



# STEUERREKURSKOMMISSION II DES KANTONS ZÜRICH

2 ST.2009.315  
2 DB.2009.193 + 194

## Entscheid

25. März 2010

Mitwirkend:

Präsident R. Oesch, die Mitglieder W. Balsiger, R. Schircks Denzler und Sekretär  
M. Ochsner

In Sachen

A,

vertreten durch B,

**Rekurrentin/  
Beschwerdeführerin,**

gegen

1. **Staat Zürich,**

2. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

vertreten durch das kant. Steueramt,  
Division Konsum,  
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Rekursgegner,  
Beschwerdegegnerin,**

betreffend

**Einschätzung für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2001 sowie Direkte Bundessteuer  
für die Steuerperioden 1.1. - 31.12.2001 und 1.1. - 30.6.2003**

hat sich ergeben:

A. Die C in D, übernahm mit Fusionsvertrag vom 6. Juni 2001 die damalige A sowie die E, beide in D, rückwirkend per 1. Januar 2001. Während die A einen Aktivenüberschuss von Fr. 1'649'069.- aufwies, zeigte die E einen Passivenüberschuss von Fr. 7'289'409.- auf. Am 20. September 2001 änderte die C ihren Namen und heisst seither A (nachfolgend die Pflichtige), ab 21. Dezember 2006 mit Sitz in F. In der Steuererklärung 2001 deklarierte sie einen Reingewinn gemäss Erfolgsrechnung (v. 1.1. - 31.12.2001) von Fr. 1'475'663.-; davon zog sie noch nicht verrechnete Vorjahresverluste der ehemaligen A (nachfolgend [alt]A) sowie der E von Fr. 2'119'032.- bzw. Fr. 7'389'409.- ab. Dergestalt ergab sich ein steuerbarer Reingewinn von Fr. 0.- (bzw. Fr. ./ 8'032'778.-). Das steuerbare Eigenkapital gab sie mit Fr. 1,2 Mio. (entsprechend dem Aktienkapital) an. In den Steuererklärungen für 2002 und 2003 deklarierte sie die nämlichen Faktoren. Ursprünglich bezweckte die Pflichtige den Import und Transithandel mit ... sowie den Handel mit Waren aller Art. Seit 21. Dezember 2006 lautet der statutarische Zweck auf Handel mit ..... aller Art.

Im Anschluss an eine steueramtliche Revision schätzte das kantonale Steueramt die Pflichtige am 24. Oktober 2007 für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperioden 2001, 2002 (je 1.1. - 31.12.) und 2003 (1.1. - 30.6.) wie folgt ein:

Steuerperiode	steuerbarer Reingewinn	Gewinnsteuersatz	steuerbares Kapital
	Fr.	%	Fr.
2001	2'475'500.-	10,0	2'430'000.-
2002	0.-	-	1'200'000.-
2003	685'600.-*	10,0	1'200'000.-.

(\*satzbestimmender Reingewinn Fr. 1'371'300.-)

Gleichen Tags zeigte das Amt die in Aussicht genommen entsprechenden Bundesteuerveranlagungen an. Diese lauteten für 2001 - 2003 auf Fr. 2'475'500.-, Fr. 0.- sowie Fr. 1'798'600.- bei einem Eigenkapital jeweils per 31.12. bzw. 30.6. von Fr. 2'430'000.-, Fr. 0.- sowie Fr. 1'016'070.-. Die formelle Eröffnung der Bundessteuerveranlagungen erfolgte mit Steuerrechnungen vom 7. Dezember 2007. Die Steuerbehörde hat mit ih-

ren Korrekturen namentlich die Übernahme und Berücksichtigung der Vorjahresverluste der E verweigert.

B. Mit Einsprache 22. November 2007 wandte sich die Pflichtige gegen die Verfügungen vom 24. Oktober 2007 für die Staats- und Gemeindesteuern 2001 - 2003 und verlangte, sie jeweils mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 0.- sowie einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 1,2 Mio. einzuschätzen. Desgleichen erhob sie am 17. Dezember 2007 gegen die Bundessteuerveranlagungen 2001 - 2003 Einsprache, mit dem Antrag, den steuerbaren Gewinn je auf Fr. 0.- festzusetzen.

Mit Einspracheentscheid vom 16. Oktober 2009 hiess das kantonale Steueramt die Staats- und Gemeindesteuereinschätzung teilweise gut, indem es die Faktoren neu wie folgt festlegte:

Steuerperiode	steuerbarer Reingewinn	Satz	steuerbares Kapital
	Fr.	%	Fr.
2001	299'500.-	9,131	2'430'000.-
2002	0.-		1'200'000.-
2003	0.-		1'200'000.-.

Ebenso hiess es am nämlichen Tag die Bundessteuereinsprachen teilweise gut. Neu lauteten die steuerbaren Reingewinne auf Fr. 299'500.- (für 2001) und Fr. 933'500.- (für 2003); im Übrigen blieben die Veranlagungen unverändert.

C. 1. Mit Rekurs vom 16. November 2009 erneuerte die Pflichtige für die Staats- und Gemeindesteuern 2001 den Einspracheantrag. Mit getrennter Eingabe, ebenfalls vom 16. November 2009, führte sie sodann Beschwerde gegen die Bundessteuerveranlagungen 2001 und 2003. Auch darin verfocht sie jeweils steuerbare Reingewinne von Fr. 0.- sowie für die erstgenannte Veranlagung in Abweichung zum angefochtenen Entscheid ein Eigenkapital per 31.12.2001 von Fr. 1'385'000.-.

Mit Rekurs-/Beschwerdeantwort vom 18. Dezember 2009 schloss das kantonale Steueramt auf teilweise Gutheissung der Rechtsmittel, indem die von ihm im Einschätzungsverfahren vorgenommene Gewinnaufrechnung von Fr. 245'000.- zufolge

notwendiger Teilauflösung der Delkredere-Rückstellung zu annullieren sei. Im Übrigen seien die Begehren abzuweisen.

Die Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) verzichtete übungsgemäss auf eine Vernehmlassung

2. Mit Replik und Duplik vom 29. Januar bzw. 15./16. Februar 2010 hielten die Parteien an ihren ursprünglichen Anträgen fest.

Die Rekurskommission zieht in Erwägung:

1. Streitig ist vorab, ob der Saldo der Vorjahresverluste der E bei der diese Gesellschaft übernommenen Pflichtigen zu berücksichtigen seien oder nicht. Sodann ist umstritten, ob eine wegen Prozessrisiken in Deutschland gebildete Rückstellung schon 2001 oder erst im Folgejahr ertragswirksam aufzulösen sei. Nicht mehr Streitig ist, dass die in der Steuerperiode 2001 steueramtsseits erfolgswirksam vorgenommene Anpassung der Delkredere-Rückstellung (vorübergehende Wertberichtigungen auf Debitoren) von Fr. 245'000.- angesichts der von der Pflichtigen aufgezeigten und belegten tatsächlichen Verhältnisse aufzuheben ist. Denn wie sie überzeugend dargetan hat, hätte sie bei Lichte betrachtet in jenem Geschäftsjahr diese Position nicht – wie geschehen – um Fr. 181'190.- kürzen müssen, was den ausgewiesenen "Gewinn" ungerechtfertigterweise entsprechend erhöht habe; im Gegenteil hätte das Delkredere, wie sich ergeben habe, zulasten des Gewinns um Fr. 143'000.- angehoben werden müssen. Für eine weitere Aufrechnung von Fr. 245'000.-, wie sie das Steueramt getroffen habe, bleibe somit in diesem Zusammenhang kein Raum. Weil diese Einwendungen nachvollziehbar und ausgewiesen sind, erübrigen sich in dieser Hinsicht weitere Abklärungen und kann dem übereinstimmenden Antrag entsprochen werden.

2. a) Der Reingewinn einer juristischen Person unterliegt der Gewinnsteuer (Art. 57 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG], § 63 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). Vom Reingewinn der Steuerperiode können Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäfts-

jahren abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinnes dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten (Art. 67 Abs. 1 DBG, § 70 Abs. 1 StG). Obwohl dies im Wortlaut nicht zum Ausdruck kommt, gelten diese Bestimmungen auch als gesetzliche Grundlage für die Verrechnungsmöglichkeit von Verlustvorträgen einer (gewinn-)steuerneutral übernommenen Gesellschaft durch die übernehmende Gesellschaft im Rahmen von Unternehmensumstrukturierungen (Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band II, 9. A., 2002, S. 543 ff.; Frank Lampert, Die Verlustverrechnung von juristischen Personen im Schweizer Steuerrecht, 2000, S. 87, 93, 100 f., mit weiteren Hinweisen; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, Art. 61 N 14, 40 f., rev. Art. 61 N 24; Reich/Duss, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, 1996, S. 271 f.; vgl. auch Botschaft vom 13. Juni 2000 zum Fusionsgesetz, in: BBl 2000 S. 4370 sowie Kreisschreiben Nr. 5 der ESTV vom 1. Juni 2004, Umstrukturierungen, Ziff. 4.1.2.2.4 S. 31). Grundsätzlich kann somit bei einer Fusion zweier Kapitalgesellschaften die aufnehmende Gesellschaft die Verlustvorträge der absorbierten Gesellschaft steuerwirksam geltend machen.

b) Die Verlustverrechnung gemäss Art. 67 DBG bzw. § 70 StG wird entsprechend dem Normsinn der angeführten Bestimmungen (vgl. zur Orientierung der Auslegung am Normsinn Peter Locher, Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz, ASA 75, 682 ff.) nicht zugelassen, wenn die übernommene Gesellschaft bereits vor der Fusion wirtschaftlich (faktisch) liquidiert oder in liquide Form gebracht war oder wenn sie kurze Zeit nach der Übernahme wirtschaftlich liquidiert wird (Höhn/Waldburger, S. 544 f.). In diesen Fällen fehlt es an der betrieblichen beziehungsweise wirtschaftlichen Kontinuität, die nach Sinn und Zweck der gesetzlich vorgesehenen Verlustverrechnung vorausgesetzt ist. Das Erfordernis der Kontinuität heisst nicht, dass der übernommene Betrieb mehr oder weniger unverändert fortgeführt werden muss; vielmehr wird verlangt, dass die Betriebsqualität im Zeitpunkt der Fusion gegeben ist (VGr, 18. November 2009, SB.2008.00119, [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch)). Ist die rechtliche oder wirtschaftliche Liquidation bereits vor der Übernahme soweit fortgeschritten, dass die Gesellschaft in liquide Form gebracht wurde, ist bei einer in Liquidation stehenden Gesellschaft die Verrechnung von Verlustvorträgen ausgeschlossen (StE 2005 B 72.15.2 Nr. 7). Liegt ein solcher Fall vor, erübrigt es sich auch, die Voraussetzungen für die Annahme einer Steuerumgehung zu prüfen. Es ergibt sich nämlich bereits aus dem Normzweck von Art. 67 Abs. 1 DBG und § 70 Abs. 1 StG, dass es auch im Fall einer Fusion nur dann zur Verlustübernahme kommen kann, wenn die übernommene Gesellschaft in der aufnehmenden Gesellschaft in irgendeiner Form "weiterlebt" (vgl.

Cagianut/Höhn, Unternehmungssteuerrecht, 3. A., 1993, S. 696; Reich/Duss, S. 272; siehe auch BStRK, 6. Januar 2003, 4 DB.2002.46 in: StE 2004 B 72.15.2 Nr. 5, mit Hinweisen, sowie StRK II, 23. Oktober 2007, 2 ST.2007.278 + 279/2 DB.2007.167 + 168; StRK II, 22. September 2008, 2 DB.2008.148 + 149; StRK II, 27. Oktober 2008, 2 ST.2008.235 + 2 DB.2008.134; a.M. einzig Saupper/Weidmann in: Fusionsgesetz [Basler Kommentar], 2005, vor Art. 3 N 83). Sinngemäss gelten insofern die Regeln des Mantelhandels (Spori/Gerber, Fusion und Quasifusion im Recht der direkten Steuern, ASA 71, 693).

c) Wie generell jede Rechtsausübung steht die Verlustverrechnung ausserdem unter dem Vorbehalt des Missbrauchsverbots (werde dies nun aus Art. 2 Abs. 2 ZGB oder gemäss neuerer Lehrmeinung im öffentlichen Recht aus Art. 9 BV abgeleitet [vgl. Thomas Gächter, Rechtsmissbrauch im öffentlichen Recht, 2005, S. 338 ff. sowie René Matteotti, Steuergerechtigkeit und Rechtsfortbildung. Ein Rechtsvergleich zwischen der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika unter besonderer Berücksichtigung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, 2007, S. 273]). So ist sie namentlich ausgeschlossen, wo eine Steuerumgehung oder ein so genannter Mantelhandel vorliegt (vgl. Brülisauer/Helbling, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, N 14 f. zu Art. 67 DBG; Locher, Art. 61 N 41 und Art. 67 N 11; vgl. BGr, 29. September 2000, 2A.133/2000 E. 2; ASA 63, 225 f. E. 4).

3. Die E bezweckte den Handel mit ..... Insofern deckte sich die Tätigkeit dieser Gesellschaft laut Aussage mit jener der Pflichtigen. Allerdings verschweigt diese, dass sie den statutarischen Zweck erst im Dezember 2006 dahingehend geändert hat. Die Bilanz der E per 31. Dezember 2000, also dem Datum, auf welches die Fusion rückwirkend vorgenommen wurde, zeigt das Bild einer in liquide Form gebrachten Gesellschaft. Ihre Aktiven umfassen im Wesentlichen flüssige Mittel und v.a. Forderungen von zusammen rund Fr. 2,6 Mio. Die Warenvorräte waren bloss noch mit Fr. 0.78 eingesetzt; m.a.W. fehlten solche vollkommen. Ein Anlagevermögen war nicht mehr vorhanden; die einzige Position, eine Beteiligung, war auf Fr. 0.- abgeschrieben. Laut Erfolgsrechnung 2000 betragen die Verkaufserlöse Fr. 18'900.-, welchen Erlösminderungen (inkl. Kommissionsaufwand) von nicht weniger als Fr. 435'102.- sowie ein Warenaufwand von Fr. 24'680.- gegenüberstanden. Personalaufwand wurde keiner betrieben. Daraus geht mit aller Deutlichkeit hervor, dass die E bereits damals, also vor der Fusion mit der Pflichtigen, in liquide Form gebracht war und von einer wirt-

schaftlichen Kontinuität dieser Gesellschaft in der übernehmenden Gesellschaft keine Rede sein kann. Lebte sie indes in der Pflichten nach der Übernahme nicht mehr weiter, ist eine notwendige Voraussetzung für die Anerkennung ihrer Verlustvorträge bei der Pflichten nicht erfüllt. Mithin ist die beanspruchte Verlustverrechnung (insofern) zu verweigern. Anders liegen die Dinge insofern bei den vorgetragenen Verlusten der [alt]A, was hier jedoch nicht interessiert.

b) Was die Pflichtige hiergegen vorzubringen weiss, dringt nicht durch:

aa) Sie selber und die E seien, so führt sie aus, zur Zeit der Fusion im nämlichen Metier tätig gewesen. Hauptkunde sei die G gewesen. Nachdem H aus der E ausgeschieden sei, habe es nahegelegt, den Handel in ein und derselben Firma zu konzentrieren. Die finanzielle Situation sowie der Preiszerfall im spezifischen Markt hätten aufgedrängt, das Problem dadurch zu lösen, dass die kapitalkräftige Pflichtige (damals C) die E übernehme. Von einer absonderlichen Gestaltung der Verhältnisse könne somit keine Rede sein.

Dabei übersieht die Pflichtige, dass es im vorliegenden Zusammenhang allein auf den Zustand der E vor der Fusion, die ohnehin erst mit Beschluss vom 6. Juni 2001 erfolgt ist, ankommt. Unbeachtlich ist, dass diese Gesellschaft ebenso wie die Pflichtige im Handel mit .....tätig gewesen sein soll und dieser Handel von der Pflichten weiterhin betrieben werde. Ganz abgesehen davon, dass diese Behauptung nicht zutrifft (siehe später), gesteht die Pflichtige im Grund selber zu, dass die Liquidation der E wirtschaftlich betrachtet am 31. Dezember 2000, mithin vor der rechtlichen Fusion bereits abgeschlossen war. Denn ihre Bemerkung, dass diese Gesellschaft im massgeblichen Zeitpunkt als "relativ liquid" erscheine und sie, die Pflichtige, die Fusion wirtschaftlich gleichsam vorweggenommen habe, indem sie deren Geschäft zuvor sukzessiv übernommen habe, kann nicht anders verstanden werden. Dass sie sich dieser Erkenntnis gleichwohl verschliesst, ist unverständlich. Wohl mag das "Timing" aus ihrer Sicht "etwas unglücklich" gewesen sein. Massgeblich sind indes einzig die tatsächlichen Verhältnisse. Dass die juristische Beurteilung bei anderer Gestaltung möglicherweise anders und für sie günstiger ausgefallen wäre, ist nicht auszuschliessen. Doch kommt darauf nichts an. Sodann stimmt es eben nicht, dass die Pflichtige (damals noch C) zur Zeit der Fusion den Handel mit .....betrieben habe. Anhand der Erfolgsrechnung 2000 wird deutlich, dass sie damals nicht im Handel (schon gar nicht mit .....) aktiv war. Wie sie selber ausführen liess, war sie damals zur Hauptsache mit

der Bewirtschaftung einer – später veräusserten – Liegenschaft (I; siehe Revisionsbericht befasst, wie sich im Übrigen auch aus der Erfolgsrechnung 2000 und der Bilanz per 31.12.2000 ergibt. Es finden sich nebst Kapitalertrag entsprechend lediglich (allerdings negative) Mieterträge. Im Handel mit ..... war hingegen die [alt]A tätig, welche ebenso wie die E in die Pflichtige hineinfusionierte.

Nicht nachvollziehbar ist ohnehin, was das angebliche Ausscheiden von Herrn H aus der E mit der Fusion zu tun haben soll, war dieser doch bei ihr nicht in leitender Stellung tätig (vgl. Handelsregisterauszug). Soweit erkennbar, war dieser hingegen bei der H AG, Zürich, die ebenfalls im Import/Export von und im Handel mit ..... tätig ist, Verwaltungsratspräsident und einzige einzelzeichnungsberechtigte Person. Ebenso war er im Verwaltungsrat der [alt]A. Das aber hat mit der E offenkundig nichts zu tun.

bb) Sodann beruft sich die Pflichtige auf Treu und Glauben. Sie hält dafür, sie habe am 12. Dezember 2000 beim kantonalen Steueramt ein verbindliches Steuer-Ruling erwirkt, welche ihr die Übertragbarkeit der Verlustvorträge zugesichert habe.

aaa) In der entsprechenden Eingabe vom 6. Dezember 2000 hat die damalige Vertreterin dargelegt, die E sei eine im ....handel tätige Aktiengesellschaft mit hohen Verlustvorträgen. Sie befinde sich ebenso wie die [alt]A und die Pflichtige im vollständigen Besitz von L, D. Beabsichtigt sei, die Gesellschaften per 1. Januar 2001 unter Übernahme der jeweiligen Buchwerte zu fusionieren, ohne die Beteiligungsverhältnisse zu ändern. Als steuerliche Folge davon, so sei festzuhalten, trete keine Realisation stiller Reserven ein, "weil die Betriebe innerhalb der neuen Gesellschaft unverändert weitergeführt" würden. Bis Ende 2000 seien die drei Gesellschaften selbstständig und unbeschränkt steuerpflichtig. Gestützt auf die Lehre und langjährige Praxis könnten sodann alle vorhandenen, während den gesetzlichen Verrechnungsperioden erlittenen und noch nicht verrechneten Verluste der Gesellschaften auch nach der Fusion geltend gemacht werden. Am 12. Dezember 2000 erklärte sich das kantonale Steueramt mit diesen Schlussfolgerungen einverstanden. Doch brachte es eine Einschränkung an, indem es bekannt gab, es behalte sich eine abweichende Beurteilung vor, wenn weitere, im Schreiben vom 6. Dezember 2000 nicht erwähnte Tatsachen hinzukämen.

bbb) Der in Art. 9 BV verankerte Grundsatz von Treu und Glauben statuiert ein Verbot widersprüchlichen Verhaltens und verleiht einer Person Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen oder sonstiges, be-

stimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden (BGE 131 II 627 E. 6.1; BGr, 26. August 2009, 2C\_6/2009, www.bger.ch, auch zum Folgenden). Voraussetzung für eine Berufung auf Vertrauensschutz ist indes, dass die betroffene Person sich berechtigterweise auf die Vertrauensgrundlage verlassen durfte und gestützt darauf nachteilige Dispositionen getroffen hat, die sie nicht mehr rückgängig machen kann; die Berufung auf Treu und Glauben scheitert sodann, wenn ihr überwiegende öffentliche Interessen entgegenstehen (BGE 131 II 627 E. 6 S. 636 ff.; 129 I 161 E. 4.1 S. 170; 127 I 31 E. 3a S. 36; Häfelin/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5.A, 2006, S. 130 ff.).

ccc) Für die erfolgreiche Berufung auf den Vertrauensschutz gebricht es hier bereits an einer hinreichenden Vertrauensgrundlage. Denn die steueramtliche Bestätigung erweist sich als durchaus richtig, allerdings nur dann, wenn die Pflichtige den Sachverhalt korrekt und vollständig dargestellt hätte und die Fusion derart abgewickelt worden wäre wie von der Anfragerin in Aussicht gestellt. Diese Voraussetzung ist indes nicht erfüllt. Zum einen hat die Pflichtige (ebenso wie die E) verschwiegen, dass die E bereits inaktiv war. Indem sie lediglich ausgeführt hat, diese Gesellschaft sei "ebenfalls eine im ....handel tätige" Gesellschaft, hat sie eine wesentliche Information unterschlagen. Wird eine Unternehmung als im Handel tätig beschrieben, so ist davon auszugehen, sie entfalte tatsächlich eine solche Aktivität. Es musste der sachkundigen Vertreterin bekannt sei, dass der Umstand der Existenz einer betrieblichen Aktivität rechtlich von entscheidender Bedeutung. Hat sie – gleichgültig ob bewusst oder aus Nachlässigkeit – darauf verzichtet, der Steuerverwaltung die wahre Sachlage bekanntzugeben, so konnte sie schon darum keine verbindliche steueramtliche Zusicherung erwirken. Sodann trifft die Aussage, die Betriebe der fusionierten Gesellschaften würden innerhalb der neuen Gesellschaft unverändert weitergeführt, nicht vollumfänglich zu. Wies die E vor der Fusion keinen Betrieb mehr auf, war eine Weiterführung rein logisch nicht möglich. In zweierlei – wesentlicher – Hinsicht war der Sachverhalt mithin falsch dargestellt. Unter solchen Umständen vermochte die Mitteilung des – dafür durchaus zuständigen – kantonalen Steueramts vom 12. Dezember 2000 keine bindende Wirkung zu entfalten.

Dass es sich einzig für den Fall einer Steuerumgehung eine abweichende Würdigung der Wirkungen der Fusion vorbehalten hat, ist bedeutungslos. Denn der Inhalt des Vorbehalts war klar und konnte der Pflichtigen nicht verborgen bleiben: Sie werde sich nur dann auf die steueramtliche Auskunft und Zusicherung stützen können,

wenn ihre Darstellung der Verhältnisse korrekt und vollständig war und die Gestaltung so abgewickelt würde, wie von ihr in Aussicht gestellt. Diese Bedingungen waren indes, wie erwähnt, eben nicht erfüllt. Deshalb kann im vorliegenden Zusammenhang offen bleiben, ob das Vorgehen der Pflichtigen hinsichtlich des fusionsweise "erworbenen" Verlustvortrags der E als Steuerumgehung zu qualifizieren sei oder nicht. Jedenfalls kann die von ihr diesbezüglich angestrebte Wirkung nicht eintreten. Schliesslich sei erwähnt, dass die Pflichtige versäumt hat dazulegen, ob und allenfalls welche nicht mehr rückgängig zu machenden nachteiligen Dispositionen sie im Vertrauen auf die erteilte Auskunft getroffen hat bzw. haben will. Auch unter diesem Aspekt vermag die "Zusicherung" nicht zu greifen.

cc) Die Pflichtige hält dafür, es liege keine Steuerumgehung vor. Dabei erkennt sie, dass es darauf im vorliegenden Kontext, wie bereits ausgeführt, gar nicht ankommt. Weshalb sie auf ihrem Standpunkt weiterhin beharrt, obgleich schon das Steueramt klar gemacht hat, massgeblich sei einzig die wirtschaftliche Würdigung der Gegebenheiten und der Abläufe, ist nicht nachvollziehbar. Im Übrigen liegt es auf der Hand, dass primär steuerliche Aspekte das gewählte Vorgehen bestimmt haben. Entgegen der Behauptung der Pflichtigen ist dieses unter steuerlichen Gesichtspunkten als sachwidrig zu würdigen. Korrekterweise hätte die E nicht fusionieren sollen, sondern ordentlich liquidiert werden müssen. Im schlimmsten Fall wäre ein Konkurs nicht ausgeschlossen gewesen. Sie hat indes konkret einen anderen, als ungewöhnlich zu würdigenden Weg gewählt und damit die Einsparung erheblicher Steuern angestrebt. Allerdings hat sie bzw. ihr Aktionariat dieses Ziel nicht erreicht, weil die Steuerbehörden der gewählten Konstruktion insofern die Anerkennung versagt haben. Erscheint die Rechtsgestaltung mithin als sachwidrig und absonderlich, den wirtschaftlichen Gegebenheiten jedenfalls völlig unangemessen, ist anzunehmen, dass die Absicht der Steuereinsparung dahinter stand, und hätte das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis geführt, falls die Strategie hätte erfolgreich zu Ende geführt werden können, so liegt – wie eben hier – eine Steuerumgehung vor (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2.A., 2009, VB zu Art. 109 - 121 N 44; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2.A., 2006, VB zu §§ 119 - 131 N 43 f., je mit zahlreichen Hinweisen). Auch unter diesem – hier höchstens hilfsweise massgeblichen – Gesichtspunkt müsste das Vorgehen der Pflichtigen insoweit scheitern.

4. Um zum steuerbaren Reingewinn einer juristischen Person zu gelangen, ist der Saldo der Erfolgsrechnung nach Art. 58 Abs. 1 DBG und § 64 Abs. 1 StG um die vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründeten Aufwendungen verwendet werden, wie namentlich geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen, zu erhöhen.

a) Mit "Rückstellung" wird nach dem laufenden Geschäftsjahr ein tatsächlich oder mindestens wahrscheinlich verursachter, in seiner Höhe aber noch nicht bekannter Aufwand oder Verlust gewinnmindernd angerechnet, der erst im nächsten oder in einem folgenden Geschäftsjahr geldmässig verwirklicht wird (RB 1975 Nr. 47, mit Hinweisen). Der so zu verstehende Rückstellungsbegriff umfasst nicht nur Verbindlichkeiten, die am Bilanzstichtag zwar tatsächlich oder wahrscheinlich bestanden haben, aber in ihrer Höhe nicht genau feststehen, sondern auch Wertberichtigungen, die dazu dienen, am Bilanzstichtag tatsächlich oder wahrscheinlich eingetretenen, in ihrem Ausmass aber noch nicht genau feststehenden Entwertungen von Aktiven Rechnung zu tragen. Formell und materiell handelt es sich dabei um Abschreibungen, doch weisen diese Wertberichtigungen – zumindest aus steuerrechtlicher Sicht – im Gegensatz zu jenen nicht definitiven, sondern bloss provisorischen Charakter auf. Jedenfalls gilt für vorübergehende Wertberichtigungen, dass die Ereignisse, welche Ursache eines tatsächlichen oder wahrscheinlichen, am Bilanzstichtag ungewissen Aufwands bzw. Verlusts sind, im laufenden Geschäftsjahr eingetreten sein müssen. Geschäftsmässig begründet sind deshalb nur solche Rückstellungen und vorübergehende Wertberichtigungen, die der Sicherung unmittelbar drohender, nicht aber bloss künftiger Risiken dienen (RB 1986 Nr. 40 = StE 1987 B 23.43.2 Nr. 4, mit zahlreichen Hinweisen).

Die Rückstellung darf denjenigen Betrag nicht übersteigen, mit dessen Beanspruchung nach allen Umständen und pflichtgemässer Schätzung gerechnet werden muss und der bereits im fraglichen Geschäftsjahr eine entsprechende Belastung des Geschäftsergebnisses bewirkt. Massgeblicher Beurteilungszeitpunkt ist dabei grundsätzlich der Bilanzstichtag, wobei aber alle bis zum Zeitpunkt der Bilanzerrichtung erhaltenen Informationen in den Jahresrechnungen verwertet werden dürfen, sofern dadurch Verhältnisse des Bilanzstichtags offenkundig werden, die Auswirkungen auf Bilanz und Erfolgsrechnung haben. Zu berücksichtigen sind mithin nur nachträgliche "wertaufhellende Tatsachen", d.h. solche, die lediglich anzeigen, wie sich die Verhält-

nisse am Bilanzstichtag tatsächlich dargestellt haben. Einzig in diesen engen Grenzen können auch nachträglich verwirklichte Tatsachen Berücksichtigung finden, sofern und soweit sie Rückschlüsse auf die Verhältnisse am Bilanzstichtag zulassen. Eine erweiterte Berücksichtigung nachträglicher Ereignisse widerspräche dem Stichtagscharakter der Jahresrechnungen und dem ertragssteuerrechtlichen Grundsatz der periodengerechten Gewinnbesteuerung (RB 1986 Nr. 41, mit Hinweisen). Werterhellende Umstände sind demnach im Gegensatz zu wertändernden Tatbeständen zu berücksichtigen (Karl Käfer, Berner Kommentar, 1981, Art. 960 N 323 OR). Aufgrund des provisorischen Charakters von Rückstellungen bedarf es einer Abrechnung im Zeitpunkt, in dem sich die erwartete Vermögenseinbusse tatsächlich verwirklicht oder die Verlustgefahr ganz oder teilweise wegfällt (RB 1981 Nr. 61). Bestehende Rückstellungen sind an jedem Bilanzstichtag neu zu beurteilen. Aufgrund der Neubeurteilung werden sie erhöht, beibehalten oder aufgelöst.

b) Tatsachen, die Rückstellungen als geschäftsmässig begründet erscheinen lassen, sind steuermindernd und deshalb vom Steuerpflichtigen nachzuweisen (RB 1975 Nr. 55). Um die Beurteilung der geschäftsmässigen Begründetheit von geltend gemachten Rückstellungen zu ermöglichen, ist der Steuerpflichtige kraft der ihn treffenden gesetzlichen Obliegenheiten gehalten, an der Abklärung der solchen Aufwendungen zu Grunde liegenden Tatsachen mitzuwirken, wobei er für deren Verwirklichung beweisbelastet ist (vgl. RB 1987 Nr. 35). Insbesondere hat er spätestens vor Rekurskommission binnen der Rekursfrist eine substantiierte Sachdarstellung vorzutragen und die Beweismittel für deren Richtigkeit beizubringen oder zumindest unter genauer Bezeichnung anzubieten (RB 1994 Nr. 33). Substantiiert ist die Sachdarstellung dann, wenn aus ihr Art, Motiv und Rechtsgrund der geltend gemachten Aufwendungen in der Weise hervorgehen, dass bereits gestützt darauf – aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung – die rechtliche Beurteilung der geschäftsmässigen Begründetheit möglich ist. Fehlt es an einer in diesem Sinn genügenden Substanziierung, so hat die Rekurskommission von sich aus keine Untersuchung zu führen, um sich die erforderlichen Grundlagen zu beschaffen. Diesfalls hat eine Beweisabnahme zu unterbleiben mit der Wirkung, dass der Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit von Aufwendungen zu Ungunsten des hierfür beweisbelasteten Steuerpflichtigen als misslungen zu betrachten ist.

5. Die [alt]A hatte seinerzeit – offenbar 1997 und erfolgswirksam – eine Rückstellung über Fr. 800'000.- gebildet. Grund dafür war eine Streitigkeit in Deutschland "wegen Sozialversicherungsbetrugs u.a.". Die entsprechenden staatsanwaltschaftlichen Untersuchungen richteten sich dabei gegen L sowie H, den Vizepräsidenten und Delegierten bzw. einen Verwaltungsrat dieser Gesellschaft. Das per Ende 2000 unverändert mit diesem Betrag eingesetzte Passivum ging qua Fusion auf die Pflichtige über, wo es per 31.12.2001 in diesem Umfang ausgewiesen wurde. Im folgenden Jahr hat die Pflichtige diese Position ertragswirksam aufgelöst; daraus resultierte in vollem Umfang ein in der Steuerperiode 2002 steuerbarer ausserordentlicher Ertrag, wie aus den vorliegenden Belegen ersichtlich ist.

a) Das kantonale Steueramt hat diese Sicht der Dinge nicht geteilt. Vielmehr ist es davon ausgegangen, diese Rückstellung sei bereits Ende 2001 nicht mehr ausgewiesen und somit nicht mehr nötig gewesen, weshalb die Auflösung schon im Geschäftsjahr 2001 und damit in der Steuerperiode 2001 (1.1. - 31.12.) erfolgswirksam zu erfolgen habe. Ihre Erkenntnis, es habe zu jenem Zeitpunkt insofern kein Rückstellungsbedarf mehr bestanden, stützt das Steueramt darauf, die (steueramtliche) Revisorin habe anlässlich der Überprüfung der Steuerperiode 2001 festgestellt, dass die Rückstellung begründende Betrugsverfahren sei eingestellt worden; daher habe diesbezüglich eine geschäftsmässige Begründetheit per Ende 2001 nicht (mehr) vorgelegen. Im Moment der Erstellung der Jahresrechnung (2001) bzw. bei deren Prüfung durch die aktienrechtliche Revisionsstelle habe dies festgestanden; darauf sei abzustellen. Auf die formelle Anzeige der Einstellung des Betrugsverfahrens komme nichts an. Folgerichtig hat das Amt sodann die erfolgswirksame Auflösung der Rückstellung in der Steuereinschätzung 2002 zugunsten der Pflichtigen korrigiert.

b) Dem hält die Pflichtige entgegen, die zuständige Staatsanwaltschaft Stuttgart habe ihr im November 2002 von der Einstellung des Verfahrens Kenntnis gegeben. Somit habe dieser Umstand eben erst im November 2002 definitiv festgestanden. Aufgrund des Vorsichtsprinzips habe die Rückstellung folgerichtig – wie geschehen – erst in der Jahresrechnung 2002 aufgelöst werden dürfen. Bis November 2002, so ist zu schliessen, habe sie mangels gegenteiliger Information mit einer Bestrafung und entsprechenden Geldzahlungen rechnen müssen.

c) Die Steuerbehörde ist, wie gesehen, ermächtigt, jeweils anlässlich der konkreten Einschätzung den Fortbestand der Begründetheit einer Rückstellung zu prüfen.

Zeigt sich dabei, dass die Voraussetzungen für eine solche Wertberichtigung überhaupt nicht mehr oder nicht mehr im vollen (bisherigen) Umfang erfüllt sind, ist sie nicht nur befugt, sondern sogar gehalten, mit den steuerlichen Konsequenzen eine entsprechende Korrektur vorzunehmen. Insofern ist das Vorgehen des kantonalen Steueramts nicht zu beanstanden. Es durfte die erwähnte Rückstellung, deren Bestand an sich nicht bestritten ist, überprüfen. Die Pflichtige ihrerseits war gehalten, gegebenenfalls den Nachweis des Fortbestands der Gründe, welche zu deren Bildung geführt haben, zu leisten. Dieser Verpflichtung ist sie nachgekommen. Sie hat die erwähnte Einstellungsverfügung der Staatsanwaltschaft vorgelegt. Diese datiert vom November 2002 und ist dem Rechtsvertreter der Pflichtigen am folgenden Tag zugegangen. Erst in diesem Zeitpunkt wusste diese mit Sicherheit, dass, anders als ursprünglich ernsthaft befürchtet, entsprechende Strafansprüche und Geldforderungen nicht mehr im Raum standen. Mithin war sie bis dahin gehalten, derartige Risiken zu beachten und in geeigneter Form buchhalterisch Rechnung zu tragen.

Namentlich stand am 31.12.2001, dem Bilanzstichtag, noch nicht fest, dass solche Forderungen vom Tisch waren. Wann diese Bilanz und die Erfolgsrechnung 2001 erstellt wurden, ist nicht bekannt; doch mag dies offen bleiben. Jedenfalls ist aufgrund der Aktenlage auszuschliessen, dass zum Zeitpunkt der Bilanzerrichtung der Pflichtigen zugängliche Informationen vorhanden waren, welche in der Jahresrechnung 2001 hätten verwertet werden dürfen und können. Dies wäre nur dann der Fall gewesen, wenn bis dahin, also nachträglich, am Bilanzstichtag vorhandene Verhältnisse offenkundig geworden wären, die Auswirkungen auf Bilanz und Erfolgsrechnung gezeitigt hätten. Die Steuerverwaltung hat es versäumt, darzulegen, welche solche "wertaufhellenden Tatsachen" hier vorgelegen haben sollen. Allein der Umstand, dass nachträglich, so am . November 2002 festgestanden hat, dass der Rückstellungsbedarf hinfällig geworden ist, ist in diesem Zusammenhang irrelevant. Dass und welche anderen Unterlagen unter den gegebenen Umständen nötig gewesen wären, um den Rückstellungsbedarf per 31.12.2001 darzutun, ist nicht ersichtlich und führt das Steueramt nicht aus. Seine Würdigung, welche auf der unzulässigen Beachtung nachträglicher Tatsachen fusst, widerspricht dem Stichtagscharakter der Jahresrechnungen und dem ertragssteuerrechtlichen Grundsatz der periodengerechten Gewinnbesteuerung. Mithin ist die Aufrechnung der Rückstellungsauflösung in der Steuerperiode 2001 rückgängig zu machen. Folgerichtig hat deren ertragswirksame Auflösung, wie von der Pflichtigen beantragt, erst in der folgenden Steuerperiode (2002) zu erfolgen, die allerdings nicht

Gegenstand des vorliegenden Streits bildet. Insoweit sind der Rekurs und die Beschwerde gutzuheissen.

6. a) All diese Erwägungen führen zur Gutheissung der Rechtsmittel für 2001, hingegen zur Abweisung für 2003. Dabei ist zu beachten, dass die Annullierung der steuerlichen Auflösung stiller Reserven von (Fr. 245'000.- + Fr. 800'000.- =) Fr. 1'045'000.- für 2001, wie beantragt, ein steuerbares Kapital von Fr. 1'385'000.- (Fr. 2'430'000.- ./ Fr. 1'045'000.-) nach sich zieht. Die Faktoren sind wie folgt festzusetzen:

*Staats- und Gemeindesteuern 2001*

steuerbarer Reingewinn gemäss Einspracheentscheid	Fr. 299'500.-
./ Verzicht auf Anpassung Delkredere	Fr. 245'000.-
Annullierung der Auflösung der Rückstellung	<u>Fr. 800'000.-</u>
steuerbarer Reingewinn (neu)	Fr. 0.-
steuerbares Kapital	Fr. 1'385'000.-
Steuersatz	1,5‰

*Direkte Bundessteuer 2001*

steuerbarer Reingewinn	
(wie bei den Staats- und Gemeindesteuern)	Fr. 0.-
Eigenkapital per 31.12.2001	Fr. 1'385'000.-.

b) Bei diesem Ausgang des Verfahrens haben die Parteien einerseits die Kosten anteilig zu tragen (§ 151 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 1 DBG). Andererseits steht der Pflichtigen bei den Staats- und Gemeindesteuern eine Parteientschädigung zu (§ 151 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 29. Mai 1959/8. Juni 1997), bei der direkten Bundessteuer hingegen mangels mehrheitlichen Obsiegens keine (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968).

Demgemäss erkennt die Rekurskommission:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen. Die Rekurrentin wird für die Steuerperiode 2001 (1.1. - 31.12.) mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 0.- und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 1'385'000.- (Kapitalsteuersatz 1,5‰) eingeschätzt.
2. Die Beschwerde hinsichtlich der Steuerperiode 2001 (1.1. - 31.12.) wird gutgeheissen. Die Beschwerdeführerin wird für diese Steuerperiode mit einem steuerbaren Gewinn von Fr. 0.- veranlagt. Das steuerlich massgebende Eigenkapital per 31.12.2001 beträgt Fr. 1'385'000.- (Art. 131 Abs. 1 Satz 2 DBG).

Die Beschwerde hinsichtlich der Steuerperiode 2003 (1.1. - 30.6.) wird abgewiesen.

[...]