

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00111 vom 21. Februar 2024

ZH Verwaltungsgericht, 2024-02-21, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2023.00111

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00111 du 21 février 2024

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00111 del 21 febbraio 2024

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 1.1.-31.12.2016 | [Beurteilung und Bestätigung der Steuerneutralität einer Abspaltung eines (Teil-)Betriebs.] Nach Art. 61 Abs. 1 DBG und § 67 Abs. 1 StG 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 statuieren Art. 61 Abs. 1 lit. b DBG und § 67 Abs. 1 lit. b StG ausserdem das sogenannte doppelte Betriebserfordernis. Erforderlich ist unter diesem Gesichtspunkt, dass sowohl die auf die übernehmende Gesellschaft übertragenen wie auch die in der angestammten Gesellschaft verbleibenden Vermögenswerte jeweils einen Betrieb bzw. Teilbetrieb im steuerrechtlichen Sinn darstellen (E. 2.2.1). Der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zufolge gilt als Betrieb 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 (E. 2.2.5). Gesamthaft kann dem Beschwerdeführer unter den dargelegten Umständen nicht gefolgt werden, wenn er geltend macht, die abspaltende Gesellschaft habe den vermeintlich übertragenen Betrieb "Y" im Spaltungszeitpunkt noch für sich behalten. Vielmehr ergibt sich bei einer Gesamtbetrachtung, dass im Rahmen der Spaltung vorliegend die erforderlichen Grundlagen geschaffen wurden, damit der Betrieb X. über die personellen Mittel und die nötige Infrastruktur für den Fortbestand und die Weiterentwicklung seiner eigenständigen Tätigkeit verfügte. Er setzte hierzu sowie zwecks Gewinnerzielung Arbeit und Kapital ein, weshalb das doppelte Betriebserfordernis im Zeitpunkt der Spaltung bzw. der zivilrechtlichen Übertragung erfüllt war (E. 2.5.8). Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

, Werkhofgebäude mit Wohnung [Gebäude Nr. 03] sowie Unterstand [Gebäude Nr. 04]), welche gemäss Spaltungsbilanz per 31. Dezember 2015 einen Buchwert von Fr. ... auswies. B. Mit Veranlagungsverfügung bzw. Einschätzungsentscheid vom 19. Februar 2021 veranlagte das kantonale Steueramt die Pflichtige wie folgt bzw. schätzte sie wie folgt ein: Direkte Bundessteuer Staats- und Gemeindesteuern Reingewinn Gewinn Kapital steuerbar Fr. ... Fr. ... Fr. ... Steuersatz 8,5 % 8,0 % 0,75 ‰ a Das kantonale Steueramt ging davon aus, es liege keine steuerneutrale Spaltung vor, und erhöhte den deklarierten Gewinn bei der direkten Bundessteuer von Fr. ... um Fr. ... mit der Begründung, die stillen Reserven der übertragenen Liegenschaft seien durch die Übertragung realisiert worden. Ausgehend von

einem der Grundstückgewinnsteuer unterliegenden Wertzuwachsge­win­n auf der Liegenschaft in Höhe von Fr. ..., erhöhte das kantonale Steueramt den steuerbaren Gewinn bei der Staats- und Gemeindesteuer lediglich um Fr. ... statt um Fr. ... Die hiergegen erhobene Einsprache hiess das kantonale Steueramt mit Einspracheentscheid vom 11. Oktober 2021 teilweise gut, unter Kürzung der dem Betrieb X aufgerechneten stillen Reserven um Fr. ... Gewinnmindernd berücksichtigte das kantonale Steueramt eine zusätzliche Steuerrückstellung. Somit resultierten folgende Steuerfaktoren: Direkte Bundessteuer Staats- und Gemeindesteuern Reingewinn Gewinn Kapital steuerbar Fr. ... Fr. ... Fr. ... Steuersatz 8,5 % 8,0 % 0,75 ‰ II. Das Steuerrekursgericht hiess die dagegen erhobenen Rechtsmittel mit Entscheid vom 19. September 2023 gut und veranlagte die Pflichtige für die Steuerperiode 2016 (1. Januar bis 31. Dezember 2016) wie folgt: Direkte Bundessteuer Staats- und Gemeindesteuern Reingewinn Gewinn Kapital steuerbar Fr. ... Fr. ... Fr. ... Steuersatz 8,5 % 8,0 % 0,75 ‰ b III. Mit Beschwerde vom 14. November 2023 beantragte das kantonale Steueramt dem Verwaltungsgericht die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids sowie die Bestätigung des Einspracheentscheids. Eventualiter sei das Verfahren an die Vorinstanz zurückzuweisen. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, beantragte die A AG (vormalig D AG) mit Beschwerdeantwort vom 15. Januar 2024 die Abweisung der Beschwerde und die Bestätigung des vorinstanzlichen Entscheids. Überdies ersuchte sie um Zusprache einer Parteientschädigung. Das Steueramt der Stadt F und die Eidgenössische Steuerverwaltung liessen sich nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Die Beschwerden bezüglich Staats- und Gemeindesteuern 2016 (SB.2023.00111) und direkte Bundessteuer 2016 (SB.2023.00112) betreffen dieselbe Pflichtige sowie dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sie mit Präsidialverfügung vom 16. November 2023 zu Recht vereinigt wurden. 1.2 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend die Staats- und Gemeindesteuern können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Für die Beschwerde an das Verwaltungsgericht als weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG über das Beschwerdeverfahren vor der kantonalen Rekurskommission "sinngemäss", was nach der Rechtsprechung dahingehend auszulegen ist, dass die Überprüfungs­befugnis des Verwaltungsgerichts gleich wie bei den Staats- und Gemeindesteuern auf die Rechtskontrolle beschränkt ist (BGE 131 II 548 E. 2.5; vgl. RB 1999 Nr. 147).

E. 2.1

Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist die Frage, ob die Spaltung der Pflichtigen im Jahr 2016 steuerneutral im Sinn von Art. 61 Abs. 1 lit. b DBG bzw. § 67 Abs. 1 lit. b StG erfolgt ist oder nicht. Umstritten ist dabei einzig, ob die übernehmende Gesellschaft die Voraussetzung des Betriebserfordernisses erfüllt.

E. 2.2.1

Nach Art. 61 Abs. 1 DBG und § 67 Abs. 1 StG 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 statuieren Art. 61 Abs. 1 lit. b

DBG und § 67 Abs. 1 lit. b StG ausserdem das sogenannte doppelte Betriebserfordernis. Erforderlich ist unter diesem Gesichtspunkt, dass sowohl die auf die übernehmende Gesellschaft übertragenen wie 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; Stefan Oesterheld/Moritz Seiler, in: Martin Zweifel et al. [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Umstrukturierungen, 2. A., Basel 2022 [Kommentar Umstrukturierungen], § 6 N. 58 f.).

E. 2.2.2

Wie bei allen Umstrukturierungen wendet das Steuerrecht eine wirtschaftliche Betrachtungsweise an: Die zivilrechtliche Vorgehensweise ist bei einer steuerneutralen Spaltung unbeachtlich. Der steuerrechtliche Begriff der Spaltung unterscheidet sich folglich vom zivilrechtlichen Begriff der Spaltung nach Fusionsgesetz. Spaltungen im steuerrechtlichen Sinn können somit zivilrechtlich auf verschiedene Weisen durchgeführt werden. Steuerrechtlich wird einzig auf das wirtschaftliche Ergebnis abgestellt, indem die Ausgangsstruktur und die Endstruktur miteinander verglichen werden (Reto Heuberger/Dieter Grünblatt, Kommentar Umstrukturierungen, § 6 N 2).

E. 2.2.3

Gemäss dem Kreisschreiben Nr.

E. 2.2.4

In einem Teil der Lehre wird hingegen die Ansicht vertreten, dass die Spaltung eines neu geschaffenen Betriebs legitimen wirtschaftlichen Interessen dienen könne und nicht notwendigerweise die potenziell steuerbaren stillen Reserven reduziere. Hierin seien weder eine Steuersparabsicht noch ein absonderliches oder ungewöhnliches Vorgehen erkennbar. Ein (Teil-)Betrieb könne demzufolge auch unmittelbar vor der Spaltung geschaffen werden, beispielsweise indem die übertragende Gesellschaft vor der Spaltung einen neuen (Teil-)Betrieb eröffne, einen (Teil-)Betrieb erwerbe oder ein neuer Investor einen solchen mittels Sacheinlage einbringe. Ebenso könne ein neuer (Teil-)Betrieb erst durch die Spaltung entstehen. Eine gewinnsteuerneutrale Spaltung sei auch möglich, wenn ein (Teil-)Betrieb sich erst in Vorbereitung befinde und die eigentliche Lebensfähigkeit erst mit der Spaltung beginne, wie dies im Konzern bei der Schaffung von Immaterialgüterverwertungs-, Dienstleistungs- oder Immobiliengesellschaften möglich sei (vgl. Reto Heuberger/Dieter Grünblatt, Kommentar Umstrukturierungen, § 6 N 70 ff. mit Hinweisen).

E. 2.2.5

Der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zufolge gilt als Betrieb 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 Sinn (BGE 142 II 183 E. 3.2; BGE 138 II 557 E. 6.4; BGr, 5. September 2017, 2C_732/2016, 2C_733/2016, E. 2.3.2; VGr, 10. November 2021, SB.2021.00046, SB.2021.00047, E. 3.5.1 mit weiteren Hinweisen).

E. 2.3

Die Vorinstanz erwog, es spiele für die Steuerneutralität der erfolgten Spaltung keine Rolle, dass die übertragene Liegenschaft nach wie vor von der Pflichtigen genutzt werde. Mit der Übertragung des Betriebsteils "... " und der übertragenen Liegenschaft seien die mit diesem Betriebsteil verbundenen stillen Reserven in den Betrieb X überführt worden. Mit der Liegenschaft seien diese weiterhin verbunden und verblieben damit als hiesiges Steuersubstrat. Bedenken an der fehlenden Verknüpfung der stillen Reserven mit dem Betrieb wären nur berechtigt, falls der Betrieb X nicht weitergeführt und liquidiert würde, was jedoch nicht der Fall sei. Stattdessen sei unbestritten, dass sie seit über sechs Jahren als eigenständiges Unternehmen geführt werde, über einen eigenen Werbeauftritt verfüge und in der Jahresrechnung 2020 bei einem Jahresumsatz von Fr. ... einen Gewinn von Fr. ... (im Vorjahr Fr. ...) ausweise. Sie werde überdies von Dritten beauftragt und verfüge über eigenes Personal. Ferner legen die Pflichtigen überzeugend dar, weshalb es wirtschaftlich und in Anbetracht der familiären Situation des Aktionariats angezeigt gewesen sei, die Betriebe "... " einerseits und "... " andererseits gesellschaftsrechtlich zu trennen. Hinweise auf einen Rechtsmissbrauch seien nicht ersichtlich. Die abzusplattendes Aktiven hätten gemäss Spaltungsbilanz flüssige Mittel in Höhe von Fr. ..., die "Betriebseinheit Planung/Architektur" als Pro-memoria-Posten und die Liegenschaft enthalten. Letztere sei unbestrittenermassen Teil der Spaltung und dieser weder vor- noch nachgelagert. Die verspätete Anmeldung des Spaltungsbeschlusses habe lediglich zur Folge, dass die Pflichtigen einen Zwischenabschluss hätten erstellen müssen, was jedoch mittlerweile nicht mehr streitig sei, da das Steueramt die Rückwirkung der Spaltung auf den 1. Januar 2016 im Einschätzungsentscheid steuerlich akzeptiert habe.

E. 2.4

Hiergegen wendet der Beschwerdeführer ein, das Kriterium des zu übertragenden (Teil-)Betriebs müsse im Zeitpunkt der Spaltung, d. h. im Zeitpunkt der zivilrechtlichen Übertragung, gegeben sein. Es spiele daher keine Rolle, dass der durch die Spaltung entstandene Betrieb X nach über sechs Jahren noch als eigenständiges Unternehmen geführt werde. Dem Spaltungsinventar zufolge seien lediglich flüssige Mittel und die streitbetroffene Liegenschaft übertragen worden, aber keine betrieblichen Aktiven wie insbesondere Debitoren, Vorräte und angefangene Arbeiten, aktive Rechnungsabgrenzungen oder mobile Sachanlagen. Auch passivseitig seien lediglich das Hypothekendarlehen und die Darlehensschuld gegenüber dem Alleinaktionär übertragen worden. Betriebliche Passivpositionen wie Kreditoren, Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistung, verzinsliche Verbindlichkeiten, passive Verbindlichkeiten oder Garantierückstellungen seien nicht übertragen worden. Die abspaltende Gesellschaft habe daher den vermeintlich übertragenen Betrieb im Spaltungszeitpunkt noch für sich behalten. Aus der Buchhaltung der Pflichtigen zeige sich, dass bei ihr im Spaltungsjahr 2016 kein

Personalaufwand vorhanden war. Sie habe im Zeitpunkt der Spaltung auch effektiv kein eigenes Personal gehabt, sondern vielmehr drei Mitarbeitende der Pflichtigen im Rahmen eines Personalverleihs ausgeliehen. Die neuen Mitarbeitenden hätten erst ab 1. Januar 2017 einen Arbeitsvertrag beim Betrieb X erhalten. Hingegen hätten sie im Steuerjahr 2016 einzig Leistungen für die Pflichtige erbracht und seien daher zu 100 % wieder an sie "zurückverliehen" worden. Die Pflichtige habe die drei Mitarbeitenden ohne Gewinnaufschlag verliehen und das betriebliche Risiko sei unverändert bei ihr gelegen. Auch sei die Police für die Betriebshaftpflichtversicherung nicht von der Pflichtigen auf den Betrieb X übertragen, sondern erst per 20. September 2016 eine neue Police ausgestellt worden. Sämtliche Erträge aus dem vermeintlichen Betrieb des Betriebs X im Bereich Planung und Beratung seien weiterhin bei der Pflichtigen verbucht worden und nur die Erträge aus der Zeit nach der öffentlichen Beurkundung der Spaltung seien zurückverrechnet worden. Demgegenüber seien die Erträge aus der abgespaltenen Liegenschaft bereits ab 1. Januar 2016 beim Betrieb X verbucht worden. Zusammenfassend sei der übertragene Betrieb simuliert und nur zum Zweck der steuerneutralen Spaltung geschaffen worden. Übertragen worden sei stattdessen ein einziges Aktivum.

E. 2.5.1

Bei der Beurteilung des doppelten Betriebserfordernisses berücksichtigte die Vorinstanz wie sich die Lage des von der Pflichtigen im Jahr 2016 abgespaltenen Betriebs X heute präsentiert: Letztere wird inzwischen seit über sieben Jahren als eigenständiges Unternehmen geführt, verfügt über einen eigenen Werbeauftritt und wies in der Jahresrechnung 2020 unbestritten einen Jahresumsatz von mehr als Fr. ... und einen Gewinn von über Fr. ... aus. Obschon für die Beurteilung der Steuerneutralität das Vorliegen eines Betriebs im Zeitpunkt der Spaltung entscheidend ist, ist die Berücksichtigung der nachfolgenden Tätigkeit bzw. die Entwicklung der abgespaltenen Vermögenswerte seit ihrer Abspaltung nicht ausgeschlossen. Vielmehr kann eine solche aufgrund der steuerrechtlich massgebenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise sogar geboten sein, um das wirtschaftliche Ergebnis der Spaltung bzw. die wirtschaftliche Realität nicht zu verkennen. Auch das Verwaltungsgericht hat die über den Spaltungszeitpunkt hinausgehende betriebliche Tätigkeit bei der Beurteilung der Steuerneutralität einer Umstrukturierung in der Vergangenheit bereits berücksichtigt. In diesem Zusammenhang erwog das Verwaltungsgericht, es sei entscheidend, ob bei den involvierten Unternehmen im Zeitpunkt der Spaltung eine Liquidations- oder Veräusserungsabsicht oder die Absicht zur Weiterführung der bisherigen Tätigkeit in der Schweiz bestanden habe, was sich unter anderem nach dem Verhalten der Parteien beurteile (vgl. VGr, 10. November 2021, SB.2021.00046, SB.2021.00047, E. 3.5.2 f.). Im vorliegenden Fall sind in den Akten keine Hinweise auf eine Veräusserungsabsicht der übertragenen Vermögenswerte – bzw. der übertragenen Liegenschaft – ersichtlich, weder im Zeitpunkt der Spaltung noch danach. Eine entsprechende Ansicht wird durch den Beschwerdeführer auch nicht geltend gemacht und die übertragene Liegenschaft befindet sich bis heute im Eigentum des Betriebs X.

E. 2.5.2

Hingegen bringt der Beschwerdeführer vor, anlässlich der Spaltung seien weder betriebliche Aktive noch betriebliche Passive von der Pflichtigen auf den Betrieb X übertragen worden.

E. 2.5.3

Die Pflichtige entgegnet diesem Einwand, ein Übertrag von Debitoren sei nicht erfolgt, da bis zum Spaltungszeitpunkt am 20. August 2016 keine Debitoren über die Dienstleistung "... " bestanden hätten, weil im Gesamtbetrieb keine Rechnungen der einzelnen Betriebsabteilungen geschrieben würden. Aus demselben Grund seien innerbetrieblich auch keine Kreditoren ausgewiesen. Gegenüber Dritten sei bloss in wenigen Einzelfällen separat Rechnung für die Dienstleistung "... " gestellt worden, da diese Planungsleistungen in den meisten Fällen im Gesamtauftrag erfolgt seien. Eine separate Rechnungsstellung sei im Spaltungsjahr 2016 zudem nicht erfolgt, weil diesfalls (zwischenzeitlich wohl bezahlte) Rechnungen bei Kunden wieder eingezogen, gesplittet und mit zwei unterschiedlichen Mehrwertsteuernummern hätten versehen werden müssen. Stattdessen sei per 30. Dezember 2016 eine Sammelbuchung erfolgt, in welcher der Betrieb X die dem Betriebsteil "... " zuzuordnenden Erträge aus Planung und Beratung seit 1. Januar 2016 gutgeschrieben worden seien. Kreditoren gegenüber Dritten per 31. Dezember 2015 seien bis zum Spaltungszeitpunkt durch sie (die Pflichtige selbst) beglichen und im Rahmen einer Sammelbuchung per 30. Dezember 2016 dem Betrieb X rückbelastet worden. Verzinsliche Verbindlichkeiten des abgespaltenen Betriebsteils hätten per 31. Dezember 2015 keine bestanden. Es läge zudem auf der Hand, dass der abgespaltene Betriebsteil per 31. Dezember 2015 über keine nennenswerten Vorräte oder angefangene Arbeiten verfügt habe. Aktive Rechnungsabgrenzungen hätten gegenüber Dritten bezogen auf den abgespalteten Betriebsteil per 31. Dezember 2015 nicht bestanden. Innerbetrieblich seien zwischen zwei Betriebssparten grundsätzlich keine transitorischen Buchungen möglich oder erforderlich. Hinsichtlich der mobilen Sachanlagen habe der Steuerrevisor die Inventarliste eingesehen, doch habe es sich ausschliesslich um Sachanlagen des Betriebs gehandelt, da das Büromobiliar bereits vollständig abgeschrieben worden sei. Der Betrieb X habe lediglich drei Bildschirme und Büromobiliar zu einem abgeschriebenem Wert übernommen. Schliesslich enthalte der Jahresabschluss 2015 der Gesamtunternehmung Garantierückstellungen von Fr. ... Diese enthielten jedoch naturgemäss keine innerbetrieblichen Rückstellungen der einzelnen Betriebsabteilungen, sondern nur Rückstellungen gegenüber Dritten. Im Übrigen habe der abgespaltene Betrieb X auch in den Jahresabschlüssen ab 2016 nie Garantierückstellungen verbucht.

E. 2.5.4

Die vorstehenden Ausführungen der Pflichtigen im Hinblick auf die (nicht) übertragenen Aktiven und Passiven überzeugen. Im konkreten Fall ist nicht ersichtlich, inwiefern (nebst der Liegenschaft und der flüssigen Mittel) weitere betriebliche Aktiven oder Passiven im Spaltungszeitpunkt von der Pflichtigen auf den Betrieb X hätten übertragen werden können bzw. müssen. Ohnehin ist jedoch wie vorstehend dargelegt eine wirtschaftliche Gesamtbetrachtungswiese angezeigt und massgebend (vgl. E. 2.2.2 und E. 2.5.1).

E. 2.5.5

Zum Einwand des Beschwerdeführers betreffend fehlendes Personal sowie fehlenden Personalaufwand des Betriebs X im Spaltungsjahr 2016 ist einzuwenden, dass der Betrieb X im Steuerjahr 2016 drei Mitarbeitende der Pflichtigen im Rahmen der Abspaltung übernommen hat. Die betroffenen Mitarbeitenden waren in der Folge für den Betrieb X tätig, sie erhielten jedoch erst per 1. Januar 2017 einen Arbeitsvertrag bei der Gesellschaft. Auf dieses Datum hin wurden sie auch bei der zuständigen Ausgleichskasse entsprechend angemeldet. Mangels gegenteiliger Nachweise in den Akten ist davon auszugehen, dass die Mitarbeitenden vorgängig während einer Übergangsphase noch

offiziell bei der Pflichtigen angestellt waren. Selbst wenn dem Beschwerdeführer in seiner Auffassung zuzustimmen wäre, dass folglich übergangsweise Personal von der Pflichtigen an den Betrieb X verliehen worden sei, ist ein solcher "Personalverleih" rechtlich grundsätzlich zulässig, unter dem Vorbehalt der Steuerumgehung. Vorliegend wurden die in Frage stehenden Arbeitsverhältnisse rund drei Monate nach der am 2. September 2016 erfolgten Gründung des Betriebs X formell durch die Gesellschaft übernommen. Da die drei Mitarbeitenden den Akten zufolge mindestens bis und mit Steuerjahr 2020 weiterhin für den Betrieb X tätig waren, kann eine Steuerumgehung in diesem Punkt ausgeschlossen werden. Auf der Hand liegt, dass sie weiterhin an ihrem bisherigen Arbeitsort tätig waren, da die Liegenschaft, in welcher sich ihr Arbeitsplatz befand, im Rahmen der Spaltung an den Betrieb X übertragen worden ist. Letztere schloss in der Folge einen Mietvertrag mit der Pflichtigen betreffend die weitere Nutzung der in der Liegenschaft gelegenen Büroräumlichkeiten ab. Unter diesen Umständen ist zu folgern, dass der Betrieb X im Zeitpunkt ihrer Abspaltung von der Pflichtigen über eigenes Personal verfügt hat.

E. 2.5.6

Hinsichtlich der seitens des Beschwerdeführers beanstandeten Buchungen von Liegenschaftserträgen sowie von Erträgen aus dem Bereich "Planungen und Beratungen" führt die Pflichtige überzeugend aus: Die Betriebsliegenschaft habe vor der Spaltung ihr gehört, weshalb sie keine Buchungen für die Liegenschaft verbucht habe. Aufgrund der rückwirkend per 1. Januar 2016 erfolgten Spaltung seien die entsprechenden Ertragsbuchungen "Liegenschaftserträge" beim Betrieb X nachgeholt worden. Bei den Buchungen betreffend den Ertrag "Planungen und Beratungen" verhalte es sich hingegen genau umgekehrt, da vor dem Spaltungszeitpunkt Planungserträge und -aufwände zwischen den Betriebsabteilungen "... " und "... " nicht verbucht worden seien. Stattdessen seien sieben Buchungen im Gesamtbetrag von Fr. ..., welche Leistungen des Betriebs X gegenüber der Pflichtigen wie auch gegenüber Dritten beinhalteten, mittels Sammelbuchung per 20. Dezember 2016 dem Betrieb X zugewiesen worden. Dieses Vorgehen sei vernünftig gewesen, da andernfalls bereits zugestellte Rechnungen bei Kunden wieder eingeholt und mit einer neuen Mehrwertsteuernummer hätten versehen werden müssen. Das besagte Vorgehen der Pflichtigen erscheint rechtskonform und zweckmässig. Auf das Vorliegen eines bloss simulierten Betriebs kann dadurch im konkreten Fall nicht geschlossen werden.

E. 2.5.7

Dasselbe gilt auch hinsichtlich der seitens der Pflichtigen unterlassenen Übertragung ihrer Betriebshaftpflichtversicherung auf den Betrieb X. Sie entschied sich stattdessen am 20. September 2016, rund drei Wochen nach der zivilrechtlichen Spaltung, eine neue Police für den Betrieb X abzuschliessen. Dieser (unternehmerische) Entscheid stand der Pflichtigen bzw. dem Betrieb X letztlich frei, wobei sie allfällige Risiken im Falle eines unzureichenden Versicherungsschutzes während der besagten Übergangsphase von drei Wochen zu tragen hatte. Der am 20. September 2016 erfolgte Abschluss einer separaten Betriebshaftpflichtversicherung für den Betrieb X spricht jedoch wiederum für deren Qualifikation als eigenständiger Betrieb. Wäre bloss ein einziges Aktivum übertragen worden, wäre ein entsprechender Versicherungsschutz nicht nötig gewesen.

E. 2.5.8

Gesamthaft kann dem Beschwerdeführer unter den dargelegten Umständen nicht gefolgt werden, wenn er geltend macht, die absplattende Gesellschaft habe den vermeintlich übertragenen Betrieb "... im Spaltungszeitpunkt noch für sich behalten. Vielmehr ergibt sich bei einer Gesamtbetrachtung, dass im Rahmen der Spaltung vorliegend die erforderlichen Grundlagen geschaffen wurden, damit der Betrieb X über die personellen Mittel und die nötige Infrastruktur für den Fortbestand und die Weiterentwicklung ihrer eigenständigen Tätigkeit verfügte. Sie setzte hierzu sowie zwecks Gewinnerzielung Arbeit und Kapital ein, weshalb das doppelte Betriebserfordernis im Zeitpunkt der Spaltung bzw. der zivilrechtlichen Übertragung erfüllt war. Die Beschwerde ist folglich abzuweisen. 3. 3.1 Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). 3.2 3.2.1 Der Beschwerdeführer wird zudem verpflichtet, der Beschwerdegegnerin für das Beschwerdeverfahren eine Parteientschädigung zu bezahlen (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 StG bzw. Art. 144 Abs. 3 DBG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG]). Nach § 17 Abs. 2 VRG kann die unterliegende Partei oder Amtsstelle im Verfahren vor Verwaltungsgericht zu einer angemessenen Entschädigung für die Umtriebe ihres Gegners verpflichtet werden, wenn a) die rechtsgenügende Darlegung komplizierter Sachverhalte und schwieriger Rechtsfragen besonderen Aufwand erforderte oder den Beizug eines Rechtsbeistands rechtfertigte oder b) ihre Rechtsbegehren oder angefochtene Anordnung offensichtlich unbegründet waren. 3.2.2 Die angemessene Entschädigung ist nach pflichtgemäßem Ermessen festzusetzen (vgl. RB 1998 Nr. 8). Zu beachten ist allerdings § 8 der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 3. Juli 2018 (GebV VGr). Gestützt darauf ist die Parteientschädigung nach der Bedeutung der Streitsache, der Schwierigkeit des Falls, dem Zeitaufwand und den Auslagen zu bemessen. Ein unnötiger oder geringfügiger Aufwand wird nicht ersetzt. 3.2.3 Einem bestimmten oder bestimmbareren Streitwert trägt die 2. Kammer des Verwaltungsgerichts in langjähriger Praxis bei einer vertretenen Partei durch Heranziehung der Verordnung des Obergerichts über die Anwaltsgebühren vom 8. September 2010 (AnwGebV) Rechnung. Die nach dem dort in § 4 Abs. 1 festgelegten Tarif berechnete Grundgebühr wird für das Beschwerdeverfahren in der Regel auf ein Drittel herabgesetzt (VGr, 11. November 2020, SB.2020.00088, E. 5; VGr, 21. Mai 2003, SB.2002.00103 und SB.2002.00104, E. 5b, veröffentlicht in ZStP 2003, 361), wobei die so ermittelte Entschädigung bei Vorliegen besonderer Umstände um höchstens die Hälfte über- oder unterschritten werden kann. Hat das Verwaltungsgericht auch über die Parteientschädigung für das Verfahren vor dem Steuerrekursgericht zu befinden, wird diese in der Regel auf zwei Drittel der Grundgebühr bzw. auf das Doppelte der Entschädigung für das verwaltungsgerichtliche Verfahren festgelegt (VGr, 11. November 2020, SB.2020.00088; VGr, 26. August 2020, SB.2020.00066, E. 5.2.3), sodass gesamthaft eine volle Entschädigung geschuldet ist. Diese Aufteilung berücksichtigt, dass die Vertretung im ersten gerichtlichen Verfahren in der Regel deutlich aufwändiger ist. 3.2.4 Der Beizug eines Rechtsanwalts durch die Pflichtige war vorliegend zweifellos gerechtfertigt, weshalb eine Parteientschädigung geschuldet ist. In Anwendung der vorgenannten Grundsätze sowie mit Blick auf die der Pflichtigen im Verfahren vor dem Steuerrekursgericht zugesprochene Parteientschädigung, welche in einem angemessenen Verhältnis zu jener für das verwaltungsgerichtliche Verfahren stehen soll, rechtfertigt es sich, die Parteientschädigung für das vorliegende Verfahren auf

Fr. 3'300.- (Verfahren Staats- und Gemeindesteuern, gerundet, inkl. Mehrwertsteuer) bzw. Fr. 2'100.- (Verfahren direkte Bundessteuer, gerundet, inkl. Mehrwertsteuer) festzusetzen.

E. 5

"Umstrukturierungen" der Eidgenössischen Steuerverwaltung [ESTV] vom 1. Juni 2004 (nachfolgend KS Nr. 5) setzt ein Betrieb oder Teilbetrieb kumulativ voraus, dass die Unternehmung Leistungen auf dem Markt oder an verbundene Unternehmen erbringt, die Unternehmung über Personal verfügt und der Personalaufwand in einem sachgerechten Verhältnis zum Ertrag steht. Das Erfordernis des (Teil-)Betriebs muss im Zeitpunkt des Vollzugs der Spaltung gegeben sein. Nicht massgebend ist der (in der Regel) rückwirkende Zeitpunkt des Übergangs von Nutzen und Gefahr. Gemäss der Eidgenössischen Steuerverwaltung kann ein Betrieb oder Teilbetrieb nicht Gegenstand einer Spaltung sein, sofern er zum Zwecke der Spaltung geschaffen wurde. Begründet wird dies mit dem allgemeinen Vorbehalt der Steuerumgehung (vgl. KS Nr. 5 , Ziff. 3.2.2.3 und Ziff. 4.3.2.5).

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