

# URTEIL

vom 14. März 2006

in der verwaltungsrechtlichen Streitsache

betreffend Steuerpflicht

1. Die ... AG wurde mit Handelsregistereintrag vom 30. April 2003 im Auftrag und für Rechnung der ... AG (vormals ... AG) als Immobiliengesellschaft gegründet. Die Aktien der ... AG befanden sich seit Beginn zu 100% im Eigentum der ... AG. Die ... AG diente dazu, ein Immobiliengeschäft der ... AG abzuwickeln. Die Gesellschaft wurde dazwischen geschaltet, um die ... AG, deren Zweck heute im Wesentlichen der Bau und Betrieb des ... ist, nicht mit dem Risiko des erwähnten Grundstücksgeschäfts zu belasten. Nachdem das Grundstücksgeschäft durch den Verkauf eines Teils des Grundstücks im September/Oktober 2004 mit Erfolg abgewickelt werden konnte, bestand für die ... AG kein Grund mehr, die ... AG zur Risikobeschränkung aufrecht zu erhalten. Deshalb wurde im November 2004 beschlossen die 100%ige Tochtergesellschaft mit der Muttergesellschaft durch Absorption zu fusionieren. Mit Handelsregistereintrag vom 20. Dezember 2004 ging die ... AG in der Muttergesellschaft auf. Gemäss Fusionsvertrag vom 20. Dezember 2004 übernahm die ... AG die Aktiven und Passiven gemäss der Zwischenbilanz der ... AG per 31. Oktober 2004. Die Fusion erfolgte rückwirkend auf den 1. November 2004. Mit Verfügung vom 12. September 2005 stellte die Steuerverwaltung fest, dass die Steuerpflicht der ... AG bis zum 31. Oktober 2004 andauere. Die dagegen erhobene Einsprache wies die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 5. Dezember 2005 ab.
2. Dagegen erhob die ... AG am 5. Januar 2006 Rekurs bzw. Beschwerde mit dem Antrag, den angefochtenen Einspracheentscheid und die ihm zugrunde liegende Feststellungsverfügung seien aufzuheben. Die Rekurrentin und

Beschwerdeführerin (im Folgenden: Rekurrentin) macht geltend, die Steuerpraxis lasse eine Rückwirkung des der Fusion zu Grunde liegenden Bilanzstichtags für längstens 6 Monate zu. Für die vorliegende Fusion hätten der Bilanzstichtag und die Rückwirkung der Fusion auf den 20. Juni 2004 vereinbart werden können. Die handelnden Personen seien in guten Treuen davon überzeugt gewesen, dass die durch die Fusion erfolgte Umstrukturierung steuerneutral durchgeführt werden könne, zumal sie diese Vorgehensweise schon einmal mit Erfolg durchgeführt hätten. Vorliegend sei bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise davon auszugehen, dass zu Gunsten der Steuerpflichtigen von der zivilrechtlichen Stichtagfestsetzung abgewichen werden müsse, wenn durch einen ohne Not willkürlich gewählten Bilanzstichtag eine Steuerfolge ausgelöst werde, die bei praxisgerechter Festlegung des rückwirkenden Fusions-/Bilanztermins nicht eingetreten wäre. Alles andere sei unbillig.

3. Die Steuerverwaltung beantragte in ihrer Vernehmlassung die Abweisung von Rekurs und Beschwerde unter Hinweis auf die schon im Einspracheentscheid angeführten Gründe.

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien in den Rechtsschriften wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

### **Das Gericht zieht in Erwägung:**

1. In formeller Hinsicht ist vorab festzuhalten, dass weder aus der Feststellungsverfügung noch aus dem Einspracheentscheid hervorgeht, dass sich die Feststellung der Steuerpflicht sowohl auf die Kantonssteuern als auch auf die direkte Bundessteuer bezieht. Insofern ist auch die im Einspracheentscheid enthaltene Rechtsmittelbelehrung unvollständig, da explizit nur auf den Rekurs nach Art. 137 StG hingewiesen wurde. Da den Betroffenen aus einer falschen Rechtsmittelbelehrung indessen kein Nachteil entstehen darf, ist der Rekurs zugleich als Beschwerde entgegenzunehmen und zu behandeln.

2. Rekurs- bzw. Beschwerdegegenstand ist einzig die Frage, ob die Vorinstanz das Ende der Steuerpflicht der durch die Rekurrentin absorbierten Tochtergesellschaft zu Recht erst auf den Bilanzstichtag vom 31. Oktober 2004 festgelegt hat, oder ob sie von einer rückwirkenden Fusion hätte ausgehen müssen. Nicht Gegenstand des Verfahrens sind dagegen Fragen der Steuerbemessung oder der steuerneutralen Umstrukturierung. Diese sind dem an die Festsetzung der Steuerpflicht folgenden Veranlagungsverfahren vorbehalten, wie die Vorinstanz zu Recht anerkennt.
  
3. a) Die Parteien sind sich zu Recht darin einig, dass die Steuerpraxis eine Rückwirkung des der Fusion zu Grunde liegenden Bilanzstichtags für längstens 6 Monate zulässt. Die Rekurrentin macht in diesem Zusammenhang geltend, für die vorliegende Fusion hätten der Bilanzstichtag und die Rückwirkung der Fusion auf den 20. Juni 2004 vereinbart werden können. Dies wäre insofern problemlos möglich gewesen, als die absorbierende Gesellschaft bereits 100% der Anteile der absorbierten Gesellschaft besessen habe, deren Verwaltungsräte mit den identischen Personen besetzt gewesen seien und für die Wahl des Bilanzstichtages vom 31. Oktober 2004 keine Notwendigkeit oder andere irgendwie geartete besondere Gründe vorgelegen hätten. Aus Gründen der Steuergerechtigkeit und der Billigkeit müsse vorliegend zugunsten der Steuerpflichtigen von der zivilrechtlichen Stichtagfestsetzung abgewichen werden.
  
- b) Entgegen der Ansicht der Rekurrentin bestehen vorliegend keine Gründe, welche zwingend eine Abweichung von der durch die Rekurrentin frei gewählten zivilrechtlichen Gestaltung der Fusion mit Bilanzstichtag vom 31. Oktober 2004 geböten. Die Rekurrentin hat ihre Tochtergesellschaft nach ihren eigenen Angaben einzig mit dem Ziel gegründet, das Risiko der getätigten Immobiliengeschäfte auszulagern. Damit nahm sie aber auch in Kauf, dass allfällige Gewinne bei der Tochtergesellschaft anfielen. Insofern war es von ihr auch konsequent, dass sie als Bilanzstichtag das erwähnte und nicht ein früheres Datum gewählt hat. Es kann somit auch keine Rede davon sein, dass dieser Zeitpunkt ohne Not willkürlich gewählt wurde. Wenn dies

nun Konsequenzen für die Beendigung der Steuerpflicht der Tochtergesellschaft hat, hat sich dies die Rekurrentin selber zuzuschreiben. Entgegen ihrer Ansicht ist dies auch nicht stossend oder unbillig, spiegelt sich darin doch nur die durch die Rekurrentin zwecks Risikominimierung gebildete wirtschaftliche Konstruktion. Fehl geht auch die Berufung auf den Vertrauensschutz und den Gleichbehandlungsgrundsatz. Erste Voraussetzung für den Vertrauensschutz ist, dass die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen handelte bzw. eine Auskunft erteilte (vgl. Rohner, St. Galler Kommentar, N. 52 zu Art. 9 BV; BGE 127 I 36 f.). Die Vorinstanz hat nun gegenüber der Rekurrentin in Bezug auf die zur Diskussion stehende Fusion überhaupt keine Auskunft erteilt, da ja auch keine entsprechende Anfrage vorlag. Unbehelflich ist in diesem Zusammenhang, dass die Steuerverwaltung offenbar in einem anderen Fall, an welchem auch handelnde Personen der Rekurrentin beteiligt waren anders entschieden hat. Darin kann weder eine Zusicherung für künftige Fälle erblickt werden, noch wird dadurch ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht begründet. Wenn eine Behörde in einem Fall eine vom Gesetz abweichende Entscheidung getroffen hat, gibt das einem Bürger, der sich in der gleichen Lage befindet, grundsätzlich keinen Anspruch darauf, ebenfalls von der Norm abweichend behandelt zu werden. Dies gilt allerdings nur dann, wenn die abweichende Behandlung lediglich in einem einzigen oder in einigen wenigen Fällen erfolgt ist (VGU 05 87). Vorliegend hat die Rekurrentin nur einen einzigen Fall namhaft gemacht, der von der Vorinstanz zudem noch als Fehlentscheid bezeichnet wird. Von einer rechtswidrigen Praxis der Steuerbehörde kann also keine Rede sein.

4. Bei diesem Ausgang gehen die Verfahrenskosten zulasten der Rekurrentin.

**Demnach erkennt das Gericht:**

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen.

3.	Die Gerichtskosten, bestehend	
	- aus einer Staatsgebühr von	Fr. 2'000.--
	- und den Kanzleiauslagen von	Fr. 126.--
	zusammen	<u>Fr. 2'126.--</u>

gehen zulasten der ... AG und sind innert 30 Tagen seit Zustellung dieses Entscheides an die Finanzverwaltung des Kantons Graubünden, Chur, zu bezahlen.