

# **ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2012.240 vom 20. Februar 2013**

ZH Steuerrekursgericht, 2013-02-20, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_steuerekursgericht\\_DB.2012.240](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2012.240)

FR: ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2012.240 du 20 février 2013

IT: ZH\_STEUERREKURSGERICHT DB.2012.240 del 20 febbraio 2013

## **Regeste**

Steuersukzession bei Fusion. Bei einer wegen Fusion im Handelsregister gelöschten Gesellschaft tritt die übernehmende Gesellschaft für die noch offenen Steuerperioden in das Einschätzungsverfahren ein und hat die entsprechenden Verfahrenspflichten wahrzunehmen. Die Ermessenseinschätzung erging mangels Einreichung der Steuererklärung zu Recht; da diese auch mit der Einsprache nicht vorgelegt wurde, hätte die Vorinstanz auf die Einsprache nicht eintreten dürfen.

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Schweizerische Eidgenossenschaft, Beschwerdegegnerin,

### **E. 2**

a) aa) Die Steuerpflicht einer juristischen Person endet mit dem Abschluss der Liquidation, mit der Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung ins 1 DB.2012.240 1 ST.2012.267

- 4 - 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 Parteilage 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. 1 DB.2012.240 1 ST.2012.267

- 5 - 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. 1 DB.2012.240 1 ST.2012.267

- 6 - 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.

### E. 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 Anfechtung 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](http://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](http://www.bger.ch); BGr, 19. Juni 2002, 2A.442/2001, [www.bger.ch](http://www.bger.ch); BGr, 9. September 2004, 2P.234/2003 und 2A.407/2003, [www.bger.ch](http://www.bger.ch)). Ausnahmsweise genügen andere hinreichend substantiierte Vorbringen (vgl. BGr, 2. Juli 2008, 2C\_620/2007 und 621/2007, [www.bger.ch](http://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 pflichtgemäßem 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.

#### **E. 4**

Das kantonale Steueramt hat der Pflichtigen 2 im Einspracheverfahren betreffend die Staats- und Gemeindesteuern die Kosten in der Höhe von Fr. 300.- auf- 1 DB.2012.240 1 ST.2012.267

- 8 - 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 Ermessens taxation auch die Frage der Steuerpflicht streitig, weshalb keine Verfahrenskosten auferlegt werden durften. Die Kostenaufgabe ist damit aufzuheben.

#### **E. 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 Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.