

3-RV.2021.163

P 29

Urteil vom 22. Februar 2024

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Elmiger Richter Schorno Gerichtsschreiberin Schaffner
-----------	---

Rekurrentin	A._____ AG vertreten durch Tax Partner AG, Steuerberatung, Talstrasse 80, 8001 Zürich
-------------	--

Gegenstand	Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau, Sektion juristische Personen, vom 9. September 2021 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2013
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 21. Juni 2019 wurde die A. _____ AG vom Kantonalen Steueramt (KStA), Sektion juristische Personen (JP), für die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 (1. Juli 2012 - 30. Juni 2013) zu einem steuerbaren Reingewinn von CHF 3'004'269.00 (Anteil Aargau 100 %) und zu einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 1'050'388.00 (Anteil Aargau 100 %) veranlagt. Dabei wurde in Abweichung von der Selbstdeklaration der geltend gemachte Verlust aus der fusionierten B. _____ AG von CHF 3'102'674.00 nicht berücksichtigt.

2.

Gegen die Verfügung vom 21. Juni 2019 liess die A. _____ AG mit Schreiben vom 15. Juli 2019 Einsprache einreichen und beantragen:

"1. Die Veranlagung vom 21. Juni 2019 sei aufzuheben und für die Steuerperiode vom 1. Juli 2012 - 30. Juni 2013 der steuerbare Gewinn auf CHF 0 zu reduzieren.

(...)

3. Eventualiter sei der Steueraufwand in den Steuerperioden 1. Juli 2012 - 30. Juni 2013 (...) entsprechend den steuerlichen Korrekturen in den Veranlagungen vom 21. Juni 2019 zu berücksichtigen."

3.

Mit Entscheid vom 9. September 2021 hiess das KStA JP die Einsprache teilweise gut. In Berücksichtigung eines Steueraufwandes von CHF 380'000.00 wurde der steuerbare Reingewinn auf CHF 2'625'269.00 herabgesetzt. Das steuerbare Eigenkapital blieb unverändert. Es wurde zudem festgestellt, dass die "versteuerten stillen (Minus-)reserven CHF -380'000" betragen.

4.

Den Einspracheentscheid vom 9. September 2021 (Zustellung nicht bekannt; Postaufgabe am 9. September 2021) liess die A. _____ AG mit Rekurs vom 8. Oktober 2021 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen mit den Anträgen:

"1. Der Einspracheentscheid vom 9. September 2021 (Einsprache-Nr. 127) sei aufzuheben und für die Steuerperiode 2013 vom 1. Juli 2012 - 30. Juni 2013 der steuerbare Gewinn auf CHF 0 festzusetzen.

(...)

3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Rekursgegnerin."

Weiter wurde die Berichtigung eines Kanzleifehlers im Dispositiv des Einspracheentscheids beantragt

Auf die Begründung wird, soweit für den Entscheid erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

5.

Das KStA beantragt die kostenfällige Abweisung des Rekurses. Gleichzeitig wurde die Korrektur des Dispositivs (Kanzleifehler) beantragt.

6.

Die A. _____ AG hat eine Replik erstattet.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten des Verfahrens 3-RV.2021.164 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 in Sachen der A. _____ AG beigezogen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2013. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

Im Dispositiv des Einspracheentscheids wird der steuerbare Reingewinn mit CHF 2'625'269.00 angegeben. Demgegenüber wird in den Erwägungen von einem steuerbaren Reingewinn von CHF 2'624'269.00 ausgegangen. Das hat die Rekurrentin zu Recht beanstandet. Das KStA JP hat mit der Vernehmlassung den korrekten steuerbaren Reingewinn mit CHF 2'624'269.00 angegeben und damit einen "Übertragungsfehler" zugestanden.

2.2.

Da kein rechtskräftiger Entscheid vorliegt, ist die von der Rekurrentin beantragte Berichtigung nach § 205 Abs. 1 StG nicht möglich. Hingegen liegen im Rekursverfahren übereinstimmende Anträge vor:

2.3.

Verwaltungsgericht und Spezialverwaltungsgericht betrachten es in langjähriger, konstanter Praxis auch vor dem Hintergrund der Officialmaxime als zulässig, übereinstimmenden Anträgen der Beteiligten zur Erledigung des Verfahrens stattzugeben, sofern sich diese – nach einer summarischen Prüfung – als gesetzmässig erweisen und allfällige Zugeständnisse der Beteiligten innerhalb des Spielraumes bleiben, den das Gesetz ohnehin gewährt (VGE vom 20. Februar 2004 [BE.2003.00301]; SGE vom 1. September 2022 [3-RV.2021.85]). Das ist vorliegend der Fall. Der Rekurs ist daher insoweit gutzuheissen, als der steuerbare Reingewinn um CHF 1'000.00 herabzusetzen ist.

3.

3.1.

3.1.1.

Mit der Steuererklärung 2013 deklarierte die Rekurrentin unter Beilage der Jahresrechnung 2013 (Druckdatum 12. Juni 2014) für das Steuerjahr 2013 (1. Juli 2012 - 30. Juni 2013) einen Reingewinn von CHF 3'489'910.00, die Auflösung von versteuerten stillen Reserven (Abschreibung Land S. _____) von -CHF 90'000.00 sowie einen Verlustvortrag aus dem Jahr 2012 von -CHF 3'498'317.00, woraus im Geschäftsjahr 2013 ein deklariertes Verlust von -CHF 98'407.00 resultierte.

Der geltend gemachte Verlustvortrag setzt sich wie folgt zusammen:

"Verlust 2009	-1'271'109	
Verrechnet mit Gewinn 2010	610'041	
Verrechnet mit Gewinn 2011	498'912	
Verlustvortrag		-162'156
 Gewinn 2010	610'041	
Verrechnet mit Verlust 2009	-610'041	
 Gewinn 2011	498'912	
Verrechnet mit Verlust 2009	-498'912	
 Verlust 2012	-233'487	
Verlustvortrag		-233'487
 Übernahme Verlustvorträge der B._____ AG infolge Fusion		-3'102'674
 Total Verlustvortrag		-3'498'317"

3.1.2.

Das Kapital per 30. Juni 2013 setzte sich aus dem einbezahlten Aktienkapital von CHF 250'000.00, den offenen (gesetzlichen) Reserven von CHF 125'000.00 und dem verdecktem Eigenkapital von CHF 800'388.00, total CHF 1'175'388.00, zusammen. Ausgewiesen wurde sodann ein Bilanzverlust von -CHF 850'062.00. Das steuerbare Eigenkapital betrug CHF 1'050'388.00 (einbezahltes Aktienkapital von CHF 250'000.00 zuzüglich verdecktes Eigenkapital von CHF 800'388.00).

3.1.3.

Die Rekurrentin hat die B._____ AG, Q._____, durch Fusion per tt.mm.2013 gemäss Fusionsvertrag vom tt.mm.2013 und Bilanz per tt.mm.2013 (Internetauszug aus dem Handelsregister vom 25. Januar 2024) übernommen. Aus der Fusion resultierte gemäss Jahresrechnung ein Fusionsdisagio von -CHF 6'902'672.53.

3.2.

Mit der Veranlagung wurden in Abweichung von der Selbstdeklaration nur Vorjahresverluste der Rekurrentin aus den Jahren 2009 bis 2012 im Umfang von CHF 395'641.00 berücksichtigt, nicht jedoch die Verluste der B._____ AG von CHF 3'102'674.00 (vgl. auch Veranlagungsvorschlag des KStA JP vom 11. Januar 2017).

3.3.

Mit der Einsprache machte die Rekurrentin geltend, bei der B._____ AG noch nicht berücksichtigte Vorjahresverluste seien qua Fusion auf die A._____ AG übertragen worden. Diese könnten innerhalb der Verlustvortragsperiode zur Verrechnung gebracht werden. Nach der bundesge-

richtlichen Rechtsprechung (Bundesgerichtsurteil vom 12. März 2012 [2C_645/2011] betreffend den Kanton Zürich) schliesse der bisherige Holdingstatus der B._____ AG eine Verlustverrechnung bei der Veranlagung der Rekurrentin auch bei den Kantons- und Gemeindesteuern nicht aus. Das Bundesgericht habe entschieden, dass Gewinne und Verluste, welche unter dem Holdingstatus entstanden seien, gleich zu behandeln seien. Diese Grundregel der Gleichstellung von unter dem Holdingstatus entstandenen Gewinnen und Verlusten gelte abstrakt und unabhängig vom Vorliegen effektiver stiller Reserven. Nur wenn die unter dem Holdingprivileg entstandenen stillen Reserven vor dem Übergang zur ordentlichen Besteuerung in der Steuerbilanz offengelegt und später steuerfrei realisiert werden könnten, blieben die unter dem Holdingprivileg entstandenen Verlustvorträge unberücksichtigt. Bei einer Beschränkung der steuerneutralen Offenlegung von stillen Reserven bis maximal zu den Anschaffungskosten resultiere demgegenüber eine nicht hinzunehmende Ungleichbehandlung von Gewinnen und Verlusten, welche dazu führe, dass Verlustvorträge weiter zu berücksichtigen seien.

Der Kanton Aargau habe im Zeitpunkt der Fusion der Rekurrentin mit der B._____ AG die steuerneutrale Aufdeckung stiller Reserven beim Austritt aus dem Holdingprivileg wie der Kanton Zürich nur beschränkt – bis zu den Anschaffungskosten – zugelassen. Die steuerneutrale Aufwertung auf Beteiligungen sei damit nur im handelsrechtlich zulässigen Rahmen möglich gewesen. Das sei vom KStA JP mit Schreiben vom 11. Januar 2017 bestätigt worden, wonach zwar bei Holdinggesellschaften die während des Holdingstatus entstandenen stillen Reserven offengelegt werden könnten, was jedoch nicht für Beteiligungen gelte. Dort würden nur wieder-eingebrachte Abschreibungen bis zur Höhe der Gestehungskosten akzeptiert. In Nachachtung des zitierten Bundesgerichtsurteils müssten damit die unter dem Holdingstatus der B._____ AG entstandenen Verluste/Verlustvorträge zur Verrechnung zugelassen werden. Ob im Zeitpunkt der Fusion bei der B._____ AG stille Reserven bestanden hätten oder nicht, sei unerheblich. Es seien folgende Verlustvorträge zu berücksichtigen:

	Rekurrentin		B._____ AG		Total
n-1	30.6.2012	-233'487	31.03.2013	-61'767	-295'254
n-2	31.12.2011	-	31.12.2012	-	-
n-3	31.12.2010	-	31.12.2011	-246'960	-246'960
n-4	31.12.2009	-162'154	31.12.2010	-329'929	-492'083
n-5			31.12.2009	-2'464'018	- 2'464'018
n-6					
n-7					
					3'498'315

3.4.

Das KStA JP hiess die Einsprache nur bezüglich einer zusätzlichen Steuerrückstellung gut. Die Verrechnung von unter dem Holdingprivileg entstandenen Verlusten/Verlustvorträgen der B._____ AG wurde jedoch weiterhin nicht zugelassen. Im Jahr 2013 habe keine Weisung zur Behandlung von Verlustvorträgen beim Statusaustritt bestanden. Praxis sei immer gewesen, dass keine Verluste aus der Zeit des Holdingprivilegs nach dem Austritt hätten verrechnet werden können und eine beantragte Offenlegung von stillen Reserven möglich gewesen sei. Erst im "Merkblatt 2015" sei die Praxis des Bundesgerichtes konkretisiert worden, wobei das Bundesgerichtsurteil auf alle noch offenen Verfahren anwendbar gewesen sei. "Die Offenlegung der stillen Reserven auf Beteiligungen ist nur im Ausmass der wieder eingebrachten Abschreibungen – und zwar bis zur Höhe der Gestehungskosten – möglich." Der über den Gestehungskosten liegende Verkehrswert würde schon beim Eintritt nicht besteuert und unterliege deshalb auch beim Austritt nicht der Offenlegung. Liege der Verkehrswert im Zeitpunkt des Austritts aus dem Holdingprivileg unter den Gestehungskosten, könne dieser reduziert werden. Diese Praxis finde ebenfalls Anwendung im Übergangsrecht im Rahmen der STAF.

3.5.

Mit Rekurs hielt die Rekurrentin an den mit Einsprache vorgebrachten Einwendungen fest. Zur Ergänzung wurde ausgeführt, die B._____ AG habe die Aktien der Rekurrentin mit Kaufvertrag vom tt.mm.2008 für CHF 11.27 Mio. erworben. In Berücksichtigung von Wertberichtigungen von CHF 3 Mio. und einer Kaufpreisreduktion von CHF 1.5 Mio. habe der Buchwert der Beteiligung per tt.mm.2013 noch CHF 6.8 Mio. betragen. In der Folge habe die B._____ AG per tt.mm.2013 einen Verlustvortrag von CHF 3'102'674.00 ausgewiesen.

Die Verlustvorträge der Rekurrentin seien bei den Kantons- und Gemeindesteuern jeweils in vollem Umfang zur Verrechnung zugelassen worden, nicht jedoch diejenigen der B._____ AG. Dabei habe die Vorinstanz die bereits in der Einsprache angeführte bundegerichtliche Rechtsprechung zu Unrecht ignoriert. Unter dem Gleichbehandlungsgrundsatz mache das Bundesgericht den Vortrag von Vorjahresverlusten nicht vom tatsächlichen Vorliegen von stillen Reserven oder einer späteren tatsächlichen Realisation abhängig. Würde die Berücksichtigung von Vorjahresverlusten von bestehenden stillen Reserven abhängig gemacht, läge keine "echte" Gleichbehandlung vor. "Die Vorjahresverluste sollten generell und vorbehaltlos in die ordentliche Besteuerung überführt werden können, weil im Zeitpunkt des Statuswechsels nicht ausgeschlossen werden soll, dass sie später in irgendeiner Form steuerbar wiedereingebracht werden."

Für die Beurteilung, ob Verlustvorträge bei einem Statuswechsel zu berücksichtigen seien, sei die im Jahr 2013 (Zeitpunkt der Fusion) geltende Praxis

massgeblich. Dannzumal sei im Kanton Aargau die steuerneutrale Aufdeckung stiller Reserven beim Austritt aus dem Holdingprivileg nur beschränkt möglich gewesen. Eine Aufwertung von Beteiligungen sei nur im handelsrechtlich zulässigen Umfang (Anschaffungskosten) bzw. im Kanton Aargau bis zu den Gestehungskosten möglich gewesen. Damit habe die Praxis betreffend stille Reserven und Vorjahresverluste im Kanton Aargau der vom Bundesgericht beurteilten Praxis im Kanton Zürich entsprochen. Dementsprechend seien Vorjahresverluste der fusionierten Holdinggesellschaft im Rahmen der ordentlichen Veranlagung der Rekurrentin zu berücksichtigen.

3.6.

Das KStA JP hielt mit der Vernehmlassung an den Ausführungen im angefochtenen Einspracheentscheid fest. Es wurde weiter ausgeführt, die Praxis im Kanton Aargau habe mit der vom Bundesgericht beurteilten Zürcher Praxis nie übereingestimmt. Bei Austritt aus einem Steuerstatus hätten die während der Zeit des Status entstandenen stillen Reserven ohne Steuerfolgen in der Steuerbilanz vollständig offengelegt werden können. Eine Ausnahme habe bei den Beteiligungen bestanden, bei denen die Offenlegung bis zur Höhe der Gestehungskosten (und nicht Anschaffungskosten wie im Zürcher Fall) möglich gewesen sei. Stille Reserven über den Gestehungskosten von Beteiligungen seien bei einer Veräusserung ohnehin mit dem Beteiligungsabzug freigestellt. Mit dieser Praxis werde sichergestellt, dass sämtliche während des Holdingstatus gebildeten stillen Reserven auf Beteiligungen bei Austritt nicht besteuert würden. Stille Reserven würden damit steuerlich nicht erfasst, weshalb nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung eine Gleichbehandlung von Kapitalgewinnen auf stillen Reserven und Verlustvorträgen sichergestellt werde.

3.7.

Mit der Replik hat die Rekurrentin an ihren bisherigen Ausführungen festgehalten und erklärt, dass im Jahr 2013 gleich wie im Kanton Zürich auch im Kanton Aargau nur eine steuerneutrale Aufwertung bis zu den Anschaffungskosten möglich gewesen sei. Eine weitergehende Praxis sei erst mit dem Merkblatt des KStA in der Fassung vom 1. Januar 2015 eingeführt worden. Zudem wurde erneut auf die Kommentierung von Dieter Weber im Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 2. und 3. Auflage, Muri-Bern 2011 und 2013, § 78 StG N 22, verwiesen, wo nur von einer Aufwertung im handelsrechtlichen Rahmen die Rede sei. Es sei zudem fraglich, ob im Schreiben des KStA JP vom 11. Januar 2017 die im Jahr 2013 gültige Praxis wiedergegeben worden sei.

Die Differenzierung zwischen handelsrechtlichen Anschaffungskosten und steuerlichen Gestehungskosten könne ohnehin ausser Acht gelassen werden. Die zitierte Rechtsprechung des Bundesgerichtes nehme eine solche Unterscheidung nicht vor und gelte zudem für jegliche Limitierung, die eine

Offenlegung der stillen Reserven nicht bis zum Verkehrswert zulasse. Die vollständige steuerliche Freistellung der Kapitalgewinne auf Beteiligungen über den Beteiligungsabzug sei nicht in jedem Fall garantiert, so bei Verletzung der Mindestveräusserungsquote, aufgrund der Berücksichtigung der Finanzierungskosten und des Verwaltungsaufwandes sowie mit der Konsumation allfälliger Verlustvorträge/operativer Jahresverluste. Das Bundesgericht gehe dementsprechend davon aus, dass der über die Anschaffungs- bzw. Gestehungskosten hinaus realisierte Buchgewinn auf einer Beteiligung potentiell steuerbar sei, weshalb der Step-up beim Statuswechsel bis zum Verkehrswert zugelassen werden müsse, andernfalls die unter dem Holdingprivileg entstandenen Vorjahresverluste zur Verrechnung zuzulassen seien.

4.

4.1.

Die Gewinnermittlung knüpft an die konkrete, mit der Steuererklärung eingereichte Handelsbilanz an (sog. formelle Massgeblichkeit der Handelsbilanz; vgl. dazu Rolf Benz, a.a.O., S. 195; Brigitte Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Auflage, Köln 1993, S. 22), soweit diese den materiell-rechtlichen Anforderungen des Handelsrechts (Anbindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz nach dem Grundsatz der sog. materiellen Massgeblichkeit der Handelsbilanz; vgl. dazu wiederum Rolf Benz, a.a.O., S. 195; Brigitte Knobbe-Keuk, a.a.O., S. 21) entspricht.

4.2.

Ob eine Buchhaltung oder steuerliche Aufzeichnungen ordnungsgemäss sind, beurteilt sich nach den obligationen- bzw. steuerrechtlichen Vorschriften und den allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen (vgl. Art. 957 ff. OR). Die Buchhaltung ist formell ordnungsgemäss, wenn die nach Art und Umfang des Geschäfts notwendigen Bücher (Grundbücher, Hilfsbücher, Inventarbücher, Hauptbuch) klar und übersichtlich geführt werden. Sie ist materiell ordnungsgemäss, wenn sie vollständig und wahr ist, d.h. alle Geschäftsvorfälle, Vermögenswerte und Verbindlichkeiten mit ihren handelsrechtskonformen Werten wiedergibt (M. Neuhaus/C. Schärer, in: Basler Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II, 5. Auflage, Basel 2016, Art. 957a OR N 14 ff.).

4.3.

4.3.1.

Wo das Gesetz es nicht anders bestimmt, gilt im Steuerverfahren in entsprechender Anwendung des in Art. 8 ZGB niedergelegten Grundsatzes, dass derjenige das Vorhandensein einer behaupteten Tatsache zu beweisen hat, der aus ihr Rechte ableitet. Die Veranlagungsbehörde trägt demzufolge die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld begründen oder erhöhen, der Steuerpflichtige für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern. Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen ist in

§ 179 StG und § 182 StG explizit festgehalten und überlagert den Grundsatz der Nachweispflicht (AGVE 1997 S. 201, mit Hinweisen; BGE 140 II 248, 133 II 153; Bundesgerichtsurteil vom 2. Dezember 2014 [2C_201/2014], vom 15. September 2014 [2C_112/2014] und vom 13. Juni 2012 [2C_862/2011]; VGE vom 30. März 2011 [WBE.2011.2], unter anderem mit Hinweis auf AGVE 2010 S. 111, VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2009.268], VGE vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.3]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 174 StG N 15, N 28 ff., § 179 StG N 13 ff., § 182 StG N 7 ff.).

4.3.2.

Im Veranlagungsverfahren gilt sodann die Untersuchungsmaxime (§ 190 Abs. 1 StG). Die Steuerbehörden haben den gesamten Sachverhalt zu untersuchen, einschliesslich Tatsachen, die sich zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken. Die Steuerbehörden tragen also für sämtliche relevanten Tatsachen die sogenannte Beweisführungs- oder subjektive Beweislast. Der Untersuchungspflicht der Steuerbehörde stehen allerdings Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen gegenüber. Verletzt der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten, kann dieses Verhalten ein Indiz für oder gegen die Verwirklichung einer steuerrelevanten Tatsache bilden (Bundesgerichtsurteil vom 18. Juni 2020 [2C_247/2020]). Der Steuerpflichtige ist zur Mitwirkung und namentlich zu umfassender Auskunftserteilung über die für die Besteuerung massgebenden Umstände verpflichtet.

Grundsätzlich haben die Behörden den Sachverhalt so abzuklären, dass sie von den relevanten Tatsachen "voll überzeugt" sind (sog. Regelbeweismass). Es bedarf aber keiner absoluten Gewissheit, sondern genügt, wenn die Steuer- bzw. die Steuerjustizbehörde nach erfolgter Beweismässigkeit und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit "an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit" vom Vorliegen einer relevanten Tatsache überzeugt ist. Es ist zulässig und oft notwendig, dass sich die Behörden in ihrer Beweismässigkeit auch auf Indizien stützen und daraus Schlüsse auf relevante Tatsachen ziehen (sog. natürliche Vermutungen). Wenn die Steuerbehörde eine relevante Tatsache nicht mit verhältnismässigem Aufwand direkt feststellen kann, aber ein oder mehrere Indizien ihre Verwirklichung mit hinreichender Gewissheit vermuten lassen, steht es dem Steuerpflichtigen frei, diese natürliche Vermutung zu entkräften, indem er das oder die Indizien (Vermutungsbasis), die relevante Tatsache (Vermutungsfolge) oder allenfalls auch den Erfahrungssatz, der diese beiden verbindet, widerlegt (sog. Gegenbeweis).

4.3.3.

Erst wenn eine relevante Tatsache trotz allen zumutbaren Aufwands beweislos bleibt, stellt sich die Frage nach der objektiven Beweislast. Dabei gilt – wie ausgeführt – auch im öffentlichen Recht der Grundsatz, wonach derjenige die (objektive) Beweislast für eine Tatsache trägt, der aus ihr

Rechte ableitet (Art. 8 ZGB analog; vgl. BGE 142 II 433, Erw. 3.2.6.). Im Steuerrecht hat die Praxis diesen Grundsatz dahingehend konkretisiert, dass steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen von der Steuerbehörde, steuerausschliessende und -mindernde Tatsachen vom Steuerpflichtigen nachzuweisen sind (BGE 144 II 427, Erw. 8.3.1.).

4.4.

4.4.1.

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 (§ 74 Abs. 1 StG).

4.4.2.

Es ist unbestritten, dass die Jahresrechnung der Rekurrentin ordnungsgemäss geführt wurde. Insbesondere die Buchungen im Zusammenhang mit der Fusion wurden handelsrechtlich nicht beanstandet. Es ist anerkannt, dass die Verlustvorträge (Verlustvorträge der Rekurrentin selbst und aus Fusion mit der B._____ AG) per tt.mm.2013 CHF 3'498'315.00 betrugen. In diesem Umfang wurde von der Vorinstanz eine Verlustverrechnung bei der Veranlagung 2013 der direkten Bundessteuer, welche kein Holdingprivileg kennt, zugelassen. Zu Recht wurde sodann bei den Kantons- und Gemeindesteuern die Verrechnung von Verlusten/Verlustvorträgen der Rekurrentin von CHF 395'641.00 in der Steuerperiode 2013 von der Vorinstanz zugelassen.

4.4.3.

Zu beurteilen ist damit im vorliegenden Verfahren, ob die Rekurrentin zusätzlich Verlustvorträge von bis zu CHF 3'102'674.00 in der Steuerperiode 2013 bei den Kantons- und Gemeindesteuern 2013 verrechnen kann. Die Rekurrentin beruft sich dabei im Wesentlichen auf die Rechtsprechung des Bundesgerichtes im Urteil vom 12. März 2012 (2C_645/2011).

5.

5.1.

Das Bundesgericht hat sich zur Frage, ob eine steuerpflichtige Person die noch unter dem Holdingstatus erzielten Vorjahresverluste mit Gewinnen, die nach dem Übergang zur ordentlichen Steuerpflicht entstanden sind, zur Verrechnung bringen könne, im Urteil vom 12. März 2012 (2C_645/2011) im Wesentlichen wie folgt geäussert:

"2.

(...)

2.2 Es ist dem Beschwerdeführer beizupflichten, dass die vorinstanzliche Begründung zu kurz greift. Obschon Art. 28 StHG im 2. Abschnitt des 2. Kapitels (Gewinnsteuer) mit dem Titel 'Steuerberechnung' ('Calcul de l'impôt'; 'Calcolo dell'imposta') steht, geht es insbesondere in Art. 28

Abs. 2-5 StHG um Fragen der Steuerbemessung bzw. des Steuerobjekts. Art. 28 Abs. 2 StHG bzw. § 73 Abs. 1 StG/ZH nimmt nämlich nicht nur Beteiligungserträge, wo bei einer Holdinggesellschaft in der Tat eine Mehrfachbelastung resultiert, von der Gewinnsteuer aus, sondern befreit ebenso nicht vorbelastete andere Erträge. Dadurch steckt ein 'systemwidriges Element' in diesem Besteuerungskonzept (ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, Steuerharmonisierung, 1983, S. 259) bzw. führt es insoweit zu einer problematischen 'Privilegierung' (daher auch die Bezeichnung 'Holdingprivileg' für Art. 28 Abs. 2 StHG). Die Auffassung der Vorinstanz, die Verlustverrechnung sei unabhängig von Art. 28 StHG immer gleich vorzunehmen, lässt sich damit jedenfalls nicht aus der Gesetzes-systematik ableiten. Fraglich ist jedoch, ob sich dieses Ergebnis nicht aus anderen Überlegungen herleiten lässt. Weil das StHG ein Rahmen- oder Grundsatzgesetz ist, dessen Regelungsdichte je nach Gegenstand variiert, ist auslegungswise zu ermitteln, welcher Gestaltungsspielraum dem kantonalen Gesetzgeber verbleibt (DANIELLE YERSIN, Harmonisation fiscale: procédure, interprétation et droit transitoire, in: RDAF 59/2003 II 1 ff., insbesondere S. 8 f.).

(...)

3.

3.1 Nach dem Beschwerdeführer spricht bereits der Wortlaut von Art. 25 Abs. 2 StHG (bzw. § 70 Abs. 1 StG/ZH und Art. 68 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]) dafür, dass nur Verluste, welche im ordentlichen Regime angefallen sind, zur Verrechnung gebracht werden dürfen. Der erwähnte Art. 25 Abs. 2 StHG lautet:

Vom Reingewinn der Steuerperiode werden nur Verluste aus den sieben der Steuerperiode (Art. 31 Abs. 2) vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten.

Lorsqu'elles n'ont pas pu être prises en considération lors du calcul du bénéfice net imposable de ces années, les pertes des sept exercices précédant la période fiscale sont déduites du bénéfice net de cette période (art. 31, al. 2).

Dall'utile netto del periodo fiscale sono dedotte le perdite dei sette esercizi commerciali che precedono il periodo fiscale (art. 31 cpv. 2), sempreché non se ne sia potuto tenere conto per il calcolo dell'utile netto imponibile di tali anni.

Der Beschwerdeführer hält also dafür, dass nur Verluste absetzbar seien, die bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns der Vorjahre nicht berücksichtigt werden konnten. Bei Holdinggesellschaften sei aber gar kein steuerbarer Reingewinn zu ermitteln, weshalb auch keine Verluste berücksichtigt werden könnten. Dabei übersieht er, dass die Begriffe (gesamter) 'Reingewinn' und 'steuerbarer Reingewinn' rein technische Ausdrücke sind, um zu klären, ob die Vorjahresverluste von einem Ergebnis abgezogen sind oder nicht (vgl. Konferenz Staatlicher Steuerbeamter, a.a.O., S. 99 f.). Der Begriff 'steuerbarer Reingewinn' bringt mithin nur eine Grössenordnung zum Ausdruck und vermag darüber, ob dieser Reingewinn tatsächlich auch steuerlich erfasst wurde, nichts auszusagen. Dass dem so ist, erhellt auch aus den Steuererklärungsformularen der Beschwerdegegnerin. Die Steuerdeklaration von Holdinggesellschaften erfolgt nämlich mit dem allgemeinen Steuererklärungsformular, das auch von den Kapitalgesellschaften und Genossenschaften verwendet wird, die

der ordentlichen Steuerpflicht unterliegen (vgl. Urteil SB.2002.00012 des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 25. September 2002 E. 4d). In jedem Fall hat die steuerpflichtige Gesellschaft den 'Reingewinn' und die Grösse 'steuerbarer Reingewinn' anzugeben, d.h. selbst dort, wo dieser Reingewinn aufgrund des Holdingprivilegs gar nicht steuerlich erfasst wird. Die Möglichkeit der Verlustverrechnung bereits aufgrund dieser 'grammatikalischen Überlegungen' auszuschliessen, greift zu kurz.

3.2 Ebenso wenig kann daraus, auf welche Weise dieser Statuswechsel unter dem vorharmonisierten Recht behandelt wurde, etwas für den vorliegenden Fall abgeleitet werden. Damals war bei Verlust des Holdingprivilegs und Übergang zur ordentlichen Besteuerung eine Zwischeneinschätzung vorzunehmen, was zur Gegenwartsbemessung führte. Damit fiel eine Verlustanrechnung gleichsam 'automatisch' weg (vgl. REINMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band III, 1969, N. 208 zu § 45 aStG/ZH). Unter dem harmonisierten Recht bewirkt der Statuswechsel gerade keine Zäsur mehr bezüglich der zeitlichen Bemessung, sondern es besteht insoweit Kontinuität. Allerdings dürften diese Erfahrungen aus der Vergangenheit einige Kantone zum Schluss verleitet haben, unter dem neuen Recht ändere bezüglich Verlustverrechnung beim Statuswechsel nichts (vgl. die bei CHRISTOPH NIEDERER/ANDREA SCHERRER, Vortrag von Verlusten beim Systemwechsel von der privilegierten zur ordentlichen Besteuerung, in: ST 85/2011, S. 296 ff., insb. Fn. 2 und 3, wiedergegebenen Resultate einer Umfrage bei den Kantonen; siehe auch ETIENNE JUNOD, Die steuersystematische Realisation: Ein Überblick mit Gegenüberstellungen bei den direkten Steuern, in: StR 61/2006 S. 110 ff., insb. 120; WEIDMANN/GROSSMANN/ ZIGERLIG, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl., 1999, S. 333). Ein solcher Schluss ist nicht überzeugend, zumal schon der Bundesrat in der Botschaft über die Steuerharmonisierung zu Recht darauf hinwies, es sei Sache der kantonalen Gesetzgebung, 'die Folgerungen aus dem endgültigen Verlust des Holdingprivilegs' zu ziehen (BBJ 1983 III 1 ff., insb. 117; vgl. auch Konferenz Staatlicher Steuerbeamter, a.a.O., S. 111; LAMPERT, a.a.O., S. 57; REICH, a.a.O., S. 53). Nur zwei Kantone befolgten aber diesen Rat und schufen Gesetznormen zur Regelung der Verlustanrechnung nach einem Statuswechsel (§ 65 Abs. 4 des Steuergesetzes des Kantons Zug vom 25. Mai 2000 [BGS 632.1], Art. 84b Abs. 2 Satz 2 der Loi d'impôt des Kantons Jura vom 26. Mai 1988 [RS/JU 641.11]).

3.3 Einige Kantone lassen es ausdrücklich zu, stille Reserven, die unter dem Holdingstatus entstanden sind, vor dem Übergang zur ordentlichen Besteuerung in der Steuerbilanz erfolgsneutral offen zu legen (DUSS/VON AH/RUTISHAUSER, a.a.O., N. 125a zu Art. 28 StHG; gemäss NIEDERER/SCHERRER, a.a.O., S. 298 Fn. 3 ist der Kreis jener Kantone sogar noch weiter). So hält die Steuerverwaltung des Kantons Obwalden in ihrer Dienstanleitung zum Steuergesetz, Weisung Nr. 8/2006 vom 1. Januar 2008 (Art. 88-99/Art. 30 VV), zum Thema Statuswechsel bei Holdinggesellschaften in Ziff. 3.3.4 fest: 'Die während der Zeit als Holdinggesellschaft entstandenen stillen Reserven können vor dem Übergang zur ordentlichen Besteuerung in der Steuerbilanz offengelegt werden. (...) Verluste aus Geschäftsjahren, für welche das Holdingprivileg beansprucht wurde, können nach dem Übergang zur ordentlichen Besteuerung nicht zur Verrechnung gebracht werden'. Eine nahezu gleichlautende Praxisfestlegung hat die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden erlassen. Danach können die offen gelegten stillen Reserven später steuerfrei realisiert werden. Unter dieser Voraussetzung erscheint es als vertretbar, ebenso wenig Verlustvorträge, die unter dem Holdingstatus entstanden sind, nach dem Über-

gang zur ordentlichen Besteuerung noch zu berücksichtigen. Diese Lösung behandelt damit Gewinne und Verluste, die unter dem Holdingstatus entstanden sind, richtigerweise gleich (d.h. sie bleiben unberücksichtigt). Es ist dies auch die Lösung, welche der Kanton Jura in Art. 84b Abs. 2 seines Steuergesetzes vorsieht. Solange aber eine solche Gleichbehandlung von Gewinnen und Verlusten nicht gewährleistet ist, erscheint es sachlich haltbar, auch frühere Verlustvorträge noch zu berücksichtigen. Dies ist im Kanton Zürich der Fall, weil stille Reserven nur im handelsrechtlich erlaubten Umfang, d.h. lediglich bis zur Höhe der Anschaffungskosten, offengelegt werden dürfen (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl., 2006, N. 24 zu § 73 StG/ZH). Damit können im Kanton Zürich im Falle der Realisierung von Kapitalgewinnen auf Beteiligungen durchaus stille Reserven steuerlich erfasst werden, die an sich bereits unter dem Holdingstatus entstanden sind. Dies trifft auch vorliegend zu, werden doch die Beteiligungen der Steuerpflichtigen zu Anschaffungspreisen, allenfalls unter Bildung von Wertberichtigungen, aktiviert. In diesem Fall erscheint es aber auch als vertretbar, entsprechende Verlustvorträge noch steuerlich zu berücksichtigen (THOMAS KUNZ, Das Holdingprivileg: Auseinandersetzung mit steuerlichen Sonderfragen, in: StR 59/2004 S. 650 ff. bzw. S. 724 ff., insb. S. 738 f.; LAMPERT, a.a.O., S. 57 f.; NIEDERER/SCHERRER, a.a.O., S. 296 ff.).

3.4 Schliesslich führt der Beschwerdeführer 'verfahrensrechtliche und praktische Gründe' an, die gegen eine Berücksichtigung des Verlustvortrags sprechen sollen. Aufgrund von Art. 28 Abs. 2 StHG müsse keine Verrechnung von Gewinnen mit Vorjahresverlusten vorgenommen werden. Nach der Auffassung des Verwaltungsgerichts müssten Gewinne und Verluste, welche unter dem Holdingregime angefallen sind, nachträglich rekonstruiert werden. Dem stehe die Rechtskraft der 'Nullveranlagungen' bezüglich der Gewinne während Dauer des Holdingstatuts entgegen. Diese Bedenken vermögen mit der Steuerpflichtigen nicht zu überzeugen, zumal die vortragbaren Verluste ohnehin für die Zwecke der direkten Bundessteuer laufend nachzuführen und zu dokumentieren sind. Auch bei Betriebsgesellschaften wird die Höhe der Verluste erst geprüft, wenn sie mit Gewinnen verrechnet werden sollen, d.h. auch für zurückliegende Steuerperioden (vgl. Urteile 2C_375/2010 vom 22. März 2011 E. 2, in: StE 2011 A 24.43.1 Nr. 21; 2C_220/2009 vom 10. August 2009 E. 8.1, in: StR 64/2009 S. 886, insb. 890 f., je mit Hinweisen). Praxisgemäss fehlt es nämlich an einem Feststellungsinteresse, wenn eine Steuerperiode klarerweise mit Verlust abschliesst und von der steuerpflichtigen Gesellschaft nur verlangt wird, es sei die Höhe der auf das Folgejahr vortragbaren Verluste festzustellen (Urteil 2C_292/2009 vom 26. März 2010 E. 1.3, in: StR 65/2010 S. 683 f.). Genau gleich verhält es sich aber hier, und irgendeine 'rechtskräftige Verfügung' steht dem nicht entgegen. Im Übrigen ist es Sache der Steuerpflichtigen, die Höhe der früheren Verluste als steuermindernde Tatsache darzutun. Entsprechend verlangt die Vorinstanz in E. 2.4 zu Recht, das kantonale Steueramt habe diese Verluste noch zu überprüfen und abzuklären, ob sie nicht mit - wenn auch nicht zur Besteuerung herangezogenen - Gewinnen unter dem Holdingstatus zu verrechnen seien."

5.2.

Das Bundesgericht prüfte mit seinem Urteil die Anwendung harmonisierten kantonalen Steuerrechts durch die kantonalen Instanzen (Erw. 1.5) in einem Bereich, in dem das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen ei-

nen gewissen Gestaltungsspielraum belässt. Es wird dabei davon ausgegangen, dass es Sache des kantonalen Gesetzgebers sei, die steuerlichen Konsequenzen bei endgültigem Verlust bzw. Aufgabe des bisherigen Holdingprivileg festzulegen. Das Bundesgericht hat dementsprechend die steuerlichen Konsequenzen eines Verlustes des Holdingprivilegs durch die Behörden des Kantons Zürich nur unter dem beschränkten Gesichtswinkel der Willkür geprüft. Die Anwendung kantonalen Rechts (Erw. 1.6) prüfte das Bundesgericht unter dem Rüge- und Begründungsvorbehalt nur hinsichtlich der Verletzung von Bundesrecht, namentlich die Verletzung verfassungsmässiger Rechte und Grundsätze.

5.3.

Im Ergebnis hat das Bundesgericht die vorinstanzliche Lösung, die Verlustverrechnung zuzulassen, unter dem Aspekt der Willkürprüfung als nicht unhaltbar qualifiziert. Das Urteil des Verwaltungsgerichtes des Kantons Zürich wurde – wenn auch mit anderer Begründung – bestätigt. Das Bundesgericht erachtete den Grundsatz der Gleichbehandlung als verletzt.

5.4.

Das Bundesgericht hat im Ergebnis die Verrechnung von unter dem Holdingstatus entstandenen, nachgewiesenen Verlusten nach Beendigung des Holdingstatus dann zugelassen, wenn die unter dem Holdingstatus entstandenen Gewinne aus der Offenlegung von stillen Reserven nach dem Wechsel zur ordentlichen Besteuerung nicht steuerfrei bleiben, d.h. "in der Zukunft" der Besteuerung unterliegen könnten. Das ist insbesondere dann der Fall, wenn stille Reserven nur im handelsrechtlich erlaubten Umfang, d.h. lediglich bis zur Höhe der Anschaffungskosten, steuerfrei offengelegt werden dürfen. Nicht verrechnet werden können dagegen unter dem Holdingstatus entstandene Verluste, wenn die offen gelegten stillen Reserven nach dem Wechsel zur ordentlichen Besteuerung steuerfrei realisiert werden können.

5.5.

Die Rekurrentin beruft sich neben der vorstehend zitierten bundesgerichtlichen Rechtsprechung für die im Kanton Aargau in der Steuerperiode 2013 von den Steuerbehörden angewandte Praxis einerseits auf Weisungen des KStA (Handbuch) und auf eine von Dieter Weber im Kommentar zum Aargauer Steuergesetz vertretene Lehrmeinung. Sie leitet daraus eine Praxis mit einer Ungleichbehandlung von Gewinnen und Verlusten beim Wechsel vom Holdingstatus zur ordentlichen Besteuerung im Kanton Aargau ab, so dass Vorjahresverluste, welche unter dem Holdingprivileg entstanden sind, verrechnet werden könnten. Dementsprechend ist vorerst auf die Bedeutung von Merkblättern der Steuerbehörden, Kommentierungen von Steuergesetzen sowie auf die Anwendbarkeit der vom Bundesgericht mit dem Urteil vom 12. März 2012 (2C_645/2011) geübten Rechtsprechung einzugehen. Gestützt darauf ist die Frage der Praxis der Steuerbehörden im Jahr

2013 zu prüfen. Anschliessend ist auf die Frage der Verlustverrechnung selbst einzugehen.

6.

6.1.

6.1.1.

Die Steuerbehörden erlassen Kreisschreiben, Merkblätter und Weisungen. Diese haben zwar keine Gesetzeskraft und binden weder die Rechtsunterworfenen noch die Gerichte, sind jedoch im Sinne einer Auslegungshilfe heranzuziehen (BGE 131 II 1; Urteil des Bundesgerichts vom 11. Oktober 2011 [2C_95/2011] = Pra 2012 Nr. 87; VGE vom 25. April 2014 [WBE.2013.333]). Insoweit ist das Spezialverwaltungsgericht nicht an die von der Rekurrentin angeführte Weisung im Handbuch Steuern des KStA gebunden.

6.1.2.

Aus dem Merkblatt "Holding- und Verwaltungsgesellschaften" (Handbuch Steuern des KStA, Band II, Reg. 11; Ausgabedatum 1. Januar 2011; gültig ab 2011) wird in Ziff. 1.9 unter Verweis auf § 71 Abs. 5 StG und § 77 StG die Abrechnung über die stillen Reserven beim Statuswechsel von der ordentlichen Besteuerung hin zur Holdinggesellschaft beschrieben, nicht hingegen der Wechsel vom Holdingstatus in die ordentliche Besteuerung. Insofern ist die im vom Bundesgericht zitierten Aufsatz von C. Niederer/ A. Scherrer, Vortrag von Verlusten beim Systemwechsel von der privilegierten zur ordentlichen Besteuerung, ST 2011 S. 296, in Fn 3 aufgeführte Praxisfestlegung nicht existent.

Erst in der Fassung vom 1. Januar 2015 werden in Ziff. 3 (S. 13) die Steuerfolgen bei Beendigung eines Statusprivilegs erwähnt:

"(...). Mit dem Austritt resp. der Beendigung des Privilegs als Holding- oder Verwaltungsgesellschaft besteht die Möglichkeit der Aufdeckung der stillen Reserven einschliesslich des während dem Privileg selbst geschaffenen Mehrwertes. Keine Aufdeckung von stillen Reserven ist auf Grundstücken und nur eine begrenzte Aufdeckung auf Beteiligungen möglich, da diese auch nicht Gegenstand einer Abrechnung beim Eintritt sind (§ 75 Abs. 1 StG). Bei Beteiligungen ist die Offenlegung von stillen Reserven nur bis zur Höhe der Gestehungskosten zulässig. Die Regelung der Aufdeckung von stillen Reserven entspricht der Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Verlustverrechnung im Zusammenhang mit dem Ende der Steuerpflicht einer privilegiert besteuerten Gesellschaft (BGE vom 12.3.2012, 2C_645/2011).

Bei Holding- und Verwaltungsgesellschaften erfolgt die Aufdeckung von stillen Reserven steuerneutral in der Steuerbilanz der letzten Steuerperiode vor Beendigung des Privilegs. (...).

Die in der Steuerbilanz festgehaltenen stillen Reserven werden im Rahmen der ordentlichen Besteuerung über die Restlaufzeit resp. nach Abschreibungszeitdauer gemäss Merkblatt ESTV erfolgswirksam aufgelöst. Der selbst erschaffene Mehrwert ist über 10 Jahre abzuschreiben."

6.1.3.

Anlässlich der Steuertagung 2015 hat der Leiter des KStA JP in Ziff. 1.2.1 (S. 4) der Tagungsunterlagen zur Frage der "Aufdeckung stiller Reserven" folgendes festgehalten:

"Holding- und Verwaltungsgesellschaften können jene stille Reserven offen legen, die während der Zeit des Privilegs entstanden sind. Immobilien gehören nicht dazu, und bei Beteiligungen werden nur wieder eingebrachte Abschreibungen bis zur Höhe der Gestehungskosten akzeptiert. Bei Holdinggesellschaften erfolgt die Offenlegung steuerneutral. (...)."

Zur Verlustverrechnung wurde in Ziff. 1.2.2 (S. 5) der Tagungsunterlagen ausgeführt:

"Der Kanton Aargau kennt wie vorstehend erwähnt die Praxis, dass stille Reserven, die während des Zeitraums des Privilegs entstanden sind, in der Steuerbilanz offen gelegt werden können. Im Einklang mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung entfällt damit die Möglichkeit einer späteren Verlustverrechnung nach der Aufgabe eines Statusprivilegs. (...)."

Daraus ist zu schliessen, dass die steuerfreie Offenlegung von stillen Reserven bis zu den Gestehungskosten bereits im Jahr 2013 praxismässig möglich war und diese Praxis in Nachachtung des Bundesgerichtsurteils vom 12. März 2012 (2C_645/2011) weitergeführt wurde.

6.1.4.

Aus Merkblättern ergibt sich somit kein nachvollziehbarer Hinweis auf eine im Jahr 2013 geübte Praxis, nach der keine steuerneutrale Aufdeckung stiller Reserven beim Wechsel von der Holdingbesteuerung in die ordentliche Besteuerung bzw. eine Offenlegung von stillen Reserven nur bis zu den Anschaffungskosten möglich gewesen sein soll. Eine entsprechende Praxis wurde von der für gewinnmindernde Tatsachen beweispflichtigen Rekurrentin denn auch nicht mit konkreten abweichenden Fällen nachgewiesen. Insofern kann die Rekurrentin nichts zu ihren Gunsten ableiten. Vielmehr ergibt sich, dass die Offenlegung bis zu den Gestehungskosten, wie von der Vorinstanz in ihren Schreiben und Entscheiden dargelegt, möglich war.

6.2.

Auch aus der Kommentierung von Dieter Weber im Kommentar zum Aargauer Steuergesetz in der 2. (2004) und 3. Auflage (2009) lässt sich nichts zu Gunsten der Rekurrentin ableiten. Die im Kommentar vertretene Meinung stellt, so ist insbesondere auch den Vorworten zu beiden Auflagen zu entnehmen, jeweils die Meinung des Autors dar. Da Dieter Weber für die Vertreterin der Rekurrentin tätig ist, stellt die Aussage wohl ohnehin eine Parteiaussage dar, deren Inhalt von der Rekurrentin nachzuweisen wäre. Wie ausgeführt widerspricht die vom Leiter KStA JP an der Steuertagung

2015 dargelegte Praxis (vgl. Erw. 6.1.3.) den Behauptungen der Rekurrentin.

6.3.

6.3.1.

Eine Praxisänderung gilt sodann nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung – wie von der Vorinstanz zu Recht angeführt – nicht nur für künftige, sondern für alle im Zeitpunkt der Änderung noch hängigen Fälle (Bundesgerichtsurteil vom 20. Dezember 2023 [9C_542/2023], Erw. 4.1 mit Verweis auf die Rechtsprechung).

6.3.2.

Es ist festzustellen, dass das KStA auch nach eigener Darstellung die Rechtsprechung des Bundesgerichtes zur Frage des Step-up und zur Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen unmittelbar übernommen und damit klar signalisiert hat, dass an einer von der Rechtsprechung – wie von der Rekurrentin nur behaupteten – abweichenden Praxis nicht festgehalten werden sollte.

6.4.

Im Ergebnis ist davon auszugehen, dass die steuerneutrale Aufdeckung von stillen Reserven bis zu den Gestehungskosten im Jahr 2013 möglich war, was dafür spricht, eine Verrechnung von unter dem Holdingprivileg entstandenen Verlusten nicht zuzulassen. Es besteht – auch im Hinblick auf die Regelung von § 71 Abs. 5 StG – eine steuerliche Gleichbehandlung der unter dem Holdingprivileg entstandenen Verluste und der unter dem Holdingprivileg entstandenen offengelegten stillen Reserven im Sinne der mit Bundesgerichtsurteil vom 12. März 2012 begründeten Rechtsprechung. Demgemäss sind die Verluste-/Verlustvorträge der fusionierten B._____ AG nicht zur Verrechnung zuzulassen und der Rekurs insoweit abzuweisen.

7.

7.1.

Das KStA macht geltend, bei der Veräusserung einer Beteiligung über den Gestehungskosten verhindere der Beteiligungsabzug die Besteuerung von stillen Reserven, was eine Verlustverrechnung ebenso ausschliesse. Demgegenüber vertritt die Rekurrentin die Auffassung, die zitierte Rechtsprechung des Bundesgerichtes nehme eine solche Unterscheidung für die Besteuerung von stillen Reserven nicht vor. Sie gelte für jegliche Limitierung, die eine Offenlegung der stillen Reserven nicht bis zum Verkehrswert zulasse. Mit dem Beteiligungsabzug sei die vollständige steuerliche Freistellung der Kapitalgewinne auf Beteiligungen insbesondere bei Verletzung der Mindestveräusserungsquote, aufgrund der Berücksichtigung der Finanzierungskosten und des Verwaltungsaufwandes nicht garantiert.

7.2.

Die vom Bundesgericht als rechtsungleich beurteilte Zürcher Praxis liess eine steuerneutrale Offenlegung von stillen Reserven nur bis zu den Anschaffungskosten zu. Folglich musste vom Bundesgericht die Frage, ob bzw. inwieweit die Verlustverrechnung bei Freistellung von unter dem Holdingstatus entstandenen stillen Reserven bis zu den Gestehungskosten und (folgender) Veräusserung einer Beteiligung mit (ordentlicher) Besteuerung von stillen Reserven über den Gestehungskosten möglich sein sollte, nicht beantwortet werden.

7.3.

7.3.1.

Gemäss § 76 Abs. 1 StG ermässigt sich die Gewinnsteuer im Verhältnis des Nettoertrages aus den Beteiligungsrechten zum gesamten Reingewinn, wenn eine Kapitalgesellschaft zu mindestens 10 % am Grund- oder Stammkapital oder am Gewinn und an den Reserven einer anderen Gesellschaft beteiligt ist, oder ihre Beteiligungsrechte einen Verkehrswert von mindestens CHF 1 Mio. haben. Der Nettoertrag aus Beteiligungen entspricht dem Ertrag aus Beteiligungen abzüglich der darauf entfallenden Finanzierungskosten und eines Beitrages von 5 % zur Deckung des Verwaltungsaufwandes, wobei der Nachweis des effektiven Verwaltungsaufwandes vorbehalten bleibt. Als Schuldzinsen gelten Schuldzinsen sowie weitere Kosten, die wirtschaftlich den Schuldzinsen gleichzustellen sind (§ 76 Abs. 2 StG). Dabei wird der Ertrag aus einer Beteiligung bei der Berechnung der Ermässigung nur berücksichtigt, soweit auf der gleichen Beteiligung zu Lasten des steuerbaren Reingewinnes keine Abschreibung vorgenommen wird, die mit der Gewinnausschüttung im Zusammenhang steht (§ 76 Abs. 3 StG). Erträge, die bei der leistenden Kapitalgesellschaft geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen (lit. a) und Aufwertungsgewinne auf Beteiligungen (lit. b) gelten nicht als Beteiligungserträge (§ 76 Abs. 4 StG). Zum Ertrag aus Beteiligungen gehören jedoch auch die Kapitalgewinne auf diesen Beteiligungen sowie die Erlöse aus dazugehörenden Bezugsrechten (§ 77 Abs. 1 StG). Kapitalgewinne werden bei der Berechnung der Ermässigung nach § 76 StG nur berücksichtigt, soweit der Erlös die Gestehungskosten übersteigt (lit. a) und die veräusserte Beteiligung die in lit. b genannten Quoten erfüllt (§ 77 Abs. 2 StG). Die Gestehungskosten werden um die vorgenommenen Abschreibungen herabgesetzt, soweit diese eine Kürzung der Ermässigung nach § 76 Abs. 3 StG zur Folge hatten. Bei Beteiligungen, die bei einer erfolgsneutralen Umstrukturierung zu Buchwerten übertragen worden sind, wird auf die ursprünglichen Gestehungskosten abgestellt (§ 77 Abs. 3 StG).

7.3.2.

Mit dem Beteiligungsabzug wird die wirtschaftliche Mehrfachbelastung verhindert bzw. gemildert, indem Beteiligungserträge indirekt freigestellt werden.

7.4.

Im Ergebnis ist der Rekurrentin zuzustimmen, dass der bei ordentlicher Besteuerung gewährte Beteiligungsabzug die steuerneutrale Realisation von stillen Reserven auf Beteiligungen nicht vollumfänglich gewährleistet. Das zeigt der vorliegende Sachverhalt. Im Einspracheentscheid wurde auf dem Reingewinn ein Beteiligungsabzug von 79.217 % und auf dem Kapital von 5.681 % berechnet. Eine vollständige Gleichbehandlung von Gewinnen und Verlusten wird damit zwar nicht erreicht. Hingegen entspricht diese Besteuerung der gesetzlichen Ordnung, welche bei ordentlicher Besteuerung für alle Kapitalgesellschaften gleichermassen gilt. Vor diesem Hintergrund kann die Rekurrentin keine über eine Gleichbehandlung hinausgehende Besserstellung erwarten. Der Rekurs ist auch deshalb abzuweisen.

8.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegt die Rekurrentin zu deutlich weniger als 10 %. Dies wird praxisgemäss einem vollständigen Unterliegen gleichgestellt (vgl. VGE vom 2. Februar 2011 [WBE.2010.333]). Somit hat die Rekurrentin die Kosten des Rekursverfahrens vollumfänglich zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird der steuerbare Reingewinn auf CHF 2'624'269.00 festgesetzt.

2.

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 10'000.00, der Kanzleigebür von CHF 265.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 10'365.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Vertreterin der Rekurrentin (2)
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt S. _____

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Obere Vorstadt 37, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 22. Februar 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner