

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00015 vom 3. Juni 2015

ZH Verwaltungsgericht, 2015-06-03, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2015.00015

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00015 du 3 juin 2015

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2015.00015 del 3 giugno 2015

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2007-2009 (Revision) | Revision
Ermessenseinschätzung/-veranlagung (aussergesetzlicher Revisionsgrund) Die Steuerpflichtige, eine Aktiengesellschaft, reichte während dreier Steuerperioden keine Steuererklärung ein und wurde rechtskräftig nach Ermessen eingeschätzt. Die nachträglich erstellten Jahresabschlüsse weisen erheblich tiefere steuerbare Reingewinne aus. Gegen das abschlägig beurteilte Revisionsgesuch führt die Pflichtige beim VGer Beschwerde und beruft sich auf einen aussergesetzlichen Revisionsgrund, analog dem sog. "Milchladen-Fall". Vereinigung der Verfahren SB.2015.00015 und SB.2015.00016 (E. 1). Das VGer bejaht in Übereinstimmung mit der h.L. – über die in § 155 Abs. 1 lit. a-c StG aufgeführten Revisionsgründe hinaus – einen über- bzw. aussergesetzlichen Revisionsgrund, wenn das Besteuerungsergebnis derart eklatant gegen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen verstösst, dass eine Verweigerung der Revision unter dem Aspekt der Gerechtigkeit zu stossenden, schockierenden und unhaltbaren Ergebnissen führen würde. Demgegenüber lässt das BGer in ständiger Rspr. keine anderen, als die in Art. 147 Abs. 1 DBG bzw. Art. 51 Abs. 1 StHG genannten Revisionsgründe zu (E. 2). Verspätung des Revisionsbegehrens (E. 4.1). Selbst wenn das Revisionsgesuch rechtzeitig gestellt worden wäre, wäre es abzuweisen gewesen: Die Revision ist laut § 155 Abs. 2 StG ausgeschlossen, wenn der Antragssteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Dabei sind hohe Anforderungen an die Sorgfaltspflicht des Steuerpflichtigen zu stellen (E. 4.2). Vorliegend hat der alleinige Verwaltungsrat der Einmannaktiengesellschaft in Verstoß gegen seine Sorgfaltspflicht nach Art. 717 I OR weder Steuererklärungen eingereicht noch rechtzeitig Jahresabschlüsse erstellt. Anders als im "Milchladen-Fall" mussten ihm als Architekt die Konsequenzen einer unterlassenen Einsprache gegen eine Ermessenseinschätzung bewusst sein (E. 4.4). Abweisung der Beschwerden.

Erwägungen

E. 2

Staats- und Gemeindesteuern

E. 2.1

Ein rechtskräftiger Entscheid kann gemäss § 155 Abs. 1 StG auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden (lit. a), oder bei Verletzung wesentlicher Verfahrensgrundsätze, die namentlich dann vorliegt, wenn die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt

sein mussten, ausser Acht gelassen hat (lit. b), oder wenn ein Verbrechen oder Vergehen den Entscheid beeinflusst hat (lit. c). Nach § 156 StG muss ein Revisionsbegehren innert 90 Tagen nach Entdeckung des Revisionsgrunds, spätestens aber innert zehn Jahren nach Mitteilung des Entscheids eingereicht werden. Die Revision ist hingegen ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (§ 155 Abs. 2 StG).

E. 2.2

Eine Revision nach § 155 Abs. 1 StG setzt stets voraus, dass der Steuerpflichtige objektiv überbesteuert wurde (vgl. Martin Zweifel/Hugo Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, Zürich/Basel/Genf 2008, § 26 N. 44). Verstösst das Besteuerungsergebnis derart eklatant gegen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen, sodass eine Verweigerung der Revision unter dem Aspekt der Gerechtigkeit zu stossenden, schockierenden und unhaltbaren Ergebnissen führen würde, nehmen das Verwaltungsgericht und die Lehre – über die in § 155 Abs. 1 lit. a–c StG aufgeführten Revisionsgründe hinaus – einen über- bzw. aussergesetzlichen Revisionsgrund an, um dem Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 der Schweizerischen Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]) und dem Willkürverbot (Art. 9 BV) im Einzelfall zum Durchbruch zu verhelfen (vgl. VGr, 6. Juni 2007, SB.2006.00071, E. 1.3 [nicht auf www.vgr.zh.ch veröffentlicht]; Olivier Margraf, Ausgewählte Aspekte des Revisionsverfahrens gemäss Art. 147–149 DBG, StR 69/2014, S. 76 ff., S. 78 und S. 82; Klaus A. Vallender/Martin E. Looser in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. A., Basel 2008, Art. 147 N. 23; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 155 N. 20 sowie N. 41). In einem unpublizierten Entscheid vom 6. Juni 2007 bejahte das Verwaltungsgericht einen übergesetzlichen Revisionsgrund bezüglich der Veranlagung eines selbständig erwerbstätigen Betreibers eines bescheidenen Milchladens in einer Zürcher Landgemeinde. Letzterer – aus psychischen Gründen völlig überfordert – reichte keine Steuererklärungen ein und wurde nach Ermessen rechtskräftig mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 300'000.- veranlagt (Steuerperioden 2001 und 2002); für die Staats- und Gemeindesteuern wurde er im Einvernehmen mit der Gemeinde schliesslich mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 50'000.- besteuert. Bei einem mutmasslichen Jahreseinkommen von Fr. 50'000.- hätte die Steuerschuld rund Fr. 53'000.- betragen (VGr, 6. Juni 2007, SB.2006.00071; vgl. hierzu auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 155 N. 41). Anders als das Verwaltungsgericht lässt das Bundesgericht aus Rechtssicherheitsgründen in ständiger Praxis keine anderen als die in Art. 147 Abs. 1 DBG bzw. Art. 51 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) genannten Revisionsgründe zu, um rechtskräftige Veranlagungen bzw. Einschätzungen zu korrigieren (BGr, 27. Mai 2014, 2C_1066/2013, E. 3.2 f.; 23. Mai 2007, 2A_710/2006, E. 3.3).

E. 3.1

Zur Begründung ihres Revisionsbegehrens führt die Pflichtige in der Beschwerde aus, die Einschätzung nach pflichtgemässen Ermessen für die Steuerperioden vom 1.1.–31.12.2007 bis 1.1.–31.12.2009 seien exorbitant hoch ausgefallen. Eine stark unverhältnismässige Einschätzung wie vorliegend habe pönalen Charakter, sei unhaltbar und mit dem Gerechtigkeitsgedanken nicht vereinbar. Den rechtskräftigen Einschätzungen mit einem

steuerbaren Reingewinn von Fr. 250'000.- (2007), Fr. 500'000.- (2008) und Fr. 750'000.- (2009) stünden nämlich gemäss den Jahresabschlüssen die folgenden, tatsächlichen Reingewinne der A AG gegenüber: Fr. ... (2007), Fr. ... (2008) und Fr. ... (2009). Das kantonale Steueramt habe sich bei den Ermessenseinschätzungen auf einen einmalig hohen Reingewinn im Jahr 2002 von Fr. ... abgestützt: Dieser sei auf eine – für die sonst auf Liegenschaftensanierung spezialisierte A AG – aussergewöhnliche Vermittlungsprovision für den Verkauf einer Liegenschaft zurückzuführen. Zuvor und nachher habe sie stets Verluste oder marginale Reingewinne erzielt. Trotz dieser Sachlage sei C, der einzige Verwaltungsrat, einzige Angestellte und Alleinaktionär der A AG, damals nicht imstande gewesen, die Steuererklärungen einzureichen oder gegen die Einschätzungen Einsprache zu erheben. Dieses "irrationale Handeln" des Verwaltungsrats sei auf seine schwierige gesundheitliche und private Situation zurückzuführen gewesen: So sei am ... 2007 über ihn Privatkonkurs eröffnet worden, womit auch eine geschäftliche Handlungsunfähigkeit über die A AG verhängt worden sei. Weiter habe er eine Erkrankung erlitten und schwerwiegende private Probleme mit der Ehefrau gehabt. Erst nachdem sich 2012 der Widerruf des Konkurses abgezeichnet habe, welcher letztlich am ... 2012 vollzogen worden sei, hätten die Steuererklärungen samt Buchhaltungen 2007–2009 am 29. Februar 2012 nachgereicht werden können. Der vorliegende Fall sei damit mit dem "Milchladen-Fall" vergleichbar, weshalb ein übergesetzlicher Revisionsgrund vorliege.

E. 3.2

Das Steuerrekursgericht lehnt die vom Verwaltungsgericht vertretene Rechtsauffassung hinsichtlich der generellen Notwendigkeit ausser- bzw. übergesetzlicher Revisionsgründe ab. Vielmehr seien an die Sorgfalt des Steuerpflichtigen bei der Wahrung seiner Rechte im Veranlagungsverfahren einige Anforderungen zu stellen. Der Steuerpflichtige kenne seine eigenen finanziellen Verhältnisse und müsse nach Erhalt der Veranlagungsverfügung diese überprüfen und allfällige Mängel rechtzeitig rügen. Bei Ermessenseinschätzungen bestehe eine erhöhte Sorgfaltspflicht. In Übereinstimmung mit der bundesgerichtlichen Praxis sei die Revision daher auf die gesetzlichen Revisionsgründe zu beschränken. Vorliegend dürften die Schätzungen zwar weit über dem tatsächlich erwirtschafteten Gewinn liegen. Es sei aber nicht einzusehen, weshalb das kantonale Steueramt vor dem Hintergrund, dass die Pflichtige ihre Mitwirkung gänzlich unterliess, im Rahmen der Ermessenseinschätzungen davon ausgehen durfte, dass sich eine Gelegenheit wie 2002 – Vermittlung einer Liegenschaft – möglicherweise wieder bieten würde. Selbst wenn das Kerngeschäft der Pflichtigen Sanierungen und nicht der Verkauf von Liegenschaften sei, hätte es jederzeit im Bereich des Möglichen gelegen, dass sich die im Baugewerbe tätige Pflichtige wiederum als Vermittlerin betätige. Da die Gewinnmöglichkeiten in der Immobilienbranche gegen oben offen seien, könne nicht von vornherein gesagt werden, die geschätzten Reingewinne seien unrealistisch.

E. 4.1

Formelle Voraussetzung für ein Revisionsgesuch ist dessen rechtzeitige Eingabe innert der Verwirkungsfrist von 90 Tagen seit Entdeckung des Revisionsgrunds (vgl. § 156 StG). Die Pflichtige führt in ihrem Revisionsgesuch aus, die 90-tägige Revisionsfrist sei gewahrt, da sie erst mit Schreiben des Ombudsmanns vom 24. Juni 2013 von der Möglichkeit der Revision erfahren habe. Entgegen der Ansicht der Pflichtigen wirkt das Schreiben des Ombudsmanns nicht fristauslösend: Wann die Steuerpflichtige von der Möglichkeit der Revision rechtskräftiger Entscheide Kenntnis erhält, ist nicht entscheidend. Vielmehr wird

die Revisionsfrist dann ausgelöst, wenn die Pflichtige die massive Divergenz zwischen dem geschätzten und dem nach ihrer Ansicht geschuldeten Steuerbetreffnis feststellt (vgl. VGr, 8. Juli 2009, SB.2008.00112, E. 2.3.1). Vorliegend ist dies der Zeitpunkt, in welchem die Pflichtige ihre Jahresabschlüsse für die betreffenden Steuerperioden erstellte: Die Pflichtige musste sich spätestens am 23. Dezember 2011 (Jahresabschluss 2007) bzw. 27. (Jahresabschluss 2008) und 29. Dezember 2011 (Jahresabschluss 2009) gewahr sein, dass der Saldo der Erfolgsrechnungen 2007–2009 unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahrs bei Weitem nicht den rechtskräftig eingeschätzten Reingewinnen für diese Steuerperioden entsprach. Zwar hat sie während laufender Revisionsfrist die Steuererklärungen 2007–2009 nachgereicht, aus welchen die Divergenz zu den rechtskräftigen Verfügungen ersichtlich war. Ein Revisionsgesuch hat sie jedoch erst am 24. September 2013 bzw. am 8. Oktober 2013 und damit verspätet gestellt.

E. 4.2

Selbst wenn das Revisionsgesuch rechtzeitig gestellt worden wäre, so wäre es in materieller Hinsicht abzuweisen gewesen: Zwar mag unter gewissen Umständen selbst dann ein ausser- bzw. übergesetzlicher Revisionsgrund angenommen werden, wenn der Steuerpflichtige den Irrtum bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon mit einem ordentlichen Rechtsmittel hätte rügen können (VGr, 6. Juni 2007, SB.2006.00071, E. 1.3 [nicht auf www.vgr.zh.ch veröffentlicht]). Zu Recht werden jedoch hohe Anforderungen an das Mass der vom Steuerpflichtigen aufzuwendenden Sorgfalt gestellt (vgl. BGr, 27. März 2012, 2C_581/2011, E. 3.1 = StR 67/2012, S. 454 ff.). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist eine Revision selbst bei Vorliegen eines Revisionsgrunds ausgeschlossen, wenn der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen ist und keine Steuererklärung einreichte und die ergangenen Ermessenseinschätzungen hernach nicht anfiucht (BGr, 26. Januar 2007, 2A.49/2007, E. 3.1).

E. 4.3

Die Mitglieder des Verwaltungsrats trifft von Gesetzes wegen die Pflicht, ihre Aufgaben mit aller Sorgfalt zu erfüllen und die Interessen der Gesellschaft in guten Treuen zu wahren (Art. 717 Abs. 1 des Obligationenrechts [OR]). Entsprechend statuieren verschiedene Bestimmungen die (Mit-)Haftung des Verwaltungsrats für den Fall, dass dieser seine Pflichten verletzt (vgl. Art. 754 OR oder Art. 55 Abs. 1 DBG bzw. § 60 Abs. 1 StG). Im Steuereinschätzungsverfahren üben die Organe die Verfahrensrechte der Gesellschaft als Steuerpflichtige aus und erfüllen deren Verfahrenspflichten. Die Aktiengesellschaft hat die durch ihre Organe bewirkten Folgen von Unterlassungen (z. B. einer versäumten Rechtsmittelfrist oder der Nichterfüllung von Verfahrenspflichten) zu tragen (Martin Zweifel, Die Rechtsstellung der Aktiengesellschaft im Steuerveranlagungsverfahren, in: Hans Caspar von der Crone et al. [Hrsg.], Neuere Tendenzen im Gesellschaftsrecht, Festschrift für Peter Forstmoser, Zürich 2003, S. 713 ff., S. 718). Das Ausfüllen und Einsenden der Steuererklärung fällt in den Tätigkeitsbereich des Verwaltungsrats bzw. der Geschäftsleitung (vgl. Peter Herzog, Die Verantwortlichkeit der Revisionsstelle für eine Steuereinschätzung von Amtes wegen, ST 4/03 S. 268 ff.; HGer ZH, 6. Dezember 2002, HG 00204/U/ei, E. IV/4.3/e). Zu den unübertragbaren Aufgaben des Verwaltungsrats zählt sodann das Erstellen des Geschäftsberichts für jedes Geschäftsjahr (Art. 716a Abs. 1 Ziff. 6 in Verbindung mit Art. 662 Abs. 1 OR [in der bis 31.12.2012 gültigen Fassung]). Auch Einmannaktiengesellschaften haben sich an diese Pflichtenordnung zu halten (vgl. Roland

Müller/Lorenz Lipp/Adrian Plüss, Der Verwaltungsrat, 4. A., Zürich 2014, S. 151).

E. 4.4

Trotz der mutmasslich schwierigen persönlichen Situation hat der alleinige Verwaltungsrat grobe Nachlässigkeit walten lassen, indem er während dreier Steuerperioden (und zuvor bereits für die Steuerperiode vom 1.1.–31.12.2006) keine Steuererklärungen für die A AG einreichte und sämtliche Rechtsmittelfristen verstreichen liess. Zum Pflichtenheft des Verwaltungsrats gehört auch das Erstellen der Erfolgsrechnung und der Bilanz: Die Jahresabschlüsse 2007, 2008 und 2009 für die Aktiengesellschaft wurden vorliegend erst Ende 2011 erstellt, womit im Zeitpunkt der Einschätzungen gar keine verlässlichen Buchhaltungsunterlagen zuhanden der Steuerbehörden vorhanden gewesen wären. Ist der Verwaltungsrat nicht mehr in der Lage, seinen Pflichten nachzukommen, muss er dafür sorgen, dass sich eine sachverständige Person – sei es unternehmensextern oder -intern – um die Steuerbelange der Aktiengesellschaft kümmert (VGr, 16. Dezember 2003, SB.2003.00050, E. 4.3). Dies gilt vorliegend umso mehr, als der alleinige Verwaltungsrat und Alleinaktionär, sich als Dipl. Architekt ETH/SIA über die Konsequenzen, welche eine unterlassene Einsprache gegen eine Ermessenseinschätzung nach sich ziehen könnte, – wohl anders als ein bescheidener Milchladenbetreiber –, im Klaren sein musste. Vor diesem Hintergrund erweist sich die Rüge der Willkür der Ermessenseinschätzungen im Rahmen dieses Revisionsverfahrens als verspätet, da die Pflichtige dies bei zumutbarer Sorgfalt bereits im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (§ 155 Abs. 2 StG). Damit hätten die rechtskräftigen Einschätzungen auch bei Einhaltung der Verwirkungsfrist nicht mehr im Revisionsverfahren korrigiert werden können. Die Beschwerde ist demzufolge abzuweisen.

E. 5

Direkte Bundessteuer Gleich verhält es sich auch im Hinblick auf die rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen betreffend die direkte Bundessteuer vom 1.1.–31.12.2007 bis 1.1.–31.12.2009: Nach Art. 148 DBG ist das Revisionsbegehren ebenfalls innert 90 Tagen seit Entdeckung des Revisionsgrunds zu stellen, weshalb das am 24. September 2013 bzw. am 8. Oktober 2013 gestellte Revisionsgesuch verspätet erscheint. Weiter ist die Revision nach Art. 147 Abs. 2 DBG ausgeschlossen, wenn der Antragssteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Dies gilt auch, wenn – über die in Art. 147 Abs. 1 lit. a–c DBG hinaus – weitere, über- bzw. aussergesetzliche Revisionsgründe geltend gemacht werden. Nachdem die Pflichtige ihre Sorgfaltspflichten im Veranlagungsverfahren in schwerer Weise verletzt hat, ist eine Revision ausgeschlossen. Die Beschwerde ist daher abzuweisen.

E. 6

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 158 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 und Art. 149 Abs. 4 DBG). Eine Parteientschädigung steht ihr aufgrund ihres Unterliegens nicht zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 und § 158 Abs. 4 StG bzw. Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4, Art. 145 Abs. 2 und Art. 149 Abs. 4 DBG).

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