

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2012.240
1 ST.2012.267

Entscheid

20. Februar 2013

Mitwirkend:

Einzelrichter Michael Ochsner und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

A AG,
Steuergemeinde Zürich,

als Rechtsnachfolgerin der C GmbH,

vertreten durch Salensteiner
Steuerberatungs-Gesellschaft mbH,
Arenenbergstrasse 2, 8268 Salenstein,

**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 C GmbH (nachfolgend die Pflichtige 1) hatte 2010 ihren Sitz in der Stadt Zürich. Im Juni 2011 verlegte sie diesen in den Kanton Thurgau, worauf ihre Aktiven und Passiven im Juli 2011 (Tagebucheintrag im Handelsregister) von der A AG (nachfolgend Pflichtige 2) übernommen und sie im Handelsregister gelöscht wurde.

Trotz öffentlicher Aufforderung und Mahnung vom 16. Januar 2012 reichte die Pflichtige 1 für die Steuerperiode 2010 keine Steuererklärung ein. Am 2. Februar 2012 wurden indessen die leeren Formulare der Steuererklärung 2011 mit dem Antrag retourniert, sie aus dem Register zu streichen. Zur Begründung machte sie geltend, ihr Vermögen sei bereits gemäss Fusionsvertrag vom 27. Juni 2007 auf die Pflichtige 2 übergegangen, die Publikation im Handelsregister sei aus formellen Gründen erst im Juli 2011 erfolgt. Das kantonale Steueramt schätze sie am 14. März 2012 gestützt auf Art. 130 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 139 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) für die Steuerperiode 1.1. – 31.12.2010 nach pflichtgemäßem Ermessen mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 50'000.- und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 50'000.- ein.

B. Hiergegen erhob die Pflichtige 2 am 14. März 2012 je Einsprache mit dem Antrag, die Pflichtige 1 mit einem steuerbaren Reingewinn bzw. Eigenkapital von Fr. 0.- einzuschätzen. Diese sei wegen Liquidation nicht mehr steuerpflichtig. Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen am 15. August 2012 ab und auferlegte der Pflichtigen 2 für die Staats- und Gemeindesteuern die Verfahrenskosten von Fr. 300.-.

C. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 17. September 2012 beantragte die Pflichtige 2, den Einspracheentscheid aufzuheben und die Pflichtige 1 mit einem steuerbaren Reingewinn bzw. Eigenkapital von je Fr. 0.- einzuschätzen. Die Vorinstanz habe ihr rechtliches Gehör verletzt, weil sie nicht zu einer mündlichen Verhandlung vorgeladen habe. Da die Pflichtige 1 im Juli 2011 infolge Fusion gelöscht worden sei, bestehe keine subjektive Steuerpflicht mehr.

Das kantonale Steueramt schloss am 10. Oktober 2012 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) § 138 Abs. 2 StG und § 141 Abs. 2 StG geben dem Steuerpflichtigen ausdrücklich das Recht, seine Steuererklärung im Einschätzungs- und Einspracheverfahren vor dem kantonalen Steueramt mündlich zu vertreten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 138 N 4 ff. und § 141 N 12 StG). Das DBG sieht keinen Anspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung im Einschätzungs- und Einspracheverfahren vor. Jedoch enthält Art. 29 Abs. 2 BV das Recht auf Äusserung zu neuen rechtserheblichen Tatsachen und neuen rechtlichen Standpunkten, sofern sich die Behörde darauf abstützen will.

Will der Steuerpflichtige von seinem Recht auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung Gebrauch machen, so hat er dies vor Fällung des entsprechenden Einschätzungs- bzw. Einspracheentscheids zu beantragen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 138 N 6, § 141 N 12 StG).

b) Die Pflichtige 2 hat weder im Einschätzungs- noch im Einspracheverfahren eine mündliche Verhandlung beantragt. Für die Vorinstanz bestand deshalb keine Veranlassung, eine solche durchzuführen. Im Übrigen hat sie sich im Verlauf des Verfahrens auch nicht auf neue, der Pflichtigen 2 unbekanntete rechtliche oder tatsächliche Standpunkte abgestützt, weshalb auch der Grundsatz des rechtlichen Gehörs keine Einholung einer weiteren Stellungnahme erforderlich machte. Die verfahrensrechtliche Rüge der Pflichtigen 2 geht daher fehl.

2. a) aa) Die Steuerpflicht einer juristischen Person endet mit dem Abschluss der Liquidation, mit der Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung ins

Ausland sowie mit dem Wegfall der in der Schweiz steuerbaren Werte (Art. 54 Abs. 2 DBG). Überträgt eine juristische Person Aktiven und Passiven auf eine andere juristische Person, so sind die von ihr geschuldeten Steuern von der übernehmenden juristischen Person zu entrichten (Abs. 3). Für das kantonale Recht enthalten § 59 Abs. 2 und 3 StG eine gleichlautende Regelung.

Abs. 3 legt die Steuernachfolge bei Übertragung von Aktiven und Passiven einer juristischen Person auf eine andere juristische Person fest. Es handelt sich um diejenigen Fälle, in denen eine juristische Person ohne zivilrechtliche Liquidation, d.h. durch Umwandlung, Fusion oder Abspaltung untergeht. Die Bestimmung statuiert den Grundsatz der so genannten einfachen Steuersukzession, d.h. die Sukzessorin tritt in die materielle Steuerschuld der Rechtsvorgängerin (Zahlungssukzession) und in ihre verfahrensrechtliche Stellung (Verfahrenssukzession) ein (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 54 N 39 ff DBG sowie § 59 N 37 f StG; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, Art. 54 N 41; Bauer-Balmelli/Omlin, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 54 N 35 DBG). Überträgt demnach eine juristische Person Aktiven und Passiven auf eine andere, so wird die übernehmende juristische Person Steuernachfolgerin der übernommenen, indem sie deren Steuerschulden zu begleichen hat. Weiter tritt sie in das Steuerrechtsverhältnis der übernommenen juristischen Person und damit in deren Parteilstellung im Veranlagungsverfahren ein.

bb) Mit Handelsregister-Anmeldung im Juli 2011 übernahm die Pflichtige 2 die Aktiven und Passiven der Pflichtigen 1 gemäss Fusionsvertrag vom 28. Juni 2011 und Bilanz per 31. Dezember 2010 mit Aktiven von Fr. 20'000.-, und wurde die Pflichtige 1 gelöscht. Damit sind alle Voraussetzungen für die Steuersukzession erfüllt und tritt die Pflichtige 2 in die Stellung der Pflichtigen 1 ein. Soweit demnach die Letztere noch offene Steuerperioden aufweist, hat die Pflichtige 2 die erforderlichen Verfahrenshandlungen (Einreichung einer Steuererklärung) vorzunehmen.

b) Aufgrund der Einwände der Pflichtigen 2 stellt sich indessen die Frage, ob die Pflichtige 1 nicht als bereits vor der formellen Fusion liquidiert zu betrachten ist und deshalb mangels Steuerpflicht keine Steuererklärung mehr hätte einreichen müssen. Die Frage stellt sich insbesondere, weil offenbar bereits am 27. Juni 2007 ein Fusionsvertrag abgeschlossen wurde.

aa) Wird eine juristische Person durch eine zivilrechtliche Liquidation aufgelöst, so endet die unbeschränkte Steuerpflicht mit dem Abschluss der Liquidation (Bauer-Balmelli/Omlin, Art. 54 N 21 DBG; Locher, Art. 54 N 30). Die Liquidation gilt dann als abgeschlossen, wenn in Übereinstimmung mit den handelsrechtlichen Vorschriften alle wesentlichen Liquidationshandlungen durchgeführt worden sind. Das Ende der unbeschränkten Steuerpflicht fällt demnach nicht mit dem Ende der Rechtspersönlichkeit gemäss Zivilrecht, d.h. mit der Löschung der juristischen Person im Handelsregister zusammen. Aus Praktikabilitätsgründen wird indessen in der Praxis an das letztgenannte Kriterium angeknüpft.

Anders bei einer Auflösung durch Fusion nach den Bestimmungen des Fusionsgesetzes vom 3. Oktober 2003 (FusG). Diese wird mit der Eintragung ins Handelsregister rechtswirksam (Art. 22 Abs. 1 FusG). Dieser Eintrag ist konstitutiv (Tschäni/Meinhardt/Papa, Basler Kommentar, Fusionsgesetz, 2005, Art. 22 N 1; Peter Böckli, Aktienrecht, 4. A., 2009, § 3 N 141). Daraus ist zu schliessen, dass jedenfalls bei Übernahmen nach FusG der Handelsregistereintrag immer auch für die Beendigung der Steuerpflicht massgebend sein muss, da vorher noch kein Vermögensübergang stattgefunden hat; ein vom Datum des Handelsregistereintrags abweichendes Vollzugsdatum kann es nicht geben. Indessen können gemäss Art. 13 Abs. 1 lit. g FusG die involvierten Gesellschaften im Fusionsvertrag einen Zeitpunkt vereinbaren, von dem an die Handlungen der übertragenden Gesellschaft als für Rechnung der übernehmenden Gesellschaft vorgenommen gelten. Dabei handelt es sich lediglich um eine zwischen den Gesellschaften vereinbarte rechnerische Rückwirkung auf einen bestimmten Stichtag (Böckli, § 3 N 63; Matthias Wolf, Basler Kommentar, Fusionsgesetz, Art. 13 N 10 FusG). In der Praxis der Steuerbehörden wird eine auf diese Weise vereinbarte Rückwirkung bis zu sechs Monaten akzeptiert (Locher, Art. 54 N 9 und 30).

bb) Der im Juli 2011 getätigte Handelsregistereintrag (Tagebuch) der Pflichtigen 2 hält fest, dass sie die Aktiven und Passiven der Pflichtigen 1 gemäss Fusionsvertrag vom 28. Juni 2011 und Bilanz per 31. Dezember 2010 übernommen hat. Dabei sind Aktiven von Fr. 20'000.- und Passiven von Fr. 0.- auf sie übergegangen. Zu diesem Zeitpunkt handelte es sich bei der Pflichtigen 1 um eine Tochtergesellschaft der Pflichtigen 2, hatte diese doch am 18. März 2010 sämtliche Stammanteile der Pflichtigen 1 übernommen, und zwar gestützt auf Verträge vom 8. Februar 2010.

Da die Pflichtige 1 im Zeitpunkt der Fusion noch über Aktiven von Fr. 20'000.- verfügte, war sie offenkundig noch nicht zivilrechtlich liquidiert und damit auch steuerlich nicht aufgelöst.

Fragen lässt sich damit bloss, ob eine Rückwirkung gemäss Art. 13 Abs. 1 lit. g FusG vereinbart wurde. Darauf deutet hin, dass auf die Bilanz der Pflichtigen per 31. Dezember 2010 abgestellt wurde. Selbst wenn damit eine Rückwirkung der Fusion vereinbart worden wäre, kann aber ausgeschlossen werden, dass der Stichtag vor dem Bilanzstichtag am 31. Dezember 2010 gelegen hat. Damit war aber die Pflichtige für die Steuerperiode 1.1. – 31.12.2010 noch steuerpflichtig.

3. a) Hat ein Steuerpflichtiger trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Steuerbehörde gemäss Art. 130 Abs. 2 DBG bzw. § 139 Abs. 2 StG die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor. Zu den Verfahrenspflichten gehört insbesondere, dass der Steuerpflichtige das amtliche Steuererklärungsformular gemäss Art. 124 Abs. 2 DBG bzw. § 133 Abs. 2 StG wahrheitsgetreu und vollständig ausfüllen, persönlich unterzeichnen und samt den vorgeschriebenen Beilagen fristgerecht einreichen muss.

Da die Pflichtige 1 für die Steuerperiode 1.1. – 31.12.2010 weiterhin steuerpflichtig blieb, hatte sie, bzw. die Pflichtige 2 als ihre Rechtsnachfolgerin, eine Steuererklärung einzureichen. Dies haben sie aber trotz öffentlicher Aufforderung und individueller Mahnung vom 16. Januar 2012 unterlassen. Sie wurde daher vom Steuerkommissär für diese Steuerperiode zu Recht nach pflichtgemäßem Ermessen veranlagt.

b) Gegen die Veranlagung bzw. Einschätzung kann der Steuerpflichtige laut Art. 132 DBG bzw. § 140 StG binnen 30 Tagen nach Zustellung beim kantonalen Steueramt schriftlich Einsprache erheben (Abs. 1). Richtet sich die Einsprache gegen eine Veranlagung bzw. Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen, kann der Steuerpflichtige sie nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (Abs. 3 Satz 1 bzw. Abs. 2 Satz 1). Zudem ist die Einsprache in diesem Fall zu begründen und sind allfällige Beweismittel zu nennen (Abs. 3 Satz 2 bzw. Abs. 2 Satz 2). Bei der Anfecht-

tung von Ermessenseinschätzungen handelt es sich hierbei um Prozessvoraussetzungen, bei deren Fehlen auf die Einsprache nicht einzutreten ist (BGr, 8. April 2010, 2C_485/2009 E. 3.1, www.bger.ch, mit weiteren Hinweisen). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist deshalb auf die Einsprache eines Steuerpflichtigen, welcher wegen der nicht eingereichten Steuererklärung zulässigerweise nach Ermessen eingeschätzt worden ist und der auch mit der Einsprache seiner Deklarationspflicht nicht nachkommt, nicht einzutreten (BGr, 23. Mai 2005, 2A.302/2005, www.bger.ch; BGr, 19. Juni 2002, 2A.442/2001, www.bger.ch; BGr, 9. September 2004, 2P.234/2003 und 2A.407/2003, www.bger.ch). Ausnahmsweise genügen andere hinreichend substantiierte Vorbringen (vgl. BGr, 2. Juli 2008, 2C_620/2007 und 621/2007, www.bger.ch, mit Hinweis auf BGr, 4. Juli 2005, 2A.72/2004). Dieser Grundsatz muss auch gelten, wenn wie hier neben der eigentlichen Ermessenseinschätzung noch weitere Punkte streitig sind; in diesem Fall ist auf die Einsprache – unter gegebenen Voraussetzungen – nur in Bezug auf diese anderen Rügen einzutreten.

c) Die Pflichtige 2 hat mit der Einsprache keine ausgefüllte Steuererklärung eingereicht. Damit fehlt es von vornherein an einer qualifizierten Begründung, welche von einer Einsprache gegen eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen verlangt wird. Unter diesen Umständen hätte das kantonale Steueramt auf die Einsprache in Bezug auf die Höhe der Ermessenseinschätzung nicht eintreten dürfen. Diesen Fehler hat das Steuerrekursgericht von Amts wegen zu korrigieren. Es ist deshalb so zu verfahren, als ob die Vorinstanz korrekt auf die materielle Prüfung der Einschätzung nicht eingetreten wäre, und ist dem Rekursgericht deshalb die materielle Überprüfung der Ermessenseinschätzung verwehrt. Materielle Einwendungen der Pflichtigen 2 gegen die ermessensweise Schätzung sind daher nicht zu hören, weshalb das Rechtsmittel abzuweisen ist mit der Folge, dass es beim Einschätzungsentscheid bleibt.

Im Übrigen ist auch mit der Beschwerde bzw. dem Rekurs keine Steuererklärung nachgereicht worden, sodass schlechterdings irgendwelche Anhaltspunkte darauf fehlen, dass die Einschätzung zu hoch sei. Mithin wäre der Pflichtigen 2 auch bei einer materiellen Überprüfung kein Erfolg beschieden.

4. Das kantonale Steueramt hat der Pflichtigen 2 im Einspracheverfahren betreffend die Staats- und Gemeindesteuern die Kosten in der Höhe von Fr. 300.- auf-

erlegt. Wohl werden in der Praxis solche Kosten auferlegt, wenn eine Ermessenseinschätzung wegen Verletzung von Verfahrenspflichten vorgenommen werden musste, dies aber nur, wenn keine weiteren Positionen umstritten sind (§ 142 Abs. 2 Satz 2 StG i.V.m. § 18 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998, VO StG; vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 142 N 16 StG). Vorliegend war neben der Ermessenstaxation auch die Frage der Steuerpflicht streitig, weshalb keine Verfahrenskosten auferlegt werden durften. Die Kostenaufgabe ist damit aufzuheben.

5. Aufgrund dieser Erwägungen sind die Rechtsmittel abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens der Pflichtigen 2 aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG) und ist ihr keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 sowie § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.
3. Die Kostenaufgabe des kantonalen Steueramts von Fr. 300.- wird aufgehoben.

[...]