



Fall-Nr.: B 2015/224
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 20.01.2017
Entscheiddatum: 20.01.2017

Entscheid Verwaltungsgericht, 20.01.2017

Steuerrecht. Art. 197 StG (sGS 811.1), Art. 51 StHG (SR 642.14). Nach Art. 197 Abs. 1 lit. c StG sowie Art. 51 Abs. 1 lit. c StHG kann eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn ein Verbrechen oder Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat. Die Feststellung, ob eine strafbare Handlung vorliegt, hat wenn immer objektiv möglich auf dem Wege des Strafverfahrens zu erfolgen. Es besteht insofern keine Alternativität zwischen Straf- und Revisionsverfahren. Ist ein Strafverfahren allerdings nicht durchführbar – beispielsweise bei Tod des Täters oder Eintritt der Verfolgungsverjährung – so sind Revisionsbehörde und –gerichte angehalten, nach freier Überzeugung über das Vorliegen einer strafbaren Handlung zu befinden. Offenbleiben kann vorliegend, ob angesichts der gefestigten bundesgerichtlichen Praxis – wonach sich eine vertraglich vertretene Partei die Fehlleistungen ihres Vertreters grundsätzlich unmittelbar anrechnen lassen muss und die nachträgliche Überprüfung einer Veranlagungsverfügung, welche der Vertreter einer steuerpflichtigen Person absichtlich oder in Unkenntnis der Rechtslage im ordentlichen Verfahren geltend zu machen unterlässt, unzulässig ist – die strafbaren Handlungen eines Steuervertreeters, welche ausschliesslich durch Verletzung von Verfahrenspflichten Einfluss auf die Veranlagungsverfügung genommen haben, überhaupt als Revisionsgründe vorgebracht werden können (Verwaltungsgericht, B 2015/224).

Besetzung

Präsident Eugster; Verwaltungsrichter Linder, Bietenharder, Zindel; Ersatzrichter Engeler; a.o. Gerichtsschreiber MLaw Marco Volken



St.Galler Gerichte

Verfahrensbeteiligte

A.Y. und B.Y.,

Beschwerdeführer,

vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Daniel Beeler, beelerlegal.ch, Hauptstrasse 30,
Postfach 1733, 9400 Rorschach,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, Unterstrasse 28, 9001 St.
Gallen,

Vorinstanz,

und

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

Gegenstand

Revision (Kantons- und Gemeindesteuern 2011 und 2012)

Das Verwaltungsgericht stellt fest:



A. A.Y., verheiratet mit B.Y., wird seit dem 11. Juli 2007 im ordentlichen Veranlagungsverfahren von seinem Steuervertreter R.X. vertreten (act. 8/VRK7/KStAIII). In der Steuererklärung 2011 deklarierte er Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit als Zahnarzt von CHF (...); in der Steuererklärung 2012 solche von CHF (...). Mit Schreiben vom 14. November 2013 wurde der Steuervertreter aufgefordert, u.a. die Buchhaltungseinzelkontoblätter sowie die Grundaufschriebe beider Jahre nachzureichen. Da dies innert Frist nicht geschah, mahnte das Steueramt die Steuerpflichtigen mit Einschreiben vom 9. Januar 2014 unter Androhung einer Veranlagung nach Ermessen. Dem Steuervertreter wurden die Schreiben mit normaler Post zugestellt. Nachdem auch die zweite Aufforderung unbeantwortet blieb, setzte das Steueramt die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Ehemannes für beide Jahre ermessensweise auf je CHF (...) fest und veranlagte die Steuerpflichtigen am 18. Februar 2014 (act. 8/VRK7/KStAII und III). Die dem Steuervertreter per Einschreiben zugestellten Veranlagungsverfügungen wurden unangefochten rechtskräftig.

Am 3. Juli 2014 stellte A.Y. ein Revisionsbegehren mit den Anträgen, die Veranlagungsverfügungen vom 18. Februar 2014 seien aufzuheben und das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit sei entsprechend den Angaben in den Steuererklärungen festzusetzen. Das kantonale Steueramt wies das Gesuch mit Entscheid vom 14. Januar 2015 ab mit der Begründung, es mangle an einem Revisionsgrund, da die gerügte Gehörsverletzung wegen fehlendem Nachweis, dass die Mahnung vom 9. Januar 2014 dem Steuervertreter zugegangen sei, bei zumutbarer Sorgfalt bereits im ordentlichen Verfahren mittels Einsprache hätte geltend gemacht werden können und die behauptete strafbare Handlung des Steuervertreters weder gerichtlich festgestellt noch in anderer Weise nachgewiesen sei.

B. Am 30. Januar 2015 erhob A.Y. Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission mit den Anträgen, der Revisionsentscheid sei vollumfänglich aufzuheben und das kantonale Steueramt sei anzuweisen, ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit entsprechend dem Antrag im Revisionsbegehren zu veranlagern.

Mit Entscheid vom 25. August 2015 trat die Verwaltungsrekurskommission auf die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2011 und 2012 mangels



Zuständigkeit nicht ein. Betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2011 und 2012 wies sie den Rekurs ab mit der Begründung, die Rekurrenten hätten sich die Versäumnisse ihres Steuervertreeters anrechnen zu lassen, weshalb keine Gehörsverletzung und somit auch kein Revisionsgrund wegen Verletzung wesentlicher Verfahrensgrundsätze vorliege. Eine Beeinflussung der Veranlagungsverfügung durch ein Verbrechen oder Vergehen sei weder strafgerichtlich festgestellt noch auf andere Weise nachgewiesen. Überdies sei es nicht Aufgabe der Steuerbehörden, in einem Revisionsverfahren zu beurteilen, ob strafbare Handlungen gegeben sind.

C. Mit Eingabe seines Rechtsvertreters vom 2. Oktober 2015 erhob A.Y. (Beschwerdeführer) gegen den am 31. August 2015 versandten und vom Rechtsvertreter am 2. September 2015 in Empfang genommenen Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) betreffend Revision (Kantons- und Gemeindesteuern 2011 und 2012) Beschwerde beim Verwaltungsgericht. Er stellte die Begehren, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und die zuständige Steuerbehörde anzuweisen, dem ursprünglichen Revisionsgesuch zu entsprechen.

Die Vorinstanz beantragte am 16. Oktober 2015, das kantonale Steueramt am 22. Oktober 2015 die Abweisung der Beschwerde. Die Beschwerdeführer verzichteten am 13. November 2015 auf eine Stellungnahme zu den Vernehmlassungen.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten zur Begründung ihrer Anträge und die Akten wird – soweit wesentlich – in den Erwägungen eingegangen.

Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1. (...).
2. Die von den Beschwerdeführern beantragten Zeugenbefragungen betreffen ausschliesslich die Sachverhaltsabklärung. Da diese allerdings unumstritten ist, erübrigt sich eine Beweisabnahme.



3. Umstritten ist einzig, ob durch die Versäumnisse des Steuervertreters vorliegend ein Revisionsgrund im Sinne von Art. 197 Abs. 1 lit. c StG gegeben ist. Die Bestimmung entspricht den Vorgaben von Art. 51 Abs. 1 lit. c des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, StHG) und deckt sich im Wortlaut mit Art. 147 Abs. 1 lit. c des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (SR 642.11, DBG). Danach kann eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn ein Verbrechen oder ein Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat.

3.1. Die Vorinstanz verneinte ein Vorliegen besagten Revisionsgrundes mit der Begründung, dass weder ein strafgerichtliches Urteil oder ein Strafbefehl gegen den Steuervertreter vorliege noch Strafanzeige gegen ihn eingereicht worden sei. Der Nachweis einer strafbaren Handlung sei durch die Ausführungen der Rekurrenten nicht erbracht, und überdies liege es nicht in der Zuständigkeit der Steuerbehörden, in einem Revisionsverfahren eine Strafuntersuchung zu veranlassen und zu beurteilen, ob strafbare Handlungen gegeben sind.

3.2. Die Beschwerdeführer führen dagegen an, dass in Auslegung von Art. 51 Abs. 1 lit. c StHG die Feststellung einer Straftat als Revisionsgrund alternativ zum Strafverfahren auch auf andere Weise erfolgen könne. Behörden und Gerichte seien befugt, und angesichts des Grundsatzes «iura novit curia» verpflichtet, Vorfragen aus einem anderen als ihrem eigenen Zuständigkeitsbereich zu beurteilen. Sofern die Vorinstanz die Parteivorbringen für ungenügend gehalten habe, um den Nachweis einer strafbaren Handlung zu erbringen, wäre sie aufgrund der Untersuchungsmaxime im Verwaltungsverfahren verpflichtet gewesen, den Sachverhalt durch eigene Beweiserhebungen abzuklären und ihren Entscheid in dieser Hinsicht zu begründen.

3.3. Ausgangspunkt jeder Auslegung bildet der Wortlaut der Bestimmung. Ist der Text nicht klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, so muss unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente nach der wahren Tragweite gesucht werden. Abzustellen ist dabei namentlich auf die Entstehungsgeschichte der Norm und ihren Zweck sowie auf die Bedeutung, die der Norm im Kontext mit anderen Bestimmungen zukommt (BGE 131 II 697 E. 4.1). Die Gesetzesmaterialien sind zwar



nicht unmittelbar entscheidend, dienen aber als Hilfsmittel, um den Sinn der Norm zu erkennen (BGE 130 II 202 E. 5.1; BGE 129 II 114 E. 3.1; BGE 125 II 192 E. 3a mit Hinweisen).

3.3.1. Die Revisionsgründe in Art. 197 Abs. 1 lit. a-c StG fanden im Rahmen der Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden Eingang in das kantonale Recht. Das ausserordentliche Rechtsmittel der Revision und die entsprechenden Revisionsgründe wurden jedoch vom Bundesgesetzgeber bei der Ausarbeitung des StHG und DBG nicht neu geschaffen. Vielmehr sollte die Praxis zu den einschlägigen Bestimmungen des damaligen Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege (in Vollzug bis 1. Januar 2007, AS 1992 288, OG) auch für die direkte Bundessteuer und die harmonisierten Kantons- und Gemeindesteuern kodifiziert werden (vgl. Botschaft zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer vom 25. Mai 1983, BBl 1983 III 1, Botschaft über die Steuerharmonisierung, S. 136 f. und 214).

Massgebend für die Auslegung von Art. 51 Abs. 1 lit. c StHG sowie die entsprechende Bestimmung im kantonalen Steuergesetz ist somit insbesondere Art. 137 lit. a OG – der inhaltlich in den heutigen Art. 123 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht (SR 173.110, BGG) überführt wurde – und die bundesgerichtliche Rechtsprechung dazu.

3.3.2. Hinsichtlich der Frage, wie bzw. in welchem Verfahren die Feststellung einer strafbaren Handlung zu erfolgen hat, sind der Wortlaut von Art. 137 lit. a OG sowie die bundesgerichtliche Praxis dazu eindeutig. Demnach ist die Revision zulässig, «wenn auf dem Wege des Strafverfahrens erwiesen wird, dass durch ein Verbrechen oder Vergehen zum Nachteil des Gesuchstellers auf den Entscheid eingewirkt wurde. Die Verurteilung durch den Strafrichter ist nicht erforderlich. Bei Unmöglichkeit des Strafverfahrens kann der Beweis auf andere Weise erbracht werden». Folglich bedingt es zwar keiner Schuldhaftigkeit und es genügt, wenn der fragliche Straftatbestand in objektiver Hinsicht erfüllt ist; diese Feststellung hat jedoch grundsätzlich in einem Strafverfahren zu erfolgen. Der Entscheid der Strafbehörde ist für das Revisionsgericht sodann bindend. Ein Beweis auf andere Weise kommt nur in Frage, wenn die



Durchführung eines Strafverfahrens unmöglich ist. Denkbar ist das beispielsweise bei Tod des Täters oder Eintritt der Verfolgungsverjährung. In diesem Fall entscheidet das Revisionsgericht frei darüber, ob ein Verbrechen oder Vergehen vorliegt (vgl. BGer 2F_9/2013 vom 27. Mai 2013 E. 2; 8F_8/2010 vom 19. Juli 2010; 4A_596/2008 vom 6. Oktober 2009 E. 4.2.3; 8F_1/2007 vom 9. Oktober 2007 E. 3.2; BGE 92 II 68 E. 1a mit Hinweisen; Oberholzer, in: Seiler/von Werdt/Güngerich/Oberholzer, Handkommentar zum BGG, 2. Aufl., Bern 2015, N 6 zu Art. 123 BGG; D. Vock, in: Spühler/Aemisegger/Dolge/Vock, Praxiskommentar zum BGG, 2. Aufl., Zürich/St.Gallen 2013, N 2 zu Art. 123 BGG).

3.3.3. Die Gesetzesmaterialien ergeben keinen Hinweis darauf, dass der Bundesgesetzgeber bei der Harmonisierung der direkten Kantons- und Gemeindesteuern hinsichtlich der Feststellung einer strafbaren Handlung von der Ausgestaltung der Revision im OG abweichen wollte. Zudem entspricht es nicht dem Zweck der Revision, die Umgehung eines Strafverfahrens zu ermöglichen. Da auch der Wortlaut von Art. 51 Abs. 1 lit. c StHG eine Auslegung im obigen Sinne zulässt, ist – entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer – bei der Feststellung einer strafbaren Handlung keine Alternativität zwischen Straf- und Revisionsverfahren gegeben. Diese hat wenn immer objektiv möglich in ersterem zu erfolgen. In diesem Sinne ist sodann auch die vom Beschwerdeführer zitierte Aussage in Cavelti/Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St.Gallen, St.Gallen, 2. Auflage 2003, Rz. 1188 zu verstehen.

3.3.4. Weder die Vorinstanz noch der Beschwerdegegner war somit zuständig, die behaupteten strafbaren Handlungen des Steuervertreeters festzustellen. Die Durchführung eines Strafverfahrens ist vorliegend durchaus möglich. Die Bedenken der Beschwerdeführer, ein solches gegen einen (ehemaligen) Freund einzuleiten, können sich grundsätzlich immer stellen bei strafbaren Handlungen zwischen Bekannten oder Verwandten. Sie sind jedoch rein subjektiver Natur und stellen keinen Hinderungsgrund dar.

Selbst wenn ein Strafverfahren nicht durchführbar wäre, müsste mit Blick auf den vorliegenden Sachverhalt zudem erst geklärt werden, ob die strafbaren Handlungen eines Steuervertreeters, welche ausschliesslich durch Verletzung von



Verfahrenspflichtigen Einfluss auf die Veranlagungsverfügung genommen haben, überhaupt als Revisionsgründe vorgebracht werden können. Dies angesichts der gefestigten bundesgerichtlichen Praxis, wonach sich eine vertraglich vertretene Partei die Fehlleistungen ihres Vertreters grundsätzlich unmittelbar anrechnen lassen muss und die nachträgliche Überprüfung einer Veranlagungsverfügung, welche der Vertreter der Steuerpflichtigen absichtlich oder in Unkenntnis der Rechtslage im ordentlichen Verfahren geltend zu machen unterlässt, unzulässig ist (vgl. BGer 2C_699/2012 vom 22. Oktober 2012 E. 3.3 f. mit Hinweisen; 2A.11/2002 vom 11. Februar 2002 E. 2; Art. 51 Abs. 2 StHG und Art. 197 Abs. 2 StG). In Anbetracht der vorhergehenden Erwägung kann diese Frage aktuell jedoch offengelassen werden.

3.3.5. Den Beschwerdeführern ist immerhin insofern zuzustimmen, als im Fall einer tatsächlichen objektiven Unmöglichkeit eines Strafverfahrens die Revisionsbehörde und -gerichte angehalten sind, nach freier Überzeugung über das Vorliegen einer strafbaren Handlung zu befinden (vgl. BGer 4A_596/2008 vom 6. Oktober 2009 E. 4.2.3; Art. 21 Abs. 3 VRP). Hinsichtlich der Sachverhaltsfeststellung ist dann allerdings die im Verwaltungsverfahren geltende Einschränkung des Untersuchungsgrundsatzes zu beachten, wonach Behörden und Gerichte nur die von den Beteiligten angebotenen und die leicht zugänglichen Beweise über erhebliche Tatsachen aufnehmen, solange zur Wahrung des öffentlichen Interesses keine besonderen Erhebungen nötig sind (vgl. Art. 64 in Verbindung mit Art. 12 Abs. 2 VRP).

3.3.6. Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Vorinstanz zu Recht das Vorliegen eines Revisionsgrundes im Sinne von Art. 197 Abs. 1 lit. c StG resp. Art. 51 Abs. 1 lit. c StHG verneinte. Da die Durchführung eines Strafverfahrens vorliegend möglich ist, hat die Feststellung der von den Beschwerdeführern behaupteten Vergehen ihres Steuervertreters auf diesem Weg zu erfolgen. Andere Revisionsgründe werden von den Beschwerdeführern im Beschwerdeverfahren nicht vorgebracht und sind aus den Akten auch nicht ersichtlich. Die Beschwerde ist deshalb abzuweisen.

4. (...).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht zu Recht:



1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Beschwerdeführer tragen die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 1'500 unter Verrechnung mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe.
3. Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.

Der Präsident

Der a.o. Gerichtsschreiber

Eugster

MLaw Marco Volken