



Fall-Nr.: B 2023/51
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 07.07.2023
Entscheiddatum: 25.05.2023

Entscheid Verwaltungsgericht, 25.05.2023

Revision einer rechtskräftigen Veranlagungsverfügung. Art. 197 StG. Auf ein Revisions-begehren wird nicht eingetreten, wenn die antragstellende Person als Revisionsgrund vorbringt, was sie bei der ihr zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. (Verwaltungsgericht, B 2023/51).

Entscheid vom 25. Mai 2023

Besetzung

Abteilungspräsidentin Lendfers; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Geertsen

Verfahrensbeteiligte

A.____ GmbH,

Beschwerdeführerin,

gegen

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

Vorinstanz,

und

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,



Beschwerdegegner,

Gegenstand

Nichteintreten auf Revisionsbegehren (Kantonssteuern 2016)

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A.

A.a.

Die A.__ GmbH, reichte am 27. September 2018 die Steuererklärung für das Jahr 2016 ein (Nr. 8.10.2.11 der Akten des Beschwerdeverfahrens, nachfolgend zitiert als act. G). Auf Nachfrage des Steuerkommissärs vom 15. Juli 2019 (act. G 8.10.2.5) liess die A.__ GmbH die Steuererklärung durch ihre Treuhänderin am 29. Oktober 2019 ergänzen und u.a. vorbringen, aus betriebswirtschaftlichen Gründen seien ihr nicht sämtliche Mietzinszahlungen, namentlich für das «Hotel B.__», C.__ gasse 001 __, entrichtet worden. Deshalb habe sie nicht die erwartete Jahresmiete als Ertrag verbuchen können. Die Differenzen zwischen Mieterspiegel und Mieteinnahmen seien als realisierte Mietzinsausfälle zu betrachten (act. G 8.10.2.4). In der definitiven Veranlagungsverfügung vom 4. November 2019 ermittelte das kantonale Steueramt für das Jahr 2016 bei einem steuerbaren Reingewinn von CHF 76'300 Gewinnsteuern von CHF 9'585.20 und direkte Bundessteuern von CHF 6'485.50 (act. G 8.10.2.2). In der Berechnung für die Steuerveranlagung für das Jahr 2016 orientierte es die A.__ GmbH, dass es u.a. betreffend die Mieteinnahmen für das «Hotel B.__» von der Selbstdeklaration (CHF 59'500; siehe hierzu S. 18 der Kontoblätter in act. G 8.10.2.4) abgewichen sei, da nicht sämtliche vertraglich geschuldeten Mieterträge verbucht worden seien. Für die von der A.__ GmbH vorgebrachten Mietzinsausfälle würden sich in den Kontenblättern keine buchhalterischen Nachweise finden, weshalb eine entsprechende Korrektur (Aufrechnung von CHF 42'500) vorgenommen worden sei (act. G 8.10.2.1). Die definitive Veranlagungsverfügung vom 4. November 2019 blieb unangefochten.

A.b.

Mit Schreiben vom 23. März 2022 ersuchte die A.__ GmbH das kantonale Steueramt um rückwirkende Korrektur der Veranlagungen und Steuerrechnungen betreffend das



St.Galler Gerichte

Jahr 2016. Sie machte geltend, im Zusammenhang mit einem Gesuch um Covid-19 Härtefallkredite getätigte Nachforschungen hätten ergeben, dass für das «Hotel B. __» lediglich Mietzinsen von CHF 59'500 bezahlt worden seien (act. G 8.10.1.3). Das kantonale Steueramt trat auf das als Revisionsbegehren entgegengenommene Gesuch vom 23. März 2022 nicht ein, weil die Gesuchstellerin bei Beachtung der zumutbaren Sorgfalt die überhöhte Aufrechnung innerhalb der ordentlichen Rechtsmittelfrist hätte rügen können. Das Revisionsverfahren diene nicht dazu, solche Versäumnisse im ordentlichen Rechtsmittelverfahren nachträglich zu beheben (Verfügung vom 17. Mai 2022, act. G 8.10.1.1).

B.

B.a.

Gegen die Verfügung vom 17. Mai 2022 richtete sich die als «Beschwerde» bezeichnete und an das kantonale Steueramt adressierte Eingabe der A. __ GmbH vom 16. Juni 2022. Darin beantragte diese deren Aufhebung, die Korrektur der Steuerveranlagung 2016 und die Verrechnung der daraus resultierenden Guthaben mit den aus den Veranlagungen der Jahre 2017 und 2018 resultierenden Steuern. Des Weiteren machte die A. __ GmbH einen bei ihr und ihrem Eigentümer entstandenen Schaden von ungefähr CHF 170'000 geltend, der vom Kanton zu ersetzen sei (act. G 8.2). Betreffend die Revision der kantonalen Gewinn- und Kapitalsteuern 2016 leitete das kantonale Steueramt die Eingabe vom 16. Juni 2022 zuständigkeithalber als Rekurs der Verwaltungsrekurskommission weiter (act. G 8.1).

B.b.

Die Verwaltungsrekurskommission trat insoweit auf den Rekurs ein und wies ihn ab, als die Aufhebung des Nichteintretens auf das Revisionsbegehren vom 23. März 2022 betreffend die kantonalen Gewinn- und Kapitalsteuern für das Jahr 2016 beantragt worden war. Auf die übrigen, ausserhalb des Anfechtungsgegenstands liegenden Rekursanträge trat sie nicht ein (Entscheid vom 27. Februar 2023, I/1-2022/142, act. G 2).

C.

C.a.

Am 13. März 2023 (Datum Postaufgabe) erhob die A. __ GmbH (Beschwerdeführerin) gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) vom 27. Februar 2023, I/1-2022/142, Beschwerde und beantragte dessen Aufhebung. Ausserdem ersuchte sie: Alle Verfügungen und Entscheide seien zu ihren Gunsten, zurückversetzt auf das Steuerjahr 2016 zu revidieren, dies mit Kostenfolgen zu Lasten der



St.Galler Gerichte

Vorinstanzen. Ihre Steuern sowie diejenigen von E.___ (vom __. März 199_ bis __. August 202_ Gesellschafter der Beschwerdeführerin [Datum Tagebucheintrag]; siehe <www.zefix.admin.ch>) seien zurückzuzahlen oder mit allfälligen Forderungen zu verrechnen. Der E.___ betreffende Strafentscheid vom __. Februar 2023 mit einer Forderung von CHF 8'460 sei ebenfalls aufzuheben. Die Betreibungen Nrn. 002.___ und 003.___ seien zu löschen. Die auf falschen Grundlagen gefällten Entscheide betreffend Härtefallsubventionen seien rückwirkend neu zu behandeln. Zur Begründung brachte die Beschwerdeführerin vor, im Rahmen der Steuerveranlagungen für die Jahre 2017 und 2018 seien für das Steuerjahr 2016 erhebliche neue Tatsachen bzw. Beweismittel entdeckt worden, die dem kantonalen Steueramt (Beschwerdegegner) bekannt gewesen seien bzw. hätten bekannt sein müssen und von ihm zu Unrecht ausser Acht gelassen worden seien. Der Beschwerdegegner habe durch Manipulation wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt. Die neuen Tatsachen bzw. Beweismittel hätten denn auch im Rahmen des Einspracheverfahrens bezüglich der direkten Bundesteuer 2018 sowie der kantonalen Gewinn- und Kapitalsteuer 2018 zu einer Korrektur der Steuerveranlagungen geführt (act. G 1; zum Einspracheentscheid vom 17. Mai 2022 siehe act. G 8.10.3.1; zu den im Nachgang zum Einspracheverfahren ergangenen Veranlagungsverfügungen vom 17. August 2022 betreffend 2018 siehe act. G 1.9 f.).

C.b.

Die Vorinstanz teilte am 5. April 2023 den Verzicht auf eine Vernehmlassung mit (act. G 7).

C.c.

Der Beschwerdegegner beantragte am 19. April 2023, die Beschwerde sei abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei. Im Übrigen verzichtete er auf eine Vernehmlassung (act. G 10).

Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1.

Vorweg ist von Amtes wegen zu prüfen, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang auf die Beschwerdeanträge eingetreten werden kann.

1.1.

Anfechtungsobjekt des vorliegenden Beschwerdeverfahrens bildet der Entscheid der



Vorinstanz vom 27. Februar 2023, I/1-2022/142, worin diese den Rekurs vom 16. Juni 2022 abwies, soweit sie darauf eintrat. Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes [StG; sGS 811.1] und Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege [VRP; sGS 951.1]). Als Adressatin des angefochtenen Entscheids ist die im Rekursverfahren unterlegene Beschwerdeführerin zur Ergreifung der Beschwerde berechtigt (Art. 64 i.V.m. Art. 45 Abs. 1 VRP). Die Beschwerde gegen den am 28. Februar 2023 versandten Rekursentscheid wurde am 13. März 2023 und damit rechtzeitig erhoben. Sie erfüllt ausserdem in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (siehe zum Ganzen Art. 196 Abs. 1 StG; Art. 161 StG i.V.m. Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 VRP). Als Adressatin des angefochtenen Entscheids ist die im Rekursverfahren unterlegene Beschwerdeführerin zur Ergreifung des Rechtsmittels berechtigt (Art. 64 i.V.m. Art. 45 Abs. 1 VRP). Auf die Beschwerde ist daher grundsätzlich einzutreten, soweit sich deren Anträge gegen das Dispositiv des angefochtenen Rekursentscheids richten (siehe hierzu nachstehende E. 1.2 f.).

1.2.

Zu beachten ist allerdings, dass im Beschwerdeverfahren grundsätzlich ausschliesslich Rechtsverhältnisse zu überprüfen bzw. zu beurteilen sind, zu denen die Vorinstanz vorgängig verbindliche Anordnungen im Rekursentscheid getroffen hat. Insoweit bestimmt der Gegenstand des Rekursentscheids den Gegenstand des Beschwerdeverfahrens. Gegenstand des vorliegend angefochtenen Rekursentscheids bildet einerseits die Abweisung des gegen den Nichteintretensentscheid vom 17. Mai 2022 erhobenen Rekurses (siehe hierzu nachstehende E. 2) und andererseits das Nichteintreten auf die im Rekursverfahren von der Beschwerdeführerin gestellten materiellen Anträge betreffend die Höhe der Steuern für das Jahr 2016 und Schadenersatzansprüche (act. G 8.2, S. 2; siehe hierzu nachstehende E. 3). Soweit die Beschwerdeführerin mit der Beschwerde erneut materielle Rechtsbegehren bezüglich der Steuerforderung 2016 und der Schadenersatzansprüche stellt, kann darauf nicht eingetreten werden. Denn wie die Vorinstanz in E. 1b des angefochtenen Rekursentscheids (act. G 2) bereits zutreffend darlegte, waren im Rekursverfahren einzig die Fragen beantwortet worden, ob der Beschwerdegegner einerseits zu Recht auf das Revisionsbegehren vom 23. März 2022 nicht eingetreten war und ob andererseits auf die im Rekursverfahren erstmals gestellten materiellen Rechtsbegehren (bezüglich der Steuerforderung 2016 und der Schadenersatzansprüche) einzutreten sei. Demgegenüber hat die Vorinstanz – wie zuvor bereits der Beschwerdegegner – keine Prüfung der Steuerforderung oder von Schadenersatzansprüchen vorgenommen.



1.3.

Des Weiteren stellt die Beschwerdeführerin vor Verwaltungsgericht erstmals zusätzliche Rechtsbegehren (Aufhebung des nicht die Beschwerdeführerin, sondern E.___ betreffenden Strafentscheids vom ___. Februar 2023 samt Forderung von CHF 8'460, Löschung der Betreibungen mit den Nrn. 002.___ und 003.___ sowie Neubeurteilung von Entscheiden über Härtefallsubventionen; act. G 1, S. 1 f.). Da gemäss vorstehender E. 1.2 weder die inhaltliche Beurteilung dieser Rechtsbegehren noch die Frage, ob darauf überhaupt eingetreten werden kann, Gegenstand des Rekursentscheids vom 27. Februar 2023 bilden, kann darauf im Beschwerdeverfahren nicht eingetreten werden.

2.

In materieller Hinsicht ist zunächst zu prüfen, ob die Vorinstanz den Rekurs der Beschwerdeführerin gegen die Nichteintretensverfügung des Beschwerdegegners vom 17. Mai 2022 zu Recht abgewiesen hat.

2.1.

Die definitive Veranlagungsverfügung vom 4. November 2019 betreffend die Gewinn- und Kapitalsteuern 2016 erwuchs – anders als die von der Beschwerdeführerin ins Feld geführte ursprüngliche Veranlagungsverfügung für die Gewinn- und Kapitalsteuern 2018, die nicht in Rechtskraft erwuchs, sondern im Einspracheverfahren korrigiert wurde (vgl. die korrigierte Veranlagungsverfügung vom 17. August 2022, act. G 3.10, sowie den Einspracheentscheid vom 17. Mai 2022, act. G 8.10.3.1) – in Rechtskraft. Dies wird von der Beschwerdeführerin nicht in Zweifel gezogen («auch wenn im Verfahren die Einsprachefrist im Dezember 2019 verpasst worden ist [...]», act. G 8.10.1.3). Eine Neubeurteilung des Inhalts der Veranlagungsverfügung vom 4. November 2019 und deren allfällige Korrektur setzen deshalb voraus, dass vorgängig die Rechtskraft beseitigt wird. Art. 197 StG regelt mit dem Institut der «Revision», unter welchen Voraussetzungen eine rechtskräftige Verfügung zugunsten der steuerpflichtigen Person korrigiert werden kann. Dies ist gemäss Art. 197 Abs. 1 StG etwa der Fall, a) wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden oder b) 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.

2.2.

Art. 197 Abs. 2 Satz 1 StG bestimmt, dass auf ein Revisionsbegehren u.a. dann gar nicht erst eingetreten werden darf (und damit eine revisionsweise Überprüfung der rechtskräftigen Verfügung ausgeschlossen bleibt), wenn die den Antrag stellende



Person als Revisionsgrund vorbringt, was sie bei der ihr zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Diese kantonale Regelung entspricht Art. 51 Abs. 1 und Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14). Hintergrund dieser Eintretenshürde bilden die Rechtsnatur der Revision als ausserordentliches Rechtsmittel (die nicht eine Aushöhlung der ordentlichen Rechtsmittel bewirken darf), die Mitwirkungsrechte und -pflichten der Steuerpflichtigen sowie das Vorhandensein eines umfassenden Rechtsschutzes im Rahmen der ordentlichen Rechtsmittel (eingehend hierzu Martin E. Looser, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern und der Kantone und Gemeinden, 4. Auflage, 2022, N 25a zu Art. 51 mit Hinweisen). Damit auf ein Revisionsbegehren eingetreten werden darf, müssen die Steuerpflichtigen den Nachweis erbringen, dass sie im ordentlichen Verfahren vom Revisionsgrund noch keine Kenntnis hatten und bei Anwendung der pflichtgemässen Sorgfalt auch keine Kenntnis haben konnten (Looser, a.a.O., N 26b zu Art. 51).

2.3.

Sowohl der Beschwerdegegner (act. G 8.10.1.1, S. 2 oben) als auch die Vorinstanz (act. G 2, E. 2c) legten schlüssig begründet dar, dass die Beschwerdeführerin als Revisionsgrund nichts vorbringt, was sie nicht bereits im Rahmen des ordentlichen Veranlagungsverfahrens bzw. eines nachfolgenden ordentlichen Rechtsmittelverfahrens ohne weiteres hätte geltend machen können. Wie sich etwa aus ihrem Verweis (act. G 8.2, S. 1, oder act. G 1, S. 2) auf ihre Einsprache vom 25. März 2022 betreffend Steuern 2018 (act. G 8.10.3.6) bzw. aus dem zu ihren Gunsten ausgefallenen Einspracheentscheid vom 17. Mai 2022 (act. G 8.10.3.1) ergibt, erblickt die Beschwerdeführerin einen Revisionsgrund im über das «Hotel B. __» am 12. Februar 2012 geschlossenen Mietvertrag in derjenigen Version (act. G 8.10.3.4), die sie (erstmalig) im Nachgang zum Schreiben des Beschwerdegegners vom 2. Mai 2022 (act. G 8.10.3.5) einreichte. Darin war ein monatlicher Mietzins von lediglich CHF 4'000 vereinbart worden, was die einzige Abweichung darstellt von der bislang aktenkundigen Version des Mietvertrags gleichen Datums, den die Beschwerdeführerin am 21. März 2016 eingereicht und die einen monatlichen Mietzins von CHF 8'500 zum Inhalt gehabt hatte (act. G 8.10.2.8; siehe auch die im Schreiben vom 21. März 2016 von der Beschwerdeführerin gemachte Angabe im als «aktuell» deklarierten «Mieterspiegel», dass der monatliche Mietzins CHF 8'500 betrage, act. G 8.10.2.7). Damit geht der Standpunkt der Beschwerdeführerin dahin, dass die zunächst eingereichte Version des Mietvertrags, der einen monatlichen Mietzins von CHF 8'500 vorsah, ein rechtlich unwirksames (sogenanntes «simuliertes») Rechtsgeschäft darstellt,



und es sich einzig bei der erst im Einspracheverfahren betreffend die Veranlagung der Steuern für das Jahr 2018 nachgereichten Version des Mietvertrags um das rechtlich wirksame (sogenannte «dissimulierte») Rechtsgeschäft handelt. Die Frage, ob die nachträgliche Berufung auf die Unwirksamkeit des zunächst eingereichten (simulierten) Mietvertrags und die gestützt darauf deklarierten Mietzinsansprüche als rechtsmissbräuchlich zu qualifizieren wäre (zum sich auch an Private richtenden Gebot, sich nach Treu und Glauben zu verhalten, siehe Art. 5 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft [BV; SR 101]) und daher ausser Acht zu bleiben hätte, kann offenbleiben. Denn der Beschwerdeführerin wäre es – jedenfalls bei Beachtung der ihr zumutbaren Sorgfalt – im Veranlagungsverfahren betreffend die Steuern für das Jahr 2016 oder in einem anschliessenden Rechtsmittelverfahren ohne weiteres möglich gewesen, den von ihr geschlossenen (dissimulierten) Mietvertrag vom 12. Februar 2012 (act. G 8.10.3.4) einzureichen. Jedenfalls sind keine Gründe ersichtlich und solche wurden auch nicht vorgebracht, welche diese Sichtweise in Zweifel ziehen. Im Licht dieser Umstände betrachtet ist nicht zu beanstanden, dass der Beschwerdegegner auf das Revisionsbegehren nicht eintrat und die Vorinstanz den dagegen erhobenen Rekurs abwies.

2.4.

Lediglich der Vollständigkeit halber ist anzufügen, dass selbst wenn auf das Revisionsbegehren hätte eingetreten werden dürfen, jedenfalls der von der Beschwerdeführerin als Revisionsgrund vorgebrachte Vorwurf, der Beschwerdegegner habe wesentliche Verfahrensgrundsätze durch Manipulation verletzt, nicht geteilt werden kann. Denn für den Beschwerdegegner waren im Rahmen der Veranlagung der Steuern für das Jahr 2016 keine Umstände erkennbar, die geeignet gewesen wären, Zweifel an der Vollständigkeit oder Wahrheitstreue des damals einzig aktenkundigen (simulierten) Mietvertrags vom 12. Februar 2012 oder des entsprechend deklarierten Mieterspiegels (siehe zu diesen von der Beschwerdeführerin am 21. März 2016 eingereichten Unterlagen act. G 8.10.2.7 f.) entstehen zu lassen (zur entsprechenden Pflicht der Steuerpflichtigen zur vollständigen und wahrheitsgetreuen Deklaration siehe Looser, a.a.O., N 26c zu Art. 51). Solche wurden namentlich von der damals durch eine Treuhänderin vertretenen Beschwerdeführerin im Veranlagungsverfahren nicht vorgebracht (siehe deren Stellungnahme vom 29. Oktober 2019, act. G 8.10.2.4), obschon bereits dort gerade die Mieteinnahmen für das «Hotel B. __» für das Jahr 2016 im Fokus der steuerrechtlichen Würdigung und der damit verbundenen Diskussion standen.

3.

Zu prüfen bleibt, ob die Vorinstanz zu Recht auf die – mit dem Rekurs vom 16. Juni



2022 gestellten und über die Frage nach dem Eintreten auf das Revisionsbegehren vom 23. März 2022 hinausgehenden – materiellen Anträge betreffend die Höhe der Steuern für das Jahr 2016 und Schadenersatzansprüche (act. G 8.2) nicht eintrat. Anfechtungsgegenstand im vorinstanzlichen Rekursverfahren bildete die Verfügung vom 17. Mai 2022. Darin wurde ausschliesslich über die Eintretensfrage sowie die Kosten- und Entschädigungsfolge abschlägig befunden (act. G 8.10.1.1). Sie enthält – zu Recht (vgl. vorstehende E. 1.2) – keine Anordnungen materieller Natur zur Höhe der Steuerforderung oder des Schadenersatzes. Es ist deshalb nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz auf die entsprechenden Rekursanträge nicht eintrat, womit der sich gegen dieses Nichteintreten richtende Beschwerdeantrag abzuweisen ist.

4.

4.1.

Gemäss vorstehenden Erwägungen ist die Beschwerde vom 13. März 2023 abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

4.2.

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von CHF 2'000 erscheint angemessen (Art. 7 Ziff. 222 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der geleistete Kostenvorschuss von insgesamt CHF 2'000 wird der Beschwerdeführerin daran angerechnet. Ausgangsgemäss hat die Beschwerdeführerin keinen Anspruch auf eine Entschädigung ausseramtlicher Kosten (Art. 98 Abs. 1 und 98^{bis} VRP).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht zu Recht:

1.

Die Beschwerde vom 13. März 2023 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Die Beschwerdeführerin bezahlt die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 2'000. Der von ihr geleistete Kostenvorschuss in gleicher Höhe wird ihr daran angerechnet.

3.

Es werden keine ausseramtlichen Entschädigungen zugesprochen.