

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00046 vom 10. November 2021

ZH Verwaltungsgericht, 2021-11-10, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2021.00046

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00046 du 10 novembre 2021

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00046 del 10 novembre 2021

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 01.01. - 22.12.2015 und 23.12.2015 - 22.09.2016 | Zuordnung von Verlustvorträgen zwischen der absplattend und abgesplatteten Gesellschaft. Anpassungen am vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt (E. 2). Beurteilung der Steuerneutralität der Spaltung (E. 3). Mit der Vorinstanz ist im Lichte der einhelligen Lehre und Rechtsprechung davon auszugehen, dass in der absplattend Gesellschaft angefallene Verlustvorträge auf die Pflichtige übergegangen sind; darin sind sich auch die Verfahrensbeitrügten einig (E. 5.1). Die Vorinstanz ist in Bezug auf die quantitative Bemessung der bei der Pflichtigen verrechenbaren Vorjahresverluste zu Unrecht zu einer Ermessensveranlagung geschritten, weil noch nicht alle verhältnismässigen und zumutbaren Untersuchungsmittel ausgeschöpft worden waren und insbesondere keine Unterlagen von der absplattend Gesellschaft angefordert worden sind. Insoweit haben das kantonale Steueramt und in der Folge auch die Vorinstanz ihre Untersuchungspflichten verletzt (E. 5.4). Bestätigung der Aufrechnung von Zinsaufwendungen (E. 6). Teilweise Gutheissung der (vereinigten) Beschwerden und Rückweisung zur weiteren Untersuchung und zum Neuntscheid an das Steuerrekursgericht.

Erwägungen

E. 2

Die Pflichtige rügt, die Vorinstanz habe den Sachverhalt in verschiedener Hinsicht unzutreffend festgestellt. Tatsächlich ergibt eine Prüfung der Akten, dass sich der Ablauf der streitbetroffenen Transaktion und der Inhalt der vertraglichen Abmachungen zwischen der D AG bzw. ihren Aktionären, der Pflichtigen, der H SARL und der F Inc. punktuell anders gestaltet hat, als aus dem angefochtenen Urteil hervorgeht. Auszugehen ist aufgrund der Akten von folgendem Sachverhalt (Berichtigungen des vorinstanzlich festgestellten Sachverhalts sind kursiv gehalten und mit den Fundstellen in den Akten versehen).

E. 2.1

Im Verlauf des Jahres 2013 entschied die D AG, auf den Verkauf der Forschungsprogramme zur Entwicklung von Impfstoffen gegen den Krankheitserreger L und den Krankheitserreger M (einschliesslich entwickelter Patente, Patentanmeldungen, biologischen Materials, Lizenzverträgen und materialisierten Know-hows) hinzuwirken. Am 17. März 2014 schloss sie zu diesem Zweck mit der F Inc., G, ein "Material Transfer und Evaluation Agreement" ab, das es der F Inc. ermöglichen sollte, eine Analyse des Forschungsstands der Impfstoffe vorzunehmen. Ab dem 13. Mai 2014 kam es sodann zwischen der D AG bzw. deren Aktionären und der F Inc. bzw. der H SARL zu Vertragsverhandlungen bezüglich eines Verkaufs der erwähnten Forschungsprogramme.

Mit Blick auf die Abwicklung des Verkaufs gründete die D AG am 7. November 2014 die Pflichtige, wobei vorgesehen war, die Patente betreffend Impfstoffe des Krankheitserregers M und des Krankheitserregers L, Daten und Informationen, biologisches Material sowie Laboreinrichtungen zum maximalen Preis von Fr. 10'000.- im Rahmen einer Sachübernahme von der D AG zu übernehmen. In einer ausserordentlichen Generalversammlung vom 1. November 2014 genehmigten die Aktionäre der D AG die Abspaltung der Forschungsprojekte, wobei gleichzeitig die Ausschüttung einer Sonderdividende (in Form der Anteile an der Pflichtigen) beschlossen wurde. Am 20. November 2014 wurde die Pflichtige in das Handelsregister eingetragen. In einem "Contribution Agreement" vom 26. November 2014 trafen die D AG und die Pflichtige in Bezug auf die zukünftige Zusammenarbeit und den Übergang der Forschungsprojekte nach der geplanten Umstrukturierung verschiedene Absprachen. Danach war die D AG verpflichtet, sämtliche Vermögenswerte im Zusammenhang mit den Patenten betreffend Impfstoffe des Krankheitserregers M und des Krankheitserregers L auf die Pflichtige zu übertragen (Ziff. 4.1). Vier Mitarbeiter der D AG, welche an den früheren Forschungsarbeiten wesentlich beteiligt waren, sollten durch die Pflichtige übernommen und weiterbeschäftigt werden (Ziff. 3.1). Fünf weitere Mitarbeiter, die bis dahin schwergewichtig im Bereich der Impfstoffentwicklung gearbeitet hatten, sollten bei der D AG verbleiben und auf einen Transfer zur Pflichtigen schriftlich verzichten (Ziff. 3.2) .

E. 2.2

Neben dem "Contribution Agreement" schlossen die D AG und die Pflichtige ein "Transitional Service Agreement" und ein "Sublease Agreement" ab. Das "Transitional Service Agreement" sollte während der Dauer von mindestens 13 Monaten (Ziff. 10) einen reibungslosen Übergang und die Weiterführung der übertragenen Forschungsprojekte ermöglichen (a.a.O., Präambel, Bst. A, C und E sowie Ziff. 1, 2 und 2.6). In diesem Sinne wurde vereinbart, dass die D AG gegen entsprechendes Entgelt (in der Grössenordnung von Fr. 10'500.-) verschiedene Dienstleistungen insbesondere im Bereich der Buchhaltung, des Facility Management und der Bereitstellung der Forschungsinfrastruktur erbringe (a.a.O. Ziff. 1 und Anhang 1); weiter war vorgesehen dass die Pflichtige auf Anfrage hin für die Weiterführung der Aktivitäten auch auf Personal der D AG zurückgreifen könne (vgl. Ziff. 1 Absatz 2: "[...] may make part-time use of certain personnel to manage and perform the activities of A [...]"). Im "Sublease Agreement" kamen die Parteien überein, dass die Pflichtige die Infrastruktur der D AG für ihre Forschungsprojekte während 18 Monaten benutzen könne; der Pflichtigen wurde zudem eine Verlängerungsoption von zwölf Monaten eingeräumt (a.a.O., Ziff. 5).

E. 2.3

Gestützt auf den Dividendenbeschluss vom 10. November 2014 und den Beschluss des Verwaltungsrates vom 25./26. November 2014 übertrug die D AG die Stammanteile der Pflichtigen am 27. November 2014 auf ihre Aktionäre. Am gleichen Tag einigten sich die H SARL und die überwiegende Mehrheit der Aktionäre der D AG bzw. zukünftigen Anteilseigner der Pflichtigen (Inhaber von 98,17 % der Stammanteile) in einem "Share Purchase Agreement" über den Weiterverkauf der Stammanteile der Pflichtigen. Die H SARL liess sich dabei den Beitritt der übrigen zukünftigen Anteilseigner der Pflichtigen (Inhaber von 1,83 % der Stammanteile) zum "Share Purchase Agreement" und die Abtretung ihrer Stammanteile zusichern (a.a.O., Ziff. 3.1). Der Kaufpreis für sämtliche Stammanteile der Pflichtigen wurde auf USD ... festgelegt. Die H SARL verpflichtete sich

zudem zur Ausrichtung eines zusätzlichen "Milestone-Payments" für den Fall, dass das Forschungsprodukt die Phase 01 erreichen sollte (a.a.O., Ziff. 1 und 2.4.1). Am 23. Dezember 2014 schlossen jene Stammanteilseigner, welche sich im "Share Purchase Agreement" vom 27. November 2014 zur Abtretung verpflichtet hatten, mit der H SARL einen Abtretungsvertrag ab. Der Kaufvertrag wurde anschliessend mit Unterzeichnung des Closing Memorandums vollzogen. Die Abtretung der Stammanteile der Pflichtigen an die H SARL wurde am 20. Januar 2015 im Handelsregister des Kantons Zürich eingetragen .

E. 2.4

Mit Blick auf die zwei Anteilsinhaber der Pflichtigen, die dem "Share Purchase Agreement" vom 27. November 2014 zunächst nicht beigetreten waren, zog die H SARL die Durchführung eines sog. "Squeeze out" (vgl. Art. 8 Abs. 2 des Bundesgesetzes über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung vom 3. Oktober 2003 [Fusionsgesetz, FusG]) in Betracht. Zu diesem Zweck gründete sie die I GmbH. Aufgrund drohender Einkommens- und Verrechnungssteuerfolgen lenkten die beiden Minderheitsanteilseigner jedoch ein und traten dem "Share Purchase Agreement" doch noch bei. Am 16. April 2015 wurden die entsprechenden Kaufverträge über die Stammanteile und am 21. April 2015 die entsprechenden Abtretungsverträge unterzeichnet, womit die H SARL nun über sämtliche Stammanteile der Pflichtigen verfügte. In der Folge wurde die I GmbH gestützt auf einen Fusionsvertrag vom 21. Mai 2015 von der Pflichtigen absorbiert.

E. 2.5

Nach der Übertragung der Stammanteile der Pflichtigen auf die H SARL wurde die Entwicklung der Impfstoffe gegen den Krankheitserreger L und den Krankheitserreger M in den Forschungszentren der Konzernobergesellschaft F Inc. weiterbetrieben. Die Geschäftstätigkeit der Pflichtigen bestand somit im Wesentlichen noch in der Übertragung der Forschungsprojekte und Immaterialgüterrechte an die F Inc., wobei die Übertragung der Forschungsprojekte am 25. September 2015 abgeschlossen war. Drei der vier von der D AG an die Pflichtige übertragenen Mitarbeiter wurden in der Folge entlassen. Die vierte – bisher leitende Mitarbeiterin –, Dr. J, wurde durch die F Inc. im Land N weiterbeschäftigt und behielt ihre leitende Stellung innerhalb der Forschungsprojekte. Mit einem "Asset Sale and Purchase Agreement" vom 23. November 2015 einigten sich die Pflichtige und die F Inc. formell über den Verkauf der bereits übertragenen Forschungsprojekte und sämtlicher Immaterialgüterrechte der Pflichtigen. Als Kaufpreis wurden USD ... vereinbart. Daraufhin wurde die Pflichtige durch einen Beschluss der ausserordentlichen Generalversammlung vom 9. Dezember 2015 in Liquidation versetzt.

E. 3

In rechtlicher Hinsicht ist zunächst die Frage strittig, ob die Vorinstanz zu Recht von der Steuerneutralität der Abspaltung der Pflichtigen von der D AG ausgegangen ist. Nur falls diese Frage zu bejahen ist, stellt sich die Anschlussfrage, ob – und gegebenenfalls in welchem Umfang – verrechenbare Vorjahresverluste von der D AG auf die Pflichtige übergegangen sind.

E. 3.1

Nach Art. 61 Abs. 1 DBG werden stille Reserven einer juristischen Person im Fall der Fusion, Spaltung oder Umwandlung nicht besteuert, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden. Spezifisch für die Spaltung statuiert Art. 61 Abs. 1 lit. b DBG ausserdem das sog. doppelte

Betriebserfordernis. Erforderlich ist unter diesem Gesichtspunkt, dass nicht nur die auf die übernehmende Gesellschaft übertragenen, sondern auch die in der angestammten Gesellschaft verbleibenden Vermögenswerte jeweils einen Betrieb bzw. Teilbetrieb im steuerrechtlichen Sinn darstellen. Verhindert werden soll mit dieser objektiven Missbrauchsregelung, dass einzelne Aktiven in einer der zwei aus der Spaltung hervorgehenden Gesellschaften "isoliert" werden und die darauf lastenden stillen Reserven im Rahmen einer späteren Veräusserung der Gesellschaftsanteile als steuerfreier privater Kapitalgewinn realisiert werden können (vgl. BGr, 11. März 2019, 2C_34/2018, E. 4.1, m.H. insbesondere auf Dieter Grünblatt/Peter Riedweg, in: Zweifel/Beusch/Riedweg/Oesterhelt [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Umstrukturierungen, Basel 2015, § 5 N. 43 f.). Die im ursprünglichen Entwurf für das FusG vorgesehene fünfjährige Sperrfrist für die Veräusserung der Anteilsrechte der übernehmenden Gesellschaft ist im Verlauf der parlamentarischen Beratungen zugunsten der objektiven Missbrauchsregelung des doppelten Betriebserfordernisses aufgegeben worden (vgl. Pierre-Marie Glauser/Xavier Oberson, in: Aubry Girardin/Noël [Hrsg.], Commentaire Romand Impôt fédéral direct, 2. A., Basel 2017, Art. 61 N. 40).

E. 3.2

Art. 61 Abs. 1 Ingress DBG erwähnt die in Art. 29 FusG definierten Spaltungstypen der Auf- und der Abspaltung (vgl. für die Aufspaltung Art. 29 lit. a FusG, für die Abspaltung Art. 29 lit. b FusG). Die Steuerneutralität einer Spaltung hängt freilich nicht davon ab, dass der Vorgang sich in den gesetzlichen Formen gemäss Art. 29 ff. FusG abspielt. Entscheidend ist vielmehr, dass die jeweils gewählte, zivilrechtliche Umstrukturierungsform den Effekt einer vertikalen Unternehmensaufteilung aufweist (vgl. Reich/Taddei/Oesterhelt, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 3. A., Basel 2017, Art. 61 N. 183; Glauser/Oberson, a.a.O., Art. 61 N. 20).

E. 3.3

Die Vorinstanz qualifizierte die vorliegend interessierende Übertragung der Forschungsprojekte von der D AG auf die Pflichtige als "symmetrische, sich in zwei Schritten abspielende, mithin unechte Spaltung". Die Spaltung sei symmetrisch verlaufen, weil die Aktionäre der D AG Gesellschafter der Pflichtigen geworden seien, welche mithin (für eine minimale Zeit) zu einer Schwestergesellschaft der D AG mutiert sei. Abgewickelt worden sei die Spaltung in zwei Schritten durch Gründung der Pflichtigen mit Sachübernahme und Übertragung der neuen Beteiligungsrechte auf die Aktionäre der D AG. Das Vorgehen entspreche ständiger Rechtspraxis und komme im Effekt einer Abspaltung (Art. 29 lit. b FusG) gleich. Diese Würdigung wird von keiner der Verfahrensbeteiligten bestritten. Sie erscheint im Übrigen auch im Lichte der publizierten Verwaltungspraxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) als zutreffend (vgl. Kreisschreiben Nr. 5 vom 1. Juni 2004, Umstrukturierungen, Ziff. 4.3.1). Damit ist grundsätzlich ein Umstrukturierungstatbestand gegeben, dessen Steuerneutralität nach den oben (vgl. E. 3.1 und E. 3.2 hiervor) dargelegten Vorgaben zu prüfen ist.

E. 3.4

Die Pflichtige hat ihren Sitz seit ihrer Gründung in der Schweiz und war daher auch jederzeit in der Schweiz subjektiv steuerpflichtig (Art. 50 DBG). Wie die Vorinstanz zutreffend erwogen hat und allseits anerkannt ist, war damit bei der hier interessierenden

Umstrukturierung die Voraussetzung des Fortbestands der Steuerpflicht in der Schweiz erfüllt. Auch die Voraussetzung der Übernahme der für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte ist unstrittigerweise gegeben: Die Forschungsprojekte an den Impfstoffen des Krankheitserregers M und des Krankheitserregers L (einschliesslich der hinterlegten Immaterialgüterrechte) sind von der Pflichtigen zu jenen Buchwerten übernommen worden, die schon von der D AG ausgewiesen waren; stille Reserven sind im Rahmen der Umstrukturierung nicht aufgedeckt worden.

E. 3.5

Zu prüfen ist damit die Frage des doppelten Betriebserfordernisses (vgl. E. 3.1 hiavor).

E. 3.5.1

Zum umstrukturierungsrechtlichen Betriebsbegriff hat das Bundesgericht in BGE 142 II 283 Stellung genommen. Als Betrieb gilt demnach jeder organisatorisch-technische Komplex von Vermögenswerten, der im Hinblick auf die unternehmerische Leistungserbringung eine relativ unabhängige organische Einheit bildet. Ein Betrieb zeichnet sich durch einen hohen Grad an Unabhängigkeit aus und stellt eine Organisation dar, die imstande ist, selbständig fortzubestehen. Im Rahmen eines Betriebs werden Kapital und Arbeit zum Zweck der Gewinnerzielung eingesetzt, wobei sich der Einsatz der Arbeit nicht auf die Abschöpfung von Mehrwerten oder die Vereinnahmung von Ertrag beschränkt. Der Begriff des Betriebs ist zwar bei einer Umstrukturierung weiter zu deuten als im Zusammenhang mit der periodischen Besteuerung (Gewinn- und Kapitalbesteuerung); ebenso wie die Begriffe des Geschäftsbetriebs (Art. 4 Abs. 1 lit. a DBG) und der Betriebsstätte (Art. 4 Abs. 1 lit. b DBG) indiziert er aber im Zusammenhang mit Umstrukturierungen eine der Leistungserbringung dienende Vermögenssubstanz im dargelegten Sinne (a.a.O., E. 3.2; vgl. auch BGr, 14. April 2021, 2C_564/2020, E. 4.6.2 = ASA 89 [2020/2021], 846 und BGr, 4. März 2020, 2C_1/2020, E. 2.4, m.w.H.).

E. 3.5.2

Aus der Beschwerde wird nicht restlos deutlich, ob die Pflichtige mit dem Hinweis auf ihre Jahresrechnung 2015, die – abgesehen vom einmaligen Verkauf sämtlicher Aktiven an die F Inc. keine Erträge ausweist (vgl. S. 24 der Beschwerde), geltend machen will, sie habe nach der Abspaltung keinen Betrieb im umstrukturierungsrechtlichen Sinne weitergeführt. Sollte sie so argumentieren wollen, vermöchte dies jedenfalls nicht zu überzeugen. Es ist notorisch, dass Hersteller von Pharmazeutika während längerer Zeit erhebliche Investitionen in Forschungsarbeiten tätigen müssen, bevor ein Medikament – bzw. hier ein Impfstoff – zugelassen und auf dem Markt eingeführt werden kann. Die Forschungsprogramme an den Impfstoffen gegen den Krankheitserreger L bzw. den Krankheitserreger M waren nach der Übertragung auf die Pflichtige noch nicht in einem Entwicklungsstadium angelangt, das die Generierung von Erträgen zugelassen hätte. Entscheidend erscheint mit Blick auf das Betriebserfordernis in dieser Konstellation, dass die Pflichtige vier Arbeitnehmer von der D AG übernommen hat, die an der Erforschung der Impfstoffe des Krankheitserregers M und des Krankheitserregers L beteiligt waren und dieser Tätigkeit auch für die Pflichtige nachgegangen sein dürften, und dass die Pflichtige sich zur Weiterentwicklung der Impfstoffe vertraglich das Recht einräumte, die Räumlichkeiten und die Infrastruktur der D AG zu nutzen. Dass die Pflichtige am 23. November 2015 ihre sämtliche Aktiven an die F Inc. veräusserte, vermag insofern nichts daran zu ändern, dass nach Abschluss der Umstrukturierung eine organisatorische

Zusammenfassung personeller, sachlicher und anderer Mittel zu einer Einheit vorlag, welche der Impfstoffentwicklung gewidmet war. Den gleichlautenden Erwägungen der Vorinstanz (vgl. 1c/bb des angefochtenen Entscheids) ist vorbehaltlos beizupflichten. Ausser Frage steht im Übrigen, dass bei der – bis heute in der Medizinalforschung tätigen – D AG ein Betrieb im umstrukturierungsrechtlichen Sinne weitergeführt worden ist.

E. 3.5.3

Mit Blick auf das doppelte Betriebserfordernis führt die Pflichtige aus, dass die Steuerneutralität einer Spaltung nicht nur die Übertragung eines Betriebs bzw. eines Betriebsteils, sondern auch deren Weiterführung bzw. die Absicht zur Weiterführung desselben voraussetzt. Jedenfalls nach einem Teil der Lehre könnten – insbesondere von Beginn weg durch die spaltende Partei vorhersehbare – Liquidationshandlungen kurz nach durchgeführter Spaltung zur Verneinung der Erfüllung des Weiterführungserfordernisses führen, wobei teilweise gar das praxismässige Erfordernis der Weiterführung des Betriebs über weitere fünf Jahre beschrieben werde. Dieses Argument hat die Pflichtige schon vor der Vorinstanz verfochten. Die Vorinstanz führte dazu aus, Art. 61 Abs. 1 lit. b DBG verlange nicht, dass die wirtschaftliche Funktion der Wirtschaftsgüter durch weitere Umstrukturierungen oder ähnliche Gestaltungen nicht verändert werde. Entscheidend sei, ob im Zeitpunkt der Spaltung auf Ebene der Unternehmen eine Liquidations- oder Veräusserungsabsicht bestanden habe, was sich u.a. nach dem Verhalten der Parteien beurteile. Das doppelte Betriebserfordernis weiche in seiner Wirkung von einer Sperrfrist insofern ab, als es durch die Steuerbehörden im Zeitpunkt der Spaltung zu beurteilen sei. Einen längeren Beobachtungszeitraum vorzusetzen, überzeuge dagegen nicht, da ein solcher durch den Gesetzgeber gerade nicht vorgesehen worden sei und mit erheblichen, potenziell prohibitiv wirkenden Rechtsunsicherheiten auf Seiten der Steuerpflichtigen einhergehen würde. Nachträgliche Handlungen von Drittparteien hätten diesfalls Rückwirkungen auf die steuerliche Qualifikation des Spaltungsvorgangs und führten damit zu Steuerfolgen bei der abspaltenden Gesellschaft und ihren Aktionären, was nicht angehe (vgl. E. 1e/bb des angefochtenen Entscheids). Dieser Beurteilung kann sich das Verwaltungsgericht anschliessen. Die Akten zeigen, dass im Zeitpunkt der Spaltung beabsichtigt war, die Forschung weiterhin in der Schweiz zu führen. Dafür spricht auch, dass im Rahmen der Spaltung vertragliche Grundlagen geschaffen wurden, die sicherstellten, dass die Pflichtige über die personellen Mittel und Infrastruktur für die Weiterentwicklung der Impfstoffe verfügte (vgl. E. 2.1 und 2.2 hiervor). Dass eine baldige Liquidation allenfalls von den Verantwortlichen von F Inc. in Betracht gezogen wurde, kann der D AG bzw. ihren Aktionären nicht angelastet werden. Der Vollständigkeit halber ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass auch die Verantwortlichen von der F Inc. den definitiven Beschluss zur Liquidation erst im September 2015 getroffen haben dürften.

E. 3.5.4

Das doppelte Betriebserfordernis war nach dem Gesagten im hier massgeblichen Zeitpunkt der Spaltung bzw. der zivilrechtlichen Übertragung erfüllt.

E. 3.6

Damit hat die Vorinstanz zu Recht angenommen, dass die Abspaltung der Pflichtigen von der D AG keine Steuerfolgen auslöste. Das Vorliegen einer Steuerumgehung ist von der Vorinstanz geprüft und mit überzeugenden Argumenten verworfen worden (vgl. E. 2c des

angefochtenen Entscheids). Nachdem keine der Verfahrensbeteiligten eine Steuerumgehung vorliegend auch nur noch andeutet, erübrigt sich diesbezüglich eine nähere Prüfung durch das Verwaltungsgericht. Die Vorinstanz hat zu Recht kein "Step-up" auf dem im Rahmen der Spaltung übertragenen Immaterialgut vorgenommen; die damit verknüpften stillen Reserven sind damit auf die Pflichtige übergegangen und erst anlässlich des Verkaufs der Forschungsprogramme an die F Inc. realisiert worden.

E. 4

Nachzugehen ist damit der Frage, wie der steuerbare Gewinn der Pflichtigen (Art. 57 DBG) in den Steuerperioden vom 1.1.2015 bis 22.12.2015 (Steuerjahr 2015) bzw. vom 23.12.2015 bis 22.9.2016 (Steuerjahr 2016) zu bemessen ist. Zu prüfen ist zunächst die Frage der Anrechenbarkeit von Vorjahresverlusten der D AG bei der Pflichtigen (vgl. E. 5 hiernach); sodann ist der Frage nachzugehen, ob die Vorinstanz von der kantonalen Steuerverwaltung vorgenommene Zinsaufrechnungen (Intercompany-Forderung) von Fr. ... (2015) bzw. Fr. ... (2016) zu Recht bestätigt hat (vgl. E. 6 hiernach).

E. 5.1

Um eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) trotz der zeitlichen Bemessung der Gewinnsteuer nach der mit dem Geschäftsjahr zusammenfallenden Steuerperiode (Art. 79 Abs. 1 und 2 DBG) sicherzustellen, können nach Art. 67 Abs. 1 DBG die Verluste aus sieben der vorangegangenen Geschäftsjahre vom Reingewinn der Steuerperiode abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten. In der Doktrin wird für den vorliegend interessierenden Zusammenhang einhellig die Auffassung vertreten, dass ein Unternehmen, das einen Betriebsteil im Rahmen einer Spaltung gewinnsteuerneutral auf eine andere Gesellschaft überträgt, den anteiligen Verlustvortrag, der wirtschaftlich dem übertragenen Betriebsteil zuzurechnen ist, auf die übernehmende Gesellschaft mitübertragen kann und muss; vorbehalten wird lediglich das Vorliegen einer Steuerumgehung (vgl. Urs Behnisch, Spaltung im Recht der direkten Steuern, ASA 71 [2003], S. 711 ff., S. 726; Roman Blöchliger, Möglichkeiten der Verlustverrechnung bei der Postnumerandobesteuerung und aufgrund des Fusionsgesetzes, StR 61/2006, S. 162 ff., S. 168; Grünblatt/Riedweg, a.a.O., § 5 N. 140; Pascal Hinny, Steuerfragen bei Umstrukturierungen – Steuerliches Umstrukturierungsrecht im Lichte höchstrichterlicher Rechtsprechung, in: Uttinger/Rentzsch/Luzi [Hrsg.], Dogmatik und Praxis im Steuerrecht – Festschrift für Markus Reich, S. 261 ff., S. 277; Madeleine Simonek, Ausgewählte Probleme der Steuerlichen Behandlung von Verlusten bei Kapitalgesellschaften, ASA 67 [1998/99], S. 513 ff., S. 532 f.). Die ESTV teilt diese Auffassung (vgl. Kreisschreiben Nr. 5 vom 1. Juni 2004, Umstrukturierungen, Ziff. 4.3.2.14). Das Bundesgericht hat sich zur Übertragung des Verlustvortrags bei Spaltungen soweit ersichtlich nie geäußert; in Fusionskonstellationen hat es die Übertragbarkeit von Vorjahresverlusten im Zusammenhang mit steuerneutralen Umstrukturierungen allerdings mehrfach bestätigt, dabei jedoch auch das Erfordernis einer "gewissen wirtschaftlichen Kontinuität" aufgestellt, weil die bloße Schaffung von Verlustverrechnungspotenzial keinen sachlichen bzw. betriebswirtschaftlichen Grund für die Umstrukturierung darstelle (vgl. BGr, 4. Januar 2012, 2C_351/2011, E. 3.2). In der Literatur ist diese Praxis des Bundesgerichts verschiedentlich kritisiert worden (vgl. statt vieler Stefan Oesterheld, Steuerrechtliche Entwicklungen, SZW 1/2013, S. 85 ff., S. 86; Thierry Obrist/Lino Hänni, Report de pertes, continuité économique et rattachement des facteurs fiscaux, RDAF 2012 II, S. 387 ff.,

S. 392); wie es sich damit verhält, braucht vorliegend jedoch nicht geklärt zu werden, zumal eine "gewisse wirtschaftliche Kontinuität" vorliegend zweifellos gegeben ist (vgl. E. 3.5.3 hiervor) und die infrage stehende Umstrukturierung klarerweise nicht zum Zweck hatte, zuvor nicht bestehendes Verlustverrechnungspotenzial zu schaffen. Mit der Vorinstanz (vgl. E. 3d des angefochtenen Entscheids) ist im Lichte der einhelligen Lehre und Rechtsprechung davon auszugehen, dass in der D AG angefallene Verlustvorträge auf die Pflichtige übergegangen sind; darin sind sich auch die Verfahrensbeteiligten einig.

E. 5.2

Eine andere Frage ist, in welchem Umfang die in der D AG angefallenen Vorjahresverluste auf die Pflichtige übergegangen sind. In der Lehre wird diesbezüglich die Meinung vertreten, die "Verlustspaltung" habe sich danach auszurichten, in welchem Umfang die von der Spaltung betroffenen Betriebe an den Vorjahresverlusten partizipiert hätten; massgeblich sei in diesem Sinn das "Verursachungsprinzip" (vgl. Peter Böckli, Fusions- und Spaltungssteuerrecht: Gelöste und ungelöste Probleme, ASA 67 [1998/99], S. 1 ff., S. 34), wobei betriebswirtschaftliche Kriterien der zivilrechtlichen Zuordnung gemäss Inventar oder gesetzlicher Vermutung vorgehen müssten (Behnisch, a.a.O., S. 726). Dies erscheint im Grundsatz zutreffend; es kann für die aus der Umstrukturierung hervorgehenden Gesellschaften prinzipiell kein Raum bestehen, über die Übernahme der Vorjahresverluste "privatautonom" zu verfügen. Eine genaue Abgrenzung der Vorjahresverluste nach dem "Verursachungsprinzip" erscheint in der Praxis freilich regelmässig schwierig zu bewerkstelligen. Da für den übernommenen Betrieb kaum je eine eigene Betriebsbuchhaltung mit separater Spartenrechnung existiert, ist oftmals unausweichlich, auf Hilfsgrössen Rückgriff zu nehmen; abgestellt werden kann beispielsweise auf das Verhältnis der übergehenden Aktiven zu den Gesamtktiven, der übergehenden Nettoaktiven zu den gesamten Nettoaktiven oder der Umsätze (vgl. Grünblatt/Riedweg, a.a.O. § 5 N. 140; Oliver Künzler, Konzernübertragung im Privat- und Steuerrecht, Zürich 2006, S. 163 f.; Pascal Taddei, Die gewinnsteuerneutrale Buchwertübertragung von Vermögenswerten auf Tochtergesellschaften, Zürich 2012, S. 222). Regelmässig dürfte jedoch auch bei Zuhilfenahme dieser Hilfskriterien eine gewisse Unsicherheit über die tatsächlichen Verhältnisse bestehen, was gegebenenfalls dazu führt, dass eine Ermessenseinschätzung vorgenommen werden muss (Art. 130 Abs. 2 DBG; vgl. Martin Zweifel/Silvia Hunziker, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, Art. 130 DBG N. 30).

E. 5.3

Mit der Ermessenseinschätzung (vgl. E. 5.2 a.E. hiervor) ist die Frage angesprochen, wie die für die Abgrenzung der angefallenen Vorjahresverluste massgeblichen Tatsachen zu ermitteln sind.

E. 5.3.1

Nach Art. 123 Abs. 1 DBG nehmen die Steuerbehörden die erforderlichen Untersuchungen vor. Analoges gilt prinzipiell für das Verfahren vor dem Steuerrekursgericht (Art. 142 Abs. 4 DBG). Der Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde bzw. des Steuerrekursgerichts stehen freilich Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen gegenüber (vgl. Art. 124 ff. DBG). Diese muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 126 Abs. 1 DBG). Namentlich muss sie auf Verlangen mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen, Geschäftsbücher, Belege und weitere

Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen (Art. 126 Abs. 2 DBG). Ferner können die Steuerbehörden die Steuerpflichtige anhalten, Bescheinigungen von Dritten beizubringen (Art. 127 Abs. 1 DBG). Nach Art. 115 DBG haben die Steuerbehörden die von der steuerpflichtigen Person angebotenen Beweise abzunehmen, soweit sie geeignet sind, die für die Veranlagung erheblichen Tatsachen festzustellen.

E. 5.3.2

Scheitert der Nachweis von geltend gemachten steueraufhebenden oder steuermindernden Tatsachen trotz gebotener Untersuchung (vgl. E. 5.3.1 hiervor), ist aufgrund der allgemeinen Beweislastregel (Art. 8 ZGB analog) zu Ungunsten des für derartige Tatsachen beweisbelasteten Steuerpflichtigen anzunehmen, die behaupteten Tatsachen hätten sich nicht verwirklicht (BGE 144 II 427 E. 8.3.1; BGr, 21. September 2021, 2C_759/2020, E. 3.5); ein geltend gemachter, jedoch unbewiesen gebliebener Vorjahresverlust (vgl. E. 5.1 und 5.2 hiervor) ist in diesem Sinne grundsätzlich nicht zuzulassen. Kein Raum für die Anwendung dieser Beweislastregel besteht, wenn sich die Beweisnot nicht auf die Frage bezieht, ob sich der steuermindernde Tatbestand überhaupt verwirklicht hat, sondern lediglich der Umfang dieses Tatbestands umstritten ist. Steht in diesem Sinn beispielsweise fest, dass einer steuerpflichtigen Person abziehbare Vorjahresverluste erwachsen sind, bleibt aber deren Höhe ungewiss, wäre es sachwidrig und willkürlich, eine Verrechnung gar nicht zu berücksichtigen; in einem solchen Fall muss ausnahmsweise nach pflichtgemäßem Ermessen geschätzt werden (vgl. Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 130 DBG N. 31, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

E. 5.3.3

Eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen (vgl. Art. 130 Abs. 2 DBG; E. 5.2 und 5.3.2 hiervor) kommt freilich nur in Betracht, wenn die Veranlagungsbehörde zuvor alle zur Abklärung des Sachverhalts geeigneten, ihr zumutbaren gesetzlichen Untersuchungsmittel eingesetzt hat und sich die Ungewissheit im Sachverhalt dennoch nicht (vollständig) beseitigen lässt (vgl. Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 130 DBG N. 43). Insbesondere kann die Veranlagungsbehörde die steuerpflichtige Person vor einer allfälligen Ermessensveranlagung dazu auffordern, umfassend Auskunft zu erteilen (Art. 126 Abs. 2 DBG) bzw. von Dritten schriftliche Bescheinigungen einzuholen (sog. indirekte Bescheinigungspflicht Dritter gemäss Art. 127 Abs. 1 lit. e DBG; vgl. Peter Locher, Kommentar DBG Teil III, Basel 2015, Art. 127 N. 10 ff.). Wenn die indirekte Bescheinigungspflicht nicht zum Ziel führt, kann die Steuerbehörde ausserdem den direkten Weg nehmen und die Bescheinigungen selber einholen (Art. 127 Abs. 2 DBG). In Bezug auf die Aussage des Bundesgerichts, dass keine Pflicht der Steuerbehörden bestehe, diesen (direkten) Weg zu beschreiten (BGr, 25. April 2013, 2C_1205/2012, E. 3.5.3), ist in der Literatur präzisierend festgehalten worden, dass die Steuerbehörde die Bescheinigung jedenfalls dann direkt einverlangen muss, wenn dem Pflichtigen die Einreichung der Bescheinigung nicht möglich oder unzumutbar ist (vgl. Martin Zweifel et al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. A., Zürich etc. 2018, S. 263).

E. 5.4

Zu prüfen ist vor dem Hintergrund des vorstehend (vgl. E. 5.3 hiervor) skizzierten verfahrensrechtlichen Rahmens die strittige Frage, ob die Vorinstanz zu Recht zu einer Ermessensveranlagung geschritten ist.

E. 5.4.1

Die Vorinstanz erwog dazu, die Pflichtige habe in der Steuererklärung 2015 (Beiblatt Verlustverrechnung) zwar einen Antrag auf Anrechnung kumulierter Vorjahresverluste von Fr. ... gestellt, diesbezüglich jedoch keine weiteren Belege beigebracht. Das kantonale Steueramt habe deshalb mit Auflage vom 12. Februar 2019 einen Nachweis der geltend gemachten Vorjahresverluste sowie des kausalen Zusammenhangs mit dem abgespaltenen Betrieb verlangt. Dieser Aufforderung sei die Pflichtige weder in der Eingabe vom 7. März 2019 noch – nach Mahnung vom 22. März 2019 – in der Eingabe vom 5. April 2019 nachgekommen. Damit habe sie ihre Verfahrenspflichten verletzt und hätten die formellen Voraussetzungen zur Vornahme einer Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vorgelegen (vgl. E. 5b/aa des angefochtenen Urteils). Obschon der Sachverhalt aus den Akten nicht klar hervorgehe (E. 5b/ff des angefochtenen Urteils), sei vor diesem Hintergrund der Antrag der Pflichtigen auf Vornahme weiterer Untersuchungen durch das Steuerrekursgericht abzuweisen (vgl. 5b/ee des angefochtenen Urteils).

E. 5.4.2

Mit Blick auf die angeblich verweigerte Mitwirkung bringt die Pflichtige vor, sie sei ihrer Mitwirkungspflicht im Verfahren vor dem kantonalen Steueramt umfassend nachgekommen. Insbesondere habe sie die mit Auflage vom 12. Februar 2019 bzw. Mahnung vom 22. März 2019 verlangten Auskünfte bereits im Rahmen der Steuerrevision im März 2018 erteilt, soweit ihr die entsprechenden Informationen zur Verfügung gestanden hätten; dem kantonalen Steueramt sei im Übrigen spätestens am 22. März 2018 bekannt gewesen, dass ihr keine detaillierten Unterlagen zu den Verlustvorträgen der D AG vorliegen würden. Aufgrund der weiterhin bestehenden tatsächlichen Unsicherheiten seien das kantonale Steueramt und in der Folge das Steuerrekursgericht verpflichtet gewesen, weitere Untersuchungshandlungen vorzunehmen; dass das Steuerrekursgericht eine weitere Untersuchung verweigert habe, verletze die Untersuchungspflicht (Art. 142 Abs. 4 DBG) und den Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV). Von einer Verletzung der Mitwirkungspflichten könne im Übrigen auch deshalb nicht die Rede sein, weil der Steuervertreter im Rahmen der Auflage bzw. der Mahnung nicht einmal ansatzweise erläutert habe, weshalb er die Vorjahresverluste plötzlich als relevant angesehen habe; er selbst habe bei der Veranlagung entschieden, dass die Verluste aufgrund fehlender Betriebsfortführung nicht übergegangen seien, und sie – die Pflichtige – habe nicht erkennen können, dass er die Rechtslage nun anders beurteile. Eine Verletzung des Gehörsanspruchs liege schliesslich darin, dass die Vorinstanz trotz ausdrücklichen Antrags auf den Beizug der Akten aus der Revision verzichtet habe.

E. 5.4.3

Das kantonale Steueramt hält den Ausführungen der Pflichtigen im Wesentlichen entgegen, es habe die Pflichtige schon im Rahmen der Revisionsankündigung vom 25. Januar 2018 aufgefordert, die Verlustverrechnung für die Jahre 2007 bis und mit 2014 substantiiert zu begründen. Die Buchprüfung sei sodann vom 26. bis 28. März 2018 in den Büroräumlichkeiten von B AG durchgeführt worden. Im Vorfeld der Buchprüfung habe die Steuervertreterin der Pflichtigen eine Aufstellung von Zahlen eingereicht, auf deren Grundlage die Höhe der Vorjahresverluste jedoch nicht auf ihre Richtigkeit hin hätten überprüft werden können; dies sei der Steuervertreterin im Rahmen der Buchprüfung mitgeteilt worden. Soweit die Pflichtige vorbringe, dass vonseiten des kantonalen Steueramts versäumt worden sei, die Steuerakten der D AG beizuziehen, verkenne sie die allgemeinen Beweislastregeln, die den Beweis von steuermindernden Tatsachen der

Pflichtigen auferlegt. Im Übrigen sei der Revisor an die Geheimhaltungspflicht gemäss § 120 StG gebunden und dürfe Informationen aus Steuerakten anderer Steuerpflichtigen nicht bekannt geben; auch sei der Revisor nicht verpflichtet, nach Informationen in anderen Steuerdossiers zu suchen, die der Pflichtigen allenfalls dazu dienen könnten, eine steuermindernde Tatsache nachzuweisen. Entscheidend sei, dass die Pflichtige in Verletzung ihrer Verfahrenspflichten weder im Einschätzungs- und Einspracheverfahren noch im Rekursverfahren den Bestand und die Kausalität der anlässlich der Spaltung auf sie übertragenen Vorjahresverluste substantiiert und anhand von beweiskräftigen Unterlagen nachgewiesen habe.

E. 5.4.4

Nach Durchsicht der Akten gelangt das Verwaltungsgericht zu folgenden Schlüssen.

E. 5.4.4.1

Nicht zu überzeugen vermag die Argumentation der Pflichtigen insoweit, als sie darauf hinweist, sie habe im Einspracheverfahren in guten Treuen davon ausgehen dürfen, dass die Höhe der bei der D AG angefallenen Vorjahresverluste keine Rolle spiele. Der Steuerkommissär war nicht gehalten zu begründen, warum er die entsprechenden Informationen für eine richtige Besteuerung als erforderlich ansah; selbst wenn er im Übrigen ursprünglich der Auffassung gewesen wäre, dass die Spaltung der Pflichtigen von der D AG nicht steuerneutral möglich gewesen sei, verbot ihm dies ausserdem nicht, im Einspracheverfahren eine Motivsubstitution vorzunehmen. Gleichzeitig deuten jedoch auch die Ausführungen des kantonalen Steueramts in der Beschwerdeantwort vom 26. April 2021 auf ein unzutreffendes Verständnis des Zusammenwirkens von Steuerbehörden und Steuerpflichtigem im Rahmen der Steuerveranlagung hin. Die Frage nach der objektiven Beweislast ist der umfassenden Sachverhaltsabklärung durch die Veranlagungsbehörde nachgelagert und entbindet diese nicht davon, den rechtserheblichen Sachverhalt (einschliesslich steuermindernder Tatsachen) zu erstellen (vgl. mit Blick auf die Verfahren vor der Eidgenössischen Steuerverwaltung Ralf Imstepf/Moritz Seiler, Untersuchung, Mitwirkung und Beweislast im Steuerverfahren der ESTV – "Alles, was Sie nicht sagen, kann gegen Sie verwendet werden", FStR 2019, S. 227 ff., S. 243); die Beweisführungslast ist mithin – anders als das kantonale Steueramt in seiner Beschwerdeantwort anzunehmen scheint (vgl. E. 5.4.3 hiervor) – auch hinsichtlich steuermindernder Tatsachen bei den Steuerbehörden (Art. 123 Abs. 1 DBG) und nicht bei den Steuerpflichtigen zu verorten. Zwar sind die Steuerpflichtigen verpflichtet, bei der Erstellung des massgeblichen Sachverhalts mitzuwirken (vgl. Art. 124 ff. DBG). Dies ändert jedoch an der Beweisführungslast der Steuerbehörden ebenso wenig wie der Umstand, dass die F Inc. ein "börsenkotiertes Unternehmen" ist und über "langjähriges Fachwissen im Bereich von Unternehmensteilkäufen [verfügt]" (vgl. S. 5 der Beschwerdeantwort).

E. 5.4.4.2

Raum für die Anwendung der objektiven Beweislastregel besteht nur dann, wenn der massgebliche Sachverhalt auch nach Vornahme sämtlicher verhältnismässiger und zumutbarer Untersuchungshandlungen (einschliesslich einer – unter Umständen erfolglosen – Aufforderung der Steuerpflichtigen zur Mitwirkung; vgl. E. 5.3.3 hiervor) nicht mit der erforderlichen Sicherheit (Beweismass der an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit) erstellt werden kann und insoweit Beweislosigkeit vorherrscht (vgl. VGr, 30. September 2020, SB.2020.00045, E. 6.3). Keine Beweislosigkeit ist vorliegend nach der

unbestrittenen und zutreffenden Würdigung der Vorinstanz in Bezug auf die Frage anzunehmen, ob im Rahmen der Spaltung von der D AG verrechenbare Vorjahresverluste auf die Pflichtige übergegangen sind (vgl. auch schon E. 5.1 hiervor). Das grundsätzliche Bestehen verrechenbarer Vorjahresverluste ergibt sich – wie die Vorinstanz zutreffend erkannt hat – insbesondere aus dem aktenkundigen Zwischenabschluss der D AG per 10. Oktober 2014, welcher für die Geschäftsjahre 2007 bis Ende 2013 kumulierte Vorjahresverluste von Fr. ... ausweist, und dem Umstand, dass den bei der D AG für die Entwicklung der Impfstoffe gegen den Krankheitserreger L bzw. den Krankheitserreger M angefallenen erheblichen Forschungsaufwänden (Personal, Infrastruktur, usw.) jedenfalls bis zur Abspaltung keinerlei Erträge gegenübergestanden sind. Unsicherheit besteht im vorliegenden Fall folglich nur im Quantitativen bzw. in der Frage, wie hoch die verrechenbaren Vorjahresverluste ausgefallen sind. Insoweit ist die Vorinstanz zu einer Ermessensveranlagung geschritten (vgl. E. 5b/ff des angefochtenen Urteils).

E. 5.4.4.3

Nach Auffassung des Verwaltungsgerichts kann der Pflichtigen jedenfalls hinsichtlich des Nachweises verrechenbarer Vorjahresverluste keine Verletzung der Mitwirkungspflichten vorgeworfen werden. Zwar ist aktenkundig, dass das kantonale Steueramt sie mehrfach dazu aufgefordert hat, mit Blick auf die Ermittlung der verrechenbaren Vorjahresverluste aussagekräftige Unterlagen beizubringen. Wie die Pflichtige nachvollziehbar darlegt und leicht erkennbar ist, liegen die entsprechenden Informationen allerdings nicht in ihrem Herrschaftsbereich, sondern in demjenigen der D AG. Es ist nicht davon auszugehen, dass die Pflichtige auf die entsprechenden Informationen ohne Weiteres zugreifen kann. Zentral erscheint in diesem Zusammenhang, dass die D AG seit der Übertragung der Aktien auf die H SARL (vgl. E. 2.3 hiervor) einen anderen Aktionärskreis aufweist als die Pflichtige, und dass die Interessen der D AG und der Pflichtigen in Bezug auf die hier interessierende Aufteilung der Vorjahresverluste diametral auseinanderweisen: Während die D AG mit Blick auf die Verrechenbarkeit neu angefallener Gewinne daran interessiert ist, einen möglichst hohen Anteil der vor der Spaltung angefallenen Vorjahresverluste im eigenen Unternehmen zu "behalten", hat die Pflichtige ein Interesse daran, dass von der Übertragung möglichst grosser Vorjahresverluste ausgegangen wird (vgl. andeutungsweise auch E. 5b/ff des angefochtenen Urteils, wonach die D AG keine Veranlassung gehabt habe, den Verlustanteil der Pflichtigen in der Rulinganfrage vom 3. Oktober 2014 zu hoch anzusetzen).

E. 5.4.4.4

Eine Ermessensveranlagung wäre in Bezug auf die hier interessierende quantitative Frage nach dem oben (vgl. E. 5.3.3 hiervor) Ausgeführten im Übrigen ohnehin nur zulässig gewesen, wenn das kantonale Steueramt bzw. in der Folge das Steuerrekursgericht alle zur Abklärung des Sachverhalts geeigneten, ihnen zumutbaren gesetzlichen Untersuchungsmittel eingesetzt hätten, und sich die Ungewissheit im Sachverhalt dennoch nicht hätte beseitigen lassen. Davon ist vorliegend (noch) nicht auszugehen. Namentlich ist nicht nachvollziehbar, warum das kantonale Steueramt die Steuerakten der D AG für die Veranlagung der Pflichtigen nicht beizog bzw. die D AG nicht zur Mitwirkung anhielt und dazu aufforderte, dienliche Unterlagen einzureichen. Die D AG hätte namentlich dazu Auskunft geben können, auf welcher Grundlage sie in ihrer Rulinganfrage vom 3. Oktober 2014 an das kantonale Steueramt angab, dass in den vergangenen Jahren rund 30 % ihrer Aufwände auf die Forschung an den Impfstoffen gegen den Krankheitserreger L bzw. den

Krankheitserreger M entfallen seien. Ebenfalls hätte sie mit Blick auf die einzelnen Steuerjahre nähere Angaben dazu machen können, welchen Aufwand die Entwicklung der komplexen Virussimulatoren verursachte und welche Erträge daraus resultierten; weiter wäre für die Abgrenzung der angelaufenen Vorjahresverluste von Interesse gewesen, in welchem Umfang die D AG die Virussimulatoren für die Forschung an den Impfstoffen verwendet hat, denn entsprechende Aufwände müssten zur Abgrenzung der angefallenen Vorjahresverluste den Forschungsprojekten an den Impfstoffen zugewiesen werden. Für die Aufforderung der D AG zur Einreichung entsprechender Unterlagen hätten verschiedene gesetzliche Grundlagen bestanden. In Betracht gekommen wäre zunächst Art. 126 Abs. 2 DBG. Nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung verpflichtet diese Bestimmung die Steuerpflichtigen zur Erteilung aller Auskünfte, die für ihre Veranlagung von Bedeutung sein können; sie müssen die für ihre Veranlagung bedeutsame Auskunft auch dann erteilen, wenn die Steuerbehörde diese nicht in erster Linie für ihre, sondern für die Veranlagung von Drittpersonen verlangt (BGr, 9. Juli 2019, 2C_616/2018, E. 4.2; 26. März 2019, 2C_615/2018, E. 4.2, je mit Hinweis auf BGE 133 II 114 E. 3.4 und 3.5). Dass Informationen zur Frage der Verlustanteile der in der D AG vor der Spaltung betriebenen zwei Geschäftssparten (Produktion komplexer Virussimulatoren; Entwicklung von Impfstoffen gegen den Krankheitserreger L und den Krankheitserreger M) auf die Besteuerung auch der D AG einen Einfluss haben können, ist dabei offensichtlich, denn in der D AG können nur jene Vorjahresverluste zur Verrechnung gebracht werden, die im Rahmen der Spaltung nicht auf die Pflichtige übergegangen sind (vgl. E. 5.1 und 5.2 hiavor). Ausserdem hätte das kantonale Steueramt entweder über die Pflichtige (Art. 127 Abs. 1 lit. e DBG) oder aber auf direktem Wege (Art. 127 Abs. 2 DBG) Bescheinigungen von der D AG einholen können. Das vom kantonalen Steueramt in diesem Zusammenhang angerufene Steuergeheimnis (Art. 110 Abs. 1 DBG) vermag die Untersuchungspflicht nicht einzuschränken; soweit vonseiten der D AG berechnete Geheimhaltungsinteressen an gestützt auf Art. 126 Abs. 2 bzw. Art. 127 Abs. 2 DBG eingeholten Unterlagen geltend gemacht worden wären, wäre dem gegebenenfalls dadurch Rechnung zu tragen gewesen, dass der Pflichtigen nur beschränkt Akteneinsicht gewährt worden wäre (Art. 114 Abs. 2 DBG).

E. 5.4.4.5

Damit ergibt sich, dass die Vorinstanz in Bezug auf die quantitative Bemessung der bei der Pflichtigen verrechenbaren Vorjahresverluste zu Unrecht zu einer Ermessensveranlagung geschritten ist, weil noch nicht alle verhältnismässigen und zumutbaren Untersuchungsmittel ausgeschöpft worden waren und insbesondere keine Unterlagen von der D AG angefordert worden sind. Insoweit haben das kantonale Steueramt (Art. 123 Abs. 1 DBG) und in der Folge auch die Vorinstanz (Art. 142 Abs. 4 DBG) ihre Untersuchungspflichten verletzt. Nachdem die Pflichtige das kantonale Steueramt ausdrücklich um Beizug der Steuerakten der D AG ersucht hatte, liegt ausserdem eine Gehörsverletzung (Art. 115 DBG, Art. 29 Abs. 2 BV) vor; eine antizipierte Beweiswürdigung war in dieser Hinsicht nach dem oben (vgl. E. 5.4.4.4 hiavor) Ausgeführten klarerweise unzulässig (anders liegt der Fall hinsichtlich der Unterlagen aus der bei der Pflichtigen durchgeführten Steuerrevision, zumal die Pflichtige im Rahmen dieser Steuerrevision – zu Recht – darauf hingewiesen hat, in Bezug auf die bei der D AG angefallenen Verlustvorträge keine aussagekräftigen Unterlagen zu besitzen; vgl. E. 5.4.4.3 hiavor). Es ist vorliegend von einer für den Entscheid ungenügenden Feststellung des

Sachverhalts auszugehen, was es rechtfertigt, eine Rückweisung der Angelegenheit zur weiteren Untersuchung sowie zur neuen Entscheidung an die Vorinstanz vorzunehmen. Der Vorinstanz steht dabei frei, das kantonale Steueramt mit der vorstehend (vgl. E. 5.4.4.4 hiervor) skizzierten Ergänzung des Sachverhalts zu betrauen und die Sache deshalb an dieses zurückzuweisen.

E. 5.5

Mit Blick auf das oben Ausgeführte (vgl. E. 5.2 hiervor) erscheint nicht ausgeschlossen, dass nach Abnahme weiterer Beweismittel durch die Vorinstanz bzw. das kantonale Steueramt (vgl. 5.4.4.5) die Unsicherheiten über die genaue Abgrenzung der von der D AG auf die Pflichtige übergegangenen Vorjahresverluste nicht vollumfänglich ausgeräumt sein werden. Im Sinne der Verfahrensökonomie drängen sich deshalb punktuell Ausführungen dazu auf, in welchem Rahmen sich die diesfalls vorzunehmende pflichtgemässe Schätzung zu bewegen hat; Anlass dazu gibt auch, dass die Verfahrensbeteiligten sich in ihren Rechtsschriften mit dieser Frage ausführlich beschäftigen.

E. 5.5.1

Die Vorinstanz hat für die Abgrenzung der auf die Impfstoffentwicklung angefallenen Vorjahresverluste im Wesentlichen auf den Personalaufwand als grösste Aufwandposition abgestellt (vgl. E. 5b/ff des angefochtenen Urteils). Aus der aktenkundigen Rulinganfrage der D AG vom 3. Oktober 2014 entnahm sie die Information, dass die D AG im Oktober 2014 15 Mitarbeiter beschäftigt habe. Sodann zog sie Ziff. 3.1 und Ziff. 3.2 des Contribution Agreements vom 26. November 2014 heran, wonach vier Mitarbeiter von der Pflichtigen übernommen worden seien, fünf weitere Mitarbeiter hingegen – trotz bisheriger Tätigkeit von mindestens 50 % im Bereich der Impfstoffentwicklung – bei der D AG verblieben seien. Auf dieser Grundlage stellte die Vorinstanz fest, dass im Herbst 2014 rund die Hälfte der Arbeitszeit aller Mitarbeitenden der D AG auf den abgespaltenen Bereich entfallen sein müsse. Weil die komplexen Virussimulatoren 2014 schon auf dem Markt eingeführt worden seien, vermutete die Vorinstanz weiter, dass die Verluste in den ersten Geschäftsjahren der D AG vor allem auf diesen Bereich entfallen seien, zumal nicht bekannt sei, wann die Arbeiten an der Entwicklung von Impfstoffen gegen den Krankheitserreger M bzw. des Krankheitserregers L überhaupt begonnen hätten; ob die Verluste der letzten Geschäftsjahre – wie von der Pflichtigen geltend gemacht – tendenziell eher im Bereich der Impfstoffentwicklung angefallen seien, liess die Vorinstanz offen, weil die Einnahmen aus jedenfalls 2012 und 2013 verhältnismässig tief gewesen seien und nicht einmal die hälftigen Personalkosten gedeckt hätten. Insgesamt sei davon auszugehen, dass der Verlustanteil des von der Pflichtigen übernommenen Betriebs zwischen 30 % und 50 % gelegen habe (vgl. E. 5b/ff des angefochtenen Entscheids).

E. 5.5.2

Die Pflichtige hält der Würdigung der Vorinstanz zu Recht entgegen, dass der auf die verschiedenen Betriebe entfallene Personalaufwand – soweit überhaupt ermittelbar – keine unmittelbare Abgrenzung der verrechenbaren Vorjahresverluste zulässt. Dies gilt allein schon deshalb, weil dem Personalaufwand der D AG im Bereich (anders als im Bereich der Impfstoffentwicklung; vgl. E. 3.5.2 hiervor) regelmässige Einkünfte gegenüberstanden; die unterschiedliche Profitabilität der früheren Tätigkeitsbereiche der D AG muss bei einer allfälligen Ermessenseinschätzung Berücksichtigung finden. Sollte es sich als unabdingbar erweisen, im Rahmen einer Ermessenseinschätzung auf den Personalaufwand als

Hilfsgrösse zurückzugreifen, kann sodann aus den Verhältnissen im Jahr 2014 nicht zwangsläufig auf die Verhältnisse in den vorangegangenen Jahren geschlossen werden; von beschränkter Aussagekraft ist insofern auch der Hinweis der Pflichtigen auf den Geschäftsbericht der D AG für das Jahr 2013 (vgl. S. 37 der Beschwerde). Keine Rückschlüsse lassen sich aufgrund des oben bereits beschriebenen Interessengegensatzes zwischen D AG und der Pflichtigen (vgl. E. 5.4.4.3 hiervor) aus der von der Vorinstanz herangezogenen Rulinganfrage der D AG ziehen; inwiefern die von der Pflichtigen angerufenen Medienberichte (vgl. S. 39 der Beschwerde) eine genauere Eingrenzung zulassen, ist ebenfalls nicht ersichtlich, zumal sich die Stichhaltigkeit der darin gemachten Angaben nicht überprüfen lässt. Zu konstatieren ist weiter, dass Ziff. 3.2 des "Contribution Agreements" entgegen der Auffassung der Vorinstanz keine Rückschlüsse darauf zulässt, in welchem Umfang die nicht übertragenen Mitarbeiter im Bereich der Impfstoffentwicklung tätig waren; dass die betreffenden Arbeitnehmer auf die Übertragung ihres Verhältnisses auf die Pflichtige verzichteten, lag darin begründet, dass ihre Arbeitsverhältnisse nach Art. 333 Abs. 1 OR sonst von Gesetzes wegen auf die Pflichtige übergegangen wären, zumal sie sich schwergewichtig auf die Impfstoffentwicklung bezogen (vgl. Manfred Rehbindler/Jean-Fritz Stöckli, Berner Kommentar zum Arbeitsvertrag, Art. 331-355 und Art. 361-362 OR, 2. A., Bern 2014, Art. 333 N. 3). Schliesslich bringt die Pflichtige mit Blick auf den von der Vorinstanz angestellten Vergleich zwischen ihrer Lohnsumme im Jahr 2015 und den Lohnkosten der D AG in den Vorjahren nachvollziehbar vor, ihre Lohnaufwendungen im Jahr 2015 seien weit überwiegend auf besondere Einmaleffekte zurückzuführen ("Change of Control"-Zahlungen, Abfindungszahlungen), die sich aufgrund der Transaktion zwischen der D AG und der B AG sowie der Auflösung der Arbeitsverhältnisse von drei der vier übernommenen Arbeitnehmer im Herbst 2015 ergeben hätten. Der Anteil des bei der D AG auf die Impfstoffentwicklung zurückgehenden Personalaufwands müsste deshalb gegebenenfalls auf Basis anderer Grundlagen ermittelt werden, als dies im angefochtenen Entscheid geschehen ist; mit Blick auf die zusätzlich vorzunehmenden Abklärungen (vgl. E. 5.4.4.5 hiervor) besteht jedoch immerhin begründete Aussicht darauf, dass die auf die Pflichtige übergegangenen Verlustvorträge deutlich genauer eingegrenzt werden können, als es aufgrund der derzeitigen Aktenlage möglich wäre.

E. 6

Zu befinden bleibt im Interesse der Verfahrensökonomie – trotz der Rückweisung der Angelegenheit zu neuer Entscheidung an die Vorinstanz – über die von der Vorinstanz bestätigten Zinsaufrechnungen von Fr. ... (2015) bzw. Fr. ... (2016). Das kantonale Steueramt begründete die Aufrechnungen damit, dass mit Bezug auf die Bezahlung des Kaufpreises von USD ... durch die F Inc. (vgl. "Asset Sale and Purchase Agreement" vom 23. November 2015; dazu E. 2.5 hiervor) rund 17 Monate zugewartet worden sei. Die Pflichtige rügte schon vor der Vorinstanz, sie habe mit Liquidationsbeschluss vom 9. Dezember 2015 auch die Ausschüttung der über das Grundkapital hinausgehenden Mittel beschlossen, weshalb jede Bilanzposition kurzfristig sei und folglich die Kaufpreisforderung keinen Zins generiere. Die Vorinstanz verwarf dieses Argument unter Hinweis darauf, dass der betreffende Beschluss erst am 5. Mai 2017 getroffen worden sei. Dieser Begründung hält die Pflichtige vorliegend nichts Stichhaltiges entgegen (vgl. S. 39 der Beschwerde). Die Würdigung der Vorinstanz ist insoweit zu bestätigen.

E. 7

In Bezug auf die direkte Bundessteuer ergibt sich zusammengefasst, dass die Vorinstanz zu Recht von der Steuerneutralität der Spaltung der Pflichtigen von der D AG ausgegangen ist und auch eine Steuerumgehung zu Recht verneint hat (vgl. E. 3 hiervor). Weiter ist die Vorinstanz im Zusammenhang mit der Ermittlung des steuerbaren Gewinns der Pflichtigen zwar zutreffend davon ausgegangen, dass Verlustvorträge auf die Pflichtige übergegangen sind (vgl. E. 5.5.1 und 5.4.4.2 hiervor); in Bezug auf die Höhe dieser Verlustvorträge ist allerdings zu konstatieren, dass der Sachverhalt aufgrund einer Verletzung der Untersuchungspflicht durch das kantonale Steueramt bzw. die Vorinstanz sowie einer Gehörsverletzung noch nicht hinreichend erstellt ist (vgl. zusammenfassend E. 5.4.4.5 hiervor). Hingegen ergibt sich, dass die Vorinstanz Zinsaufrechnungen von Fr. ... (2015) bzw. Fr. ... (2016) zu Recht vorgenommen hat (vgl. E. 6 hiervor). Die Angelegenheit ist zu ergänzenden Abklärungen und neuer Entscheidung an die Vorinstanz zurückzuweisen. In Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern ist gleich zu entscheiden wie hinsichtlich der direkten Bundessteuer. Die hier materiell-rechtlich massgebenden Bestimmungen von §§ 67 Abs. 1 StG und § 70 Abs. 1 StG entsprechen dem harmonisierten Recht (Art. 24 Abs. 3 und Art. 25 Abs. 2 StHG), und auch verfahrensrechtlich (§§ 132, 135, 136 sowie § 115 StG mit Blick auf die Stellung des Steuerrekursgerichts) sind keine massgeblichen Unterschiede des kantonalen Rechts zum Recht der direkten Bundessteuer ersichtlich.

E. 8

Nach dem oben Ausgeführten sind die Beschwerden SB.2021.00046 (Staats- und Gemeindesteuern 2015 und 2016) und SB.2021.00047 (direkte Bundessteuer 2015 und 2016) im Sinn des Subeventualbegehrens der Pflichtigen gutzuheissen; entsprechend ist die Angelegenheit zu ergänzenden Sachverhaltsabklärungen im Sinn der Erwägungen und zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang erübrigt es sich, auf die Rügen der Pflichtigen betreffend der Kosten- und Entschädigungsfolgen des Entscheids der Vorinstanz vom 1. Februar 2021 näher einzugehen, denn die Vorinstanz wird die Kosten und Entschädigungen im zweiten Rechtsgang neu zu verlegen haben.

E. 9

Nach § 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG sind die Gerichtskosten der unterliegenden Partei aufzuerlegen. Die Höhe der Gerichtskosten bestimmt sich in jedem Fall nach kantonalem Recht (Art. 144 Abs. 5 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG), einschlägig ist die Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts (GebV VGr) vom 3. Juli 2018 (§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 150b Abs. 2 StG). Die Rückweisung der Angelegenheit gilt nach der Rechtsprechung als Obsiegen, weshalb die Gerichtskosten dem Beschwerdegegner aufzuerlegen sind. Überdies hat die Beschwerdeführerin als obsiegende Partei Anspruch auf eine Parteientschädigung (§ 17 Abs. 2 lit. a des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG sowie Art. 64 Abs. 1-3 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG). Die Parteientschädigung wird nach der Bedeutung der Streitsache, der Schwierigkeit des Falls, dem Zeitaufwand und den Auslagen bemessen (§ 8 Abs. 1 GebV VGr).

E. 10

Beim vorliegenden Rückweisungsentscheid handelt es sich um einen Zwischenentscheid gemäss Art. 93 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG). Die Beschwerde an das Bundesgericht kann deshalb nur erhoben werden, wenn der Zwischenentscheid einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit und Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde.

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