vom 22. Mai 2013 Mitwirkend: Abteilungspräsident Martin Zweifel (Vorsitz) , Verwaltungsrichter Andreas Frei, Verwaltungsrichterin Leana Isler, Gerichtsschreiberin Jasmin Malla. In Sachen A AG, vertreten durch B, Beschwerdeführerin, gegen Schweizerische Eidgenossenschaft, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegnerin, betreffend Direkte Bundessteuer 2009, hat sich ergeben: I. A. Die C AG, in D, gründete am 18. Januar 2001 die E Holding AG mit Sitz in F und mit dem Zweck des Haltens von Beteiligungen. Diese Gesellschaft erlitt 2001 und 2002 erhebliche Verluste im Ausmass von rund Fr. ... Mio., wurde in liquide Form gebracht und blieb von 2003 bis 2006 inaktiv. 2006 wurde die E Holding AG mit dem Ziel eines Beteiligungserwerbs in G Holding AG umbenannt und vollumfänglich saniert, indem einerseits ihr Aktienkapital von Fr. ... Mio. auf Fr. ... Mio. herabgesetzt wurde, wobei der Herabsetzungsbetrag vollumfänglich zur Reduktion der Unterbilanz verwendet wurde, andererseits die C AG einen à-fonds-perdu Zuschuss von rund Fr. ... Mio. leistete. Der geplante Beteiligungserwerb kam indessen nicht zustande. Am 19. Juni 2007 änderte die G Holding AG ihre Firma in A AG, verlegte ihren Sitz nach Wangen-Brüttisellen und änderte ihren Zweck dahingehend, dass sie neu Dienstleistungen im Bereich des Forderungsmanagements sowie des Inkassowesens erbringe. Mit Vertrag vom 27. Juni 2007 übernahm die A AG von der H AG, wie die A AG eine hundertprozentige Tochter der C AG, D, deren Inkassogeschäft zum Preis von Fr. ... Mio. In der H AG verblieben deren Tätigkeiten im Bereich Kundenbindung auf der Basis einer Kundenkarte und Dienstleistungen im Bereich des Dialogmarketings. Von diesen Aktivitäten wollte sich die C AG als Folge eines strategischen Entscheids trennen. Dementsprechend veräusserte sie die dergestalt in verkaufsfähige Form gebrachte H AG an

die I Holding AG. Per 31. Oktober 2009 wurde die A AG von der J Inkasso AG, ebenfalls eine Tochter der C AG, absorbiert. B. In der Steuererklärung 2009 deklarierte die pflichtige A AG einen Reingewinn von Fr. ... und verrechnete diesen mit dem aus den Vorjahren verbliebenen Verlustvortrag von rund Fr. ... Hiervon abweichend schätzte das kantonale Steueramt die Pflichtige für die Periode 1.1. bis 31.10.2009 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... ein. Dabei liess es lediglich den noch nicht verrechneten Verlust des Geschäftsjahrs 2007 von Fr. ... zum Abzug zu. Die Verrechnung mit Verlusten aus den Jahren 2002 bis 2007 wurde der Pflichtigen verweigert. Die hiergegen erhobene Einsprache der Pflichtigen wies das kantonale Steueramt am 8. März 2012 ab. II. Das hernach von der Pflichtigen angerufene Steuerrekursgericht bestätigte diesen Entscheid mit Urteil vom 24. August 2012. Dabei erklärte es in einem ersten Schritt die von der Pflichtigen gewünschten Verlustverrechnungen grundsätzlich als zulässig, verweigerte deren Berücksichtigung jedoch zufolge Steuerumgehung. III. Mit Beschwerde vom 19. Oktober 2012 liess die Pflichtige dem Verwaltungsgericht sinngemäss beantragen, sie sei mit einem steuerbaren Gewinn von Fr. ... für die Steuerperiode 1. Januar bis 30. Oktober 2009 zu veranlagern. Ausserdem beantragte sie eine Parteientschädigung. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, schlossen das kantonale Steueramt und die Eidgenössische Steuerverwaltung auf Abweisung des Rechtsmittels. Die Kammer erwägt: 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 kantonalem Steuerrekursgericht "sinngemäss". 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 (BGE 131 II 548 E. 2.5). 1.2 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 vom Steuerrekursgericht in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen vom Steuerrekursgericht 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 Vorinstanz hat die rechtlichen Grundlagen betreffend die Bestimmung des Reingewinns und die Verlustverrechnung zutreffend und vollständig dargelegt, worauf zu verweisen ist. Demnach unterliegt der Reingewinn einer juristischen Person nach Art. 57 DBG der Gewinnsteuer, wobei Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren vom Reingewinn in Abzug gebracht werden können, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten

(Art. 67 Abs. 1 DBG). Mit der Vorinstanz ist weiter festzustellen, dass die bundesgerichtliche Rechtsprechung um die Verlustverrechnung von fusionsweise übernommenen Gesellschaften mit Entscheid vom 4. Januar 2012 (BGr, 2C\_351/2011) im Licht von Art.

## **E. 2.2**

Vorliegend macht die Pflichtige eigene, allerdings noch als Holdinggesellschaft erlittene Verluste nach einer Periode der Inaktivität zur Verrechnung geltend. Der Vorinstanz ist darin zuzustimmen, dass die Inaktivität der Pflichtigen der Verlustverrechnung grundsätzlich nicht entgegensteht: Art. 67 DBG enthält keine entsprechenden Vorbehalte. Nachdem Art.

## **E. 2.3**

Damit stellt sich einzig noch die Frage, ob beim gegebenen Sachverhalt eine Steuerumgehung vorliegt und aus diesem Grund die Verlustverrechnung zu verweigern ist. Diese Frage ist losgelöst von der Frage der Zulässigkeit der Verlustverrechnung zu prüfen (BGr, 4. Januar 2012, 2C\_351/2011, E. 3.4; BGr, 6. September 2012, 2C\_85/2012, E. 3.3).

### **E. 2.3.1**

Eine Steuerumgehung wird nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung angenommen, wenn (1) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich (insolite), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, (2) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern zu sparen, die bei sachgerechter Gestaltung der Verhältnisse geschuldet wären, und (3) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, so es von den Steuerbehörden hingenommen würde. Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen (BGE 131 II 627; BGr, 12. August 2008, StE 2008 A 12 Nr. 18).

### **E. 2.3.2**

Die Vorinstanz hat zutreffend festgestellt, dass die Pflichtige von der C AG "im Jahr 2006" saniert wurde. Die Schilderung der Sanierung mit Herabsetzung des Aktienkapitals und des à-fonds-perdu Zuschusses der C AG an die Pflichtige über Fr. ... findet sich denn auch bereits in der Eingabe der Pflichtigen an die Vorinstanz. Die Übernahme der Aktivitäten der H AG erfolgte indessen erst Ende Juni 2007. Damit ist der Schluss der Vorinstanz zu den zeitlichen Verhältnissen, wonach eine "eben gerade noch überschuldete Unternehmung" eine wirtschaftlich gesunde Aktivität übernommen habe, nicht haltbar. Die Sanierung der Pflichtigen mit Wiederherstellung ihres Aktienkapitals von Fr. ... ist rund ein Jahr vor dem Vertragsschluss mit der H AG erfolgt. Wohl wurden deren Geschäfte von der Pflichtigen rückwirkend auf den 1. Januar 2007 übernommen. Dies erklärt sich damit, dass auf jenes Datum die letzten Geschäftsabschlüsse vorlagen und entspricht einer üblichen Vorgehensweise im Geschäftsverkehr. Damit ist aber auch dargelegt, dass die von der Vorinstanz als einschlägig bezeichneten jüngsten Entscheide des Bundesgerichts zur Steuerumgehung (BGr, 14. Juni 2012, 2C\_1027/2011 und 2C\_1028/2011) insofern auf einem anderen Sachverhalt beruhen, als dort eine überschuldete Aktiengesellschaft das Einzelunternehmen ihres Hauptaktionärs übernahm. Das in diesen Entscheiden vom Bundesgericht als absonderlich und ungewöhnlich bezeichnete Vorgehen des Zusammenführens von Haftungssubstrat in der überschuldeten Gesellschaft ist beim von

der Pflichtigen bzw. der C AG gewählten Vorgehen gerade nicht gegeben. Damit kann auch die Frage offen bleiben, ob das in den genannten Entscheiden vom Bundesgericht als absonderlich bezeichnete Verhalten eines einzelnen Geschäftsmanns unbesehen auf eine in Konzernstruktur operierende und am Kapitalmarkt tätige Grossunternehmung übertragen werden kann. Die C AG ist selbstverständlich und ohne Weiteres berechtigt, sich im Rahmen von strategischen Massnahmen von Bereichen zu trennen, welche nicht oder nicht mehr zu den favorisierten Geschäftszweigen zählen. Nicht zu hinterfragen ist daher der Entscheid der C AG als Muttergesellschaft der H AG, deren Geschäftsfeld "Kunden und Kreditkarten" zu veräussern. Grundsätzlich bestehen für die Umsetzung einer derartigen Vorgabe tatsächlich verschiedene Wege: So hätte die H AG die zum Verkauf vorgesehenen Aktivitäten durchaus etwa im Sinn eines "asset deal" aus der Gesellschaft veräussern können. Daneben bestand aber auch die Möglichkeit, dasselbe Resultat durch Veräusserung der die Aktivität ausübenden Gesellschaft zu erreichen. Die C AG hat sich hierzu entschieden, aus der H AG die im Konzern weiter erwünschten Aktivitäten entfernt und diese teils direkt zu übernehmen, teils (im Bereich des "Inkasso") in eine vormals inaktive, finanziell aber sanierte Konzerngesellschaft zu überführen. Hernach veräusserte sie die H AG, welche nur mehr die zur Veräusserung vorgesehenen Aktivitäten enthielt. Inwieweit dieses von der C AG gewählte Vorgehen auch nur schon ansatzweise ungewöhnlich, sachwidrig oder gar absonderlich sein soll, ist nicht ersichtlich. Die C AG hat eine ihr innerhalb der Konzernstruktur zur Verfügung stehende und finanziell gesunde Gesellschaft zur Übernahme der nicht zu veräussernden Aktivitäten genutzt. Sie konnte die H AG rasch verkaufsbereit machen und hat diese in der Folge denn auch unbestrittenermassen umgehend an I Holding AG veräussern können, welche so eine intakte und aktive Struktur übernehmen konnte. Zu Unrecht verweist die Vorinstanz weiter auf die bisher andersartige (Holding-)Tätigkeit und die zeitweise Inaktivität der Pflichtigen zur Begründung der Steuerumgehung: Diese beiden Umstände führen wie gezeigt nicht dazu, dass die Verlustverrechnung gestützt auf Art. 67 DBG zu verweigern ist (E. 2.2) und können für sich allein auch nicht bei der Würdigung des Vorgehens der Pflichtigen bezüglich einer allfälligen Steuerumgehung als absonderlich bezeichnet werden. Richtig ist aber, dass auf diese Weise die steuerlichen Verlustvorträge der Pflichtigen steuermindernd wieder geltend gemacht werden können, soweit sie nicht durch Zeitablauf verfallen sind. Dabei ist der Vertretung der Pflichtigen zuzustimmen, dass dies bei der gegebenen Sachlage vor allem auch Folge des Umstands ist, dass die Kapitalherabsetzung und der à-fonds-perdu Zuschuss als unechte Sanierungsbeiträge zu qualifizieren sind und die steuerliche Verlustverrechnung nicht beeinflussen (vgl. Peter Brülisauer/Andreas Helbing in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2. A., Basel 2008, Art. 67 N. 29 ff). Damit fehlt es bei diesem konkreten Einzelfall an der für die Annahme einer Steuerumgehung notwendigen Voraussetzung der ungewöhnlichen, absonderlichen Rechtsgestaltung. Nachdem die Höhe der noch verrechenbaren Verluste der Pflichtigen ihren in der Steuerperiode erzielten Gewinn unbestrittenermassen bei Weitem übersteigen, ist sie antragsgemäss für die Steuerperiode 2009 (bis 31.10.2009) mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... zu veranlagern. Dabei ist das (unbestrittene) Eigenkapital gemäss Art. 131 Abs. 1 DBG mit Fr. ... bekanntzugeben. 3. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und hat diese der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

## **E. 5**

Abs. 1 FusG festhält, dass auch sich formell in Liquidation befindende Gesellschaften an Fusionen teilnehmen können und das Bundesgericht im zitierten Entscheid ( E . 2.1) auch bei derartigen Fällen eine steuerliche Verlustverrechnung im Sinne von Art. 67 DBG nicht ausschliesst, muss die Verrechnung erst recht für Gesellschaften zulässig sein, welche nach einer Periode der Inaktivität eine eigene Geschäftstätigkeit wieder aufnehmen und eigene, aus früherer Geschäftstätigkeit stammende Verluste zur Verrechnung bringen möchten (vgl. Madeleine Simonek, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2008 – Direkte Bundessteuer , ASA 79, 144).

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