

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00008 vom 26. März 2020

ZH Verwaltungsgericht, 2020-03-26, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2020.00008

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00008 du 26 mars 2020

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00008 del 26 marzo 2020

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 25.08.-31.12.2016 | Verfahrenspflichten inaktiver Gesellschaften/unentgeltliche Rechtspflege bei juristischen Personen. Verfahrensvereinigung und Kognition des Verwaltungsgerichts bei einer Beschwerde gegen einen erstinstanzlichen Nichteintretensentscheid (E. 1). Verfahrenspflichten des Steuerpflichtigen und Anforderungen bei der Anfechtung einer Ermessens taxation (E. 2.1). Auch bei einer inaktiven Gesellschaft ist eine vollständig ausgefüllte Steuererklärung samt Jahresrechnung einzureichen und sind die handels- und steuerrechtlichen Verpflichtungen einzuhalten (E. 2.4). Juristische Personen haben ihm Jahr ihrer Gründung keine Steuererklärung einzureichen, wenn sie im Gründungsjahr auf einen Geschäftsabschluss verzichten. Obwohl die Pflichtige irrigerweise davon ausgeht, als inaktive Gesellschaft keine vollständige Steuererklärung samt Geschäftsabschluss einreichen zu müssen, besteht eine entsprechende Pflicht mangels Geschäftsabschluss im Gründungsjahr erst für das Folgejahr. Entsprechend waren die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung bzw.-veranlagung nicht gegeben und hätte das kantonale Steueramt erst nach der Erstellung oder pflichtwidrigen Nichterstellung eines überjährigen Geschäftsabschlusses mahnen und zu einer Ermessenseinschätzung schreiten dürfen (E. 2.5). Ausgangsgemässe Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen (E. 3.1). Voraussetzungen für die Gewährung der unentgeltlichen Rechtspflege bei juristischen Personen vorliegend nicht erfüllt (E. 3.2). Rechtsmittelbelehrung (E. 4). Abweisung des Gesuchs um unentgeltliche Rechtspflege, soweit dieses nicht gegenstandslos geworden ist. Teilweise Gutheissung der (vereinigten) Beschwerden.

Erwägungen

E. 2

Schweizerische Eidgenossenschaft, beide vertreten durch das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Recht, Beschwerdegegnerschaft, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 25.8.–31.12.2016 Direkte Bundessteuer 25.8.–31.12.2016, hat sich ergeben: I. Die am 25. August 2016 ins Handelsregister eingetragene A GmbH (nachfolgend: die Pflichtige) wurde am 7. Januar 2019 für die Steuerperiode 25.8.–31.12.2016 nach pflichtgemässen Ermessen mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer) und einem steuerbare Kapital von Fr. ... (nur Staats- und Gemeindesteuern) eingeschätzt, nachdem sie gemäss den insoweit nicht bestrittenen Angaben des kantonalen Steueramts trotz Mahnung vom 31. Oktober 2017 keine Steuererklärung eingereicht hatte. Auf die hiergegen erhobenen Einsprachen trat das kantonale Steueramt am 30. April 2019 mangels rechtsgenügender Begründung nicht ein. II. Die dagegen erhobenen Rechtsmittel wies das Steuerrekursgericht am 11. Dezember

2019 ab, soweit es darauf eintrat. III. Mit Beschwerde vom 22. Januar 2020 liess die durch ihre einzige Gesellschafterin und Geschäftsführerin vertretene Pflichtige dem Verwaltungsgericht sinngemäss beantragen, es seien die vorinstanzlichen Entscheide aufzuheben, es sei der steuerbare Reingewinn sowie das steuerbare Kapital auf Fr. ... festzusetzen und die unentgeltliche Rechtspflege zu bewilligen. Während das kantonale Steueramt mit Eingabe vom 3. Februar 2020 die Abweisung der Beschwerde beantragte und das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, liessen sich die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) und das Steueramt der Stadt Zürich nicht vernehmen. Der Einzelrichter erwägt: 1. 1.1 Die Beschwerden bezüglich Staats- und Gemeindesteuern 25.8.–31.12.2016 (SB.2020.00008) und direkter Bundessteuer 25.8.–31.12.2016 (SB.2020.00009) betreffen dieselbe Pflichtige sowie dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sie mit Präsidialverfügung vom 24. Januar 2020 vereinigt wurden. 1.2 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend die Staats- und Gemeindesteuern können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Für die Beschwerde an das Verwaltungsgericht als weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG über das Beschwerdeverfahren vor der kantonalen Rekurskommission "sinngemäss", was nach der Rechtsprechung dahingehend auszulegen ist, dass die Überprüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts gleich wie bei den Staats- und Gemeindesteuern auf die Rechtskontrolle beschränkt ist (BGE 131 II 548 E. 2.5; vgl. RB 1999 Nr. 147). 1.3 Das Steuerrekursgericht darf bei einer Beschwerde, die sich gegen einen Nichteintretensentscheid der Einsprachebehörde richtet, lediglich überprüfen, ob die vorinstanzliche Beurteilung der Eintretensfrage an beschwerdefähigen Rechtsmängeln leidet. Ein weitergehender materiell-rechtlicher Entscheid ist dem Gericht jedoch verwehrt (BGr, 26. Mai 2004, 2A.495/2003, E. 1.3). Entsprechend hat sich auch das verwaltungsgerichtliche Beschwerdeverfahren auf die Frage zu beschränken, ob auf die Einsprachen der Pflichtigen zu Recht nicht eingetreten wurde (vgl. auch VGr, 28. Juni 2019, SB.2019.00047, E. 1.2 [nicht auf www.vgrzh.ch veröffentlicht]).

E. 2.1

Steuerpflichtige müssen laut § 135 Abs. 1 StG bzw. Art. 126 Abs. 1 DBG alles tun, um eine vollständige und richtige Einschätzung zu ermöglichen. Sie müssen unter anderem das amtliche Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen (vgl. § 133 Abs. 2 StG bzw. Art. 124 Abs. 2 DBG). Gemäss § 134 Abs. 2 StG bzw. Art. 125 Abs. 2 DBG haben juristische Personen zudem die unterzeichneten Jahresrechnungen (Erfolgsrechnungen und Bilanzen) der Steuerperiode oder bei vereinfachter Buchführung nach Art. 957 Abs. 2 des Obligationenrechts (OR) Aufstellungen über Einnahmen und Ausgaben, die Vermögenslage sowie Privatentnahmen und Privateinlagen beizulegen. Bei juristischen Personen kann lediglich im Gründungsjahr auf die Einreichung einer Steuererklärung verzichtet werden, sofern erst im Folgejahr ein Geschäftsabschluss erstellt wird (§ 83 Abs. 3 StG; Art. 31 Abs. 2 des Steuerharmonisierungsgesetzes vom 14. Dezember 1990 [StHG]; Art. 79 Abs. 3 DBG; Art. 7 Abs. 1 der Verordnung über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer vom 14. August 2013 [VO DBG]). Werden diese Verfahrenspflichten trotz Mahnung nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren

mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Veranlagungsbehörde die Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor (§ 139 Abs. 2 StG; Art. 130 Abs. 2 DBG). Hiergegen kann vorab die Rüge der Unzulässigkeit der Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung erhoben werden (vgl. Martin Zweifel et al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. A., Zürich etc. 2018, § 20 Rz. 23 [mit Hinweisen]). Eine zulässige bzw. zu Recht erfolgte Einschätzung bzw. Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen kann der Steuerpflichtige sodann nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (§ 140 Abs. 2 StG; Art. 132 Abs. 3 DBG). Die steuerpflichtige Person hat den Unrichtigkeitsnachweis dadurch zu erbringen, dass sie innerhalb der Rechtsmittelfrist die versäumten Verfahrenspflichten erfüllt, eine zur Beseitigung der Ungewissheit über die tatsächlichen Verhältnisse erforderliche substantiierte Sachdarstellung gibt und hierfür notwendige Beweismittel beibringt oder zumindest anbietet. Nur unter diesen formellen Voraussetzungen wird sie überhaupt zur Leistung des Unrichtigkeitsnachweises zugelassen. Andernfalls gilt der Nachweis ohne Weiteres als gescheitert mit der Folge, dass die Ermessenstaxation als solche bestehen bleibt und einzig hinsichtlich ihrer Höhe mit einer auf Willkür beschränkten Kognition überprüft werden kann. Willkürlich ist eine Schätzung dann, wenn sie sich nach den Akten als geradezu unmöglich, als sachlich nicht begründbar erweist (VGr, 16. April 2014, SB.2013.00159, E. 4.1, mit Hinweis auf RB 1994 Nr. 45 und RB 1963 Nr. 62). Das Erfordernis, wonach eine Einsprache gegen eine Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung zu begründen ist und allfällige Beweismittel nennen muss, ist nach der Rechtsprechung nicht bloss Ordnungsvorschrift, sondern eine Prozessvoraussetzung, bei deren Fehlen auf die Einsprache nicht eingetreten wird (BGE 131 II 548 E. 2.3).

E. 2.2

Die Pflichtige wurde nach pflichtgemässen Ermessen eingeschätzt bzw. veranlagt, da sie trotz Mahnung vom 31. Oktober 2017 keine Steuererklärung (samt Jahresrechnung) für die Steuerperiode 25.8.2016 (Gründungsdatum) bis 31.12.2016 eingereicht haben soll. Die Pflichtige vertritt hierbei die Ansicht, dass sie in der im Streit stehenden Steuerperiode inaktiv gewesen sei, weshalb es unverhältnismässig erscheine, sie "zur Einreichung einer vollständig ausgefüllten und inhaltlich korrekten Steuererklärung samt Beilagen" zu verpflichten. Zudem habe ihre (einzige) Gesellschafterin unterschriftlich bestätigt, dass die Pflichtige inaktiv sei und daher über keine Beilagen (zur Steuererklärung) verfüge.

E. 2.3

Die Mahnung des kantonalen Steueramts vom 31. Oktober 2017 findet sich nicht in den vorinstanzlichen Akten, welche dem Verwaltungsgericht eingereicht wurden. Wie es sich damit verhält, kann aber im Sinn nachfolgender Erwägungen offenbleiben.

E. 2.4

Die Rechtsauffassung der Pflichtigen zu ihren Verfahrenspflichten geht grundsätzlich fehl: Ob eine Gesellschaft inaktiv ist oder nicht, ergibt sich aus den Angaben in der korrekt und vollständig ausgefüllten Steuererklärung samt beizulegender Jahresrechnung (Erfolgsrechnungen und Bilanzen), wobei juristische Personen wie die Pflichtige als Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) sowohl handels- als auch steuerrechtlich buchführungs- und rechnungslegungspflichtig sind (vgl. Art. 957 Abs. 1 Ziff. 2 OR in Verbindung mit § 134 Abs. 2 StG bzw. Art. 125 Abs. 2 DBG). Inaktive Gesellschaften sind von dieser handels- und steuerrechtlichen Verpflichtung nicht ausgenommen und die blossen

Erklärung der alleinigen Gesellschafterin bzw. einzelzeichnungsberechtigten Geschäftsführerin vermag weder die Einreichung einer vollständigen Steuererklärung noch eine korrekte Buchführung und Rechnungslegung zu ersetzen. So kommt der Geschäftsbuchhaltung mit allen Bestandteilen praxismässig Urkundenqualität zu und weist diese gegenüber einfachen Erklärungen und Steuerdeklarationen eine erhöhte Glaubwürdigkeit auf (vgl. Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 261 StG N. 27 ff.; Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. A., Zürich 2013, Art. 186 DBG N. 29 ff.). Die Einreichung einer fehlerhaften Jahresrechnung zum Zweck einer Steuerhinterziehung würde deshalb auch den Tatbestand des Steuerbetrugs erfüllen (vgl. § 261 Abs. 1 StG; Art. 186 Abs. 1 DBG). Zudem verfügt auch eine von Anfang an inaktive Gesellschaft zumindest über ihr Stammkapital von mindestens Fr. 20'000.- (vgl. Art. 773 OR). Soweit die Pflichtige es als unverhältnismässig erachtet, sich als inaktive Gesellschaft an diese steuerrechtlichen und handelsrechtlichen Vorgaben halten zu müssen, ist dem entgegenzuhalten, dass sie sich ab dem Gründungszeitpunkt eben auch den handels- und steuerrechtlichen Pflichten einer im Handelsregister eingetragenen Gesellschaft unterstellt hat. Entsprechende Folgen hätten sodann einfach verhindert werden können, indem die (inaktive) Gesellschaft gar nicht erst gegründet oder bei Inaktivität wieder aufgelöst worden wäre: Wie sich aus Art. 155 der Handelsregisterverordnung vom 17. Oktober 2007 (HRegV) erschliesst, weist eine inaktive Gesellschaft ohne Geschäftstätigkeit und ohne verwertbare Aktiven ohnehin einen Mangel auf und stellt aus Sicht des Ordnungsgebers grundsätzlich keine fortbestandswürdige Gesellschaft dar. Es besteht damit kein schutzwürdiges Interesse an der Gründung inaktiver (Mantel-)Gesellschaften. Werden diese gleichwohl gegründet, haben sie bis zu ihrer Auflösung die handels- und steuerrechtlichen Vorgaben vollumfänglich zu erfüllen.

E. 2.5

Gleichwohl sind die (vereinigten) Beschwerden gutzuheissen: Die Pflichtige hat in ihrem Gründungsjahr unbestrittenermassen keinen Geschäftsabschluss erstellt und war deshalb für die im Streit stehende Steuerperiode 25.8.–31.12.2016 auch nicht zur Einreichung einer Steuererklärung verpflichtet (vgl. Art. 7 Abs. 1 der zitierten Verordnung über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer). Vielmehr ist sie mangels Geschäftsabschluss im Gründungsjahr verpflichtet, für die (überjährige) Steuerperiode vom 25.8.2016 bis zum 31.12.2017 eine vollständige Steuererklärung samt Jahresrechnung einzureichen. Entgegen den vorinstanzlichen Erwägungen reicht es nicht aus, dass die Pflichtige von ihrem "Wahlrecht" gemäss § 83 Abs. 3 StG bzw. Art. 79 Abs. 3 DBG "nicht Gebrauch" gemacht habe, da es sich hierbei überhaupt nicht um ein eigentliches Wahlrecht handelt: Die Wahl der steuerpflichtigen Person beschränkt sich darauf, entweder bereits im Gründungsjahr einen Geschäftsabschluss vorzunehmen, woraus automatisch eine unterjährige Steuerpflicht resultieren würde. Oder der Geschäftsabschluss wird erst im Folgejahr erstellt, woraus sich eine überjährige Steuerpflicht ergeben würde. Wird aber im Gründungsjahr auf einen Geschäftsabschluss verzichtet, verschiebt sich die Pflicht zur Einreichung einer vollständigen Steuererklärung (samt Jahresrechnung) automatisch auf das Folgejahr, gleichgültig, ob in diesem tatsächlich ein Geschäftsabschluss vorgenommen wird. Obwohl die Pflichtige damit irrigerweise davon ausgeht, als inaktive Gesellschaft keine vollständige Steuererklärung samt Jahresabschluss einreichen zu müssen, besteht eine entsprechende Pflicht mangels Geschäftsabschluss im Gründungsjahr 2016 erst für das Folgejahr. Mangels Pflicht zur Einreichung einer Steuererklärung für den Zeitraum vom 23.8.2016–31.12.2016 konnte die Einreichung einer solchen mit Mahnung vom 31. Oktober 2017 auch noch nicht

verlangt werden waren, womit die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung nicht gegeben waren. Richtigerweise hätte das kantonale Steueramt erst nach der Erstellung oder (pflichtwidrigen) Nichterstellung eines (überjährigen) Geschäftsabschlusses für die Steuerperiode 23.8.2016–31.12.2017 mahnen und in der Folge zu einer Ermessenstaxation schreiten dürfen. Damit ist die Beschwerde der Pflichtigen im Ergebnis teilweise gutzuheissen und sind die vorinstanzlichen Entscheide aufzuheben. Hingegen ist entgegen dem Antrag der Pflichtigen keine Einschätzung bzw. Veranlagung des steuerbaren Gewinns bzw. Kapitals auf jeweils Fr. ... für die unterjährige Steuerperiode 23.8.2016–31.12.2016 vorzunehmen, sondern eine neue Einschätzung bzw. Veranlagung für die überjährige Steuerperiode 23.8.2016–31.12.2017 durchzuführen. Sollte die Pflichtige diesbezüglich trotz vorgängiger Mahnung ihre Verfahrenspflichten verletzen und der Steuerbehörde keine Steuererklärung und Jahresrechnung vorlegen (können), müssten die Steuerfaktoren der Pflichtigen wiederum nach pflichtgemässen Ermessen geschätzt werden.

E. 3.1

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der überwiegend unterliegenden Beschwerdegegnerschaft aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Eine Umtriebsentschädigung ist der durch ihre geschäftsführende Alleingesellschafterin vertretenen Pflichtigen trotz ihres überwiegenden Obsiegens nicht zuzusprechen, da weder ein entschädigungspflichtiger Aufwand ersichtlich ist noch ein offensichtlich unbegründeter Entscheid einer Amtsstelle angefochten wurde (vgl. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 64 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG) in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

E. 3.2

Juristischen Personen ist die unentgeltliche Rechtspflege im Sinn von § 16 VRG nur ausnahmsweise zu gewähren, wenn ihr einziges Aktivum im Streit liegt, neben ihr auch die wirtschaftlichen Beteiligten mittellos sind und das Verfahren, für das sie beansprucht, deren Weiterexistenz auch sichert (BGE 143 I 328 E. 3). Mangels Kostenaufgabe ist das Gesuch um unentgeltliche Prozessführung als gegenstandslos geworden abzuschreiben. Da die Pflichtige vorliegend durch ihr eigenes Organ vertreten wird, steht ihr bereits deshalb kein Entschädigungsanspruch für unentgeltliche Rechtsverteidigung zu, setzt diese doch voraus, dass die betroffene (juristische oder natürliche) Person nicht in der Lage ist, ihre Rechte im Verfahren selbst zu wahren (§ 16 Abs. 2 VRG). Mangels vorgelegtem Geschäftsabschluss steht die finanzielle Lage der Pflichtigen zudem nicht fest. Ebenso wenig ist die Mittellosigkeit von deren Alleingesellschafterin nachgewiesen. Sodann ist eine inaktive Gesellschaft gemäss Art. 155 Abs. 1 HRegV grundsätzlich zu löschen, weshalb der Fortbestand der Pflichtigen auch im Fall einer Bewilligung der unentgeltlichen Rechtspflege nicht gesichert erscheint. Dies zumal in der Beschwerdeschrift weiterhin behauptet wird, dass die Pflichtige inaktiv sei und weder über Einnahmen noch Vermögen verfüge. Damit ist das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege abzuweisen, soweit dieses nicht als gegenstandslos geworden abzuschreiben ist.

E. 4

Gegen dieses Urteil kann Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nach Art. 82 ff. des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG) erhoben werden. Die Beschwerde ist innert 30 Tagen, von der Zustellung an gerechnet, beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, einzureichen. Die Beschwerdefrist steht während der gemäss der Verordnung über den Stillstand der Fristen im Zivil- und Verwaltungsverfahren zur Aufrechterhaltung der Justiz im Zusammenhang mit dem Coronavirus (COVID-19) vom 20. März 2020 verlängerten Gerichtsferien vom 21. März 2020 bis und mit 19. April 2020 still (vgl. auch Art. 46 BGG).

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