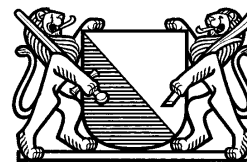


Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2017.51  
1 ST.2017.64

**Entscheid**

28. November 2017

Mitwirkend:

Abteilungsvicepräsident Michael Ochsner, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichter  
Marcus Thalmann und Gerichtsschreiberin Andrea Schmid

In Sachen

**A AG,**

als Rechtsnachfolgerin der B AG,

vertreten durch RA lic.iur. C und  
RA lic.iur. D, E AG,

**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. - 31.12.2010 sowie  
Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2010**

hat sich ergeben:

A. Die B AG (nachfolgend die Pflichtige; heute A AG) wurde im April 2004 mit Sitz in Winterthur gegründet und bezweckte den Handel mit Xgeräten für spezifische Bereiche. Einziger Verwaltungsrat und Anteilsinhaber war F. Per 20. November 2005 erwarb G einen Anteil von 34%, und in der Folge wurde der Verwaltungsrat durch drei Personen erweitert, darunter G. Mit Vereinbarung vom 9. Dezember 2010 verkaufte die Pflichtige den gesamten Bereich "H" inklusive Warenlager, Patent- und Marketingrechten sowie Goodwill rückwirkend per 1. Januar 2010 an eine Gesellschaft von F. Mit einem weiteren Vertrag vom selben Datum übernahm G den Rest der Beteiligung an der Pflichtigen. Per 11. Januar 2011 erweiterte diese ihren Zweck auf das Erbringen von Dienstleistungen im Bereich des Events- und Sportmarketings und der Sportförderung sowie auf das Erbringen von Managementdienstleistungen für Drittpersonen und Unternehmen aller Art. Zugleich wurde G Präsident des Verwaltungsrats, und F trat aus diesem aus. Mit Fusionsvertrag vom 25. Juni 2014 wurde die B AG mit Aktiven und Passiven von der A AG (vormals I AG) übernommen.

In ihrer Steuererklärung für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2010 gab die Pflichtige einen Reingewinn von Fr. 428'720.- an, welchen sie mit kumulierten Vorjahresverlusten von Fr. 418'091.- verrechnete, was einen deklarierten steuerbaren Reingewinn von Fr. 10'629.- ergab. In der Folge führte der Steuerkommissär eine Untersuchung insbesondere mit Bezug auf eine vereinnahmte Vermittlungsprovision von Fr. 500'000.- durch, welche in diesem Geschäftsjahr beinahe den gesamten Ertrag ausmachte. Mit Einschätzungsvorschlägen vom 24. August 2016 liess er die Vorjahresverluste nicht zum Abzug zu, da es sich um einen Mantelhandel gehandelt habe. Die Pflichtige lehnte die Vorschläge am 24. Oktober 2016 ab.

Am 2. November 2016 schätzte der Steuerkommissär die Pflichtige für die direkte Bundessteuer 1.1. - 31.12.2010 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 428'700.- sowie für die Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2010 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 428'700.- und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 110'000.- ein.

B. Hiergegen erhob die Pflichtige am 30. November 2016 Einsprache mit dem Antrag, den steuerbaren Reingewinn jeweils auf Fr. 0.- festzusetzen, bei unverändertem steuerbaren Eigenkapital. Darin bestritt sie das Vorliegen eines Mantelhandels.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprache am 26. Januar 2017 ab.

C. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 27. Februar 2017 wiederholte die Pflichtige die Einspracheanträge, eventualiter sei die Steuerrückstellung entsprechend anzupassen; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen.

Das kantonale Steueramt schloss am 23. März 2017 auf Abweisung der Rechtsmittel mit Bezug auf den Hauptantrag und auf Gutheissung mit Bezug auf den Eventualantrag. Die Pflichtige hielt in der Replik vom 7. August 2017 an ihren Standpunkten fest. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Mit Verfügung vom 6. September 2017 verlangte der Abteilungsvizepräsident des Steuerrekursgerichts von der Pflichtigen den Vertrag über den Verkauf von ihr selbst sowie Auskünfte hierzu und zur Provision. Die Pflichtige antwortete am 18. Oktober 2017, und am 1. November 2017 nahm der Steuerkommissär Stellung.

Die Kammer 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 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 grundsätzlich unzulässig beim so genannten Mantelhandel (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016,

Art. 67 N 9, und Art. 20 N 127 DBG sowie Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 20 N 125 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. Anstatt die Gesellschaft aber formell aufzulösen, wird die Mehrheit der Beteiligungsrechte an Dritte oder an bisherige Minderheitsaktionäre veräussert, welche mit der Gesellschaft (meistens unter neuer Firma) eine andere Unternehmenstätigkeit aufnehmen (Brühlisauer/Krummenacher, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., 2017, Art. 25 N 95 f. StHG, auch zum Folgenden). Bei unveränderten Eigentumsverhältnissen kann es einer Gesellschaft aber nicht verwehrt sein, eine unrentable Geschäftstätigkeit aufzugeben und eine neue aufzunehmen, ohne steuerliche Nachteile befürchten zu müssen.

Liegt ein Mantelhandel vor, wird steuerlich eine Liquidation der Gesellschaft mit anschliessender Neugründung unterstellt. Verfügt die Mantelgesellschaft über 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 Verlusten der "früheren" Gesellschaft verrechenbar.

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

b) Das Aktienkapital der Pflichtigen war 2010 in 100 Inhaberaktien zu Fr. 1'000.- aufgeteilt. Gemäss der Vereinbarung vom 9. Dezember 2010 befanden sich je 33 im Eigentum von K, F und G sowie 1 Aktie im Eigentum von L. F war seit 2004 als Verwaltungsrat im Handelsregister eingetragen; die beiden anderen Anteilsinhaber kamen Ende 2005 hinzu. Mit der Vereinbarung vom 9. Dezember 2010 verkauften K und F ihre Anteile an G. Mit dieser Transaktion wurde demnach die Mehrheit der Beteiligungsrechte an den bisherigen Minderheitsaktionär übertragen. Dies reicht nach dem Gesagten aus, um die für einen Mantelhandel erforderliche Voraussetzung der Übertragung der Anteilsrechte zu erfüllen.

c) Damit ist zu prüfen, ob es sich bei der Pflichtigen zu diesem Zeitpunkt um eine inaktive Gesellschaft gehandelt hat.

aa) Gemäss Handelsregister bezweckte sie bei ihrer Gründung den Handel mit X-geräten in einem spezifischen Bereich. Den Ausführungen der Pflichtigen ist zu entnehmen, dass ursprünglich ein Geschäftsbereich "H" aufgebaut werden sollte. Dabei ging es darum, ein spezielles (...)system für verschiedenartig bewegliche Objekte, bestehend aus Hard- und Software, zu vermarkten und vertreiben (vgl. Präambel der Vereinbarung vom 9. Dezember 2010). Mit dem genannten Vertrag wurde dieser gesamte Produktbereich rückwirkend per 1. Januar 2010 an die M GmbH, vertreten durch F, übertragen. Der Verkaufspreis betrug Fr. 39'290.- und entsprach dem Buchwert des Warenlagers und des Patents (Ziff. 4 der Vereinbarung).

bb) Damit stellt sich zunächst die Frage, ob die Pflichtige diese Geschäftstätigkeit vor dem Verkauf noch aktiv betrieb. Nach den Akten ist dies zu bejahen, wenn auch auf tiefem Niveau:

Die Vereinbarung vom 9. Dezember 2010 erwähnt diesbezüglich noch laufende Verträge, insbesondere gegenüber einer N AG sowie O AG (Ziff. 1 der Vereinbarung). Wie viel Ertrag diese Geschäftstätigkeit noch generierte, ist nicht ersichtlich. Die Jahresabschlüsse zeigen folgendes Bild:

Jahresabschluss	Brutto-Betriebsertrag	Jahresverlust
	Fr.	Fr.
2005	303'544.-	191'133.-
2006	273'620.-	152'214.-
2007	113'412.-	42'526.-
2008	78'847.-	27'202.-
2009	19'003.-	5'020.-
2010	505'315.-.	

Der Jahresabschluss 2008 enthält zudem eine Aufschlüsselung der Erlös-komponenten. Demnach wurde ein solcher in erster Linie durch den Verkauf und die Vermietung von Einzelradaranlagen erzielt. Der hohe Ertrag 2010 ist im Umfang von Fr. 500'000.- auf eine nicht in den Geschäftsbereich "H" fallende Provision zurückzuführen.

Daraus ergibt sich das Bild einer Gesellschaft, welche zunächst mit einem Nischenprodukt erheblichen Umsatz erzielte, indessen die Gewinnzone nie erreichte, worauf die Geschäftstätigkeit nahezu eingestellt wurde. Nachdem 2009 und 2010 aber immerhin noch geringe Umsätze erzielt wurden, kann aber – ohne weitere Untersuchung, ob es sich hierbei tatsächlich um einen aus betrieblicher Aktivität erzielten Umsatz handelt – nicht gesagt werden, dass die Gesellschaft bereits vor Verkauf des Geschäftsbereichs "H" inaktiv war.

cc) Massgebend ist demnach, ob die Gesellschaft mit dem Verkauf des Geschäftsbereichs "H" am 9. Dezember 2010 liquidiert war.

Dies ist mit Bezug auf diesen Geschäftsbereich zu bejahen, da deren Verkauf geradezu der Inbegriff einer Liquidation darstellt. Die Pflichtige behauptet zwar, nach Vertragsabschluss seien noch Übertragungshandlungen zum Vollzug des Vertrags vorgenommen worden. Indessen macht sie keine Angaben, auf welche Geschäftsvorfälle sie sich bezieht; im Gegenteil wird in Ziff. 2 der Vereinbarung bestätigt, dass die Eigentumsübertragung sowie die Übertragung des Warenlagers bereits erfolgt seien.

An diesem Schluss ändert nichts, dass nach Angaben der Pflichtigen gegen sie 2012 eine Betreuung sowie ein Schlichtungsverfahren mit Bezug auf den Geschäftsbereich "H" eingeleitet worden seien. Die Beklagtenstellung in einem Rechtsstreit bedeutet nicht die Ausübung einer aktiven operativen Geschäftstätigkeit. Vielmehr kann auch eine liquidierte Gesellschaft noch aus alten Geschäftsbeziehungen betrieben werden, ohne dass dies an ihrem Status unter dem Blickwinkel des Mantelhandels etwas ändert.

dd) Die Pflichtige macht geltend, sie habe daneben durch G eine weitere Aktivität als Vermittlerin von Bauaufträgen ausgeübt, welche zu einem Provisionsertrag von Fr. 500'000.- geführt habe. Er habe damit versucht, die Geschäftsbereiche der Pflichtigen zu erweitern. Tatsächlich sei es gelungen, einem Handwerksunternehmen einen grösseren Auftrag zu vermitteln. Diese Arbeiten seien in den Jahren 2008, 2009 und 2010 ausgeführt worden. Die Provision sei erst nach Zahlung der Schlussrechnung durch die Bauherrschaft geschuldet gewesen und am 17. Dezember 2010 ausbezahlt worden.

Indessen fehlt ein Nachweis, dass die Vermittlungsprovision tatsächlich vor dem Verkauf am 9. Dezember 2010 von der Pflichtigen erarbeitet wurde. Irgendwelche Dokumente hierzu wurden trotz ausdrücklicher Aufforderung in der Verfügung vom 6. September 2017 nicht vorgelegt. Weder die Rechnung vom 17. Dezember 2010 noch die Bestätigung der Firma P+ Co. vom 23. Juli 2012 machen zum Zeitpunkt der Vermittlung irgendwelche Angaben.

Unklar ist zudem, wieso der Mäklerlohn nicht bereits 2008 erfolgswirksam verbucht wurde, wenn die Vermittlung tatsächlich damals erfolgt war und zum Abschluss des betreffenden Geschäfts geführt hatte. Steuerrechtlich gilt Einkommen in jenem Zeitpunkt als zugeflossen und erzielt, in welchem der Steuerpflichtige eine Leistung vereinnahmt oder einen festen Anspruch darauf erworben hat, über welchen er tatsächlich verfügen kann (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art 41 N 19 ff. DBG und § 50 N 20 ff. StG). Fälligkeit der Leistung ist nicht in jedem Fall Voraussetzung des Einkommenszuflusses, unter Umständen ist der steuerrechtlich relevante Forderungserwerb schon vor dem Fälligkeitstermin abgeschlossen. Gemäss Art. 413 Abs. 1 OR ist der Mäklerlohn mit Abschluss des vermittelten Geschäfts verdient, weshalb auch steuerrechtlich der Zufluss zu diesem Zeitpunkt stattgefunden hat. Gemäss der Sachdarstellung der Pflichtigen wurden die vermittelten Bauarbeiten 2008 begonnen, weshalb die Provision auch in diesem Jahr hätte verbucht werden müssen. Effektiv verbucht wurde die Provision indessen erst am 23. Dezember 2010 (Konto Nr. 3000 Erlös). Demnach wurde entweder damals die Verbuchung zu Unrecht unterlassen, oder der Zufluss entstammte gar nicht irgendwelchen 2008 ausgeführten Aktivitäten, sondern stand in einem anderen Zusammenhang, welcher nicht offengelegt wird.

Gegen eine Vermittlungsprovision aus dem Jahr 2008 spricht zudem, dass die beiden verkaufenden Mehrheitsaktionäre keine Kenntnis von der ausstehenden Provisionsforderung hatten. In der Vereinbarung vom 9. Dezember 2010 wird sie mit keinem Wort erwähnt, vielmehr wird in Ziff. 1.4. lit. d sogar bestätigt, dass die Aktiven vollständig sind. Die Pflichtige begründet das Weglassen der Provisionsforderung damit, dass die Geschäftsbereiche getrennt geführt worden seien und klar gewesen sei, dass die Provisionsforderung in den Geschäftsbereich von G gefallen sei. Dies erklärt aber nicht, weshalb diese betragsmässig erhebliche Forderung nicht einmal erwähnt wird.

Zudem spricht das Fehlen irgendwelcher anderer Provisionseinnahmen dagegen, dass überhaupt aktiv eine Vermittlungstätigkeit ausgeübt wurde. Die Pflichtige

macht zwar geltend, es seien trotz entsprechender Bemühungen keine weiteren Erfolge erzielt worden. Hierzu fehlt es jedoch bereits an einer substantiierten Sachdarstellung, aus welcher die Vermittlungsbemühungen (Wann? Mit wem? Welches Projekt?) näher hervorgeht. In den Akten finden sich keine Hinweise auf solche Aktivitäten vor Ende 2010. Hinzu kommt, dass G als Unternehmer und Eigentümer einer grösseren Gruppe von im Baubereich tätigen Gesellschaften es jederzeit in der Hand hatte, solche Zuflüsse in von ihm gelenkte Gesellschaften zu leiten. Entsprechend macht er auch geltend, dass es in seiner unternehmerischen Freiheit liegt, für wen er tätig sein wolle.

d) Zusammenfassend liegen keine Nachweise vor, dass die Pflichtige vor dem Verkauf Ende 2010 allgemein eine Vermittlungstätigkeit in der Baubranche ausgeübt hat, noch im Besonderen, dass die Provision auf Aktivitäten vor diesem Zeitpunkt zurückzuführen ist. Letztlich fehlen überzeugende Hinweise darauf, dass es sich überhaupt um eine Provisionszahlung handelte; letztlich ist der Hintergrund der Zahlung völlig unklar. Aus den Akten ist vielmehr zu schliessen, dass G die Zahlung erst nach dem Erwerb der Mehrheitsbeteiligung in die Pflichtige geleitet hat, um den Verlustvortrag auszunützen. Damit ist die Transaktion als Mantelhandel zu beurteilen. Der angefochtene Entscheid ist in diesem Punkt zu bestätigen.

2. Die Pflichtige stellt den Eventualantrag, bei diesem Ausgang die Steuerrückstellung zu erhöhen. Die Vorinstanz stimmt dem zu. Gemäss Abschluss per 31. Dezember 2010 hat die Pflichtige bereits eine Steuerrückstellung von Fr. 3'100.- gebildet (Konto Nr. 2300 Passive Rechnungsabgrenzung).



	Reingewinn	Kapital
	Fr.	Fr.
Saldo Jahresabschluss	428'720.-	110'625.-
Bereits verbuchte Steuerrückstellung	<u>3'100.-</u>	<u>3'100.-</u>
Ohne Steuerrückstellung	431'820.-	113'725.-
Steuerrückstellung neu (R-act. 24)	<u>- 92'994.-</u>	<u>- 92'994.-</u>
Steuerfaktoren neu	338'826.-	20'731.-.

Das steuerbare Kapital bei den Staats- und Gemeindesteuern ist damit auf das einbezahlte Aktienkapital von Fr. 100'000.- festzusetzen (§ 79 Abs 2 StG).

3. Gestützt auf diese Erwägungen sind der Rekurs bzw. die Beschwerde teilweise gutzuheissen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Parteien anteilmässig aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Der Pflichtigen ist aufgrund ihres überwiegenden Unterliegens keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 bzw. § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. [...]
2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. [...]