
Entscheidung der kantonalen Steuerkommission / Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 4. Mai 2009 i.S. D. GmbH (StKE 64/06)

Verlustverrechnung (§ 70 StG bzw. Art. 67 DBG) und Mantelhandel

Der sog. Mantelhandel wird steuerlich als (faktische) Liquidation mit anschliessender Gründung einer neuen Gesellschaft behandelt. Wird die Übertragung von Anteilsrechten als Mantelhandel qualifiziert, können demnach die (bei der faktisch liquidierten Gesellschaft) aufgelaufenen Verlustvorträge nicht mit den später (von der neuen Gesellschaft) erwirtschafteten Gewinnen verrechnet werden. In diesem Sinne steht (auch) die gesetzlich vorgesehene Verlustverrechnung unter dem Vorbehalt des Rechtsmissbrauchs. Kriterien für das Vorliegen eines Mantelhandels.

Erwägungen

1-3 [...]

4. § 70 StG bzw. Art. 67 DBG statuieren, dass vom Reingewinn der Steuerperiode Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden können, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinnes dieser Jahre noch nicht berücksichtigt werden konnten.

Die Verlustverrechnung steht, wie generell jede Rechtsausübung, unter dem Vorbehalt des Missbrauchsverbots (vgl. Art. 2 Abs. 2 ZGB [Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10.12.1907, SR 210]). So ist die Verlustverrechnung namentlich ausgeschlossen, wo eine Steuerumgehung oder ein sog. Mantelhandel vorliegt (vgl. Brüelisauer/Kuhn, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, N 17 zu Art. 67 DBG; Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, Rz. 41 zu Art. 61 und Rz. 11 zu Art. 67 DBG; vgl. auch Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 29.9.2000 [2A.133/2000; ASA 63, S. 225 f., Erw. 4]).

Bei einer Mantelgesellschaft handelt es sich um eine Kapitalgesellschaft, die zwar faktisch liquidiert, aber im Handelsregister noch nicht gelöscht worden ist. Ein Mantelhandel liegt vor, wenn die bisherigen Beteiligten den Willen bekundet haben, die durch die Gesellschaft ausgeübte Unternehmenstätigkeit aufzugeben (wirtschaftliche Liquidation) und deshalb die Aktiven in liquide Form bringen, jedoch ohne zivilrechtlich eine formelle Liquidation durchzuführen, und die Beteiligungsrechte an Dritte veräussern, welche mit der Gesellschaft weiterhin eine Unternehmenstätigkeit ausüben (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 9.10.1989 = ASA 58, S. 710, Erw. 2b sowie vom 24.2.1984 = ASA 52, S. 649).

Der Mantelhandel ist weder im DBG noch im StHG noch im StG ausdrücklich als steuerbegründender Tatbestand erwähnt, wird aber in der Praxis als Steuerumgehung taxiert. Hinsichtlich der Steuerfolgen wird der Mantelhandel wie eine Liquidation mit anschliessender Neugründung der Gesellschaft behandelt (vgl. statt vieler: Peter Locher, a.a.O., Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, Art. 54 Rz. 28).

5. Da der Mantelhandel nach konstanter Praxis ein Steuerumgehungstatbestand darstellt (vgl. Bundesgerichtsurteil 131 II 627, Erw. 5.2, S. 635 f.), es sich dabei um eine steuerbegründende Tatsache handelt, sind grundsätzlich die Steuerbehörden für das Vorliegen sämtlicher objektiver und subjektiver Voraussetzungen der Steuerumgehung beweisbelastet. An den Nachweis der Umgehungsabsicht sind allerdings keine allzu strengen Anforderungen zu stellen. Der Nachweis gilt als erbracht, wenn für die getroffene, ungewöhnliche, sachwidrige oder absonderliche Rechtswahl keine anderen, überzeugenden Motive als dasjenige der Steuerersparnis erkennbar sind (vgl. StE 2000, A 12 Nr. 9; vgl. ebenso Urteil des Bundesgerichts vom 17.3.2008, 2A.129/2007, Erw. 4).

Wird die Übertragung der Anteilsrechte als Mantelhandel qualifiziert, so wird gedanklich auf den Zeitpunkt des Mantelverkaufs eine Neugründung vollzogen, was die Geltendmachung von Verlustvorträgen verbietet.

6. Folgende Vorgänge lassen im Allgemeinen auf einen Mantelhandel schliessen:

- die Gesellschaft ist in liquide Form gebracht worden, d.h. sie hat keine betrieblichen Anlagegüter mehr,
- die Statuten werden geändert,
- der Sitz der Gesellschaft wird verlegt,
- der Name wird geändert,
- die Mehrheit der Beteiligungsrechte wird übertragen,
- die Gesellschaft ist inaktiv, d.h. sie übt keine, dem Zweckartikel entsprechende Tätigkeit mehr aus,
- im Zeitpunkt des Handwechsels liegen hohe Verlustvorträge vor,

- die Organe werden ausgewechselt,
- es bestehen keine Kunden- und Lieferantenbeziehungen, was sich im Bilanzbild bzw. in der Erfolgsrechnung zeigt; es existieren keine Debitoren, Kreditoren, bzw. keine spezifischen Aufwand- und Ertragsposten mehr,
- es fehlt an einer eigentlichen Organisation.

Aufgrund des bei den Akten liegenden Handelsregisterauszeuges ist in casu zum einen Folgendes erstellt:

- die Gesellschaft hat per ... 2004 ihren Sitz von ... (GR) nach ... im Kanton Schwyz verlegt und
- eine Namensänderung vorgenommen (bisher F. GmbH; neu D. GmbH),
- die Anteilsrechte in der Höhe von CHF 20 000.-- sind zu 100 % an die E. GmbH übertragen worden (bisher: G., H., I. je 3000) und
- G. wurde zum alleinigen Geschäftsführer mit Einzelunterschrift ernannt.

Zum anderen ergibt sich aufgrund der Geschäftsabschlüsse 2003 und 2004 (Bilanz und Erfolgsrechnung) und nach Einsicht in die Kontodetails von Aufwand und Ertrag, dass die Gesellschaft in liquide Form gebracht worden war und keine, dem Zweckartikel entsprechende Geschäftstätigkeit mehr ausübte. Auf der Aktivseite der Bilanz waren keine, dem Betrieb dienende Anlagegüter mehr vorhanden und aus der Erfolgsrechnung sind einzig neutrale Erträge (Zinserträge) ersichtlich. Aufgrund dieser Sachlage ist erstellt, dass es sich vorliegend per ... 2004 um einen GmbH-Mantel handelte.

Auf diesen Zeitpunkt, d.h. der Übertragung der Gesamtheit der Beteiligungsrechte, der Sitzverlegung, der Namensänderung und der Auswechslung der Organe, sind in ausreichender Zahl Indizien erfüllt für den Mantelhandel. Somit fehlt es an der betrieblichen bzw. wirtschaftlichen Kontinuität, was nach Sinn und Zweck für die gesetzlich vorgesehene Verlustverrechnung vorausgesetzt ist. Es muss angenommen werden, dass die Übertragung der Anteilsrechte einzig deshalb vorgenommen wurde, um die sonst nicht mehr bestehende Verlustverrechnungsmöglichkeit zu retten (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 31.1.2005, 2A.583/2003, publ. StE 2005 B 72.15.2, Nr. 7, Erw. 2.2 mit dortigen Hinweisen; vgl. ebenso Cagianut/Höhn, Unternehmungssteuerrecht, 3.A., Bern 1993, S. 696).

Der zuständige Revisor hat mit der angefochtenen Veranlagung für die D. GmbH den Beginn der Steuerpflicht auf den Zeitpunkt der Sitzverlegung und damit der Neugründung festgelegt. Auf den gleichen Zeitpunkt, nämlich mit dem Abschluss der Liquidation, endet die Steuerpflicht der F. GmbH in ... (GR).

7. Zusammenfassend ergibt sich, dass vorliegend der Tatbestand des Mantelhandels erfüllt ist. Der Revisor hat die Steuerfolgen richtig gezogen, indem er die Gesellschaft per Zuzug ... 2004 (kantonal und bundessteuerlich) als Neugründung behandelte und die Verlustverrechnung folgerichtig verweigert hat. ...