



STEUERREKURSKOMMISSION I DES KANTONS ZÜRICH

1 ST.2009.335
1 DB.2009.208

Entscheid

18. März 2010

Mitwirkend:

Einzelrichter A. Tobler und Sekretär H. Knüsli

In Sachen

A,

vertreten durch Peter Gerber Treuhand AG,
Geisserweg 3, 8306 Brütisellen,

**Rekurrentin/
Beschwerdeführerin,**

gegen

1. **Staat Zürich,**

2. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

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

**Rekursgegner,
Beschwerdegegnerin,**

betreffend

**Einschätzung für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2007 und
Direkte Bundessteuer für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2007**

hat sich ergeben:

A. Die A (nachfolgend die Pflichtige) wurde am 9. Dezember 2002 gegründet und bezweckt die Anwendung von Informationstechnologie für die Bedürfnisse von Wirtschaft und Verwaltung. Gründerinnen waren B und C je mit einer Stammeinlage von Fr. 10'000.-.

Mit dem Abschluss 2007 wies die Pflichtige einen Reingewinn von Fr. 18'843.- aus. Diesen Gewinn verrechnete sie in der Steuererklärung 2007 mit Vorjahresverlusten von Fr. 18'071.-, sodass sich ein steuerbarer Reingewinn von Fr. 772.- ergab.

Mit Schlussrechnung vom 20. April 2009 eröffnete das Steueramt der Gemeinde D die Einschätzung der Staats- und Gemeindesteuern für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2007. Dabei wurde der steuerbare Reingewinn auf Fr. 18'800.- festgesetzt, indem die Verrechnung der Vorjahresverluste unterblieb. Das steuerbare Eigenkapital wurde gemäss Steuererklärung mit Fr. 20'000.- übernommen. Die Veranlagung der direkten Bundessteuer vom 24. April 2009 lautete ebenfalls auf einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 18'800.-.

B. Gegen beide Einschätzungen liess die Pflichtige am 27./28. April 2009 Einsprache erheben mit dem Antrag, sie unter Zulassung des Verlustvortrags gemäss Steuererklärung einzuschätzen.

Auf Auflage vom 15. Juli 2009 hin reichte die Pflichtige die Abschlüsse 2003 - 2006 ein.

Das kantonale Steueramt hiess die Einsprachen am 19. November 2009 teilweise gut, indem es die Verluste aus den Geschäftsjahren 2005 und 2006 von Fr. 1'281.- zum Abzug zuliess und den steuerbaren Reingewinn dergestalt auf je Fr. 17'500.- reduzierte. Von einer weitergehenden Verlustverrechnung sah es ab. Es erwog, am 25. Mai 2005 seien die Gesellschaftsgründerinnen B und C im Handelsregister gelöscht sowie durch E und F ersetzt worden. Daraus sei zu schliessen, dass Erstere ihre Anteile veräussert hätten. Aus den Abschlüssen der Vorjahre gehe hervor,

dass die Pflichtige anfänglich keine aktive Tätigkeit entfaltet habe bzw. stillgelegt gewesen sei. Erst die neuen Eigentümer hätten sie zu aktiver Unternehmenstätigkeit erweckt, weshalb die Pflichtige nur die Verluste aus den Geschäftsjahren 2005 und 2006 verrechnen könne. Die Verluste der früheren Jahre dürften nicht abgezogen werden, weil mit der Veräusserung der Stammanteile im Jahr 2005 ein Mantelhandel vorliege.

C. Mit Rekurs bzw. Beschwerde vom 11. Dezember 2009 liess die Pflichtige die Einspracheanträge erneuern. Zur Begründung brachte sie u.a. vor, wegen der Vorschrift, dass die Mehrheit der Verwaltungsräte bzw. der Geschäftsführer Schweizerbürger sein müssten, hätten sich E als deutscher Staatsangehöriger und F als schwedischer Staatsangehöriger bei Gründung der Pflichtigen entschieden, ihre schweizerischen Ehefrauen B und C als Gesellschafterinnen einzutragen. Mit dem späteren Wegfall dieser Vorschrift hätten sie die Stammanteile auf sich übertragen, weshalb wirtschaftlich betrachtet keine Handänderung der Gesellschaft vorliege und damit auch kein Mantelhandel gegeben sei.

Das kantonale Steueramt schloss am 4. Januar 2010 auf Abweisung der Rechtsmittel.

Der Einzelrichter verlangte mit Auflage vom 1. Februar 2010 den Nachweis, dass es sich bei B und C um die Ehefrauen von E und F handelt sowie Belege zum Übergang der Stammanteile der Pflichtigen auf Letztere. Die Pflichtige reichte am 22. Februar 2010 entsprechende Unterlagen ein, zu welchen das kantonale Steueramt am 2. März 2010 Stellung nahm.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. 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). Diese Bestimmungen gelten 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). 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 jedoch 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. 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, Unternehmenssteuerrecht, 3. A., 1993, S. 696; siehe auch BStRK, 6. Januar 2003, 4 DB.2002.46, in: StE 2004 B 72.15.2 Nr. 5, mit Hinweisen sowie zuletzt StRK II, 22. September 2008, 2 DB.2008.148 + 149 und StRK I, 20. Januar 2010, 1 ST.2009.228 + 1 DB.2009.113).

c) aa) Wie generell jede Rechtsausübung steht die Verlustverrechnung ausserdem unter dem Vorbehalt des Missbrauchsverbots. 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).

Von einem Mantelhandel wird ausgegangen, wenn die bisherigen Beteiligten den Willen haben, die durch die Gesellschaft ausgeübte Unternehmenstätigkeit aufzugeben (wirtschaftliche Liquidation) und deshalb die Aktiven der Gesellschaft in liquide Form bringen (jedoch ohne eine formelle Liquidation durchzuführen) sowie die Mehrheit der Beteiligungsrechte an Dritte oder an einen bisherigen Minderheitsaktionär veräussern, welche mit der Gesellschaft (meistens unter neuer Firma) eine andere Unternehmenstätigkeit ausüben (BGr, 24. Februar 1984 = ASA 52, 649; Brühlisauer/Kuhn, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 67 N 17 DBG sowie dieselben in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 25 N 37 StHG). Nicht von Belang ist dabei, ob die Mehrheit der Beteiligungsrechte in einem oder mehreren Paketen (gleichzeitig) die Hand wechselt. Das bedeutet, dass ebenfalls ein Mantelhandel gegeben sein kann, sofern verschiedene Käufer zusammenwirken.

Liegt ein Mantelhandel vor, wird steuerlich eine Liquidation mit anschliessender Neugründung der Gesellschaft unterstellt, obwohl effektiv nichts versilbert wird. Verfügt die Mantelgesellschaft diesfalls über noch verrechenbare Verlustvorträge, können diese wohl mit Gewinnen bis zur Übertragung des Aktienmantels sowie mit den anlässlich der steuerlichen Liquidation realisierten stillen Reserven verrechnet werden. Gewinne, welche nach Übertragung des Aktienmantels von der "neuen" Gesellschaft erwirtschaftet werden, sind hingegen nicht mehr mit Verlusten der "früheren" Gesellschaft verrechenbar (Lampert, S. 57 sowie Locher, Art. 49 ff. N 37).

bb) Da die Steuerbehörden die Beweislast für das Vorliegen einer Steuerumgehung tragen (BGr, 21. Juni 1985 = StE 1986, B 27.1 Nr. 5 = ASA 55, 129 mit Hinweisen), haben sie auch das Vorliegen eines Mantelhandels nachzuweisen. Indizien für die Annahme eines Mantelhandels bilden dabei Firmenänderung, Zweckänderung, Sitzverlegung, Bestellung eines neuen Verwaltungsrats etc.

2. a) Vorliegend wurden die Stammanteile der Pflichtigen am 2. Mai 2005 von den bisherigen Gesellschafterinnen C und B auf F und E übertragen. Das kantonale Steueramt erblickt in diesem Übergang einen Mantelhandel, der die Verrechnung der vor dem Übergang angefallenen Vorjahresverluste ausschliesse.

Voraussetzung für einen Mantelhandel müsste nach dem Gesagten bilden, dass die Pflichtige bei der Übertragung auf die neuen Eigentümer ihre bisherige Tätigkeit aufgegeben und die Aktiven in liquide Form gebracht, d.h. eine wirtschaftliche Liquidation vorgenommen hat. Sie war aber seit der Gründung per 9. Dezember 2002 noch gar nie richtig aktiv geworden und besass überdies auch gar keine Aktiven, die hätten versilbert werden können. Dies ergibt sich klar aus den Abschlüssen 2003 - 2006, mit denen weder ein Umsatz noch Personalkosten und als einziges Aktivum lediglich ein Bankkonto mit weniger als Fr. 3'500.- ausgewiesen werden. Nur im ersten Geschäftsjahr wurde ein Projektaufwand von Fr. 14'000.- verbucht. Zudem gingen die Stammanteile auch nicht an irgendwelche Dritte über, sondern mit E und F nun nachgewiesenermassen bloss an die Ehemänner der Gesellschaftsgründerinnen (Auszüge aus dem Zivilstandsregister). Weiter wurden nach dem Übergang weder der Name der Gesellschaft noch ihr Zweck, sondern lediglich ihr Sitz (von D nach G) geändert. Schliesslich waren die Ehemänner im Handelsregister schon ab Gründung der Pflichtigen in der Funktion als Geschäftsführer mit Kollektivunterschrift eingetragen, während ihre Ehefrauen als (nur formelle) Gründerinnen keinerlei Zeichnungsberechtigung besaßen (Handelsregisterauszug). Demnach liegt aber trotz der zivilrechtlichen Übertragung der Stammanteile der Pflichtigen weder eine wirtschaftliche Liquidation der Letzteren noch – ebenfalls wirtschaftlich betrachtet – deren Übertragung auf neue Eigentümer und damit kein schädlicher Mantelhandel vor. Die Geltendmachung der Verluste aus den Geschäftsjahren 2003 und 2004 ist damit insofern zulässig.

b) Das kantonale Steueramt argumentiert für diesen nun eingetretenen Fall in der Rekurs-/Beschwerdeantwort, dass die Verlustverrechnung trotzdem ausgeschlossen sei. Wie bei einer Umstrukturierung müssten nämlich die Vorjahresverluste bei einer Betriebseinstellung mit späterer Reaktivierung der Gesellschaft nicht an das Steuersubjekt, sondern an das Steuerobjekt, d.h. den Betrieb, gebunden sein mit der Wirkung, dass die Vorjahresverluste des untergegangenen Betriebs nicht mit den Gewinnen des später reaktivierten Betriebs verrechnet werden dürften.

Mit dieser Argumentation übersieht das kantonale Steueramt, dass weder eine Umstrukturierung noch ein umstrukturierungsähnlicher Tatbestand vorliegt. Nur weil die Pflichtige im ersten Geschäftsjahr 2003 einen gewissen (Projekt-)Aufwand und im Folgejahr keinerlei Ausgaben mehr getätigt hat, kann nicht von einer Betriebseinstellung ausgegangen werden, die sich mit einer Umstrukturierung der Gesellschaft (Fusion,

Abspaltung etc.) vergleichen lässt. Vielmehr war die Pflichtige seit der Gründung bis und mit Geschäftsjahr 2006 mangels Umsatz und Personalaufwand einfach noch gar nicht richtig aktiv geworden. Selbst wenn eine Umstrukturierung bzw. ein umstrukturierungsähnlicher Tatbestand vorläge, liesse sich die dargelegte Rechtsprechung zur Verrechnung von Verlusten fusionierter Gesellschaften durch die übernehmende Gesellschaft nicht auf den vorliegenden Fall übertragen. Denn der von den Ehemännern der Gründerinnen "übernommene" Betrieb ging keineswegs unter, sondern lebte in der "übernehmenden" Gesellschaft insofern weiter, als er von diesen überhaupt erstmals zum Leben erweckt wurde.

c) Nach alledem besteht grundsätzlich kein Anlass, sämtliche von der Pflichtigen seit Gründung ausgewiesenen Verluste nicht mit ihrem ersten Gewinn des Geschäftsjahres 2007 zu verrechnen.

d) Zu prüfen bleibt der Umfang dieser Verluste, insbesondere derjenige des Geschäftsjahres 2003 mit den (runden) Projektkosten von Fr. 14'000.-. Die Vorinstanz hatte bisher keinen Anlass die Verluste pro 2003 und 2004 zu überprüfen, da sie nur diejenigen der Geschäftsjahre 2005 und 2006 zum Abzug zuliess. Demnach liegt noch kein Entscheid über die (vollumfängliche) Verrechenbarkeit des Verlustvortrags vor. Die Sache ist daher an die Vorinstanz zurückzuweisen, um erstinstanzlich die Überprüfung des Verlustvortrags vorzunehmen (§ 149 Abs. 3 StG sowie Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 143 N 28).

3. Diese Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung der Rechtsmittel (Rückweisung).

Bei diesem letztlich noch unentschiedenen Verfahrensausgang rechtfertigt es sich, die Verfahrenskosten den Parteien je hälftig aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG, § 151 Abs. 1 StG). Die Zusprechung einer Parteientschädigung entfällt (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 und § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 19. November 2009 wird aufgehoben. Die Sache wird zum Neuentscheid im Sinn der Erwägungen an das kantonale Steueramt ins Einspracheverfahren zurückgewiesen.

2. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 19. November 2009 wird aufgehoben. Die Sache wird zum Neuentscheid im Sinn der Erwägungen an das kantonale Steueramt ins Einspracheverfahren zurückgewiesen.

[...]