

3-RV.2023.128

P 140

Urteil vom 23. Oktober 2025

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Elmiger
 Richter Schorno
 Gerichtsschreiberin Betsche

Rekurrentin **Rechtsnachfolgerin der A._____ AG**

 vertreten durch [...]

Gegenstand **Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau,
Sektion juristische Personen, vom 30. August 2023**
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2014

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 25. April 2019 wurde die A. _____ AG vom Kantonalen Steueramt (KStA), Sektion juristische Personen (JP), für die Kantons- und Gemeindesteuern 2014 zu einem steuerbaren Reingewinn von CHF 2'602'796.00 (Anteil Aargau 100 %) und zu einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 14'423'015.00 (Anteil Aargau 100 %) veranlagt. Dabei wurden zum deklarierten Gewinn von CHF 913'796.00 gestützt auf Verkehrswertschätzungen des KStA, Sektion Grundstückschätzung (GS), für den "Unterpreisliche[n] Verkauf Immobilien an D. _____" CHF 2'115'000.00 als "Gewinnausschüttungen und gleichgestellte Leistungen an die Gesellschafter oder Genossenschafter oder ihnen nahestehende Personen, soweit diese Leistungen auf Kosten des Geschäftsergebnisses ausgerichtet wurden" hinzugerechnet. Gleichzeitig wurde ein auf diese Aufrechnung entfallender zusätzlicher Steueraufwand von CHF 336'000.00 berücksichtigt und die "Rückst. Umbauten/Ren." CHF 90'000.00 unter Bildung einer versteuerten stillen Reserve von CHF 90'000.00 erfasst.

2.

Gegen die Verfügung vom 25. April 2019 liess die A. _____ AG mit Schreiben vom 17. Mai 2019 Einsprache erheben. Dabei wurde geltend gemacht, dass die Aufrechnung von insgesamt CHF 2'115'000.00 nicht akzeptiert werden könne.

3.

Mit Entscheid vom 30. August 2023 wies das KStA JP die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 30. August 2023 (Zustellung am 31. August 2023) liess die A. _____ AG mit Rekurs vom 2. Oktober 2023 (Postaufgabe gleichentags) rechtzeitig an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen mit den Anträgen:

- "1. Es seien der steuerbare Gewinn 2014 der Rekurrentin / (...) um CHF 1'779'000.00 zu reduzieren (Kantons- und Gemeindesteuern [...]) und ihr steuerbares Kapital um CHF 336'000.000 zu erhöhen (Kantons- und Gemeindesteuern).
2. Eventualiter: Es seien die angefochtenen Einsprache-Entscheide aufzuheben und die Verfahren zur erneuten Durchführung der Einspracheverfahren an die Vorinstanz zurückzuweisen.
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (inklusive Ersatz der Mehrwertsteuer)."

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

5.

Das KStA beantragt die Abweisung des Rekurses.

6.

Die A._____ AG hat eine Replik erstatten lassen.

7.

Mit Schreiben vom 18. Juli 2025 wurden die Vertretung der A._____ AG und das KStA aufgefordert, sich zur Frage der Gültigkeit des Einspracheentscheides und des Rekurses zu äussern. Die A._____ AG wurde zudem ersucht, weitere Unterlagen einzureichen, sofern von einem gültigen Rekurs ausgegangen werde.

8.

Das KStA hat sich mit Stellungnahme vom 22. Juli 2025 geäußert.

9.

Die A._____ AG hat mit Schreiben vom 22. September 2025 Stellung genommen.

10.

Mit Schreiben vom 25. September 2025 wurde von der Vertretung eine Vollmacht, ausgestellt von der C._____ AG, der B._____, der E._____ und der F._____, eingereicht.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2014. 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.

2.1.1.

Die A._____ AG wurde am tt.mm. 2013 in das Handelsregister des Kantons Aargau eingetragen. Am tt.mm. 2019 wurde die A._____ AG infolge Fusion (Fusionsvertrag vom tt.mm. 2019) mit der G._____ AG im Handelsregister des Kantons Aargau gelöscht (Internetauszug aus dem Handelsregister des Kantons Aargau vom 16. Juli 2025). Mit der Fusion wurden Aktiven von CHF 15'201'300.21 und Passiven von CHF 312'159.80 auf die übernehmende Gesellschaft übertragen (Internetauszug aus dem Handelsregister des Kantons Q._____ vom 16. Juli 2025).

2.1.2.

Die G._____ AG wurde am tt.mm. 2001 in das Handelsregister des Kantons Q._____ eingetragen. Am tt.mm. 2019 wurde die G._____ AG infolge Aufspaltung auf die H._____ AG und die C._____ AG im Handelsregister des Kantons Q._____ gelöscht (Internetauszug aus dem Handelsregister des Kantons Q._____ vom 16. Juli 2025). Im Rahmen der Spaltung (Spaltungsvertrag vom tt.mm. 2019) wurden Aktiven von CHF 174'637'008.71 und Passiven von CHF 133'345'835.35 auf die C._____ AG (Internetauszug aus dem Handelsregister des Kantons S._____ vom 16. Juli 2025) und Aktiven von CHF 155'387'585.38 und Passiven von CHF 152'121'402.96 auf die H._____ AG (Auszug aus dem Handelsregister des Kantons I._____ vom 16. Juli 2025) übertragen.

2.1.3.

Die H._____ AG wurde in F._____ AG (HR-Tagebucheintrag vom tt.mm. 2019) und in F._____ AG ex (HR-Tagebucheintrag vom tt.mm. 2023) umfirmiert und in Folge Fusion mit der J._____ AG am tt.mm. 2024 im Handelsregister des Kantons I._____ gelöscht (Internetauszug aus dem Handelsregister des Kantons I._____ vom 16. Juli 2025). Im Rahmen der Fusion wurden Aktiven von CHF 232'094'860.76 und Passiven von CHF 223'391'718.98 auf die J._____ AG übertragen (Internetauszug aus dem Handelsregister des Kantons Q._____ vom 16. Juli 2025).

2.1.4.

Die J._____ AG wurde in Folge Aufspaltung am tt.mm. 2024 im Handelsregister des Kantons Q._____ gelöscht. Die Aktiven und Passiven wurden gemäss Spaltungsvertrag auf die B._____, die E._____ und die F._____ übertragen (Internetauszug aus dem Handelsregister des Kantons Q._____ vom 16. Juli 2025). Auf die B._____ wurden Aktiven von 454'145'874.78 und Passiven von CHF 452'962'705.91 (Internetauszug aus dem Handelsregister des Kantons I._____ vom 16. Juli 2025), auf die E._____ Aktiven von CHF 474'724'883.67 und Passiven von CHF 458'903'987.43 (Internetauszug aus dem Handelsregister des Kantons I._____ vom 16. Juli 2025), und auf die F._____ Aktiven von CHF 273'217'020.76 und Passiven von CHF 268'216'572.38 (Internetauszug aus dem Handelsregister des Kantons I._____ vom 16. Juli 2025) übertragen.

2.2.

2.2.1.

Die Veranlagungsverfügung des KStA JP für die Kantons- und Gemeindesteuern 2014 erfolgte am 25. April 2019 und war an die A._____ AG gerichtet. Gegen die Veranlagungsverfügung vom 25. April 2019 erhob die K._____ AG (Vollmacht am 23. Dezember 2015 mit der Steuererklärung 2014 erteilt) am 17. Mai 2019 im Namen der A._____ AG Einsprache.

2.2.2.

Mit Vollmacht vom 1. Februar 2021 beauftragte die A._____ AG (in diesem Zeitpunkt war diese bereits im Handelsregister gelöscht) die [...] zur Vertretung betreffend Steuern.

2.2.3.

Das KStA JP wies die Einsprache mit Entscheid vom 30. August 2023 ab. Der Entscheid war an die A._____ AG gerichtet, welche im Handelsregister des Kantons Aargau jedoch seit dem tt.mm. 2019 gelöscht war.

2.2.4.

Mit Rekurs vom 2. Oktober 2023 liess die im Handelsregister gelöschte A._____ AG den Einspracheentscheid vom 30. August 2023 beim Spezialverwaltungsgericht mit Rekurs anfechten.

3.

3.1.

3.1.1.

Nach Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung vom 3. Oktober 2003 (FusG) können Gesellschaften fusionieren, indem die eine die andere übernimmt (Absorptionsfusion) oder sie sich zu einer neuen Gesellschaft zusammenschliessen (Kombinationsfusion). Mit der Fusion wird die übertragende Gesellschaft

aufgelöst und mit der Eintragung der Fusion im Handelsregister gelöscht (Art. 3 Abs. 2 FusG und Art. 21 Abs. 3 FusG). Nach Art. 22 Abs. 1 FusG wird die Fusion mit der Eintragung ins Handelsregister rechtswirksam. In diesem Zeitpunkt gehen alle Aktiven und Passiven der übertragenden Gesellschaft von Gesetzes wegen auf die übernehmende Gesellschaft über.

3.1.2.

Überträgt eine Gesellschaft durch Spaltung Vermögensteile auf bestehende Gesellschaften, so schliessen die obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgane der beteiligten Gesellschaften einen Spaltungsvertrag ab (Art. 36 Abs. 1 FusG). Will eine Gesellschaft durch Spaltung Vermögensteile auf neu zu gründende Gesellschaften übertragen, so erstellt ihr oberstes Leitungs- oder Verwaltungsorgan einen Spaltungsplan (Art. 36 Abs. 2 FusG). Ein Gegenstand des Aktivvermögens, der sich auf Grund des Spaltungsvertrags oder des Spaltungsplans nicht zuordnen lässt, gehört bei der Aufspaltung allen übernehmenden Gesellschaften zu Miteigentum, und zwar im Verhältnis, in dem das Reinvermögen nach Spaltungsvertrag oder Spaltungsplan auf sie übergeht, oder verbleibt bei der Abspaltung bei der übertragenden Gesellschaft (Art. 38 Abs. 1 FusG). Art. 38 Absatz 1 FusG gilt sinngemäss für Forderungen und immaterielle Rechte (Art. 38 Abs. 2 FusG). Die an einer Aufspaltung beteiligten Gesellschaften haften solidarisch für Verbindlichkeiten, die sich auf Grund des Spaltungsvertrags oder des Spaltungsplans nicht zuordnen lassen (Art. 38 Abs. 3 FusG). Die Spaltung wird mit der Eintragung ins Handelsregister rechtswirksam. In diesem Zeitpunkt gehen alle im Inventar aufgeführten Aktiven und Passiven von Gesetzes wegen auf die übernehmenden Gesellschaften über (Art. 52 FusG). Im Falle der Aufspaltung wird die übertragende Gesellschaft mit der Eintragung der Spaltung im Handelsregister gelöscht (Art. 51 Abs. 2 FusG).

3.2.

3.2.1.

Nach § 66 StG endet die Steuerpflicht mit dem Abschluss der Liquidation, mit der Verlegung des Sitzes oder ihrer tatsächlichen Verwaltung (§ 66 Abs. 1 StG). Wird eine juristische Person im Zuge einer Umwandlung oder Fusion ohne zivilrechtliche Liquidation aufgelöst, endet die Steuerpflicht dieser juristischen Person per Übernahmestichtag (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 66 StG N 12).

3.2.2.

Nach § 6 Abs. 1 StG haben für eine durch Vereinigung, Umwandlung oder Übernahme aufgelöste juristische Person die Rechtsnachfolgerinnen die Steuererklärung abzugeben, alle weiteren Verfahrenspflichten zu erfüllen und die schon geschuldeten oder noch festzusetzenden Steuern zu bezahlen. Damit wird die Verfahrenssukzession geregelt (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 6 StG N 2 und N 4 f. [insbesondere zur Steuersukzession bei der Auf- bzw. Abspaltung: § 6 StG N 7 und 8]).

4.

4.1.

Die Rekurrentin wurde am tt.mm. 2019 im Handelsregister des Kantons Aargau infolge Fusion gelöscht. Bis zu diesem Zeitpunkt konnten betreffend die Rekurrentin Rechtshandlungen rechtswirksam vorgenommen werden. Das trifft für die Steuerveranlagung zu, welche am 25. April 2019 erfolgte. Ebenso konnte die Einsprache vom 17. Mai 2019 im Namen der Rekurrentin erhoben werden.

4.2.

4.2.1.

Nach der am tt.mm. 2019 erfolgten Löschung im Handelsregister des Kantons Aargau konnten weder durch die Rekurrentin selbst noch in deren Namen Rechtshandlungen gültig vorgenommen werden. Das gilt insbesondere für die Vollmachterteilung vom 1. Februar 2021 an die Vertretung und die Rekurerhebung. Aus dem gleichen Grund mangelhaft ist der Einspracheentscheid vom 30. August 2023, der an eine im Handelsregister gelöschte juristische Person gerichtet wurde.

4.2.2.

In die Rechte und Pflichten sind die Folgegesellschaften eingetreten, sofern diese im Zeitpunkt des Einspracheentscheides und der Rekurerhebung nicht bereits selbst aufgelöst waren. Unklar ist dabei jedoch, welche der Nachfolgegesellschaften in Bezug auf das Steuerverfahren tatsächlich in die Rechte und Pflichten der Rekurrentin eingetreten ist bzw. sind. Welche Gesellschaft die Prozessführungsbefugnis übernommen bzw. aufgrund der Steuerverfahrenssukzession in die Rechtsstellung der Rekurrentin eingetreten ist, wurde bis heute weder vom KStA noch von der Vertretung der Rekurrentin dargetan.

5.

5.1.

Fehlerhafte Verwaltungsakte sind in aller Regel nicht nichtig, sondern bloss anfechtbar, und sie erwachsen dementsprechend durch Nichtanfechtung (bzw. verspätete Anfechtung) in Rechtskraft. Nichtigkeit der Verfügung oder des Entscheides tritt nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung ein, wenn:

- a) der ihnen anhaftende Mangel besonders schwer ist,
- b) er offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und
- c) zudem die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird.

Als Nichtigkeitsgründe fallen vorab funktionelle und sachliche Unzuständigkeit der entscheidenden Behörde sowie krasse Verfahrensfehler in Betracht. Inhaltliche Mängel einer Verfügung oder eines Entscheides führen

nur ausnahmsweise zur Nichtigkeit. Nichtigkeit erfordert einen ins Auge springenden, materiell- und verfahrensrechtlich aussergewöhnlich schwerwiegenden Mangel (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C_720/2018 vom 11. September 2018, Erw. 3.3; 2D_42/2017 vom 28. November 2017, Erw. 2.5). Fehlt einer Verfügung oder einem Entscheid zufolge Nichtigkeit jegliche Rechtsverbindlichkeit, so ist das durch die Behörde, die mit der Sache befasst ist, jederzeit von Amtes wegen zu beachten (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 11. Juli 2017 [2C_679/2016, 2C_680/2016]).

5.2.

5.2.1.

Mit Verfügung vom 18. Juli 2025 wurden die Parteien vom Spezialverwaltungsgericht aufgefordert, sich zu Frage der Gültigkeit des Einspracheentseides und zur Frage der Gültigkeit des Rekurses zu äussern.

5.2.2.

Das KStA führte in seiner Stellungnahme vom 22. Juli 2025 aus, aufgrund des Verfahrensablaufes hätte zwar der Einspracheentscheid nicht mehr an die Rekurrentin, sondern an die Rechtsnachfolgerin gerichtet werden müssen. Jedoch habe die Vertreterin mit Vollmacht im Namen der Rekurrentin Rekurs erhoben. Als Folge dieser Kette von Unrichtigkeiten sei eine Rückweisung des Verfahrens nicht gerechtfertigt. Stattdessen sei die Rechtsnachfolgerin der Rekurrentin zu eruieren und das Rekursverfahren materiell zu entscheiden. Mit diesem Vorgehen erwachse der Rekurrentin kein Rechtsnachteil.

5.2.3.

Die Rekurrentin liess in der Stellungnahme vom 22. September 2025 ausführen, dass die Gesellschaft bei Erlass des Einspracheentseides seit mehr als vier Jahren gelöscht gewesen sei. Das KStA JP habe das Verfahren ungeachtet der Fusionen und Spaltungen sowie der Umfirmierungen unter dem Namen der Rekurrentin weitergeführt. Es habe zudem die Vollmacht vom 11. Februar 2021 akzeptiert und der Vertretung den Einspracheentscheid zugestellt. Es könne nachvollzogen werden, wenn das Spezialverwaltungsgericht die Einspracheentscheide als ungültig und nichtig betrachten würde. Werde dagegen die Ungültigkeit abgelehnt, müsste auch das gegen den Einspracheentscheid erhobene Rechtsmittel Gültigkeit haben. Die Rechtsnachfolger hätten die Rechtsmittelerhebung in Auftrag gegeben und genehmigt. Mit Schreiben vom 25. September 2025 wurde eine "Vollmacht" eingereicht. Darin wurde bestätigt, dass die Nachfolgegesellschaften die Vertretung mit der Rekurshebung beauftragt hätten.

5.3.

Die Vorinstanz hat den Einspracheentscheid an eine im Handelsregister gelöschte und damit nicht mehr existente juristische Person gerichtet. Die

im Einspracheentscheid genannte juristische Person konnte aufgrund der Löschung im Handelsregister nicht (mehr) Steuersubjekt sein. Damit leidet der Einspracheentscheid an einem schweren Mangel, der – bei entsprechender Konsultation des Handelsregisters – ohne weiteres erkennbar war, auch wenn die Rekurrentin bzw. die Rechtsnachfolgerin in Verletzung der ihr obliegenden Mitwirkungspflicht die ihr ohne Weiteres bekannten Veränderungen nicht meldete. Mit der Rückweisung an die Vorinstanz wird die Rechtssicherheit nicht gefährdet, da nach Abklärung der tatsächlichen Rechtsnachfolgerin, das Einspracheverfahren mit einem wiederum anfechtbaren Einspracheentscheid materiell beurteilt werden kann. Der Einspracheentscheid ist damit nichtig. Es ist damit auch nicht Aufgabe des Spezialverwaltungsgerichtes, die entsprechenden Abklärungen vorzunehmen.

5.4.

Unter diesen Umständen muss nicht abschliessend geprüft werden, ob die mit Rekurs gerügte, vor Erlass des Einspracheentscheides unterbliebene Zustellung der Aktennotiz des KStA, Grundstückschätzung, vom 7. September 2022 (in Ziff. 71 des Einspracheentscheides erwähnt) wegen Verletzung des rechtlichen Gehörs zu einer Aufhebung des Einspracheentscheides hätte führen müssen. Dazu ist lediglich festzustellen, dass die Nichtzustellung einer Stellungnahme im Einspracheverfahren in der Regel zu einer Rückweisung führen kann. Auf der anderen Seite hätte die Rekurrentin zu den Schätzungen der umstrittenen Verkehrswerte der verkauften Liegenschaften im Rekursverfahren insbesondere nach erfolgter Akteneinsicht tatsächlich Stellung nehmen können. Sie hat zu den geschätzten Verkehrswerten der Liegenschaften auch tatsächlich Stellung genommen, was wohl eher gegen eine Rückweisung spräche.

5.5.

Im Ergebnis ist die Nichtigkeit des Einspracheentscheides festzustellen und die Angelegenheit zur Weiterführung des Einspracheverfahrens an das KStA JP zurückzuweisen.

6.

6.1.

Die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt. Bei teilweiser Guttheissung des Rekurses sind die Kosten anteilmässig aufzuteilen (§ 189 Abs. 1 StG). Sodann wird der obsiegenden steuerpflichtigen Person für die Vertretung durch einen Anwalt eine angemessene Entschädigung zugesprochen (§ 189 Abs. 2 StG). Die Partei- und Gerichtskosten können jedoch unabhängig vom Ausgang des Verfahrens aufgeteilt werden, wenn die unterliegende steuerpflichtige Person das Rechtsmittel in guten Treuen ergriffen hat oder wenn die obsiegende steuerpflichtige Person das Rekursverfahren durch ihr Verhalten in der Vorinstanz verursacht hat (§ 189 Abs. 3 StG).

6.2.

6.2.1.

Die Feststellung der Nichtigkeit des Einspracheentscheides kommt zwar wie eine Rückweisung zur nochmaligen Durchführung des Einspracheverfahrens einem Obsiegen gleich. Vorliegend rechtfertigt es sich aber, von der daraus resultierenden Kostenfolge abzuweichen. Zwar wird der Einspracheentscheid des KStA JP als nichtig qualifiziert. Gleichzeitig muss aber eine Verletzung der Mitwirkungspflicht durch die Rekurrentin festgestellt werden, indem insbesondere weder die Löschung im Handelsregister gemeldet, noch eine Rechtsnachfolgerin bezeichnet wurde. Insofern hat die Rekurrentin das Rekursverfahren (mit-)verursacht.

6.2.2.

Im Ergebnis sind die Verfahrenskosten auf die Staatskasse zu nehmen und der Rekurrentin bzw. deren Rechtsnachfolgerin bzw. Rechtsnachfolgerinnen ist keine Parteientschädigung auszurichten.

Das Gericht erkennt:

1.

Es wird festgestellt, dass der Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramtes vom 30. August 2023 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2014 nichtig ist.

2.

Die Angelegenheit wird zur Fortführung des Einspracheverfahrens an das Kantonale Steueramt zurückgewiesen.

3.

Die Verfahrenskosten werden auf die Staatskasse genommen.

4.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

den Vertreter der Rekurrentin/Rechtsnachfolgerin (2)

das Kantonale Steueramt

das Gemeindesteueramt R. _____

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, 23. Oktober 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche