

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 102/2018

Urteil vom 15. November 2018

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Donzallaz, Stadelmann, Haag,
nebenamtlicher Bundesrichter Berger,
Gerichtsschreiberin Straub.

Verfahrensbeteiligte
A. _____ AG in Liquidation,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch Penta Treuhand GmbH,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich.

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich 2009, Direkte Bundessteuer 2009,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, vom 6. Dezember 2017 (SB.2017.00041, 42).

Sachverhalt:

A.
Die von B. _____ gegründete A. _____ AG (seit dem Auflösungsbeschluss vom 9. November 2011 A. _____ AG in Liquidation [vgl. Handelsregistereintrag], vormals C. _____ AG; nachfolgend: die Steuerpflichtige) war im Bereich des Devisenhandels Mandatsträgerin der BVK Personalvorsorge des Kantons Zürich (Versicherungskasse für das Staatspersonal, BVK). B. _____ beteiligte den Chef der Abteilung Asset Management der BVK, D. _____, als Belohnung für die pflichtwidrige Berücksichtigung der Steuerpflichtigen bei der Mandatsvergabe mit 7% an den von der Steuerpflichtigen mit der BVK erwirtschafteten Bruttoerträgen (vgl. Sachverhalt in Urteil 6B 1099/2014 vom 19. August 2015).

Am 26. November 2012 sprach das Bezirksgericht Zürich B. _____ der Bestechung gemäss 322ter StGB schuldig und bestrafte ihn mit 2 ½ Jahren Freiheitsstrafe; ausserdem verpflichtete es B. _____ sowie die Steuerpflichtige solidarisch, dem Staat als Ersatz für nicht mehr vorhandene, widerrechtlich erlangte Vermögenswerte Fr. 1'500'000.- zu bezahlen. Auf Berufung hin bestätigte das Obergericht des Kantons Zürich am 22. August 2014 den Schuldspruch und die erstinstanzlich ausgefallte Freiheitsstrafe; die Ersatzforderung reduzierte es auf Fr. 1'160'000.-. Eine von B. _____ und der Steuerpflichtigen dagegen erhobene Beschwerde in Strafsachen wies das Bundesgericht ab, soweit es darauf eintrat (vgl. Urteil 6B 1099/2014 vom 19. August 2015).

B.
In ihrer Steuererklärung 2009 deklarierte die Steuerpflichtige einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 1'224'920.-. Hiervon abweichend wurden mit Veranlagungsverfügung bzw. Einschätzungsentscheid des Kantonalen Steueramts Zürich vom 17. November 2014 der steuerbare Gewinn (direkte Bundessteuer sowie Staats- und Gemeindesteuern) der Steuerpflichtigen für die Steuerperiode 1. Januar bis 31. Dezember 2009 auf Fr. 1'317'100.- und das steuerbare Kapital (Staats- und Gemeindesteuer) auf Fr. 3'672'031.- festgelegt.

C.
Die Steuerpflichtige erhob gegen die Einschätzung und die Veranlagung Einsprache. Im

Einspracheverfahren verlangte sie am 19. April 2016 namentlich, es sei nachträglich eine "Rückstellung für drohende Gewinnabschöpfung" von Fr. 1'500'000.- zu berücksichtigen. Mit Einspracheentscheiden vom 22. Juli 2016 hiess das kantonale Steueramt die Einsprachen teilweise gut, lehnte die beantragte steuerwirksame Rückstellungsbildung jedoch ab.

Einen gegen die Einspracheentscheide erhobenen Rekurs bzw. eine Beschwerde der Steuerpflichtigen wies das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich am 28. Februar 2017 in einem einzigen Entscheid ab. Die von der Steuerpflichtigen hiergegen in einer einzigen Rechtsschrift sowohl hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern als auch für die direkte Bundessteuer erhobene Beschwerde wies das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich mit Urteil vom 6. Dezember 2017 ab.

D.

Mit Eingabe vom 1. Februar 2018 erhebt die Steuerpflichtige beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragt, das angefochtene Urteil sei aufzuheben und sie sei mit einem steuerbaren Gewinn (Staats- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer) von Fr. 0.- zu veranlagern. Das steuerbare Kapital (Staats- und Gemeindesteuern) sei mit Fr. 100'000.- zu veranlagern.

Das Verwaltungsgericht und das Kantonale Steueramt Zürich schliessen auf Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei. Die Eidgenössische Steuerverwaltung schliesst sich diesem Antrag mit Bezug auf die direkte Bundessteuer an; hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuer verzichtet sie auf das Stellen eines Antrags.

Erwägungen:

I. Prozessuales

1.

1.1. Die Vorinstanz hat ein einziges Urteil für die kantonalen Steuern sowie für die direkte Bundessteuer erlassen, was zulässig ist, soweit - wie im vorliegenden Fall - die zu entscheidenden Rechtsfragen im Bundesrecht und im harmonisierten kantonalen Recht gleich geregelt sind (BGE 135 II 260 E. 1.3.1 S. 262 f.). Unter diesen Umständen ist der Beschwerdeführerin nicht vorzuwerfen, nicht zwei getrennte Beschwerden eingereicht zu haben; aus ihrer Eingabe geht deutlich hervor, dass sie beide Steuerarten betrifft (BGE 135 II 260 E. 1.3.2 S. 263 f.; Urteil 2C 800/2016 / 2C 801/2016 vom 14. Februar 2017 E. 1.2).

1.2.

1.2.1. Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann insbesondere die Verletzung von Bundes- und Völkerrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a und b BGG). Bei der Prüfung wendet das Bundesgericht das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG; BGE 142 I 155 E. 4.4.5 S. 157) und verfügt es über volle Kognition (Art. 95 BGG; BGE 141 V 234 E. 2 S. 236).

1.2.2. Das Bundesgericht prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts durch die kantonalen Steuerinstanzen gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition. In den Bereichen, in denen das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) den Kantonen einen gewissen Gestaltungsspielraum belässt oder keine Anwendung findet, beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts auf Willkür (BGE 143 II 459 E. 2.1 S. 465; 134 II 207 E. 2 S. 210; Urteil 2C 583/2016 vom 1. Dezember 2017 E. 1.2.1). Im Übrigen kann das Bundesgericht die Auslegung und Anwendung kantonalen (und kommunalen) Verfassungs-, Gesetzes- oder Ordnungsrechts nicht als solche überprüfen, sondern lediglich darauf hin, ob dadurch Bundes-, Völker- oder interkantonales Recht verletzt wird (Art. 95 lit. a, b und e BGG; BGE 142 II 369 E. 2.1 S. 372). Dabei beschränkt sich die Überprüfung auf die Verletzung verfassungsmässiger Rechte (BGE 142 V 94 E. 1.3 S. 96), insbesondere auf den Aspekt der Verletzung des Willkürverbots (Art. 9 BV, BGE 142 V 513 E. 4.2 S. 516).

Die Verletzung von verfassungsmässigen Rechten (einschliesslich der Grundrechte) und von rein kantonalem Recht prüft das Bundesgericht in jedem Fall nur, soweit eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG). Soweit die Beschwerdeschrift diesen Anforderungen nicht genügt, ist darauf nicht einzugehen.

1.3. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG; BGE 142 I 155 E. 4.4.3 S. 156), es sei denn, dieser sei

offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG (Art. 105 Abs. 2 BGG; BGE 142 V 2 E. 2 S. 5). Die betroffene Person muss rechtsgenügend dartun, dass und inwiefern der festgestellte Sachverhalt in diesem Sinne mangelhaft erscheint und die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 i.V.m. Art. 42 Abs. 2 und Art. 106 Abs. 2 BGG). Rein appellatorische Kritik an der Sachverhaltsdarstellung und an der Beweiswürdigung genügt den Begründungs- und Rügeanforderungen nicht (BGE 139 II 404 E. 10.1 S. 445 mit Hinweisen).

Die Sachverhaltsfeststellung oder Beweiswürdigung einer Gerichtsbehörde ist willkürlich (Art. 9 BV), wenn diese den Sinn und die Tragweite eines Beweismittels offensichtlich verkannt, wenn sie ohne sachlichen Grund ein wichtiges und entscheidungswesentliches Beweismittel unberücksichtigt gelassen oder wenn sie auf Grundlage der festgestellten Tatsachen unhaltbare Schlussfolgerungen gezogen hat. Dass die Schlüsse nicht mit der eigenen Darstellung der beschwerdeführenden Partei übereinstimmen, belegt keine Willkür (BGE 140 III 264 E. 2.3 S. 266 mit Hinweisen).

2.

2.1. Die Beschwerdeführerin rügt zunächst, die Vorinstanz habe den Sachverhalt offensichtlich unrichtig festgestellt, indem sie davon ausgegangen sei, ihr Hauptaktionär und nicht sie selbst habe der BVK Geld zukommen lassen, damit ihr das Mandat zur Verwaltung der Gelder der BVK erteilt worden sei.

2.2. Dieses Vorbringen ist unbegründet, soweit die entsprechende Passage des angefochtenen Urteils nur eine Wiedergabe der Sachverhaltsdarstellung der Beschwerdeführerin enthält (vgl. angefochtenes Urteil S. 2 Absatz 3). Der Vorwurf erweist sich indessen insoweit als begründet, als die Beschwerdeführerin entgegen der Darstellung im angefochtenen Entscheid - zu Recht - nie behauptet hat, ihr Hauptaktionär und nicht etwa sie selbst habe Zahlungen an D. _____ geleistet. Die Wiedergabe des Sachverhalts, so wie ihn die Beschwerdeführerin schilderte, durch die Vorinstanz ist damit offensichtlich unrichtig. In tatsächlicher Hinsicht ist - mit der Beschwerdeführerin - davon auszugehen, dass sie selbst, veranlasst durch ihren Hauptaktionär B. _____, über Jahre hinweg einen Prozentsatz von 7% der von ihr ihm Rahmen des Devisenhandels als Mandatsträgerin der BVK erwirtschafteten Erträge an D. _____ abführte.

II. Direkte Bundessteuer

3.

3.1. Hauptthema des vorinstanzlichen und auch des bundesgerichtlichen Verfahrens ist die Frage, ob als Folge des im Sommer 2010 u.a. gegen B. _____ (Gründer, Geschäftsführer und Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin) angehobenen Strafverfahrens, welches insbesondere zur Anordnung einer Ersatzforderung gemäss Art. 71 StGB in einem erheblichen Umfang gegenüber der Beschwerdeführerin (solidarisch mit B. _____) führte, in deren Jahresrechnung 2009 mittels Bilanzberichtigung eine Rückstellung zu bilden ist.

3.2.

3.2.1. Als materiellrechtlicher Grundsatz besagt das in Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG (SR 642.11) verankerte Massgeblichkeitsprinzip zunächst (nur), dass der nach kaufmännischen Vorschriften ermittelte Reingewinn gemäss Erfolgsrechnung Ausgangspunkt für die Bemessung des steuerbaren Gewinns ist (BGE 141 II 83 E. 3.1 S. 85; 140 I 114 E. 3.3.1 S. 122; Urteil 2C 16/2015 vom 6. August 2016 E. 2.2.2). Der Steuerpflichtige ist nicht nur (abstrakt) bei der Aufstellung der Steuerbilanz an die handelsrechtlichen Vorgaben gebunden (materielle Massgeblichkeit), sondern der (konkret) zulässigerweise gebildete handelsrechtliche Ansatz ist für die steuerrechtliche Gewinnermittlung verbindlich (formelle Massgeblichkeit; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, N. 6 f. zu Art. 58 DBG; ROLF BENZ, Handelsrechtliche und steuerrechtliche Grundsätze ordnungsmässiger Bilanzierung, 2000, S. 195; vgl. für das deutsche Recht JOACHIM HENNRICHS, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 9 N. 40 f.; siehe auch schon BRIGITTE KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, S. 21 ff.).

3.2.2. Als Folge des Massgeblichkeitsprinzips sind handelsrechtswidrige Bilanzen für steuerliche Zwecke zu berichtigen, d.h. handelsrechtswidrige sind durch handelsrechtskonforme Wertansätze zu ersetzen (BGE 141 II 83 E. 3.3 S. 86; LOCHER, a.a.O., N. 15 zu Art. 58 DBG mit Hinweisen; für das deutsche Recht vgl. HENNRICHS, a.a.O., § 9 N. 480 ff.; SUSANNE TIEDCHEN, in: Joachim

Schulze-Osterloh/Joachim Hennrichs/Jens Wüstemann [Hrsg.], Handbuch des Jahresabschlusses [HdJ]; Bilanzberichtigung und Bilanzänderung nach Handels- und Steuerrecht, 2016, N. 86 ff.; so auch schon KNOBBE-KEUK, a.a.O., S. 57).

3.2.3. Bilanzberichtigungen können - solange keine rechtskräftigen Veranlagungen vorliegen - immer vorgenommen werden und sind von Amtes wegen durchzuführen, weil damit die Richtigstellung einer Bilanzposition erreicht wird, welche gegen zwingende handelsrechtliche Vorschriften verstösst. Sie werden von den Steuerbehörden in der Steuerbilanz von Amtes wegen berücksichtigt. Bilanzberichtigungen können sich zu Gunsten oder zu Ungunsten steuerpflichtiger juristischer Person auswirken. Ist indessen die Veranlagung in Rechtskraft erwachsen, ist eine Bilanzberichtigung nur bei einem Revisionsgrund zulässig (zu Gunsten des Steuerpflichtigen) oder im Falle eines Nachsteuerverfahrens (zu Ungunsten des Steuerpflichtigen; vgl. zum Ganzen BGE 141 II 83 E. 3.3 S. 86 mit zahlreichen Hinweisen).

3.2.4. Hier hat die Beschwerdeführerin zulässigerweise im Einspracheverfahren geltend gemacht, in ihrer Bilanz per 31. Dezember 2009 hätte aufgrund zwingender handelsrechtlicher Bestimmungen eine Rückstellung gebildet werden müssen und dementsprechend sei insoweit eine Bilanzberichtigung vorzunehmen. Der Ausgang des vorliegenden Verfahrens hängt damit von der Beantwortung der Frage ab, ob die Bildung einer Rückstellung wegen der drohenden Einziehung in der Bilanz der Beschwerdeführerin per 31. Dezember 2009 handelsrechtlich geboten war. Diese Rechtsfrage prüft das Bundesgericht mit freier Kognition (vgl. Urteile 2C 1168/2013 / 2C 1169/2013 vom 30. Juni 2014 E. 3.1; 2A.157/2001 vom 11. März 2002 E. 2d; MARKUS BERGER, Probleme der Bilanzberichtigung, ASA 70 S. 552; LOCHER, a.a.O., N. 16 ff. zu Art. 58 DBG, insbes. N. 20, wonach die sog. "Offensichtlichkeitsdoktrin" auf verfahrensrechtliche Aspekte zu reduzieren ist; demgegenüber PETER BRÜLISAUER/MARCO MÜHLEMANN, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar DBG, 3. Aufl. 2017, N. 140 zu Art. 58 DBG).

4.

4.1. In tatsächlicher Hinsicht steht fest, dass, obwohl im Jahr 2009 bereits Strafanzeigen im Zusammenhang mit dem Korruptionsfall betreffend die BVK eingereicht worden waren, Ende 2009 noch keine Strafuntersuchung gegen den Gründer und Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin eröffnet worden war. Am 26. Mai 2010 wurde der Hauptschuldige im Korruptionsfall betreffend die BVK verhaftet (vgl. zum zeitlichen Ablauf der Strafuntersuchung Bericht der Parlamentarischen Untersuchungskommission an den Kantonsrat Zürich vom 11. September 2012, S. 24 ff., [besucht am 25. September 2018]). Im Juli 2010 wurden im Rahmen der Strafuntersuchung gegen den Gründer und Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin Beschlagnahmen durchgeführt. Die Jahresrechnung der Beschwerdeführerin für das Jahr 2009 wurde von deren Generalversammlung am 7. Dezember 2010 genehmigt, und zwar ohne dass in dieser die erst im Einspracheverfahren beantragte Rückstellung gebildet worden war. Die strafrechtliche Verurteilung des Gründers und Verwaltungsrats der Beschwerdeführerin mit gleichzeitiger Anordnung der Einziehung von Fr. 1'500'000.- erfolgte am 26. November 2012 durch das Bezirksgericht Zürich. Nachdem die Einziehungsforderung vom Obergericht am 22. August 2014 auf Fr. 1'160'000.- reduziert worden war, erwuchs dieses Urteil nach erfolgloser Anfechtung vor Bundesgericht am 19. August 2015 in Rechtskraft (Urteil 6B 1099/2014 vom 19. August 2015).

4.2. Aus dem geschilderten zeitlichen Ablauf geht nichts hervor, was den Schluss zulässt, für die Organe der Beschwerdeführerin wäre schon vor Ende des Jahres 2009 erkennbar gewesen, dass es aufgrund der rechtswidrigen Zahlungen an D. _____ zu einem Strafverfahren und zu allfälligen Forderungen gegen die Beschwerdeführerin kommen werde. Dies dürfte sich indessen bereits nach der Verhaftung von D. _____ im Mai 2010 geändert haben. Spätestens mit den Beschlagnahmen im Juli 2010 gegen den Gründer und Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin war jedenfalls klar, dass zumindest ein grosses Risiko bestand, dass die rechtswidrigen Zahlungen an D. _____ auch für die Gesellschaft zu erheblichen negativen Konsequenzen führen würden (mögliche zivilrechtliche Ansprüche der BVK, strafrechtliche Einziehung). In der Bilanz per 31. Dezember 2009, welche die Generalversammlung am 7. Dezember 2010 abnahm, wurde dafür keine Rückstellung vorgenommen. Die Beschwerdeführerin ist der Auffassung, dadurch sei handelsrechtswidrig das Stichtagsprinzip verletzt worden und dementsprechend sei die steuerlich massgebliche Bilanz und auch die Erfolgsrechnung zu berichtigen.

5.

5.1. Gemäss dem hier noch massgebenden Art. 958 Abs. 1 OR ist auf Schluss eines jeden Geschäftsjahres ein Inventar, eine Betriebsrechnung und eine Bilanz aufzustellen. Nach dem bereits aus dieser Gesetzesbestimmung abzuleitenden Stichtagsprinzip sind für Ansatz und Bewertung in der Bilanz die Verhältnisse am Bilanzstichtag massgebend (vgl. BENZ, a.a.O., S. 145 mit Hinweisen; Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung [HWP], Bd. 1: Buchführung und Rechnungslegung, 2009, S. 45). Das neue Rechnungslegungsrecht hat insoweit keine Änderung gebracht (vgl. Art. 959 Abs. 1 OR; zum Stichtagsprinzip unter neuem Recht vgl. LUKAS HANDSCHIN, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, 2. Aufl. 2016, N. 585; LUKAS MÜLLER, DAVID P. HENRY, PETER BARMETTLER, in: Dieter Pfaff/Stefan Glanz/Thomas Stenz/Florian Zihler [Hrsg.], Rechnungslegung nach Obligationenrecht - veb.ch Praxiskommentar, 2014, N. 26 zu Art. 960 OR; PETER BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, 2014, N. 249).

5.2. Einigkeit besteht zunächst darüber, dass es für die Berücksichtigung von Tatsachen in der Jahresrechnung nicht auf den Zeitpunkt der Kenntnisnahme durch die verantwortlichen Gesellschaftsorgane ankommt. Auch nach dem Stichtag, aber vor Errichtung der Bilanz bekannt gewordene Tatsachen sind zu berücksichtigen. Fragen kann man sich höchstens, welches der Endpunkt für die Berücksichtigung von nach dem Stichtag bekannt gewordener Tatsachen ist, d.h. ob auch Tatsachen zu berücksichtigen sind, die nach der Bilanzerrichtung und/oder deren Prüfung, aber vor oder erst anlässlich der Genehmigung der Jahresrechnung durch die Generalversammlung (Art. 698 Abs. 2 Ziff. 4 OR) bekannt werden. Endpunkt muss entsprechend dem Hauptziel der aktienrechtlichen Bilanzierungsvorschriften, nämlich mit der Bilanz den ausschüttbaren Gewinn als das Substrat, welches den Gläubigern ohne Bedenken entzogen werden kann, zu bestimmen, die Genehmigung der Jahresrechnung durch die Jahresversammlung sein; und zwar unabhängig davon, ob die Generalversammlung die Jahresrechnung innerhalb der Sechsmonatsfrist von Art. 699 Abs. 2 OR oder erst später genehmigt. Im Ergebnis müssen somit alle relevanten Tatsachen, welche bis zu diesem Zeitpunkt bekannt werden, berücksichtigt werden (vgl. BERGER, a.a.O., S. 544; so im Ergebnis auch die Vorinstanz; unzutreffend der Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 28. Februar 2017 E. 5d/aa, wo die Sechsmonatsfrist als absolute Frist gesetzt wird). Sofern es sich somit beim Bekanntwerden des Strafverfahrens gegen D._____ und den Gründer und Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin sowie der gegen diesen verfügten Beschlagnahmen um zu berücksichtigende Tatsachen handelt, hätten diese spätestens im Rahmen der Genehmigung der Jahresrechnung durch die Generalversammlung am 7. Dezember 2010 berücksichtigt werden müssen, indem die Jahresrechnung geändert und allenfalls nach erneuter Prüfung durch die Revisionsstelle nochmals der Generalversammlung zur Genehmigung hätte vorgelegt werden müssen.

5.3. Eine andere Frage ist, ob und in welchem Umfang Tatsachen, welche nicht nur erst nach dem Stichtag bekannt werden, sondern sich auch erst danach ereignen, unter dem Stichtagsprinzip zu beachten sind. Die Praxis unterscheidet insoweit zwischen einerseits sog. wertaufhellenden Tatsachen, d.h. Umständen, die, obwohl sie sich erst nach dem Bilanzstichtag ereignen, lediglich anzeigen, wie sich die Verhältnisse am Bilanzstichtag objektiv darstellten, und andererseits sog. wertbeeinflussenden oder wertverändernden Tatsachen. Während erstere nur Aufschluss darüber geben, wie sich die Lage am Stichtag darstellte, werden durch letztere neue Geschäftsvorfälle geschaffen, die erst in neuer Rechnung ihren Niederschlag finden dürfen (vgl. BENZ, a.a.O., S. 145, insbes. Fn. 287; BERGER, a.a.O., S. 545 f.; siehe auch schon KARL KÄFER, in: Arthur Meier-Hayoz [Hrsg.], Berner Kommentar, Band VIII/2/2, Die kaufmännische Buchführung, 1981, N. 323 ff. zu Art. 960 OR [Terminologie: werterhellende vs. wertändernde Tatsachen]; vgl. im Ergebnis ebenso zum neuen Recht BÖCKLI, a.a.O., N. 256 ff. und HANDSCHIN, a.a.O., N. 585, wonach negative Wertänderungen nach dem Bilanzstichtag noch für das abgelaufene Geschäftsjahr zu beachten sind, sofern deren Ursachen vor dem Bilanzstichtag liegen; vgl. auch zum deutschen Recht NORBERT WINKELJOHANN/THOMAS BÜSSOW, in: Bernd Grottel/Stefan Schmidt/Wolfgang J. Schubert/Norbert Winkeljohann [Hrsg.] Beck'scher Bilanzkommentar, 11. Aufl. 2018, N. 38 zu § 252 HGB; HOLGER KAHLE/SUSANNE GOLDSCHMIDT, in: Dirk Hachmeister/Holger Kahle/Sebastian Mock/Matthias Schüppen [Hrsg.], Bilanzrecht - Kommentar, 2018, N. 106 ff. zu § 252 HGB; TIEDCHEN, a.a.O., N. 26 sowie bereits KNOBBE-KEUK, a.a.O., S. 54).

5.4. Damit hängt der Ausgang des Verfahrens davon ab, ob es sich beim Bekanntwerden der Strafuntersuchung gegen D._____ und den Gründer und Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin um eine bloss wertaufhellende Tatsache, die in der Jahresrechnung 2009 zu berücksichtigen gewesen wäre, oder um eine wertbeeinflussende und damit erst in der folgenden Periode zu berücksichtigende Tatsache handelt.

5.4.1. Wertaufhellende Tatsachen zeigen, obwohl sie erst später bekannt werden, wie sich die Verhältnisse am Bilanzstichtag darstellten. Als Beispiele werden dafür in der Literatur etwa genannt: der Konkurs eines Schuldners (soweit er zeigt, dass der Schuldner schon am Bilanzstichtag in Schwierigkeiten war; vgl. KÄFER, a.a.O., N. 324 zu Art. 960 OR; BÖCKLI, a.a.O., N. 262; vgl. für das deutsche Recht WINKELJOHANN/BÜSSOW, a.a.O., N. 38 zu § 252 HGB; KAHLE/GOLDSCHMIDT, N. 108 zu § 252 HGB; TIEDCHEN, a.a.O., N. 26), aber auch die Entstehung einer Konventionalstrafe oder einer Schadenersatzpflicht, soweit deren Ursache im alten Jahr liegt (vgl. BÖCKLI, a.a.O., N. 264; KÄFER, a.a.O., N. 324 zu Art. 960 OR; WINKELJOHANN/BÜSSOW, N. 38 zu § 252 HGB mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs). BÖCKLI nennt darüber hinaus ausdrücklich den Fall eines Betrugs oder einer ungetreuen Geschäftsführung, die nach dem Bilanzstichtag entdeckt wird und wesentlichen Einfluss auf den Abschluss hat; in einem solchen Fall postuliert er ebenfalls eine Anpassung der Jahresrechnung (BÖCKLI, a.a.O., N. 265).

5.4.2. Die Vorinstanz hat den Umstand der Eröffnung eines Strafverfahrens ohne weitere Begründung als wertbeeinflussende Tatsache qualifiziert (vgl. angefochtener Entscheid E. 3.5 S. 10). Dabei übersieht sie, dass die Vorteilsgewährungen an den Chef der Abteilung Asset Management der BVK von vornherein rechtswidrig waren und dies den Organen der Beschwerdeführerin, insbesondere deren Gründer und Verwaltungsrat, auch klar war. Für den Fall des Bekanntwerdens, dass die Aufträge von der BVK mittels Bestechung akquiriert worden waren, war damit aber ebenso klar, dass zumindest ein sehr hohes Risiko von erheblichen Vermögensabgängen bei der Beschwerdeführerin - wegen strafrechtlicher Einziehung gemäss Art. 70 StGB und/oder allfälliger Ersatzforderungen der BVK - bestand. Der Grund für entsprechende Verbindlichkeiten liegt dabei nicht in deren Entdeckung, sondern im Umstand, dass das Verhalten der Beschwerdeführerin bzw. von deren Organen bei der Akquisition der Aufträge von der BVK rechtswidrig war.

Mit dem Steuerrekursgericht, welches sich mit dieser Frage ausführlich beschäftigt hat (vgl. Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 28. Februar 2017, E. 5d/bb), ist zwar davon auszugehen, dass allein die - hier sogar strafrechtlich relevante - Rechtswidrigkeit bestimmter Erträge und das dadurch geschaffene Risiko von erheblichen zukünftigen Vermögensabgängen noch keinen Grund für die Bildung von Rückstellungen bilden kann. Wer über juristische Personen abgewickelten Rechtsgeschäften kriminelle Machenschaften zugrunde legt, der kennt diese Machenschaften und geht naturgemäss entweder davon aus, dass diese gar nicht kriminell sind, oder aber, dass sie nie ans Tageslicht kommen werden. Zu verlangen, dass die betroffene Gesellschaft Rückstellungen für im Zusammenhang mit solchen Geschäften drohende strafrechtliche Einziehungs- und/oder zivilrechtliche Ersatzforderungen bildet, ginge offensichtlich zu weit; mit der Rückstellungsbildung würde allenfalls die Aufmerksamkeit Dritter erweckt und das Risiko der Entdeckung erheblich erhöht. Wie das Steuerrekursgericht zutreffend ausführte, ist es in solchen Konstellationen daher geradezu systemimmanent, dass sich ein Rückstellungsbedarf erst durch ein Ereignis von aussen - hier die Eröffnung des Strafverfahrens - ergibt.

Das ändert indessen nichts daran, dass die entsprechenden Erträge von Anfang an mit dem Risiko der Entdeckung und damit auch jenem einer allfälligen strafrechtlichen Einziehung und/oder zivilrechtlichen Ersatzforderungen belastet sind. Wird nach dem Bilanzstichtag ein Strafverfahren eröffnet, so liegt darin keine neue rechtsgestaltende Tatsache für die Entstehung der entsprechenden Verpflichtungen, sondern konkretisiert sich lediglich das bereits vorher bestehende, den auf kriminellen Machenschaften beruhenden Erträgen innewohnende Risiko (vgl. ebenso im Ergebnis Urteil des deutschen Bundesfinanzhofs vom 2. Oktober 1992 [BStBl 1993 II S. 153], wo es um von einem heilpädagogischen Kinderheim in Rechnung gestellte erheblich überhöhte Regelsätze ging, welche bei einer Prüfung durch das Landessozialamt entdeckt wurden). Die Eröffnung von Strafverfahren gegen den Chef der Abteilung Asset Management der BVK sowie gegen den Gründer und Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin stellt daher entgegen der Auffassung der Vorinstanzen eine wertaufhellende Tatsache dar, welche spätestens bei Abnahme der Jahresrechnung 2009 am 7. Dezember 2010 hätte beachtet und durch Bildung einer entsprechenden Rückstellung berücksichtigt werden müssen.

Die dargelegte Konzeption der Entdeckung rechtswidrigen oder gar strafrechtlich relevanten Verhaltens als wertaufhellende Tatsache rechtfertigt sich im Übrigen auch wegen der Gläubigerschutz- und Ausschüttungsbemessungsfunktion der Jahresrechnung (vgl. dazu BENZ, a.a.O., S. 28 und 69; BERGER, a.a.O., S. 544; allgemein HANDSCHIN, a.a.O., N. 10 sowie BÖCKLI, a.a.O., N. 6) : Mit der Bilanz wird in erster Linie der ausschüttbare Gewinn, d.h. das Substrat, welches den Gläubigern ohne Bedenken entzogen werden kann, bestimmt. Vor diesem Hintergrund ist (auch unter den hier noch anwendbaren altrechtlichen Normen) undenkbar, dass das

Bekanntwerden einer Strafuntersuchung, wodurch sich das Risiko erheblicher Vermögensabflüsse infolge des deliktischen Ursprungs wesentlicher Teile der Erträge und des Vermögens einer Gesellschaft aktualisiert, in deren Jahresrechnung keinen Niederschlag findet.

5.5.

5.5.1. Die Bildung einer Rückstellung für die im Zusammenhang mit dem Strafverfahren wegen des deliktischen Verhaltens der Beschwerdeführerin bzw. deren Gründer und Verwaltungsrat zu erwartenden Vermögensabgänge erweist sich auch nicht etwa deshalb als unzulässig, weil die vom Bezirksgericht angeordnete und in der Folge vom Obergericht des Kantons Zürich reduzierte Ersatzpflicht für nicht mehr vorhandenen, widerrechtlich erlangten Vermögensvorteil gemäss Art. 71 StGB eine strafrechtliche Massnahme darstellt. Soweit damit nämlich - wie hier - nicht mehr als der im Zusammenhang mit einer Straftat erlangte Vermögensvorteil bei der Beschwerdeführerin, die selbst diesen Vorteil erzielt hat, wiederum abgeschöpft wird, hat die Einziehung keinen repressiven Gehalt (vgl. BGE 126 IV 255 E. 4b S. 265), sondern charakterisiert sich in erster Linie als sachliche Ausgleichsmassnahme (vgl. FLORIAN BAUMANN, in: Marcel Alexander Niggli/Hans Wyprächtiger [Hrsg.], Basler Kommentar StGB, 3. Aufl. 2013, N. 7 zu Art. 70/71 StGB). Anders als bei einem Steuerpflichtigen auferlegten Bussen (vgl. dazu BGE 143 II 8) steht daher der steuerlichen Abzugsfähigkeit des entsprechenden Aufwands nichts entgegen; dies zumal auch deshalb, weil die aus den zugehörigen

rechtswidrigen Handlungen in den Vorperioden resultierenden Gewinne, die mit der Anordnung der Massnahme abgeschöpft werden sollen, ihrerseits der Besteuerung unterlegen haben.

5.5.2. Die Vorinstanzen haben es als fraglich bezeichnet, ob eine Bilanzberichtigung nicht schon deshalb zu verweigern sei, weil das entsprechende Begehren der Beschwerdeführerin erst 2016, d.h. Jahre nach dem Stichtag 31. Dezember 2009, im Einspracheverfahren gestellt worden sei (vgl. angefochtener Entscheid E. 3.5 S. 11). Die Frage ist zu verneinen. Bilanzberichtigungen sind Ausfluss des Massgeblichkeitsprinzips und sie sind daher im offenen Verfahren grundsätzlich immer vorzunehmen (vgl. E. 3.2.3 hiervor). Allein der Umstand, dass die Beschwerdeführerin sich erst im Einspracheverfahren - nach einem Vertreterwechsel - auf eine Bilanzberichtigung berufen hat, stellt keinen Verstoß gegen Treu und Glauben dar und steht der Bilanzberichtigung nicht entgegen.

5.5.3. Die Bildung einer Rückstellung von Fr. 1'500'000.- ist auch in masslicher Hinsicht nicht zu beanstanden. Wird eine Rückstellung wie hier erst im Rahmen einer Bilanzberichtigung in die Bilanz eingestellt, muss sich die Rückstellung der Höhe nach zwar am unbedingt Erforderlichen orientieren. Es ist nicht denkbar, dass auf dem Weg der Bilanzberichtigung mittels Bildung grosszügig bemessener Rückstellungen in erheblichem Ausmass Gewinnkorrekturen vorgenommen werden. Dennoch ist, soweit sich die Höhe der Rückstellung sachlich begründen lässt, deren Bemessung grundsätzlich ins Ermessen des Bilanzierenden gestellt. Im vorliegenden Fall war die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit dem Strafverfahren gegen ihren Gründer und Verwaltungsrat mit Forderungen konfrontiert, die weit über der beantragten Bilanzberichtigung von Fr. 1'500'000.- liegen. Dass die Einziehung sich am Ende "nur" auf Fr. 1'160'000.- belaufen würde, liess sich Ende 2010 nicht absehen. Dem niedrigeren Einziehungsbetrag wird in den Folgeperioden durch die erfolgswirksame Auflösung der Rückstellung Rechnung zu tragen sein, erforderlichenfalls ebenfalls auf dem Weg der Bilanzberichtigung. Das führt zur Gutheissung der Beschwerde hinsichtlich der direkten

Bundessteuer, indem mittels Bilanzberichtigung die beantragte Rückstellung von Fr. 1'500'000.- in die Bilanz und Erfolgsrechnung per 31. Dezember 2009 einzustellen ist. Als Folge der Bilanzberichtigung erweisen sich die Steuerrückstellungen der Beschwerdeführerin als überhöht und sind daher anzupassen, was sich wiederum auf das steuerlich massgebliche Ergebnis auswirkt. Es ist nicht Sache des Bundesgerichts, diese rechnerischen Operationen vorzunehmen (vgl. dazu bereits Eingabe der Beschwerdeführerin im Einspracheverfahren vom 19. April 2016, S. 7). Dafür ist die Angelegenheit zur Festsetzung der Steuerfaktoren im Sinne der Erwägungen ins Einspracheverfahren ans Kantonale Steueramt zurückzuweisen.

III. Staats- und Gemeindesteuern

6.

6.1. Art. 24 Abs. 1 StHG gibt den Kantonen, wenn auch nur indirekt, für die Ermittlung des steuerbaren Gewinns das Massgeblichkeitsprinzip vor (PETER BRÜLSAUER/OLIVER KRUMMENACHER, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar StHG, 3. Aufl. 2017, N.

14 zu Art. 24 StHG). Die einschlägige Bestimmung im kantonalen Steuerrecht (§ 64 Abs. 1 Ziff. 1 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 [StG/ZH; LS 631.1]) stimmt wörtlich mit der Regelung von Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG überein. Für die Begründung, warum die steuerlich massgebliche Bilanz und Erfolgsrechnung der Beschwerdeführerin per 31. Dezember 2009 durch Einstellung einer Rückstellung von Fr. 1'500'000.- zu berichtigen ist, kann daher auf die Erwägungen zur direkten Bundessteuer verwiesen werden.

6.2. Mit Bezug auf die Kapitalsteuer (§ 78 ff. StG/ZH) hat die Beschwerdeführerin beantragt, das steuerbare Kapital auf Fr. 100'000.- festzulegen. Der Antrag ist nicht im Einklang mit dem Antrag auf Bildung einer Rückstellung von Fr. 1'500'000.- mittels einer Bilanzberichtigung, da auch unter Berücksichtigung der Bildung einer entsprechenden Rückstellung ein wesentlich höheres steuerbares Eigenkapital der Beschwerdeführerin resultiert. Es ist nicht Sache des Bundesgerichts, den steuerbaren Reingewinn und das steuerbare Eigenkapital zu ermitteln. Auch mit Blick auf die Staats- und Gemeindesteuern ist die Angelegenheit daher in Gutheissung der Beschwerde zur Festsetzung der Steuerfaktoren im Sinne der Erwägungen ins Einspracheverfahren zurückzuweisen. Das kantonale Steueramt wird unter Berücksichtigung der Bilanzberichtigung den steuerbaren Gewinn und das steuerbare Kapital neu festzusetzen haben. Zudem wird das Verwaltungsgericht über die Neuverlegung der Kosten des kantonalen Verfahrens, insbes. die Festsetzung einer Parteientschädigung, zu entscheiden haben.

IV. Kosten und Entschädigung

7.

Die Beschwerdeführerin obsiegt. Diesem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Kanton Zürich, der Vermögensinteressen verfolgt, aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 und Abs. 4 BGG). Der Kanton Zürich hat der Beschwerdeführerin für das bundesgerichtliche Verfahren eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 68 Abs. 1 und Abs. 2 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2009 wird gutgeheissen. Das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 6. Dezember 2017 wird aufgehoben und die Sache wird zur Festlegung der Steuerfaktoren im Sinne der Erwägungen an das Kantonale Steueramt Zürich zurückgewiesen.

2.

Die Beschwerde betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2009 wird gutgeheissen. Das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 6. Dezember 2017 wird aufgehoben und die Sache wird zur Festlegung der Steuerfaktoren im Sinne der Erwägungen an das Kantonale Steueramt Zürich zurückgewiesen.

3.

3.1. Die Gerichtskosten von Fr. 7'000.- werden dem Kanton Zürich auferlegt.

3.2. Der Kanton Zürich hat der Beschwerdeführerin für das bundesgerichtliche Verfahren eine Parteientschädigung von Fr. 7'000.- zu bezahlen.

4.

Zur Neuverlegung der Kosten des kantonalen Verfahrens wird die Angelegenheit an das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Kammer, zurückgewiesen.

5.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 15. November 2018

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Die Gerichtsschreiberin: Straub