



**Fall-Nr.:** I/1-2020/74  
**Stelle:** Verwaltungsrekurskommission  
**Rubrik:** Abgaben und öffentliche Dienstpflichten  
**Publikationsdatum:** 26.10.2021  
**Entscheiddatum:** 17.06.2021

### **Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 17. Juni 2021**

**Art. 197 Abs. 1 und 2 StG (sGS 811.1).** Im Revisionsverfahren stellt eine vorab zu prüfende Prozessvoraussetzung dar, ob dem Steuerpflichtigen bei zumutbarer Sorgfalt nicht möglich war, bereits im ordentlichen Einsprache- oder Rechtsmittelverfahren vorbringen zu können, was er nunmehr als Revisionsgrund geltend macht. Die Revision dient nicht dazu, Versäumtes nach Ablauf der ordentlichen Rechtsmittelfrist nachzuholen (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 17. Juni 2021, I/1-2020/74).

Präsident Urs Gmünder, Richter Markus Frei und Richterin Barbara Steinbacher,  
Gerichtsschreiber Philipp Lenz

X, Rekurrent,

vertreten durch Jean-Claude Diener, Revisions- und Treuhandbüro, Teufenerstrasse  
12, Postfach 15, 9001 St. Gallen,

gegen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen, Vorinstanz,

betreffend

Revision/Nichteintreten (Kantons- und Gemeindesteuern 2012)

**Sachverhalt:**



## St.Galler Gerichte

A.- X ist in E, Gemeinde L, wohnhaft und als Direktor und Verwaltungsratspräsident der C SA und der E SA, beide mit Sitz in M, tätig. Erstere hat eine Zweigniederlassung in E.

B.- X deklarierte in der Steuererklärung 2012 ein steuerbares Einkommen von Fr. XXX.– und ein steuerbares Vermögen von Fr. XXX.–. Im Schuldenverzeichnis führte er unter anderem ein Kontokorrent-Darlehen der "C SA" ohne Nennwert und Schuldzinsen auf. Er hielt dazu fest, dieses Darlehen in der Höhe von Fr. XXX.– sei am 1. Juli 2011 samt Zinsen von Fr. XXX.– an die D Holding, Luxembourg, übertragen worden. Die Steuerbehörde forderte X mit Schreiben vom 4. und 22. April 2016 auf, die Angaben zu diesem Darlehen zu ergänzen. Zudem sollte er die in Abzug gebrachten Unterhaltsbeiträge in der Höhe von Fr. XXX.– nachweisen. Da er dieser Aufforderung nicht nachkam, veranlagte ihn das Kantonale Steueramt am 30. Mai 2016 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. XXX.– und ohne steuerbares Vermögen. Nebst weiteren Beträgen rechnete die Veranlagungsbehörde dem steuerbaren Einkommen "einen Forderungsverzicht bzw. eine Schuldübernahme" von Fr. XXX.– und Unterhaltsbeiträge in der Höhe von Fr. XXX.– auf. Die Veranlagungsverfügung wurde am 31. Mai 2016 per Einschreiben versandt, am 1. Juni 2016 im Postfach der Zweigniederlassung der E SA zur Abholung am Schalter gemeldet und am 10. Juni 2016 mit dem Vermerk "nicht abgeholt" an die Veranlagungsbehörde retourniert. Die Veranlagungsverfügung wurde X am 11. Juli 2016 zusätzlich per A-Post zugestellt. Am 14. und 18. Juli 2016 ersuchte X das Kantonale Steueramt um Verlängerung der Einsprachefrist bis 30. September 2016, da er den Brief vom 30. Mai 2016 (mit der Veranlagungsverfügung) nie erhalten habe. Der zuständige Steuerkommissär teilte ihm mit, die Veranlagungsverfügung sei in Rechtskraft erwachsen. Ein von X eingereichtes Gesuch um Fristwiederherstellung wies das Kantonale Steueramt am 23. November 2016 ab. Dagegen erhob er Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK), die mit Entscheid vom 20. Juni 2017 feststellte, die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2012 vom 30. Mai 2016 sei nichtig, weil für die Aufrechnung eines steuerbaren Einkommens von Fr. XXX.– nicht die geringste tatsächliche Grundlage vorliege (VRKE I/1-2016/229). Das Verwaltungsgericht hiess eine vom Kantonalen Steueramt dagegen eingereichte Beschwerde mit Entscheid vom 23. Mai 2018 teilweise gut. Es wies die Angelegenheit zur Prüfung des Rekurses gegen die Abweisung des Fristwiederherstellungsgesuchs vom 23. November 2016 an die VRK zurück (VerwGE B 2017/152).



## St.Galler Gerichte

C.- Mit Entscheid vom 20. Juni 2019 hiess die VRK den Rekurs von X gegen den Einspracheentscheid des Kantonalen Steueramts vom 23. November 2016 (Abweisung des Fristwiederherstellungsgesuchs) gut. Sie erwog, es sei nicht ersichtlich, weshalb die praxisgemässe Zustellung per A-Post nicht umgehend erfolgt, sondern um drei Wochen hinausgeschoben worden sei. Insbesondere angesichts der erheblichen Steuerforderung von über einer Million Franken verstosse die nachträgliche Zustellung gegen Treu und Glauben. Das Gericht stellte die versäumte Einsprachefrist wieder her und wies die Sache zur Durchführung des Einspracheverfahrens an die Vorinstanz zurück. Das Verwaltungsgericht hiess eine vom Kantonalen Steueramt dagegen erhobene Beschwerde gut, weil keine ausreichenden Gründe für eine Fristwiederherstellung vorlägen, und bestätigte den Einspracheentscheid vom 23. November 2016 (VerwGE B 2019/162 vom 19. Dezember 2019).

D.- Bereits am 21. Dezember 2016 hatte X um Revision der rechtskräftigen Veranlagungsverfügung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 ersucht. Dieses Revisionsverfahren wurde formlos sistiert bis zum Abschluss der parallel laufenden Rechtsmittelverfahren. Am 26. Februar 2020 trat das Kantonale Steueramt auf das Revisionsbegehren nicht ein. Dagegen reichte X mit Eingabe seines Vertreters vom 20. März 2020 Rekurs bei der VRK ein. Er beantragte, der Entscheid des Kantonalen Steueramts sei aufzuheben und das Revisionsgesuch gutzuheissen, wobei auf die Aufrechnung übriger Einkünfte in der Höhe von Fr. XXX.– zu verzichten und ein Abzug von Fr. XXX.– als Unterhalt für getrenntlebende Eheleute zuzulassen sei. Das steuerbare Einkommen sei auf Fr. XXX.– festzusetzen. Das Kantonale Steueramt beantragte mit Schreiben vom 17. April 2020 die Abweisung des Rekurses.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

### **Erwägungen:**

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die VRK ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis des Rekurrenten zur Ergreifung des Rechtsmittels ist gegeben. Der Rekurs vom 20. März 2020 ist rechtzeitig eingereicht worden und erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen



(Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP).

Angefochten ist die Verfügung der Vorinstanz vom 26. Februar 2020, womit sie auf das Revisionsbegehren hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern 2012 nicht eingetreten ist. Im Rekursverfahren ist nur zu prüfen, ob die Vorinstanz auf das Revisionsgesuch zu Recht nicht eingetreten ist. Sollte dies verneint werden, müsste die Angelegenheit an die Vorinstanz zurückgewiesen werden zu neuer Verfügung, ob die rechtskräftige Veranlagung aufgrund eines Revisionsgrundes zugunsten des Steuerpflichtigen abzuändern ist. Über den Verfahrensgegenstand hinaus gehen demgegenüber die Anträge, auf die Aufrechnung übriger Einkünfte in der Höhe von Fr. XXX.– zu verzichten, einen Unterhaltsbeitrag für getrenntlebende Eheleute von Fr. XXX.– zuzulassen und das steuerbare Einkommen auf Fr. XXX.– festzusetzen; diesbezüglich ist auf den Rekurs nicht einzutreten.

2.- a) Nach Art. 197 Abs. 1 StG kann eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten der Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn 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), wenn ein Verbrechen oder ein Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat (lit. c), wenn bei interkantonalen oder internationalen Doppelbesteuerungskonflikten die erkennende Behörde zum Schluss kommt, dass nach den anwendbaren Regeln zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der Kanton St. Gallen sein Besteuerungsrecht einschränken müsste (lit. d), oder wenn die Voraussetzungen für einen Aufschub der Grundstückgewinnsteuer gemäss Art. 132 Abs. 1 lit. d bis f dieses Gesetzes erst nach rechtskräftiger Veranlagung erfüllt werden (lit. e). Zu berücksichtigen ist jedoch, dass auf ein Revisionsbegehren nach Art. 197 Abs. 2 StG nicht eingetreten wird, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. In diesen Fällen ist eine Revision ausgeschlossen. Dementsprechend stellt eine vorab zu prüfende Prozessvoraussetzung dar, ob dem Steuerpflichtigen bei zumutbarer Sorgfalt nicht möglich war, bereits im ordentlichen Einsprache- oder



Rechtsmittelverfahren vorbringen zu können, was er nunmehr als Revisionsgrund geltend macht (vgl. Botschaft und Entwurf zur Totalrevision des Steuergesetzes vom 13. Mai 1997, in: ABI 1997, 1054). Die Revision soll nicht dazu dienen, Versäumtes nach Ablauf der ordentlichen Rechtsmittelfrist nachzuholen. Solche Rechtsfragen muss der Steuerpflichtige im ordentlichen Rechtsmittelverfahren geltend machen. Eine andere Sicht würde das Gebot der Rechtssicherheit unzulässig weit zurückdrängen (M. E. Looser, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), 3. Aufl. 2016, Art. 147 DBG N 14; BGE 111 Ib 209 E. 1). Sind die Eintretensvoraussetzungen erfüllt, erfolgt die materielle Behandlung des Revisionsgesuchs in zwei Stufen: Zuerst wird geprüft, ob die geltend gemachten Revisionsgründe vorliegen. Falls dies nicht zutrifft, wird das Gesuch abgewiesen. Andernfalls prüft die Behörde in einem zweiten Schritt, ob die fragliche Verfügung materiell zu ändern ist. Wird dies bejaht, hebt die Steuerbehörde ihre frühere Verfügung auf und verfügt neu. Demgegenüber bleibt es bei der ursprünglichen Verfügung, wenn das Gesuch abgewiesen und die Verfügung bestätigt wird (Looser, a.a.O., Art. 149 N 1d; Kölz/ Häner/Bertschi, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3. Aufl. 2013, N 731 f.; Kiener/Rütsche/Kuhn, *Öffentliches Verfahrensrecht*, 2. Aufl. 2015, N 2006 ff.).

b) Im Folgenden ist zu prüfen, ob der Rekurrent die geltend gemachten Revisionsgründe bei zumutbarer Sorgfalt im ordentlichen Einsprache- oder Rechtsmittelverfahren hätte vorbringen können. Im Einzelnen macht er geltend, die Eröffnung der Veranlagungsverfügung sei mangelhaft gewesen (Erw. 2b/aa) und der Steuerkommissär habe die Schuldbescheinigung vom 10. Juli 2015 (Erw. 2b/bb) sowie die Verfügung des Bezirksgerichts La Côte vom 3. Januar 2005 über vorsorgliche Massnahmen (Erw. 2b/cc) ausser Acht gelassen und damit wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt.

aa) Die Frage, ob die Veranlagungsverfügung vom 30. Mai 2016 korrekt eröffnet wurde, war bereits Gegenstand der vorangegangenen Rechtsmittelverfahren. Das Verwaltungsgericht hat zusammengefasst verbindlich festgestellt, dass die Eröffnung der Veranlagungsverfügung nicht fehlerhaft gewesen sei (Entscheid des Verwaltungsgerichts [VerwGE] B 2019/162, 163 vom 19. Dezember 2019 E. 4.2.2). Es besteht deshalb kein Raum, um auf diese Frage im Rahmen des Revisionsverfahrens



nochmals zurückzukommen. Abgesehen davon bringt der Rekurrent keine neuen Tatsachen vor, die zu einer anderen Beurteilung führen könnten.

bb) Die in französischer Sprache verfasste Schuldbescheinigung (Attestation de dettes) der D Holding, datiert vom 10. Juli 2015, lag den Veranlagungsakten bei. Zum besseren Verständnis übersetzte die Vorinstanz die Bescheinigung ins Deutsche (act. 6/3/16). Darin bestätigte die D Holding, dass sie die Schuld des Rekurrenten gegenüber der C AG in der Höhe von Fr. XXX.– zuzüglich Zinsen von Fr. XXX.– per 1. Juli 2011 auf ihre Rechnung übernommen habe. Der Sachverhalt war für die Vorinstanz offenbar unklar, weshalb sie den Rekurrenten mit Schreiben vom 4. und 22. April 2016 aufforderte, nähere Angaben zum Schuldverhältnis zu machen. Da er diesen Aufforderungen nicht nachkam, wurde der Schuldbetrag ermessensweise dem Einkommen aufgerechnet. Die Schuldbescheinigung vom 10. Juli 2015 war demnach bereits Gegenstand im Veranlagungsverfahren, weshalb der Rekurrent seine diesbezüglichen Rügen, namentlich diesem Dokument sei nicht die notwendige Beachtung geschenkt worden, bereits im ordentlichen Veranlagungsverfahren hätte geltend machen können. Er wurde von der Vorinstanz zweimal aufgefordert, sich dazu zu äussern. Da er dies nicht tat und später auch nicht rechtzeitig Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung 2012 erhob, muss er sich vorwerfen lassen, nicht mit der ihm zumutbaren Sorgfalt gehandelt zu haben. Gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung lässt eine Ermessensveranlagung auf mangelhafte Sorgfalt schliessen (Urteil des Bundesgerichts [BGer], 2A.587/2002 vom 11. März 2003 E. 1.3, in: StR 2003, S. 367). Es fehlt somit auch in diesem Punkt an einer wesentlichen Eintretensvoraussetzung. Daher ist auch nicht weiter auf das Vorbringen des Rekurrenten, die Steuerveranlagung weiche aus fiskalischen oder pönalen Motiven von den wirklichen Verhältnissen ab, einzugehen. Diese Beurteilung wäre Teil des Sachentscheids über das Revisionsgesuch. Wenn der Betroffene im ordentlichen Verfahren nicht genügend sorgfältig war, dürfen allfällige Fehler der Steuerbehörde nicht dazu führen, dass der Gesuchsteller im Revisionsverfahren Recht erhält, denn für das Revisionsverfahren ist dessen Sorgfalt Eintretensvoraussetzung (PK VRP/SG-Schärer, Art. 81 N 31).

cc) Der Rekurrent bringt weiter vor, er habe der Steuererklärung 2011 die erste Seite der Verfügung des Bezirksgerichts L, vom 3. Januar 2005 über vorsorgliche Massnahmen beigelegt. Daraus sei ersichtlich, dass er M monatlich Fr. XXX.– (jährlich



Fr. XXX.–) zu überweisen habe. Dieses Beweisstück habe die Vorinstanz nicht beachtet. Auch diese Rüge hätte der Beschwerdeführer bereits im ordentlichen Verfahren vorbringen müssen. Da die Vorinstanz mit Schreiben vom 4. und 22. April 2021 entsprechende Zahlungsnachweise einforderte, musste ihm klar gewesen sein, dass die eingereichten Unterlagen nicht ausreichten und seitens der Vorinstanz Unklarheiten bestanden. Eine Revision ist daher auch in diesem Punkt ausgeschlossen.

c) Somit ergibt sich, dass der Rekurrent die geltend gemachten Revisionsgründe bei zumutbarer Sorgfalt im ordentlichen Einsprache- oder Rechtsmittelverfahren hätte vorbringen können. Die Vorinstanz trat auf das Revisionsbegehren zu Recht nicht ein. Unter den gegebenen Umständen kann offenbleiben, ob die Vorbringen des Rekurrenten die gesetzlichen Anforderungen an einen Revisionsgrund erfüllen. Der Rekurs erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

3.- Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens dem Rekurrenten aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 800.– erscheint angemessen (Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss von Fr. 800.– ist damit zu verrechnen.

### **Entscheid:**

1.

Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Der Rekurrent hat die amtlichen Kosten von Fr. 800.– zu bezahlen, unter Verrechnung des Kostenvorschusses in gleicher Höhe.