

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00124 vom 21. März 2018

ZH Verwaltungsgericht, 2018-03-21, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2017.00124](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2017.00124)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00124 du 21 mars 2018

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00124 del 21 marzo 2018

## Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 01.07.2008 - 30.06.2009 (Revision) | Revision. [Die Pflichtige macht geltend, dass eine Forderung gegenüber ihren einzigen Verwaltungsrat nicht werthaltig gewesen sei und deshalb die bereits rechtskräftige Steuereinschätzung-/veranlagung zu revidieren sei. Ihr Verwaltungsrat habe sich zunächst nur "solidarisch" neben seiner damaligen Ehefrau zur Rückzahlung unrechtmässiger Privatentnahmen verpflichtet, welche allein dessen damalige Ehefrau getätigt habe. Erst später habe dieser nachweisen können, dass er an den Privatentnahmen seiner früheren Ehefrau nicht beteiligt gewesen und diese nicht werthaltig gewesen seien.]  
Revisionsvoraussetzungen. Die Pflichtige muss sich auf ihre frühere Bilanzierung grundsätzlich behaften lassen und hätte bei Aufwendung der ihr zumutbaren Sorgfalt bereits auf dem ordentlichen Rechtsmittelweg die steuerrechtliche Würdigung, den Bestand oder die Werthaltigkeit der Forderung bestreiten sowie eine ertragsmindernde Berücksichtigung verlangen können und müssen. Zudem bestand keine Veranlassung, die Forderung als nicht mehr werthaltig einzustufen. Ausgangsgemässe Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen. Abweisung des Revisionsgesuchs.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2017.00124 SB.2017.00125 Urteil der 2. Kammer vom 21. März 2018  
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Leana Isler, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiber Felix Blocher. In Sachen A AG, Beschwerdeführerin, gegen Staat Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 1.7.2008–30.6.2009 Direkte Bundessteuer 1.7.2008–30.6.2009 (Revision), hat sich ergeben: I. Die A AG (nachfolgend die Pflichtige) legte per 30. Juni 2004 letztmals einen handelsrechtlich korrekt erstellten Abschluss vor, bevor sie am 17. Oktober 2005 in Konkurs fiel. Nachdem in den Jahren 2008 und 2009 mehrere Grundstücke der Pflichtigen mit Gewinn verkauft und die Schulden getilgt werden konnten, wurde der Konkurs am 2. Juli 2010 widerrufen. Der steuerbare Gewinn 2008/2009 wurde mangels handelsrechtlich korrekt erstellten Abschlüssen indirekt unter Beizug des letzten ordentlichen Geschäftsabschlusses und des konkursamtlich ermittelten Vermögensstandes per 30. September 2009 ermittelt. Im Rahmen dieser Schätzung wurde eine Forderung der Pflichtigen gegenüber deren einzigen Verwaltungsrat B in Höhe von (rund) Fr. ... als Aktivum der Gesellschaft aufgenommen. Hierauf wurde die Pflichtige am 25. März 2011 für die direkte Bundessteuer 1.7.2008 – 30.6.2009 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... und einem Eigenkapital von Fr. ... veranlagt. Gleichentags wurde sie für die Staats- und Gemeindesteuern 1.7.2008–30.6.2009 mit einem

steuerbaren Reingewinn von Fr. ... und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. ... eingeschätzt. Sowohl die Veranlagungsverfügung als auch der Einschätzungsentscheid vom 25. März 2011 erwachsen unangefochten in Rechtskraft. Ein am 9. April 2015 erhobenes Revisionsgesuch wies das kantonale Steueramt am 22. April 2016 ab. Am 25. November 2016 wies es auch die dagegen erhobenen Einsprachen ab. II. Die hiergegen erhobenen Rechtsmittel wies das Steuerrekursgericht am 19. September 2017 ab. III. Mit Beschwerde vom 30. Oktober 2017 liess die Pflichtige dem Verwaltungsgericht beantragen: " 1. Es sei der Entscheid des Steuerrekursgerichts abzuweisen und unsere Anträge im ganzen Verfahren seien gutzuheissen, d.h. dass die im Steuerentscheid per 30.6.2009 erwähnte Darlehensforderung der A AG gegen B nicht werthaltig war bzw. überhaupt nicht bestand. 2. Es sei festzustellen, dass der Einschätzungsentscheid vom 25. März 2011 wider besseres Wissen der Steuerbehörde ergangen wurde, indem die damals bekannten Forderungen (durch das Gericht gegenüber den Gläubigern festgestellt) nicht berücksichtigt wurden, obwohl sie den Liquidationserlös beträchtlich beeinflussten. Eventualiter sei der steuerliche relevante Liquidationserlös auf CHF ... zu beziffern. 3. Die Vorakten (Revisionsgesuch, Einsprachen, Rekurse etc.) sind integrierter Bestandteil dieser Beschwerde, sofern sie den heutigen Verhältnissen nicht widersprechen. Sie sind von der Vorinstanz zu edieren. 4. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdegegnerin." Während das kantonale Steueramt die Abweisung der Beschwerde beantragte und das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, liessen sich das Gemeindesteueramt und die Eidgenössische Steuerverwaltung nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. Das Verfahren SB.2017.00124 betreffend Staats- und Gemeindesteuern 1.7.2008–30.6.2009 (Revision) sowie das Verfahren SB.2017.00125 betreffend direkte Bundessteuer 1.7.2008–30.6.2009 (Revision) betreffen dieselbe Pflichtige und dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sich eine Vereinigung rechtfertigt.

### **E. 2.1**

Nach § 155 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) bzw. Art. 147 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) kann eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden, wenn die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser Acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat, oder wenn ein Verbrechen oder ein Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat. Eine Revision ist 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 bzw. Art. 147 Abs. 2 DBG; BGE 111 Ib 209 E. 2). Das Revisionsbegehren muss innert 90 Tagen nach Entdeckung des Revisionsgrundes, spätestens aber innert zehn Jahren nach Eröffnung der Verfügung oder des Entscheides eingereicht werden (§ 156 StG bzw. Art. 148 DBG).

### **E. 2.2**

Nicht in Rechtskraft erwachsen nichtige Verfügungen oder Entscheide. Verfügungen oder Entscheide sind aber nur nichtig, d. h. absolut unwirksam, wenn der ihnen anhaftende Mangel besonders schwer ist, wenn er offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und zudem die Annahme der Nichtigkeit die Rechtssicherheit nicht ernsthaft gefährdet. Auch rechtsfehlerhafte Verfügungen und Entscheide, die auf dem ordentlichen

Rechtsmittelweg angefochten werden können, sind in der Regel nicht nichtig, würde es doch die Rechtssicherheit ernsthaft gefährden und Sinn und Zweck des (Steuer-)Verfahrens vereitelt, wenn die formelle Rechtskraft einer (mangelhaften) Verfügung im Nachhinein jederzeit infrage gestellt werden könnte (BGr, 23. Mai 2007, 2A.710/2006, E. 3.4 mit Hinweisen).

### **E. 3.1**

Sinngemäss zusammengefasst macht die Pflichtige geltend, dass es durch die Berücksichtigung eines nicht (mehr) bestehenden bzw. nicht (mehr) werthaltigen "Darlehens" in Höhe von (rund) Fr. ... gegenüber ihrem einzigen Verwaltungsrat B zu einer Überbesteuerung gekommen sei, da das entsprechende "Darlehen" dessen zahlungsunfähiger und 2013 verstorbener Exfrau (C) zuzuordnen sei und deshalb ertragswirksam hätte abgeschrieben bzw. eine entsprechende Rückstellung hätte gebildet werden müssen. Dies sei der Steuerbehörde spätestens zum Zeitpunkt des Widerrufs des Konkurses über die Pflichtige per 2. Juli 2010 bekannt gewesen, weshalb die (formell unangefochten in Rechtskraft erwachsene) Steuereinschätzung bzw. -veranlagung vom 25. März 2011 wider Treu und Glauben erfolgt und deshalb nichtig bzw. in Revision zu ziehen sei. Der Pflichtigen könne die nachträgliche Anfechtung nicht angelastet werden, habe diese doch erst nach Eintritt der Rechtskraft die erforderlichen Akten und Beweise erhalten, um den Nichtbestand der Forderung gegenüber B bzw. deren fehlende Werthaltigkeit nachzuweisen.

### **E. 3.2**

Hintergrund des erwähnten "Darlehens" bildeten nach der Darstellung der durch ihren einzigen Verwaltungsrat B vertretenen Pflichtigen unrechtmässige Privatentnahmen durch dessen inzwischen verstorbene Exfrau, von denen B aber nichts gewusst haben will und die lange vor der vorliegend im Streit stehenden Steuerperiode stattgefunden haben sollen. Gemäss den Ausführungen der Pflichtigen im Einspracheverfahren soll die Exfrau von B auch der Fürsorgestiftung der Pflichtigen Gelder entzogen haben. Der aus der Privatentnahme resultierende Rückforderungsanspruch gegenüber der Exfrau sei aufgrund ihrer Zahlungsunfähigkeit nicht werthaltig gewesen. B habe sich dann zunächst "solidarisch" (mit)verpflichtet, da er die unrechtmässige Privatentnahmen durch seine damalige Ehefrau vorerst nicht habe nachweisen können und selbst beschuldigt worden sei, grosse Mittel aus der Pflichtigen entwendet zu haben. Die "Solidarschuld" von B sei jedoch später untergegangen, nachdem dessen "Schuldlosigkeit" bewiesen worden sei. Weiter hätten gegen B verschiedene Verlustscheine vorgelegen, weshalb die von ihm eingegangene Solidarschuld ohnehin (ebenfalls) nie werthaltig gewesen sei. Die fehlende Werthaltigkeit des "Darlehens" ergebe sich auch aus der Zwischenbilanz der Pflichtigen per 16. Juli 2011 bzw. aus der Eröffnungsbilanz per Konkurswiderruf vom 2. Juli 2010. Sodann sei die "Solidarschuld" von B entfallen, nachdem die Pflichtige auf richterliches Geheiss Zahlungsausstände gegenüber dem Fürsorgefonds beglichen habe. Weiter wird sinngemäss vorgebracht, dass die Steuerfestsetzung erst in Kenntnis aller bei Konkurswiderruf angemeldeten Forderungen hätte stattfinden dürfen und damit nicht höher als der "steuerlich relevante Liquidationserlös" von (rund) Fr. ... hätte ausfallen dürfen.

### **E. 3.3**

Worin die "solidarische" Verpflichtung von B genau wurzeln soll, ergibt sich nicht klar aus der Beschwerdeschrift. Im Einspracheverfahren machte die Pflichtige bzw. B noch geltend,

dass es sich um eine "moralische Verpflichtung" gehandelt haben soll. Im Sinn der vorinstanzlichen Erwägungen ist denkbar, dass sich B durch einen vertraglichen Schuldbeitritt solidarisch neben seiner Exfrau zur Rückzahlung der aus der Gesellschaft entnommenen Mittel verpflichtet haben könnte. Vor dem geschilderten Hintergrund der Forderung gegenüber B erscheint es allerdings naheliegender, dass letzterer sich als Organ der Pflichtigen von Gesetzes wegen – oder auch nur moralisch – zur (solidarischen) Rückerstattung der unrechtmässigen Privatentnahmen seiner damaligen Ehefrau verpflichtet gesehen hat, solange er nicht seine fehlende Beteiligung an den Privatentnahmen seiner Ehefrau nachzuweisen vermochte. Jedenfalls wurde die Forderung von der Pflichtigen im letzten ordentlichen Abschluss per 30. Juni 2004 als Forderung gegenüber B bilanziert und von diesem in seiner Steuererklärung als steuermindernde Schuld aufgeführt. Eine Forderung gegenüber der (verstorbenen) Exfrau von B geht hingegen nicht aus den Büchern der Pflichtigen hervor.

#### **E. 3.4**

Auf ihre frühere Bilanzierung muss sich die Pflichtige grundsätzlich behaften lassen (Felix Richner et al. [Hrsg.], Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 64 StG N. 135 ff.; Felix Richner, Handkommentar zum DBG, 3. A., Zürich 2016, Art. 58 DBG N. 58 ff.). Zwar basiert die vorliegend zur Beurteilung stehende Steuereinschätzung bzw. -veranlagung nicht direkt auf einer gemäss den handelsrechtlichen Vorschriften ordnungsgemäss erstellten und den Steuerbehörden vorgelegten Bilanz, mussten die Steuerfaktoren der Pflichtigen doch mangels ordnungsgemässer Buchführung mit Einschätzungsentscheid bzw. Veranlagungsverfügung vom 25. März 2011 geschätzt werden. Im Rahmen dieser Schätzung wurde aber auch die erwähnte Forderung der Pflichtigen gegenüber deren einzigen Verwaltungsrat B in Höhe von (rund) Fr. ... als Aktivum der Gesellschaft aufgenommen. Die Pflichtige hätte bei Aufwendung der ihr zumutbaren Sorgfalt bereits auf dem ordentlichen Rechtsmittelweg die steuerrechtliche Würdigung, den Bestand oder die Werthaltigkeit der Forderung bestreiten und eine ertragsmindernde Berücksichtigung verlangen können, gerade auch insoweit diese im Widerspruch zur Eröffnungsbilanz per Konkurswiderruf vom 2. Juli 2010 gestanden haben soll. B deklarierte im Schuldenverzeichnis seiner am 24. Januar 2011 unterzeichneten privaten Steuererklärung 2009 das "Darlehen" nicht und führte dort lediglich pro memoria ein "KK A AG (abgeschrieben im Konkurs)" auf. Entsprechend ist davon auszugehen, dass er bereits zu diesem Zeitpunkt den Bestand und/oder die Werthaltigkeit der gegen ihn bestehenden Forderung bezweifelte und diese als Organ der Pflichtigen innert Rechtsmittelfrist hätte bestreiten können und müssen. Da die Pflichtige diese Umstände mit zumutbarer Sorgfalt bereits im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können, erscheint eine Revision der innert Rechtsmittelfrist unangefochten gebliebenen Steuereinschätzung bzw. -veranlagung ausgeschlossen. Wie bereits von der Vorinstanz zutreffend erwogen wurde, bestand zudem auch überhaupt keine Veranlassung, die Forderung der Pflichtigen gegenüber B als nicht werthaltig einzustufen, nachdem diese bei der unangefochten in Rechtskraft erwachsenen Steuereinschätzung bzw. -veranlagung noch vollumfänglich als Aktivum akzeptiert und die von B gehaltene Beteiligung an der Pflichtigen durch den erfolgreichen Verkauf von Grundstücken wieder werthaltig geworden ist.

#### **E. 3.5**

Die weiteren Ausführungen der Pflichtigen sind kaum nachvollziehbar: So ist unerfindlich, inwieweit eine wie auch immer geartete Solidarschuld durch irgendwelche Zahlungen der Pflichtigen an den Fürsorgefond erlöschen soll. Ebenso unverständlich sind die Ausführungen zu dem angeblich "steuerlich relevanten Liquidationserlös", ist es doch infolge des Konkurswiderrufs überhaupt nicht zu einer Liquidation der Pflichtigen gekommen und wäre es an der Pflichtigen gelegen, die gegen sie bestehenden Gläubigerforderungen periodengerecht passivenseitig zu aktivieren, wollte sie diese steuermindernd geltend machen. Da nach Ausgeführtem auch kein Mangel ersichtlich ist, der zur Nichtigkeit der vorgenommenen (Ermessens-)Taxationen führen könnte, ist die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen.

#### **E. 4**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG und § 158 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG 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 StG sowie § 158 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 sowie Art. 149 Abs. 4 DBG).

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