



STEUERREKURSKOMMISSION I DES KANTONS ZÜRICH

1 ST.2009.113
1 DB.2009.61

Entscheid

23. Juli 2009

Mitwirkend:

Einzelrichter U. Hofstetter und Sekretär H. Knüsli

In Sachen

A,

vertreten durch Hanspeter Ruoss,
Ruoss & Partner,
Treuhand-, Revisions- und Steuerberatungs-Gesellschaft,
Marktstrasse 28, 8570 Weinfelden,

**Rekurrentin/
Beschwerdeführerin,**

gegen

1. **Staat Zürich,**

2. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Konsum,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Rekursgegner,
Beschwerdegegnerin,**

betreffend

Einschätzung 2006 (Revision) und Direkte Bundessteuer 2006 (Revision)

hat sich ergeben:

A.1. Die A (nachfolgend die Pflichtige) brachte in ihrer Steuererklärung 2006 – wie schon im Vorjahr – die noch nicht verrechneten Vorjahresverluste von Fr. -6'207.- (2004) bzw. von Fr. -2'570.- (2003) in Abzug. Zudem führte sie unter diesem Titel – ebenso wie in der Steuererklärung 2005 – den Vermerk "+ Vorjahre" an. Anders als im Vorjahr wurde dieser Vermerk in der Steuererklärung 2006 weiter kommentiert, indem auf der letzten Seite der Steuererklärung folgender Hinweis angebracht wurde: "Vorbehalt: + weitere Vorjahresverluste, falls vorhanden (Daten 2002 und frühere bei steuerpflichtiger Gesellschaft wegen Todesfalles des vorherigen Treuhänders nicht mehr vorhanden)". In der Folge schätzte der Steuerkommissär die Pflichtige gemäss Steuererklärung 2006 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 39'400 und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 173'000.- (Staats- und Gemeindesteuern) sowie mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 39'400.- (Direkte Bundessteuer) ein. Diese Einschätzungen wurden der Pflichtigen mit Schlussrechnung vom 15. September 2008 (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Veranlagungsverfügung vom 29. August 2008 (Direkte Bundessteuer) formell eröffnet und sind unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

2. Mit Eingabe vom 5./8. November 2008 liess die Pflichtige durch ihre Steuervertreterin um Revision der ergangenen Einschätzung bzw. Veranlagung nachsuchen mit dem Antrag, den steuerbaren Reingewinn bei beiden Steuern unter Berücksichtigung der erlittenen Verluste der Geschäftsjahre 2001 von Fr. - 20'501.- und 2002 von Fr. -3'854.- auf je Fr. 15'100.- herabzusetzen. Die Einschätzung des steuerbaren Kapitals blieb unbestritten. Zur Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, bei Prüfung der Schlussrechnung für die Staats- und Gemeindesteuer und der Veranlagungsverfügung für die Direkte Bundessteuer sei die Steuervertreterin angesichts des in der Steuererklärung 2006 angebrachten Vorbehalts in guten Treuen davon ausgegangen, dass offenbar keine Verlustvorträge von 2002 und früher mehr vorhanden seien, weshalb die ergangenen Veranlagungen akzeptiert worden seien. Die Abschlüsse vor 2004 seien allesamt vom früheren Vertreter der Pflichtigen erstellt worden, der 2004 gestorben und dessen Firma anschliessend konkursamtlich liquidiert worden sei. Unterlagen für jene Jahre hätten trotz Bemühungen von ihr nicht mehr beschafft werden können, weshalb sie in den Steuererklärungen ab 2004 jeweils einen entspre-

chenden Vermerk angebracht habe. In der Folge habe dann aber die Geschäftsführerin der Pflichtigen, Frau B, die Vertreterin darauf aufmerksam gemacht, dass für die Geschäftsjahre 2002 und früher doch noch Verluste vorhanden sein könnten. Erkundigungen beim Steuerkommissär hätten nun ergeben, dass diese Vermutung zutreffe. Angesichts des Vorbehalts in der Steuererklärung 2006 wäre der Steuerkommissär verpflichtet gewesen, vor Vornahme der Einschätzungen abzuklären, ob noch verrechenbare Verluste der Vorjahre vorhanden seien. Indem er dies nicht getan habe, habe er seine Untersuchungspflicht verletzt, was einen Revisionsgrund im Sinn von § 155 Abs. 1 lit. b des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) bzw. Art. 147 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) darstelle. Die Revisionsfrist von § 156 StG und Art. 148 DBG sei ebenfalls gewahrt. Eventualiter seien die rechtskräftigen Veranlagungen im Sinn von § 159 StG bez. Art. 150 DBG zu berichtigen.

Der Steuerkommissär wies das Revisionsbegehren am 8. Januar 2009 ab. Er kam zum Schluss, dass weder ein Revisionsgrund im Sinn von § 155 Abs. 1 lit. b StG bzw. Art. 147 Abs. 1 lit. b DBG vorliege noch die Pflichtige nachgewiesen habe, dass sie das, was sie nunmehr als Revisionsgrund vorbringe, trotz der gebotenen Sorgfalt nicht schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Die eventualiter verlangte Berichtigung falle schon in Ermangelung eines Rechnungsfehlers ausser Betracht.

B. Gegen diesen Entscheid liess die Pflichtige am 30. Januar 2009 Einsprache erheben und den im Revisionsbegehren gestellten Antrag wiederholen. Wenn der Steuerpflichtige bestimmte Anhaltspunkte setze, was mit dem angebrachten Vorbehalt geschehen sei, und die Steuerbehörde in Verletzung ihrer Untersuchungspflicht trotzdem keine näheren Abklärungen treffe, liege klarerweise eine Verletzung wesentlicher Verfahrensgrundsätze vor. Die gebotene Sorgfalt sei gewahrt worden. Denn angesichts des in der Steuererklärung angebrachten Hinweises hätten die Pflichtige bzw. ihre Vertreterin nach Erhalt der definitiven Rechnungen in gutem Glauben davon ausgehen dürfen, es bestünden keine weiteren Vorjahresverluste. In diesem Sinn habe auch die Steuerrekurskommission des Kantons Bern entschieden (StE 2003 B 97.11 Nr. 21). Am Eventualantrag werde ebenfalls festgehalten.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprache am 26. März 2009 mit zwei separaten Entscheiden ab.

C. Mit Rekurs bzw. Beschwerde vom 24. April 2009 erneuerte die Pflichtige ihre vorinstanzlichen Rechtsbegehren.

Das kantonale Steueramt schloss am 26. Mai 2009 auf kostenfällige Abweisung der Rechtsmittel.

Auf die Begründung wird – soweit erforderlich – in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Gegenstand des Rekurses bzw. der Beschwerde bilden nach § 147 Abs. 1 StG bzw. Art. 140 Abs. 1 DBG die Einspracheentscheide des kantonalen Steueramts vom 26. März 2009. Zu entscheiden ist damit einzig, ob die Revision zu Recht abgelehnt wurde. Wäre dies nicht der Fall, wären die angefochtenen Entscheide aufzuheben und die Sache zur erstinstanzlichen Ermittlung der verrechenbaren Verlustvorträge an das kantonale Steueramt zurückzuweisen, weil es diesfalls in dieser Hinsicht zu Unrecht an einem materiellen Entscheid fehlte (vgl. §. 149 Abs. 3 StG). Soweit die Pflichtige verlangt, die Steuerrekurskommission habe den verrechenbaren Verlustsaldo selbst festzusetzen, ist auf die Rechtsmittel somit nicht einzutreten.

b) Die Pflichtige beantragt erneut, den vorliegenden Fall eventualiter unter dem Titel von § 159 StG bzw. Art. 150 DGB zu subsumieren und eine allfällige Korrektur auf dieser Grundlage vorzunehmen. Diesen Begehren ist indessen schon deshalb von vornherein kein Erfolg beschieden, weil weder ein Rechnungsfehler noch ein Schreibversehen zur Diskussion steht. Die entsprechenden Eventualanträge sind damit ohne weiteres abzuweisen.

2. a) Nach § 155 Abs. 1 StG bzw. Art. 147 Abs. 1 DBG kann ein rechtskräftiger Entscheid oder eine rechtskräftige Verfügung auf Antrag des Steuerpflichtigen oder von Amts wegen zu dessen Gunsten revidiert werden, wenn (nachträglich) erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden (lit. a), 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 (lit. b), oder wenn ein Verbrechen oder Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat (lit. c). Gemäss § 155 Abs. 2 StG bzw. Art. 147 Abs. 2 DBG ist die Revision ausgeschlossen, wenn der Antragsteller das, was er als Revisionsgrund vorbringt, bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Die Voraussetzungen der Revision stimmen damit fast wörtlich mit den in § 108 des Steuergesetzes vom 8. Juli 1951 (aStG) umschriebenen Revisionsgründen überein, weshalb es sich rechtfertigt, diesbezüglich auf die zum alten Recht entwickelte Rechtsprechung abzustellen (vgl. VGr, 19. Mai 1999, RG.99.00002).

Das Revisionsbegehren ist schriftlich der Behörde einzureichen, die den zu revidierenden Entscheid (letztinstanzlich und mit voller Kognition) getroffen hat (§ 157 Abs. 1 StG; Richner/Frei/Kaufmann, Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A 2006, § 157 N 1 und 3, auch zum Folgenden; Art. 149 Abs. 1 DBG; Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DGB, 2003, Art. 149 N 1 und 3, auch zum Folgenden). Es muss die Revisionsgründe genau bezeichnen und einen Antrag enthalten, in welchem Umfang der frühere Entscheid aufzuheben und wie neu zu entscheiden sei. Der Antrag hat die Einschätzungsfaktoren zahlenmässig bestimmt oder eindeutig bestimmbar anzugeben. Nach § 156 StG bzw. Art. 148 DGB ist das Revisionsbegehren vom Steuerpflichtigen innert 90 Tagen seit Entdeckung des Revisionsgrundes, spätestens aber innert zehn Jahren nach Mitteilung der Verfügung oder des Entscheids einzureichen. Die Beweismittel für die Revisionsgründe sowie für die Behauptung, dass seit ihrer Entdeckung noch nicht 90 Tage verflossen sind, sollen dem Revisionsbegehren beigelegt oder, sofern dies nicht möglich ist, genau bezeichnet werden. Revisionsantrag und Sachvorbringen darüber, dass die Revisionsfrist gewahrt worden ist (vgl. für das Fristwiederherstellungsgesuch RB 1979 Nr. 51), sind Gültigkeitsvoraussetzungen des Revisionsbegehrens (Reimann/Zuppinger/Schärfer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Band, 1969, § 109 N 2, § 110 N 1 und 2). Fehlt es daran, ist auf das Begehren schon aus formellen Gründen nicht einzutreten (VGr, 15. Januar 1985, SB 66/1984).

b) Die Pflichtige beruft auf den Revisionsgrund von § 155 Abs. 1 lit. b StG bzw. Art. 147 Abs. 1 lit. b DGB, wenn sie geltend macht, angesichts ihres Vorbehalts in der Steuererklärung 2006 wäre der Steuerkommissär im Licht der Untersuchungsmaxime gehalten gewesen, im Rahmen der Einschätzung der Frage des Vorliegens allfälliger weiterer Vorjahresverluste nachzugehen. Indem dies unterlassen worden sei, habe die Behörde erhebliche Tatsachen, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, pflichtwidrig ausser Acht gelassen. Als sie diese Unterlassung bzw. ihren Irrtum hinsichtlich des Vorliegens weiterer Vorjahresverluste entdeckt habe, habe sie umgehend um Revision nachgesucht. Es ist – entgegen der Auffassung der Vorinstanz – offensichtlich, dass der Vorwurf der Verletzung der Untersuchungspflicht hier an sich zutrifft (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 155 N 32; Richner/Frei/Kaufmann, Art. 147 N 25). Mithin kann nicht gesagt werden, es fehle schon an einem Revisionsgrund. Indessen fragt sich, ob die angestrebte Revision nicht deshalb ausgeschlossen ist, weil die Vertreterin bzw. die Pflichtige das, was sie als Revisionsgrund vorbringen, bei der ihnen zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren (mittels fristgerechter Einsprache) hätten geltend machen können.

c) Anders als im von der Pflichtigen angeführten Berner Fall (StE 2003 97.11 Nr. 21) hat sie von der Steuerbehörde keine ausdrückliche (falsche) Zusicherung erhalten (hier: der Steuerkommissär habe die Verlustverrechnung überprüft und seien in den Geschäftsjahren 2002 und früher keine Verluste mehr zu verzeichnen gewesen). Vielmehr wurden ihr bzw. ihrer Vertreterin lediglich die Schlussrechnung bzw. die Veranlagungsverfügung zugestellt, aus denen hervorging, dass die Veranlagungen 2006 gemäss Steuererklärung vorgenommen worden sind. Damit fehlt es aber schon an einer hinreichenden Vertrauensgrundlage, kann doch allein hieraus nicht geschlossen werden, der Steuerkommissär sei im Sinn des in der Steuererklärung 2006 angebrachten Vorbehalts vorgegangen. Unter diesen Umständen hätte sich die Vertreterin nicht mit der blossen Mutmassung begnügen dürfen, die notwendigen ergänzenden Abklärungen durch den Steuerkommissär seien wohl erfolgt. Vielmehr hätte es die Beachtung gehöriger Sorgfalt erfordert, ihre diesbezüglichen Mutmassung noch binnen der Einsprachefrist zu verifizieren. Die Dinge liegen hier gleich, wie im Fall eines Anwalts, der seinerzeit die Rekursfrist verpasst hatte, weil er über den genauen Zeitpunkt der Zustellung des Einspracheentscheids an seine Klientin nur Mutmassungen angestellt hatte, statt in diese Richtung eigene geeignete sachdienliche Abklärungen zu treffen (VGr, 6. April 1982, SB 46/1981; vgl. auch RB 1968 Nr. 1). Weil für die Handlungen

und Unterlassungen des Vertreters der Steuerpflichtige einzustehen hat, ist damit zugleich entschieden, dass sich die Pflichtige dieses sorgfaltswidrige Verhalten ihrer Vertreterin wie ihr eigenes anrechnen lassen muss. Die verfochtene Revision fällt damit nach § 155 Abs. 2 StG bzw. Art. 147 Abs. 2 DBG von vornherein ausser Betracht.

d) Im Übrigen ist anzumerken, dass das Nichtwissen der Pflichtigen um die Höhe der Geschäftsverluste 2002 und frühere Jahre auch auf eigenem Verschulden beruht: Nach Art. 957 Abs. 3 OR (in der Fassung vom 22. Dezember 1999) sind Betriebsrechnung und Bilanz schriftlich und unterzeichnet aufzubewahren. Ausserdem sind diese Dokumente nach Art. 961 OR, wenn es sich um eine Aktiengesellschaft handelt, von den mit der Geschäftsführung betrauten Personen zu unterzeichnen und sind die Geschäftsbücher nach Art. 962 OR während zehn Jahren aufzubewahren. Hat die Pflichtige diesen Geboten nachgelebt, ist unverständlich, weshalb ihre Geschäftsführerin B, die ja um die Verlustabschlüsse wissen musste, die Vertreterin nicht schon nach Erhalt der Schlussrechnung bzw. der Veranlagungsverfügung darauf hingewiesen hat, dass in den Jahren 2002 und früher Verluste angefallen sind. Dieses Verhalten reicht ihr zum Verschulden. Trifft dagegen die Sachdarstellung im Revisionsbegehren zu und war die Pflichtige tatsächlich nicht mehr im Besitz der Betriebsrechnungen und Bilanzen der Jahre vor 2004, hätte sie klarerweise gegen gesetzliche Bestimmungen verstossen, was ihr ebenfalls als Pflichtwidrigkeit anzurechnen ist.

3. Diese Erwägungen führen zur Abweisung von Rekurs und Beschwerde, soweit darauf einzutreten ist. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG und Art. 144 Abs. 1 DBG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
 2. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
- [...]