



Entscheid

22. Oktober 2012

Mitwirkend:

Einzelrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

A AG,

vertreten durch AWB AG,
Bahnhofstrasse 10, 5001 Aarau 1 Fächer,

**Beschwerdeführerin/
Rekurrentin,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

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

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

betreffend

**Direkte Bundessteuer 1.1. - 31.12.2009 sowie
Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2009**

hat sich ergeben:

A. Die A AG (nachfolgend die Pflichtige) war ursprünglich unter der Firma B AG tätig und führte als Zweck die Ausführung von Hoch-, Tief- und Strassenarbeiten an. Im August 2009 änderte sie ihre Firma und ihren Zweck, indem sie nunmehr Handel und Verwaltungstätigkeiten im Zusammenhang mit Liegenschaften sowie immateriellen Rechten und Beteiligungen ausübt. Gleichzeitig wurden ihre Aktien an neue Eigentümer übertragen. Für das Geschäftsjahr 2009 erzielte sie einen Gewinn von Fr. 85'125.-, welchen sie mit kumulierten Vorjahresverlusten von Fr. 192'205.- verrechnete, sodass sich ein deklariertes steuerbares Reingewinn von Fr. 0.- ergab. Der Steuerkommissär lehnte in seinen Einschätzungsvorschlägen vom 18. Juli 2011 betreffend die direkte Bundessteuer 2009 und die Staats- und Gemeindesteuern 2009 die Verlustverrechnung ab, da die wirtschaftliche Tätigkeit in den Vorjahren eingestellt worden sei. Dies ergab einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 85'100.-. Die Pflichtige stimmte diesem im August 2011 zunächst zu.

B. Am 12. Oktober 2011 liessen die Pflichtigen Einsprache gegen die Schlussrechnungen erheben und beantragen, den Verlustvortrag zu verrechnen und sie dementsprechend gemäss Steuererklärung einzuschätzen. Darin bestritten sie das Vorliegen eines Mantelhandels. Eventualiter sei die Verlustverrechnung bis zur Übertragung der Aktien im August 2009 pro rata temporis zuzulassen. Der Steuerkommissär führte darauf eine Untersuchung in Bezug auf die näheren Umstände der Umstrukturierung durch. Dabei forderte er sie auch zur Bezifferung des Eventualantrags auf. Mit e-mail vom 11. April 2012 bezifferten sie diesen auf 8/12 des Gesamtgewinns, somit Fr. 56'750.-. Am 3. Mai 2012 wies das kantonale Steueramt die Einsprachen ab. Hinsichtlich des Eventualantrags führte es aus, die Pflichtige habe auf diesen verzichtet.

C. Hiergegen erhob die Pflichtige am 10. Mai 2012 Beschwerde bzw. Rekurs und beantragten, den bis zur Veräusserung der Aktien im August 2009 erzielten Gewinn von Fr. 56'750.- mit den Vorjahresverlusten zu verrechnen und den steuerbaren Reingewinn auf Fr. 28'350.- zu veranlagern. Darin rügten sie, dass die Vorinstanz auf ihren Eventualantrag nicht eingegangen sei. Mit Beschwerde-/Rekursantwort vom

5. Juni 2012 beantragte die Vorinstanz, die Rechtsmittel seien abzuweisen. Darin räumte sie ein, dass aufgrund eines Missverständnisses tatsächlich der Eventualantrag nicht behandelt worden sei. Dieser sei aber auch bei materieller Prüfung abzuweisen, da es an einem Nachweis fehle, dass vor dem Kauf überhaupt ein Ertrag angefallen sei. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Am 12. Juni 2012 wurde ein zweiter Schriftenwechsel angeordnet. Die Pflichtige liess sich aber nicht mehr vernehmen. Mit Verfügung vom 20. Juli 2012 wurde die sie aufgefordert, den zwischen dem 1. Januar und dem Stichtag im August 2009 angefallenen Reinertrag genau zu beziffern. Dem kam sie am 27. August 2012 nach. Am 19. September 2012 nahm das kantonale Steueramt hierzu Stellung.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Im Rahmen des in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 garantierten Anspruchs auf rechtliches Gehör bedürfen Rechtsmittelentscheide einer hinreichenden Begründung (vgl. auch § 126 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997, StG). Die wesentlichen tatsächlichen und rechtlichen Entscheidungsgründe müssen darin enthalten sein (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 139 N 31 ff. mit Hinweisen). Es ist unbestritten, dass der Einspracheentscheid den Eventualantrag der Pflichtigen nicht behandelt. Insofern liegt eine ungenügende Begründung vor.

Die aus einer ungenügenden Begründung resultierende Verletzung des rechtlichen Gehörs kann geheilt werden, wenn die Steuerbehörde die entsprechenden Erwägungen im anschliessenden Rechtsmittelverfahren vorbringt, d.h. mit Beantwortung der vom Steuerpflichtigen erhobenen Beschwerde bzw. Rekurs. Alsdann ist dem Steuerpflichtigen in einem zweiten Schriftenwechsel Gelegenheit zu geben, dazu Stellung zu nehmen (BGE 121 III 334). Nur in den Fällen, in denen der Einspracheentscheid überhaupt keine Begründung aufweist, liegt eine unheilbare Verweigerung des rechtlichen Gehörs vor, welche die von Amts wegen zu berücksichtigende Nichtigkeit des Entscheids nach sich zieht (vgl. RB 1985 Nr. 60).

b) Die Einspracheentscheide enthalten eine Begründung, wenn auch nicht zum Eventualantrag. Sie sind damit nicht als nichtig zu betrachten. In der Rekurs- bzw. Beschwerdeantwort vom 5. Juni 2012 hat die Vorinstanz den Eventualantrag nun abgehandelt und die Gründe für dessen Abweisung eingehend dargelegt. Die Pflichtige hatte Gelegenheit, sich dazu zu äussern, wovon sie allerdings keinen Gebrauch gemacht hat. Damit ist der Mangel als geheilt zu betrachten.

2. a) Der Reingewinn einer juristischen Person unterliegt der Gewinnsteuer (Art. 57 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990, DBG; § 63 StG). Vom Reingewinn der Steuerperiode können Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren 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).

Eine Verlustverrechnung ist aber grundsätzlich unzulässig beim so genannten Mantelhandel (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 67 N 9 und Art. 20 N 127 DBG sowie § 79 N 11 StG). Von einem solchen wird ausgegangen, wenn die bisherigen Beteiligten die durch die Gesellschaft ausgeübte Unternehmenstätigkeit aufgeben wollen und deshalb die Aktiven der Gesellschaft in liquide Form bringen, ohne jedoch eine formelle Liquidation durchzuführen, und die Mehrheit der Beteiligungsrechte an Dritte oder an einen bisherigen Minderheitsaktionär veräussern, welche mit der Gesellschaft (meistens unter neuer Firma) eine andere Unternehmenstätigkeit aufnehmen (BGr, 24. Februar 1984 = ASA 52, 649; Kuhn/Brühlisauer in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 25 N 37 StHG).

Liegt ein Mantelhandel vor, wird steuerlich eine Liquidation mit anschliessender Neugründung der Gesellschaft unterstellt. Verfügt die Mantelgesellschaft über noch verrechenbare Verlustvorträge, können diese 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 Ver-

lusten der "früheren" Gesellschaft verrechenbar (Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, Art. 49 ff. N 37).

Die Beweislast für das Vorliegen eines Mantelhandels liegt bei den Steuerbehörden (BGr, 21. Juni 1985 = StE 1986, B 27.1 Nr. 5 = ASA 55, 129 mit Hinweisen).

b) Gemäss den Ausführungen des kantonalen Steueramts hat die Pflichtige ihre Bautätigkeit 2003 aufgegeben und war demnach für mehrere Jahre inaktiv. Im August 2009 wurden ihre Aktien von der Muttergesellschaft an deren Hauptaktionär und dessen Lebenspartnerin übertragen und zugleich die Firma geändert. Die neuen Aktionäre brachten darauf neu Kapital in die Pflichtige ein, womit im September 2009 eine Liegenschaft erworben wurde. Das kantonale Steueramt qualifizierte dieses Vorgehen als Mantelhandel und verweigerte gestützt darauf die Verrechnung der Vorjahresverluste. Dieser Beurteilung ist zuzustimmen; ihr wird von der Pflichtigen im Beschwerde-/Rekursverfahren auch nicht mehr widersprochen. Streitig ist einzig die Frage, in welchem Umfang die Verluste aus den Vorjahren mit den Erträgen bis zum Stichtag der "Neugründung" per Ende August 2009 verrechnet werden können.

c) Die Pflichtige verlegt den Jahresgewinn von Fr. 85'125.- pro rata temporis auf die einzelnen Monate, während das kantonale Steueramt auf den effektiven Ertrag im Zeitraum bis Ende August 2009 abstellt und mangels Nachweises eines solchen keine Verlustverrechnung zulässt. Die Methode der Vorinstanz erweist sich als allein zutreffend. Der Mantelhandel ist dadurch gekennzeichnet, dass eine vorher inaktive Gesellschaft neu eine wirtschaftliche Tätigkeit aufnimmt, welche den Zusammenhang der Geschäftstätigkeiten unterbricht. Nach diesem Zeitpunkt erarbeitete Gewinne können deshalb nicht berücksichtigt werden. Dementsprechend ist es sachgerecht, dass bei der Verrechnung der Vorjahresverluste nur auf die effektiven Erträge im Zeitraum vor dem Mantelhandel abgestellt wird.

d) In ihrer Eingabe vom 27. August 2012 bezifferte die Pflichtige den in der Geschäftsperiode 1.1. – Ende August 2009 erzielten Gewinn auf Fr. 5'467.63. Dieser umfasst zur Hauptsache Finanzerträge aus Finanzanlagen von Fr. 5'260.-, wobei es sich um Darlehenszinsen aus der Kontokorrentforderung C AG von Fr. 213'765.- per Ende August 2009 handelt (Kto.Nr. 6770). Per 31. Dezember 2009 ist die Forderung nicht mehr in der Bilanz enthalten, was darauf schliessen lässt, dass sie

nach der Umfirmierung zurückbezahlt worden ist. Damit ist auch der vom kantonalen Steueramt vorgebrachte Umstand erklärt, weshalb bis Ende der Geschäftsperiode am 31. Dezember 2009 keine weiteren Darlehenszinsen angefallen sind. Der Finanzertrag entspricht zudem pro-rata demjenigen des vorangehenden Geschäftsjahres von Fr. 7'805.75. Auch der Einwand des kantonalen Steueramts, dass vor der Umfirmierung praktisch kein Aufwand bzw. Verwaltungsaufwand verbucht worden sei, lässt sich dadurch erklären, dass die Pflichtige vor diesem Zeitpunkt eben auch inaktiv gewesen war. Die von der Pflichtigen präsentierten Zahlen für die Geschäftsperiode 1.1. – Ende August 2009 erscheinen deshalb als plausibel und sind zu übernehmen. Vom Verlustvortrag dürfen demnach Fr. 5'467.63 angerechnet werden. Dies führt zu einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 79'658.- bzw. gerundet Fr. 79'600.-.

3. Gestützt auf diese Erwägungen sind die Beschwerde und der Rekurs teilweise gutzuheissen. Bei diesem Ausgang der Verfahren sind die Kosten anteilmässig aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Die Beschwerdeführerin wird für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 1.1. - 31.12.2009, mit einem steuerbaren Gewinn von Fr. 79'600.- (Steuersatz 8,5%) veranlagt.
Das steuerlich massgebende Eigenkapital der Steuerperiode 1.1. - 31.12.2009 beträgt Fr. 1'195'512.- (Art. 131 Abs. 1 Satz 2 DBG).
2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Die Rekurrentin wird für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 1.1. - 31.12.2009, mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 79'600.- (Gewinnsteuersatz 8,0 %) und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 1'195'000.- (Kapitalsteuersatz 0,75‰) eingeschätzt.

[...]