Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.583/2003 /sza

Urteil vom 31. Januar 2005
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Wurzburger, Müller, Bundesrichterin Yersin,
Gerichtsschreiber Fux.

Parteien
X._____ AG,
Beschwerdeführerin, vertreten durch Fürsprecher
Dr. Reto Kuster,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern, Münstergasse 3, 3011 Bern,
Steuerrekurskommission des Kantons Bern, Sägemattstrasse 2, Postfach 54, 3097 Liebefeld.

Gegenstand
Direkte Bundessteuer 1996
(Verlustverrechnung),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 28. Oktober 2003.

Sachverhalt:
A.
Die X._____ AG, mit Sitz in V._____, kaufte im Dezember 1995 von der Z._____ AG, mit Sitz in W._____, deren Rechte und Know-how an bestimmten Reglern und Netzfreischaltern für total Fr. 426'000.–. Die Z._____ AG war zu diesem Zeitpunkt überschuldet und hätte ohne den Verkauf dieser Aktiven ihre Bilanz deponieren müssen. Am 1. Mai 1996 kaufte die X._____ AG sämtliche Namenaktien der Z._____ AG mit einem Nennwert von Fr. 700'000.– zum Preis von Fr. 460'000.– von deren Muttergesellschaft und wurde dadurch Alleinaktionärin der Z._____ AG. Durch Fusionsvertrag vom 29. August 1996 wurde die Z._____ AG rückwirkend auf den 30. April 1996 von der X._____ AG nach Massgabe von Art. 748 OR übernommen.

In der Steuererklärung 1996 deklarierte die X._____ AG sowohl bei der Staatssteuer als auch bei der direkten Bundessteuer einen Reingewinn von Fr. 374'026.–. Von diesem Betrag brachte sie unter Hinweis auf den Fusionsvertrag einen "Verlustvortrag Z._____ AG W._____" in gleicher Höhe in Abzug. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern verweigerte diese Verlustverrechnung. Sie vertrat aufgrund ihrer Abklärungen die Auffassung, am 30. April 1996 hätten für eine Fusion keine wirtschaftlichen Gründe mehr vorgelegen, nachdem die "essentiellen Kenntnisse und Anlagen" der Z._____ AG bereits vorher an die X._____ AG veräussert worden seien. Vielmehr liege eine Steuerumgehung vor, weshalb der Fusion die steuerliche Anerkennung versagt werden müsse; die Gewinne der X._____ AG könnten nicht mit den Verlusten der Z._____ AG verrechnet werden (Taxationsberechnung vom 22. Dezember 2000). In der Folge hielt die Steuerverwaltung an ihrem Standpunkt fest und veranlagte die X._____ AG bei der Staatssteuer und der direkten Bundessteuer für 1996 mit einem Reingewinn von Fr. 397'608.– (Einspracheentscheid vom 18. Dezember 2002).

B.
Ein Rekurs (betreffend Staatssteuer) und eine Beschwerde (betreffend direkte Bundessteuer) der X._____ AG gegen den Einspracheentscheid wurden von der Steuerrekurskommission des Kantons Bern am 28. Oktober 2003 abgewiesen. Die Rekurskommission stellte fest, weil ihr nicht die gesamten Buchhaltungsunterlagen der Z._____ AG vorgelegt worden seien, müsse sie den Entscheid darüber, ob die Z._____ AG im Frühjahr/Sommer 1996 wirtschaftlich aktiv gewesen sei oder nicht, ermessensweise anhand aller sonst zur Verfügung stehenden Beweismittel treffen. Zusammengefasst erwog die Rekurskommission, die Z._____ AG sei per 1. Mai bzw. per 29. August 1996 keine aktive Gesellschaft mehr gewesen. Die Werte der Z._____ AG, an denen die X._____ AG interessiert gewesen sei, seien von dieser bereits früher erworben worden. Am eigentlichen Betrieb der Z._____ AG habe die X._____ AG kein Interesse bekundet, habe sie doch keine Mitarbeiter von ihr übernommen und deren Sachanlagen sofort abgeschrieben. Solche Fusionen würden von den kantonalen und bundesrechtlichen Steuernormen nicht geschützt. Für die Verlustverrechnung sei nämlich vorausgesetzt, dass die übernommene Unternehmung in der aufnehmenden Gesellschaft fortbestehe, das
heisst, dass der Geschäftsbetrieb als Organismus weitergeführt werde.
C.
Gegen den Entscheid der Rekurskommission betreffend die direkte Bundessteuer 1996 hat die X._____ AG am 8. Dezember 2003 Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht erhoben. Die Beschwerdeführerin beantragt, den Entscheid aufzuheben und einen steuerbaren Gewinn von "null" zu veranlagen. Zur Begründung wird vorgebracht, die Vorinstanz habe Bundesrecht verletzt, indem sie die "Verlustvornahme" von einem Betriebserfordernis abhängig gemacht und zudem zu Unrecht angenommen habe, die Z._____ AG sei wirtschaftlich liquidiert worden. Schliesslich habe die Vorinstanz ihr Ermessen rechtsmissbräuchlich ausgeübt, soweit sie sich auf fehlende Unterlagen der Z._____ AG berufe.

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern verweist in der Vernehmlassung auf ihre Stellungnahme im kantonalen Verfahren und beantragt, die Beschwerde abzuweisen. Die Steuerrekurskommission des Kantons Bern schliesst unter Hinweis auf ihren Entscheid ebenfalls auf Abweisung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung schliesst sich diesem Antrag an.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Ein Entscheid betreffend die direkte Bundessteuer, der von einer kantonalen Steuerrekurskommission oder einer weiteren kantonalen Beschwerdeinstanz erlassen wird, kann mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden (Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer, DBG; SR 642.11; siehe auch Art. 97 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 5 VwVG).
1.1 Anfechtbar sind nur Entscheide "letzter Instanzen der Kantone" (Art. 98 lit. g OG; siehe auch Art. 102 lit. d OG). Vorliegend hat die bernische Steuerrekurskommission mit Bezug auf die direkte Bundessteuer als letzte kantonale Instanz entschieden, während mit Bezug auf die Staatssteuer gemäss Rechtsmittelbelehrung im angefochtenen Entscheid Beschwerde an das kantonale Verwaltungsgericht zu erheben war. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung sind die Kantone zwar verpflichtet, für die direkte Bundessteuer und die harmonisierten kantonalen Steuern einen einheitlichen Instanzenzug zu schaffen (BGE 130 II 65 E. 6 S. 75 ff. und seitherige Rechtsprechung). Im vorliegenden Verfahren, in dem es um die Veranlagung für das Steuerjahr 1996 geht, ist jedoch das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR. 642.14) insoweit noch nicht anwendbar (vgl. Art. 72 Abs. 1 StHG). Somit war der Kanton Bern (noch) nicht verpflichtet, für die direkte Bundessteuer ebenfalls vorerst den Beschwerdeweg an das kantonale Verwaltungsgericht vorzusehen. Der Entscheid der Steuerrekurskommission erweist sich deshalb als kantonal letztinstanzlich im Sinn von Art. 98 lit. g OG.
1.2 Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wurde rechtzeitig eingereicht (Art. 106 OG) und genügt den Begründungsanforderungen (vgl. Art. 108 OG). Der Beschwerdeführerin wird durch den angefochtenen Entscheid die Verlustverrechnung verweigert, weshalb sie nach Art. 103 lit. a OG zur Beschwerde legitimiert ist.
1.3 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich der Überschreitung oder des Missbrauchs des Ermessens (Art. 104 lit. a OG), sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 104 lit. b OG) gerügt werden. Hat - wie hier - eine rich-

terliche Behörde als Vorinstanz entschieden, ist das Bundesgericht jedoch an deren Sachverhaltsfeststellung gebunden, wenn der Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen ermittelt wurde (Art. 105 Abs. 2 OG). Offensichtlich unrichtig ist eine Sachverhaltsfeststellung nicht schon dann, wenn sich Zweifel anmelden, sondern erst, wenn sie eindeutig und augenfällig unzutreffend ist (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 286, mit Hinweisen). Im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde wendet das Bundesgericht das massgebende Bundesrecht von Amtes wegen an, ohne an die Begründung der Parteibegehren gebunden zu sein (Art. 114 Abs. 1 zweiter Halbsatz OG); es kann die Beschwerde auch aus andern als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 117 Ib 114 E. 4a S. 117; 129 II 183 E. 3.4 S. 188, je mit
Hinweis).
1.4 Der Streitgegenstand betrifft die direkte Bundessteuer für das Jahr 1996. Der Fall ist somit nach dem am 1. Januar 1995 in Kraft getretenen Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) zu beurteilen (vgl. Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, N 3 zu Art. 201).
2.
Umstritten ist einzig, ob die Beschwerdeführerin die Verluste der durch Fusion übernommenen Z._____ AG mit ihren eigenen Gewinnen verrechnen kann oder nicht.
2.1 Der Reingewinn einer juristischen Person unterliegt der Gewinnsteuer (Art. 57 DBG). 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). Ohne dass dies im Wortlaut zum Ausdruck kommt, gilt diese Bestimmung auch als gesetzliche Grundlage für die Verrechnungsmöglichkeit von Verlustvorträgen einer (gewinn-)steuerneutral übernommenen Gesellschaft durch die übernehmende Gesellschaft im Rahmen von Unternehmensumstrukturierungen (Ernst Höhn/ Robert Waldburger, Steuerrecht, Band II, 9. Aufl., Bern 2002, S. 543 ff.; Frank Lampert, Die Verlustverrechnung von juristischen Personen im Schweizer Steuerrecht, Diss. Genf 2000, S. 87, 93, 100 f., mit weiteren Hinweisen; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, Therwil/Basel 2004, RZ 14, RZ 40 f. zu Art. 61; RZ 24 zu rev. Art. 61; Markus Reich/Marco Duss, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel 1996, S. 271 f.; vgl. auch Botschaft vom 13. Juni 2000 zum Fusionsgesetz, in: AS 2000 S. 4370 sowie Kreisschreiben Nr. 5 vom 1. Juni 2004 der Eidgenössischen Steuerverwaltung,
"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. Entsteht allerdings durch die Übernahme der Aktiven und Passiven der Gesellschaft, deren Beteiligungsrechte der übernehmenden Gesellschaft gehören, ein Buchverlust auf der Beteiligung, so kann dieser steuerlich nicht abgezogen werden (sog. "unechter" Fusionsverlust; vgl. Locher, a.a.O., RZ 69 zu Art. 61 DBG, mit Hinweisen).
2.2 Die Verlustverrechnung gemäss Art. 67 DBG steht, wie generell jede Rechtsausübung, unter dem Vorbehalt des Missbrauchsverbots (vgl. Art. 2 Abs. 2 ZGB). So ist sie namentlich ausgeschlossen, wo eine Steuerumgehung oder ein so genannter Mantelhandel vorliegt (vgl. Brülisauer/Kuhn, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, N 17 zur Art. 67 DBG; Locher, a.a.O., RZ 41 zu Art. 61 und RZ 11 zu Art. 67; vgl. auch Urteil 2A.133/2000 vom 29. September 2000 E. 2; ASA 63 S. 225 f. E. 4).

Ohne dass der Tatbestand der Steuerumgehung erfüllt sein muss, wird die Verlustverrechnung ferner 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, a.a.O., 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, und es muss angenommen werden, dass die Fusion einzig vorgenommen wurde, um sonst nicht bestehende Verlustverrechnungsmöglichkeiten zu schaffen (vgl. Francis Cagianut/Ernst Höhn, Unternehmungssteuerrecht, 3. Aufl., Bern 1993, S. 696; Reich/Duss, a.a.O., S. 272; siehe auch Urteil der Bundessteuer-Rekurskommission Zürich vom 6. Januar 2003, in: StE 2004 B 72.15.2 Nr. 5, mit Hinweisen).
3.
Die Vorinstanz ist davon ausgegangen, die Z._____ AG habe am 1. Mai (Datum des Aktienkaufs durch die Beschwerdeführerin) beziehungsweise am 29. August 1996 (Datum des Fusionsvertrags) keine wirtschaft-

lich aktive Gesellschaft mehr dargestellt. Die Beschwerdeführerin anerkennt zwar den Grundsatz, wonach eine Verlustverrechnung ausgeschlossen ist, wenn die übernommene Gesellschaft bereits vor der Fusion oder unmittelbar danach wirtschaftlich liquidiert wurde, bestreitet aber, dass ein solcher Sachverhalt im konkreten Fall vorliege.

3.1 Die Z._____ AG wurde von der Beschwerdeführerin mit Wirkung ab 30. April 1996 (Bilanzstichtag) übernommen. Die werthaltigen Rechte und Lizenzen an bestimmten Produkten der Z._____ AG waren bereits im Dezember 1995 an die Beschwerdeführerin verkauft worden. Auch die Betriebsliegenschaft war vorgängig (an einen Dritten) veräussert worden. Das übernommene Anlagevermögen wies gemäss Bilanz per 30. April 1996 noch einen Buchwert von Fr. 60'000.– auf, musste aber nach der Fusion auf Fr. 0.– abgeschrieben werden. Die Vorinstanz schloss daraus zu Recht, dass dieser Bilanzposten einen Nonvaleur darstellte. Der Verkauf der Geschäftsliegenschaft sowie der betriebsnotwendigen Einrichtungen (Maschinen, Werkzeuge, Mobiliar, Fahrzeuge, EDV-Hard- und Software) zeigt, dass der Produktionsstandort W._____ faktisch aufgegeben wurde. Die Beschwerdeführerin behauptet zwar, "mittels Fusion" Immaterialgüterrechte und Personal von der Z._____ AG übernommen zu haben. Sie hat indessen weder im kantonalen Verfahren noch vor Bundesgericht den konkreten Nachweis erbracht, dass solche immateriellen Werte übergingen oder überhaupt vorhanden waren. Ferner hat die Beschwerdeführerin von den ursprünglich 15 Mitarbeitern der Z._____ AG wohl zwei übernommen, doch erfolgte dies, wie den Akten zu entnehmen ist, teils vor (per 1. Februar 1996), teils nach (per 1. November 1996), jedenfalls ausserhalb der Fusion. Unter Würdigung dieser aktenmässig belegten und grundsätzlich unbestrittenen Umstände bleibt kein Zweifel, dass die Z._____ AG im Zeitpunkt der Fusion faktisch beziehungsweise wirtschaftlich liquidiert war. Das in der Fusionsbilanz per 30. April 1996 aufgeführte Konto "Warenvorräte und angefangene Arbeiten" im Wert von Fr. 356'167.40 beweist nicht, dass die Gesellschaft im massgebenden Zeitpunkt noch aktiv war, zumal keine ausreichenden betriebsnotwendigen Einrichtungen zur Fortführung der Geschäftstätigkeit mehr vorhanden waren.

3.2 War somit die übernommene Gesellschaft bereits vor der Fusion oder unmittelbar danach wirtschaftlich liquidiert, so wurde der Beschwerdeführerin die Verlustverrechnung zu Recht verweigert (oben E. 2.2). Die Rüge, die Vorinstanz hätte die Verlustverrechnung nicht von der Fortführung des Betriebs nach der Fusion abhängig machen dürfen, braucht bei der gegebenen Sachlage nicht näher geprüft zu werden. Der weitere Vorwurf, die Vorinstanz habe ihr Ermessen rechtsmissbräuchlich ausgeübt, soweit sie sich auf fehlende Unterlagen der Z._____ AG berufen habe, ist haltlos: Nachdem Bücher der Z._____ AG angeblich versehentlich entsorgt und den Steuerbehörden nicht eingereicht wurden, musste die Vorinstanz ihre Beurteilung, ob die genannte Gesellschaft im Zeitpunkt der Fusion noch aktiv war oder nicht, nach pflichtgemässem Ermessen vornehmen; dieses Vorgehen entspricht dem Gesetz (vgl. Art. 130 Abs. 2 DBG). Dass die Vorinstanz dabei den Sachverhalt offensichtlich unrichtig festgestellt hätte (vgl. Art. 105 Abs. 2 OG), wird von der Beschwerdeführerin nicht behauptet.

3.3 Die Steuerverwaltung ihrerseits hat der Fusion die steuerrechtliche Anerkennung versagt, weil eine Steuerumgehung vorliege. Nachdem die Beschwerdeführerin schon vor der Fusion nicht nur sämtliche Aktien der Z._____ AG, sondern auch deren werthaltigen Aktiven und das Know-how übernommen hatte, erscheint die Fusion vorliegend in der Tat als aussergewöhnliche Massnahme, die einzig noch der Steuerersparnis dienen konnte (zu den Voraussetzungen der Steuerumgehung im Einzelnen vgl. etwa Urteil 2A.133/2000 vom 29. September 2000, E. 2c, mit Hinweis). Dessen war sich auch die Beschwerdeführerin selber bewusst. So teilte der Treuhänder am 1. Juli 1996, also kurz vor der Fusion, dem Verwaltungsrat Folgendes mit: "Die Möglichkeit der Verlustverrechnung ist übrigens der wichtigste, wenn nicht sogar der einzige Grund, warum die Übernahme der Z._____ AG in der vorgesehenen Form und nicht einfach mittels einem einfachen Kaufvertrag für Einrichtungen, Material und Lizenzen/Patente erfolgt". Es braucht indessen nicht abschliessend untersucht zu werden, ob (auch) der Tatbestand der Steuerumgehung erfüllt wäre, da die Verlustverrechnung schon aus den oben dargelegten Gründen (E. 3.1) ausgeschlossen ist.

4.

Nach dem Gesagten verletzt der angefochtene Entscheid kein Bundesrecht. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist abzuweisen.

Dem Verfahrensausgang entsprechend hat die unterliegende Beschwerdeführerin die bundesgerichtlichen Kosten zu tragen (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG). Eine Parteientschädigung ist nach der Regel von Art. 159 Abs. 2 OG nicht zuzusprechen.

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 3'000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Steuerverwaltung des Kantons Bern und der Steuerrekurskommission des Kantons Bern sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 31. Januar 2005
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: