

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00011 vom 29. September 2021

ZH Verwaltungsgericht, 2021-09-29, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2020.00011](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2020.00011)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00011 du 29 septembre 2021

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00011 del 29 settembre 2021

## Regeste

Staats- und Gemeindesteuern, direkte Bundessteuer 01.01. - 30.09.2011 | Verdeckte Gewinnausschüttung durch unterpreislichen Verkauf immaterieller Werte. [Die Aktien der Pflichtigen wurden im Juni 2011 von einem ausländischen Konzern übernommen. Gleichentags schloss die Pflichtige mit einer neu gegründeten Schweizer Schwestergesellschaft zwei Verträge ab, in denen sie sich zur Erbringung von allg. Dienstleistungen und Forschung und Entwicklung verpflichtete. Im September 2011 verkaufte die Pflichtige sämtliche "Intellectual Property Rights" und "Non-Viral Contracts" an eine ausländische Schwestergesellschaft. Schliesslich übertrug die Pflichtige im November 2011 rückwirkend das noch verbliebene Betriebsvermögen und die noch beschäftigten Mitarbeiter auf die Schweizer Schwestergesellschaft, wofür die Pflichtige eine Entschädigung leistete. Das kantonale Steueramt erachtete den Preis für die IPR und Kundenbeziehungen als nicht drittvergleichskonform und gelangte zum Schluss, es liege eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Die Gewinnaufrechnung erfolgte als Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen.] Vereinigung der Beschwerden des kantonalen Steueramts (SB.2020.00011/12) und der Beschwerden der Pflichtigen (SB.2020.00014/15) (E. 1.2). Definition der verdeckten Gewinnausschüttung (E. 3). Dem im Zeitpunkt des Beteiligungskaufs vorhandenen Unternehmenswert steht ein massiv niedrigerer Wert für die immateriellen Vermögenswerte gegenüber, was dem kantonalen Steueramt berechtigterweise Anlass zu einer Buchprüfung gab (E. 4.3). Die grosse Diskrepanz der Werte gemäss der von der Pflichtigen eingereichten Transferpreisstudie zum Aktienkaufpreis und zum Ergebnis der Purchase Price Allocation (PPA) war geeignet, die Richtigkeit der Transferpreisstudie in Zweifel zu ziehen. Der Schluss der Vorinstanz, die Auflage sei nicht erfüllt worden und der Sachverhalt unklar geblieben, erweist sich als zutreffend (E. 4.5 f.). Ermessensveranlagungen können nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden (E. 5.1). Vorliegend wurden die versäumten Handlungen weder im Einsprache- noch im Rekursverfahren nachgeholt, sodass die Ermessensveranlagung weiterhin Bestand hat. Die steueramtliche Schätzung der immateriellen Vermögenswerte stützte sich zu Recht auf das PPA ab (E. 5.4). Verhältnismässigkeit der Auflage (E. 5.6). Bestätigung der Ermessensveranlagung auch betreffend Höhe der Schätzung (E. 5.9). Hinsichtlich der weiteren, aufgerechneten verdeckten Gewinnausschüttung bezüglich Funktionsverlagerung und –rückstufung kam die Vorinstanz zum Schluss, ein diesbezüglicher Entschädigungsanspruch sei erst dem nachfolgenden Geschäftsjahr zuzuordnen (E. 6.2 f.). Die Pflichtige verfügte im folgenden Geschäftsjahr jedoch weder über eine erkennbare operative Tätigkeit noch über personelle Substanz (E. 6.5). Die Vorinstanz hat in einem weiteren Rechtsgang die Zulässigkeit der Ermessensveranlagung im Bereich der Funktionsverlagerung und –rückstufung zu überprüfen (E. 6.8). Teilweise Gutheissung der Beschwerden des kantonalen Steueramts

(SB.2020.00011/12) und Rückweisung/Abweisung der Beschwerden der Pflichtigen (SB.2020.00014/15).

## **Erwägungen**

### **E. 6.1**

Gegenstand des Beschwerdeantrags des kantonalen Steueramts ist die teilweise Aufhebung der Einspracheentscheide durch das Steuerrekursgericht. Im Einschätzungs- bzw. Veranlagungsverfahren und Einspracheverfahren wurden – ebenfalls im Rahmen von Ermessenseinschätzungen bzw. -veranlagungen – weitere verdeckte Gewinnausschüttungen in Höhe von Fr. ... aufgerechnet. Diese wurden mit fehlenden Entschädigungen für die Funktionsrückstufung der Pflichtigen zum Auftragsforscher und Verkaufsunterstützer sowie für Funktionsverlagerungen im Konzern (mit entsprechendem Personalabbau) begründet. Die von Forschern der Hochschule D gegründete Pflichtige war bis zum Aktienverkauf mit eigenem bzw. bei Tochtergesellschaften angestelltem qualifiziertem Personal u.a. in der Forschung tätig und entwickelte ..., die sie auch selber vermarktete. Nach den Feststellungen des Steuerrekursgerichts wurden die betriebsnotwendigen Vermögenswerte und die wesentlichen Forschungs-, Entwicklungs- und Vermarktungstätigkeiten der Pflichtigen in den auf den Beteiligungskauf folgenden Monaten – entsprechend dem erwähnten, zuvor entwickelten Integrationsplan (vgl. vorne E. 4.2) – auf andere Konzerngesellschaften überführt. Die Reorganisation ging somit weit über die blosser Veräusserung von immateriellen Rechten hinaus und erscheint insgesamt als weitgehende Entnahme der angestammten operativen Tätigkeiten, verbunden mit der Veräusserung des wesentlichen Betriebsvermögens und einem praktisch vollständigen Personalabbau. Im auf die Übernahme folgenden Geschäftsjahr übte die Pflichtige nach den unbestrittenen Feststellungen des Steuerrekursgerichts keine operative Funktion mehr aus und verfügte über keine personelle Substanz mehr. Unter diesen Umständen ist nicht zu beanstanden, dass sich die steuerliche Beurteilung des kantonalen Steueramts nicht auf die Überprüfung der Angemessenheit der Verrechnungspreise bei Einzeltransaktionen beschränkte, sondern untersucht wurde, ob insgesamt ein Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung vorliegt, analog wie bei der Veräusserung eines Geschäftsbetriebs mit den betriebsnotwendigen materiellen und immateriellen Vermögenswerten und dem Personalbestand.

### **E. 6.2**

Das Steuerrekursgericht hat indessen die in den Einspracheentscheiden bezüglich der Funktionsverlagerung und -rückstufung aufgerechneten verdeckten Gewinnausschüttungen nicht überprüft, weil es zum Schluss kam, ein diesbezüglicher Entschädigungsanspruch sei erst dem nachfolgenden Geschäftsjahr ab 1. Oktober 2011 zuzuordnen. Das kantonale Steueramt hatte in den Einspracheverfahren versucht, die zeitliche Zuordnung der entsprechenden Entschädigung abzuklären und macht beschwerdeweise geltend, die Funktionsverlagerung und -rückstufung sei spätestens am 30. September 2011 erfolgt. Dies wird damit begründet, dass die Pflichtige per 30. September 2011 sämtliche immateriellen Rechte verkauft und mit den beiden am 16. Juni 2011 mit der Schwestergesellschaft abgeschlossenen Verträgen ein wesentlicher Abbau der bisherigen Geschäftstätigkeit bereits umgesetzt worden war. Weil sich die Pflichtige im Geschäftsjahr 2011 ihrer geschäftsnotwendigen Vermögenswerte entledigt habe, sei die steuerwesentliche Funktionsverlagerung und -rückstufung spätestens am 30. September 2011 vollzogen

worden.

### **E. 6.3**

Das Steuerrekursgericht stützt seinen Schluss, die Funktionsverlagerung sei erst im Geschäftsjahr 2011/12 erfolgt, auf die Annahme, erst mit dem Asset Sale and Transfer Agreement vom 2. November 2011 sei der noch verbliebene Geschäftsbetrieb mit Arbeitsverträgen auf die Schwestergesellschaft (rückwirkend auf 1. Oktober 2011) übertragen worden. Eine – über diese Feststellung hinausgehende – Untersuchung zum steuerrechtlich massgeblichen Realisationszeitpunkt hatte es jedoch nicht durchgeführt. Demgegenüber hatte das kantonale Steueramt mit Auflage und Mahnung in den Einspracheverfahren abzuklären versucht, ob die mit den bisherigen Funktionen zusammenhängenden Goodwillkomponenten gleichzeitig mit dem Verkauf der immateriellen Rechte per 30. September 2011 übertragen wurden oder ob sie mit später zu erwartenden Vergütungen hätten abgegolten werden sollen. Weil die Auflage (gemäss den Angaben des kantonalen Steueramts) nicht gehörig erfüllt wurde, blieb unklar, ob überhaupt und wenn ja welche Goodwillkomponenten nach der Übertragung der immateriellen Rechte per 30. September 2011 noch bei der Pflichtigen verblieben waren. Die in diesem Zusammenhang getroffene Annahme des Steuerrekursgerichts, die beiden am 16. Juni 2011 mit der Schwestergesellschaft geschlossenen Verträge hätten lediglich der Regelung der kurzen Zwischenzeit bis zur definitiven Reorganisation im folgenden Geschäftsjahr gedient, ist aufgrund des Aktenstands nicht nachvollziehbar. Die Verträge wurden auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und enthalten eine Kündigungsregelung. Die Entschädigungsregelung im Service Agreement wurde auf eine unbestimmte Anzahl von Geschäftsjahren vom 1. Oktober bis 30. September ausgerichtet (Section 2). Die Vereinbarungen enthalten weiter keine Hinweise darauf, dass sie bloss die kurze Zwischenzeit bis zu einer endgültigen Reorganisation hätten regeln sollen. Das Steuerrekursgericht hat weder untersucht noch festgestellt, ob die Vereinbarungen später aufgehoben oder ersetzt wurden. Vielmehr deuten die Vertragstexte und der tatsächliche Vollzug (soweit er sich aus den Akten ergibt) darauf hin, dass es sich bei den beiden Rechtsgeschäften um einen wesentlichen konzeptionellen Bestandteil der gesamten Reorganisation gehandelt hatte.

### **E. 6.4**

Übernimmt eine Gesellschaft von Aktionären oder nahestehenden Personen Vermögenswerte oder beabsichtigt sie solche Sachübernahmen, müssen die Statuten den Gegenstand, den Namen des Veräusserers und die Gegenleistung der Gesellschaft angeben (Art. 628 Abs. 2 des Obligationenrechts [OR]). Die neu gegründete E-Schweiz AG hatte im Jahr 2011 mit ihrer Schwestergesellschaft Vereinbarungen abgeschlossen, die u.a. auch die Übernahme von Vermögenswerten vorsahen, ohne dass die Statuten eine entsprechende Sachübernahmeklausel enthielten. Das kantonale Steueramt hat nicht geltend gemacht, eine solche Statutenbestimmung sei erforderlich gewesen und die unter den Schwestergesellschaften abgeschlossenen Verträge hätten an einem rechtlichen Mangel gelitten. In Anbetracht des Ausgangs des Verfahrens kann diese Frage hier ohnehin offengelassen werden.

### **E. 6.5**

Die Pflichtige verfügte im Geschäftsjahr 2011/12 weder über eine erkennbare operative Tätigkeit noch über personelle Substanz (vgl. vorne E. 4.2). Nach den vorinstanzlichen Feststellungen fand in der verkürzten Steuerperiode 2011 (bis 30.09.2011) – neben dem

Vollzug der erwähnten Transaktionen – auch ein erheblicher Personalabbau statt, was durchaus dem Integrationskonzept der E-Gruppe entsprach (vgl. E. 4.2). Zudem ergibt sich aus dem Handelsregister, dass der Verwaltungsrat der Pflichtigen nach dem Beteiligungskauf durch die E-Gruppe neu bestellt wurde. Der Umstand, dass die beiden mit der in Gründung befindlichen Schwestergesellschaft am 16. Juni 2011 abgeschlossenen Verträge für beide Vertragsparteien von derselben Person unterzeichnet wurde, deutet auf eine unverzügliche Besetzung der Führungsfunktionen durch die neue Aktionärsschaft und eine rasche Ausrichtung der Pflichtigen auf übergeordnete Ziele hin. Dies lässt die Vermutung zu, dass die Entscheidungen der neuen Gesellschaftsorgane ab dem 16. Juni 2011 in erster Linie im Interesse des Konzerns E und nicht der Pflichtigen getroffen wurden. Insbesondere die konzerninterne Veräusserung der immateriellen Vermögenswerte bedeutete für die Pflichtige eine gravierende Veränderung bzw. die weitgehende Liquidation ihrer zuvor aufgebauten operativen Tätigkeiten im Bereich der selbstbestimmten Forschung und Entwicklung, und auch bezüglich Marken- und Patentbewirtschaftung, Know-how-Entwicklung und Lizenzverwertung. Der vom Steuerrekursgericht erwähnte Umstand, dass das Service Agreement kein ausdrückliches Verbot der künftigen Eigenforschung enthielt, ist dabei unerheblich. Die Pflichtige war nach dem Verkauf der immateriellen Vermögenswerte und der führungsmässigen Eingliederung in den Konzern mangels fachlicher und personeller Ressourcen weder zur Fortsetzung der bisherigen Forschungs- und Entwicklungstätigkeit in der Lage, noch liegen Hinweise darauf vor, dass ihre Organe den Aufbau einer eigenen Forschung in neuen Bereichen beabsichtigt hätten.

#### **E. 6.6**

Gemäss dem im Einspracheverfahren eingereichten Schreiben der damaligen Vertreterin vom 13. Juli 2017 existierten keine mehrjährigen, detaillierten Finanzpläne der Pflichtigen und ihrer Schwestergesellschaft. Es lagen gemäss eigenen Angaben (von den eingereichten Vereinbarungen abgesehen) zudem keine Beschlüsse der Geschäftsleitung vor, welche die Übernahme, die Reorganisation und die zukünftige Strategie der Pflichtigen behandelten und für den Zeitraum nach der Reorganisation existieren keine "Management- und Kontroll-/Verwaltungsprotokolle". Es ist notorisch, dass die erwähnten Dokumente für die Führung eines Unternehmens wichtig sind und dass insbesondere bei einer Unternehmung, die sich – wie die Pflichtige – in einer tiefgreifenden Umbruchphase befindet, die Finanzplanung und Strategiefragen zentrale Aufgaben der Unternehmensführung darstellen. Das Fehlen diesbezüglicher Dokumente lässt sich wohl nur dadurch erklären, dass die wesentlichen unternehmerischen Entscheidungen nicht von der Pflichtigen, sondern auf Konzernebene getroffen wurden. Auch dies spricht für die Vermutung, dass die wesentlichen Entscheidungen in erster Linie im Interesse des Konzerns getroffen wurden und die Vermögensinteressen der Pflichtigen dabei wenig berücksichtigt wurden.

#### **E. 6.7**

Eine unabhängige Unternehmung der ...branche hätte kaum derart einschneidenden Beschränkungen ihrer operativen Tätigkeiten und dem damit zwangsläufig verbundenen massiven Abbau von qualifiziertem Personal zugestimmt, wenn sie nicht spätestens mit dem Abschluss der Vereinbarung über den Verkauf sämtlicher "Intellectual Property Rights" und "Non-Viral Contracts" eine angemessene Entschädigung erhalten oder zumindest verbindlich zugesagt bekommen hätte, welche auch die mit dem Verkauf zwangsläufig verbundene weitgehende Liquidation des bisherigen Geschäftsbetriebs

abgeholten hätte. Unter unabhängigen Dritten wäre die Entschädigung wohl nicht erst nach dem Verkauf des wesentlichen Betriebsvermögens vereinbart worden, sondern bereits in einem früheren Zeitpunkt, als noch Handlungsfreiheit bestand und damit eine gute Verhandlungsposition eingenommen werden konnte.

#### **E. 6.8**

Das Steuerrekursgericht führte darüber keine Untersuchung durch und die Parteien hatten keine Gelegenheit, sich dazu zu äussern. Demzufolge unterblieb auch die Prüfung, ob (auch) diesbezüglich die Voraussetzungen der Ermessensveranlagungen erfüllt waren und ob diese Bestand haben. Die Zulässigkeit der Ermessensveranlagung ist daher im Bereich der Funktionsverlagerung und -rückstufung von der Vorinstanz zu überprüfen. Die Sache ist deshalb im Sinn der Erwägungen und zum Neuentscheid an das Steuerrekursgericht zurückzuweisen.

#### **E. 6.9**

Die Pflichtige übt in ihrer Replik vom 15. Juni 2020 Kritik an der Eingabe des kantonalen Steueramts vom 19. März 2020 mit Beilagen. Die betreffende steueramtliche Eingabe bildet jedoch gemäss den vorangegangenen Ausführungen nicht die Grundlage für die Rückweisung an die Vorinstanz. Es braucht deshalb in diesem Verfahren nicht geprüft zu werden, ob und inwieweit auf die vom kantonalen Steueramt eingereichten Unterlagen abzustellen ist. Die Kritik der Pflichtigen ist damit gegenstandslos.

#### **E. 7**

Eine Rückweisung mit offenem Ausgang gilt als Obsiegen des kantonalen Steueramts (BGr, 28. April 2014, 2C\_845/2013, E. 3). Demnach sind die Gerichtskosten der Verfahren SB.2020.00011, SB.2020.00012, SB.2020.00014 und SB.2020.00015 der unterliegenden Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG sowie Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Eine Parteientschädigung steht ihr aufgrund des Unterliegens nicht zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 64 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG). Über die Kosten- und Entschädigungsfolgen im Verfahren vor Steuerrekursgericht hat die Vorinstanz im neuen Entscheid zu befinden.

#### **E. 8**

Letztinstanzliche kantonale Rückweisungsentscheide, die der unteren Instanz einen Entscheidungsspielraum belassen, sind grundsätzlich als Zwischenentscheide im Sinn von Art. 93 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG) zu qualifizieren (BGE 134 II 124 E. 1.3). Zwischenentscheide sind vor Bundesgericht nur direkt anfechtbar, wenn sie einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken können (lit. a) oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (lit. b). Verbleibt der unteren Instanz, an welche die Sache zurückgewiesen wird, kein Entscheidungsspielraum mehr und dient die Rückweisung nur noch der (rechnerischen) Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten, werden Rückweisungsentscheide nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung als Endentscheide behandelt (BGE 134 II 124 E. 1.3).

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