

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2011.101
1 ST.2011.155

Entscheid

27. September 2011

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Michael Ochsner, Steuerrichterin Rhea Schircks Denzler und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

A AG,

vertreten durch B,

**Beschwerdeführerin/
Rekurrentin,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

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

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

betreffend

**Direkte Bundessteuer 1.1. - 31.12.2001, 1.1. - 31.12.2002, 1.1. - 31.12.2003 und
1.1. - 31.12.2004 (Revision) sowie Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2001,
1.1. - 31.12.2002, 1.1. - 31.12.2003 und 1.1. - 31.12.2004 (Revision)**

hat sich ergeben:

A. Die C war 1977 von der X-Treuhandgesellschaft gegründet worden. Nach einer tiefgreifenden Umstrukturierung der X-Treuhandgesellschaft gingen die Gründerrechte (insbesondere das Recht zur Bestellung der Geschäftsleitung der Stiftung) 1998 auf die A AG (nachfolgend die Pflichtige) über, welche kurz zuvor neu gegründet worden war mit dem Zweck der Tätigkeit als Treuhandgesellschaft auf den Gebieten der Personalvorsorge. Die C hatte sich bei der D rückversichert, wofür diese ab 2001 Vergütungen an die Pflichtige leistete, welche von dieser als Ertrag verbucht wurden. Per 25. Juni 20.. verlegte die Pflichtige ihren Sitz in den Kanton E.

Die Veranlagungen der direkten Bundessteuer und die Einschätzungen der Staats- und Gemeindesteuern für die Steuerperioden 1.1. - 31.12.2001 bis 2004 ergingen in den Jahren 2003 bis 2007 (zuletzt Steuerrechnung Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2004 vom 22. Januar 2007) und sind alle in Rechtskraft erwachsen. Darin wurden folgende Faktoren festgesetzt:

Steuerperiode	steuerbarer Reingewinn	steuerbares Kapital/Eigenkapital
	Fr.	Fr.
1.1. - 31.12.2001	921'300.-	1'401'000.-
1.1. - 31.12.2002	698'000.-	2'096'000.-
1.1. - 31.12.2003	679'100.-	2'775'000.-
1.1. - 31.12.2004	0.-	1'287'000.- ^(*) .

(* satzbestimmend Fr. 2'664'000.-; direkte Bundessteuer: Eigenkapital Fr. 0.-).

Mit Verfügung vom 6. Juni 2007 ordnete das Bundesamt für Sozialversicherungen eine Untersuchung an u.a. über die Frage, ob die Vergütungen der D zu Unrecht an die Pflichtige statt an die C geflossen waren. Am 29. Mai 2008 lag ein erster Bericht des eingesetzten Sachverständigen vor, welcher der Pflichtigen und ihren Verwaltungsräten am 7. Juli 2008 zur Stellungnahme unterbreitet wurde. Darin wurde festgehalten, dass die Vergütungen der C zugestanden hätten. Mit Revisionseingabe vom 3. Oktober 2008 stellte die Pflichtige das Gesuch, den steuerbaren Gewinn und das steuerbare bzw. Eigenkapital bei den Staats- und Gemeindesteuern sowie bei der direkten Bundessteuer wie folgt festzusetzen:

Steuerperiode	steuerbarer Ertrag	steuerbares Kapital/Eigenkapital
	Fr.	Fr.
1.1. - 31.12.2001	40'700.-	519'000.-
1.1. - 31.12.2002	24'100.-	543'000.-
1.1. - 31.12.2003	0.-	520'000.-
1.1. - 31.12.2004	0.-	414'000.-.

Sie begründete dies damit, dass dann, wenn die Vergütungen entsprechend dem Bericht des Bundesamts für Sozialversicherungen der C zugeschrieben würden, der steuerbare Ertrag entsprechend herabgesetzt werden müsste und sie für die betroffenen Steuerperioden zu hoch eingeschätzt worden sei. Mit Nachtrag vom 1. November 2010 teilte sie den Steuerbehörden mit, dass inzwischen am 17. Mai 2010 ein Vergleich zwischen ihr und der C abgeschlossen worden sei, aufgrund dessen sie sich sowie ihre Organe zur Zahlung eines Betrags von Fr. an die C verpflichtet hätten. Das Bundesamt für Sozialversicherungen habe aufgrund des Vergleichs von weiteren aufsichtsrechtlichen Massnahmen abgesehen. Gemäss der beigelegten Vereinbarung entfiel auf die Pflichtige ein Teilbetrag von Fr.

Das kantonale Steueramt wies das Revisionsbegehren am 31. März 2011 ab.

B. Die Pflichtige erhob hiergegen am 2. Mai 2011 Einsprache, welche das kantonale Steueramt am 16. Mai 2011 abwies.

C. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 16. Juni 2011 beantragte die Pflichtige, die vorinstanzlichen Entscheide aufzuheben und sie gemäss ihrem Revisionsbegehren einzuschätzen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Der Sachverständige des Bundesamtes für Sozialversicherungen sei zum Schluss gekommen, dass zwischen ihr und der C ein faktisches Vertragsverhältnis vorgelegen habe über das Inkasso der streitigen Vergütungen. Diese neu entdeckte Tatsache habe bereits im Zeitpunkt der Veranlagungen/Einschätzungen bestanden, sei aber weder der Pflichtigen noch ihren Organen bekannt gewesen. Damit handle es sich um eine neue Tatsache, wie sie für die Revision vorausgesetzt werde.

Das kantonale Steueramt schloss am 4. August 2011 auf Abweisung der Rechtsmittel. Am 31. August 2011 reichte die Pflichtige eine weitere Stellungnahme ein. Darin teilte sie mit, dass Strafuntersuchungen gegen die Organe der Pflichtigen inzwischen eingestellt worden seien. Zudem hätten die Steuerbehörden des Kantons E in Bezug auf die Steuerperioden 2004 und 2005 ihrem Revisionsbegehren stattgegeben. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Nach Art. 147 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) und § 155 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) bzw. Art. 51 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) kann ein rechtskräftiger Entscheid 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 den Entscheid beeinflusst hat (lit. c). Die Revision ist nach Art. 147 Abs. 2 DBG bzw. § 155 Abs. 2 StG ausgeschlossen, wenn der Antragsteller das, was er als Revisionsgrund vorbringt, bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Die Revision kann mithin nicht verlangt werden, um das im ordentlichen Verfahren Versäumte nachzuholen (vgl. BGr, 21. Mai 1997 = StE 1998 B 97.11 Nr. 14).

In Frage kommt vorliegend der Grund der neu entdeckten Tatsachen nach Art. 147 Abs. 1 lit. a DBG bzw. § 155 Abs. 1 lit. a StG. Solche haben zur Zeit der Einschätzung zwar bereits bestanden, sind dem Steuerpflichtigen aber erst nach Rechtskraft des zu revidierenden Entscheids bekannt geworden (StRK I, 30. September 2008, 1 ST.2007.430 - 435 und 1 DB.2007.244 - 247). Es handelt sich um so genannte "neue alte Tatsachen" (vgl. Vallender/Looser, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. A., 2008, Art. 147 N 10 DBG, mit Hinweisen). Diese Tatsa-

chen finden nur Gehör, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass sie ihm trotz pflichtgemässer Sorgfalt im Einschätzungsverfahren nicht bekannt sein konnten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 147 N 18 DBG, und Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 155 N 22 StG).

Nach Art. 148 DBG bzw. § 156 StG muss das Revisionsbegehren innert 90 Tagen seit Entdeckung des Revisionsgrundes, spätestens aber innert zehn Jahren nach Eröffnung der Verfügung oder des Entscheids eingereicht werden. Die Beweismittel für die Revisionsgründe sowie für die Behauptung, dass seit ihrer Entdeckung noch nicht 90 Tage verlossen sind, sollen dem Revisionsbegehren beigelegt oder, sofern dies nicht möglich ist, genau bezeichnet werden (so ausdrücklich § 157 Abs. 3 StG; vgl. für das DBG: Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 149 N 3 DBG). Für die Behandlung des Revisionsbegehrens ist die Behörde zuständig, welche die frühere Verfügung oder den früheren Entscheid erlassen hat (Art. 149 Abs. 1 DBG bzw. § 157 Abs. 1 StG).

b) Die Revision der Einschätzungen für vergangene Steuerperioden setzt voraus, dass die fraglichen Jahresabschlüsse handelsrechtswidrig sind (Markus Berger, Probleme der Bilanzberichtigung, ASA 70, 539, 554; Walter Frei, Bilanzänderung und Bilanzberichtigung im Zürcher Steuerrecht, ZStP 1994, 231, 244).

Nach dem steuerrechtlichen Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz bildet die kaufmännische Bilanz und Erfolgsrechnung Ausgangspunkt und Grundlage der steuerrechtlichen Gewinnermittlung. Handelsrechtlich ist eine Bilanz zu berichtigen, wenn und soweit sie gegen zwingende Grundsätze ordnungsgemässer Bilanzierung verstösst (Berger, 542). Massgebend für die Beurteilung sind die Verhältnisse am Bilanzstichtag; alle bis zum Stichtag eingetretenen Tatsachen sind unabhängig vom Zeitpunkt der Kenntnisnahme zu berücksichtigen, und zwar bis zur Genehmigung der Jahresrechnung durch die Generalversammlung. Umstritten ist, ob auch Tatsachen, die am Bilanzstichtag nicht nur nicht bekannt waren, sondern sich noch gar nicht verwirklicht hatten, zu berücksichtigen sind. Dies wird bejaht in Bezug auf Tatsachen, die am Bilanzstichtag begründet und vorhersehbar waren und damit lediglich anzeigen, wie sich die Verhältnisse damals objektiv darstellten (wertaufhellende Tatsachen, vgl. Berger, 545). Darüber hinaus nimmt ein Teil der Praxis ein Wahlrecht an für wertverändernde Tatsachen, welche sich negativ auf das Ergebnis auswirken, nach dem Stich-

tag eingetreten sind und deren Eintritt am Stichtag nicht absehbar war (Berger, 546, auch zum Folgenden). Übt der Verwaltungsrat nach Kenntnisnahme einer solchen Tatsache das Wahlrecht nicht aus, so muss es damit sein Bewenden haben; eine Bilanz, in der die Tatsache keinen Niederschlag gefunden hat, ist deshalb nicht etwa fehlerhaft und daher auch einer Berichtigung nicht zugänglich. Bei der Ermittlung der relevanten Tatsachen ist die Sorgfalt zu beachten, welche von einem gewissenhaften, mit Bilanzierungsfragen vertrauten Kaufmann erwartet werden kann. Nicht fehlerhaft ist ein Bilanzansatz, wenn er bei pflichtgemässer und gewissenhafter Prüfung den im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung objektiv bestehenden Erkenntnismöglichkeiten entspricht und somit subjektiv richtig ist (Berger, 547, unter Verweis auf Brigitte Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerecht, 9. A., 1994, S. 57).

Im vorliegenden Fall geht es darum, ob die Pflichtige in den betroffenen Jahresabschlüssen zu Recht gewisse Vergütungen als Ertrag erfasst hat. Diese Frage beurteilt sich in erster Linie nach dem Realisationsprinzip. Dieses bestimmt den Zeitpunkt, an dem der Ertrag aus einem Geschäft entsteht (Rolf Benz, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, 2000, S. 91). Es besagt, dass nur Erträge in der Bilanz ausgewiesen werden dürfen, die sich durch einen Umsatz am Markt verwirklicht haben. Ein Ertrag ist in der Regel im Zeitpunkt realisiert, in dem der Gläubiger gegen den Schuldner eine rechtlich und tatsächlich durchsetzbare Forderung besitzt.

c) Die Pflichtige weist in ihren Jahresabschlüssen für die streitigen Steuerperioden jeweils "Brokerentschädigungen der Versicherungsgesellschaften" aus. Die Verträge mit der D, auf welchen diese beruhen, hat sie nicht vorgelegt. Für die Beurteilung der Sachlage ist daher auf ihre Sachdarstellung abzustellen, auf welcher sie zu behaupten ist. Im Revisionsgesuch führt sie dazu aus, dass ihre Gewinne fast ausschliesslich aus Vergütungen der D im Zusammenhang mit den bei dieser abgeschlossenen Risikoversicherungen der C stammten. Auf diese Vergütungen habe die C keinen direkten Anspruch gehabt. Zu berücksichtigen ist zudem, dass im massgebenden Zeitraum die Verwaltungsräte der Pflichtigen zugleich auch bei der C als Organe tätig waren (Stiftungsratspräsident bzw. Ersatzmitglied des Stiftungsrats). Daraus ist zu schliessen, dass die Beteiligten damals keine Veranlassung sahen, die vereinnahmten Gelder je an die C herauszugeben. Vielmehr beruhte die Erfassung der Vergütungen der D auf der Überzeugung der Beteiligten, die sich auf die damaligen vertraglichen Grundlagen abstützte.

Das Bundesamt für Sozialversicherungen begründet die Ablieferung der Vergütungen an die C gemäss dem allerdings nur in zwei Textfragmenten vorliegenden Bericht damit, dass die Pflichtige seit 2000 Broker- bzw. Betreuungsentschädigungen für die C vereinnahmt habe. Es müsse deshalb von einem Auftrag im Sinn von Art. 394 ff. OR (Inkassomandat) ausgegangen werden; damit sei die Pflichtige gemäss einer Entscheidung des Bundesgerichts vom 22. März 2006 (wohl BGE 132 III 460) zur Herausgabe des Erhaltenen verpflichtet gewesen, da die C nie eine ausdrückliche und eindeutige Verzichtserklärung abgegeben habe. Die Pflichtige macht dagegen geltend, sie und ihre Organe teilten die Auffassung des Bundesamts für Sozialversicherungen ausdrücklich nicht. Die Frage wird im Vergleich vom 17. Mai 2010 denn auch nicht mehr aufgegriffen, sodass sie letztlich nicht geklärt ist. In diesem Zusammenhang ist zudem darauf hinzuweisen, dass der weitere Inhalt des Berichts des Bundesamts für Sozialversicherungen dem Steuerrekursgericht vorenthalten wird, sodass nicht gesichert ist, dass das Einlenken der Pflichtigen und ihrer Organe wirklich auf diese rechtliche Würdigung des Bundesamts für Sozialversicherungen zurückzuführen ist. Stellt man aber dennoch auf die Sachdarstellung der Pflichtigen ab, so waren sich demnach die Pflichtige bzw. ihre Organe in den streitbetroffenen Steuerperioden des vom Bundesamt für Sozialversicherungen statuierten Inkassoverhältnisses in keiner Weise bewusst und haben dieses auch später nie akzeptiert.

Das spätere aufsichtsrechtliche Eingreifen des Bundesamtes für Sozialversicherungen war für die Organe der Pflichtigen im Zeitpunkt der Erstellung der Jahresabschlüsse auch nicht erkennbar. So haben sie das Bundesamt in einem Schreiben vom 29. Januar 2004 auf diese Vergütungen hingewiesen; eine Reaktion erfolgte nach dem Aktenstand damals (noch) nicht. Zudem ist zu berücksichtigen, dass es sich beim Präsidenten des Verwaltungsrats der Pflichtigen um einen Experten im Bereich der beruflichen Vorsorge handelte. Es besteht demnach kein Anlass, daran zu zweifeln, dass ihre Würdigung der Sachlage im Zeitpunkt der Erstellung der jeweiligen Jahresabschlüsse auf einer pflichtgemässen und gewissenhaften Prüfung beruhte und somit subjektiv richtig war.

Bei dieser Sachlage handelt es sich aber bei den aufsichtsrechtlichen Massnahmen bzw. der daraus resultierenden Zahlungen in bilanzrechtlicher Terminologie um wertbeeinflussende Tatsachen (im Unterschied zur wertaufhellenden Tatsache). Wie die Pflichtige selbst zutreffend festhält, waren ihre Jahresrechnungen daher korrekt und sind sie damit einer Bilanzberichtigung – ob nun im ordentlichen oder im Revi-

sionsverfahren – von vornherein nicht zugänglich. Demnach handelt es sich bei der Rückleistung gestützt auf die Anordnung des Bundesamtes für Sozialversicherungen um eine neue Tatsache, welche erst ab dem Zeitpunkt des Bekanntwerdens in der laufenden Rechnung zu berücksichtigen ist. Die Vorinstanz hat damit die Revisionsgesuche zu Recht abgewiesen.

Zum selben Schluss würde übrigens der Umstand führen, dass es sich hier wohl nicht um eine neue Tatsache im engeren Sinn handelte, sondern die vom Bundesamt für Sozialversicherungen angeordnete Rückleistung – soweit aufgrund der dürftigen Aktenlagen überhaupt ersichtlich – auf einer neuen rechtlichen Würdigung des Sachverhalts beruhte, indem die Rechtsbeziehung zwischen der Pflichtigen und der C als Inkassomandat qualifiziert wurde. Dies stellt nach konstanter Rechtsprechung aber keinen Revisionsgrund dar (vgl. BGr, 14. Februar 2005, 2P.10/2005, E. 2, www.bger.ch, mit Hinweisen).

2. Gestützt auf diese Erwägungen ist der Rekurs bzw. die Beschwerde abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten der Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Die Zusprechung einer Parteientschädigung kommt bei diesem Ausgang nicht in Betracht (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 bzw. § 152 StG i. V. m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]