

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2013.143
1 ST.2013.154

Entscheid

14. August 2013

Mitwirkend:

Einzelrichter Anton Tobler und Gerichtsschreiberin Christina Hefti

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch C,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**
2. **Staat Zürich,**

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

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2011 (Revision) sowie
Staats- und Gemeindesteuern 2011 (Revision)**

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend der bzw. die Pflichtige, zusammen die Pflichtigen) wurden im Rahmen der Steuerperiode 2011 für die direkte Bundessteuer und für die Staats- und Gemeindesteuern betreffend das Erwerbseinkommen des Pflichtigen bei der D AG von Fr. 166'069.- am 3. August 2012 deklarationsgemäss veranlagt bzw. eingeschätzt. Namentlich wurden diese Einkünfte vollumfänglich dem steuerbaren Einkommen von insgesamt Fr. 175'300.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 184'100.- (Staats- und Gemeindesteuern) zugerechnet.

B. Am 25. Oktober 2012 ersuchten die Pflichtigen um Revision des Veranlagungs- bzw. Einschätzungsentscheids und beantragten die Besteuerung der im deklarierten Erwerbseinkommen von Fr. 166'069.- enthaltenen Entschädigung von Fr. 75'000.- als Abgangsentschädigung mit Vorsorgecharakter.

Am 13. Februar 2013 wies das kantonale Steueramt das Revisionsbegehren ab, da die von den Pflichtigen geltend gemachten Einwände bereits im ordentlichen (Rechtsmittel-)Verfahren hätten vorgebracht werden können und zudem lediglich die rechtliche Würdigung des fraglichen Erwerbseinkommens betreffen.

C. Gegen die Revisionsentscheide liessen die Pflichtigen am 7. März 2013 Einsprache erheben mit dem Antrag, das Revisionsbegehren gutzuheissen. Eventualiter sei die Abgangsentschädigung von Fr. 75'000.- als Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen zu besteuern.

Am 21. Mai 2013 wies das kantonale Steueramt die Einsprache ab.

D. Mit hiergegen erhobener Beschwerde bzw. Rekurs vom 21. Juni 2013 erneuerten die Pflichtigen ihre Anträge und ersuchten um Zusprechung einer Parteientschädigung. Das kantonale Steueramt schloss mit Beschwerde- und Rekursantwort

vom 12. Juli 2013 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Ein rechtskräftiger Entscheid kann gemäss Art. 147 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 155 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) auf Antrag oder von Amts wegen zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden (je lit. a), 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 (je lit. b) oder wenn ein Verbrechen oder ein Vergehen den Entscheid beeinflusst hat (je lit. c). Die Revision ist indes ausgeschlossen, wenn der Antragsteller etwas als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (je Abs. 2). Kraft Art. 148 DBG bzw. § 156 StG muss das Revisionsbegehren innert 90 Tagen nach Entdeckung des Revisionsgrundes, spätestens aber innert zehn Jahren nach Mitteilung des Entscheids gestellt werden. Das Revisionsbegehren ist nach § 157 StG schriftlich der Behörde einzureichen, die den Entscheid getroffen hat (Abs. 1). Es muss die genaue Bezeichnung der einzelnen Revisionsgründe sowie einen Antrag enthalten, in welchem Umfang der frühere Entscheid aufzuheben und wie neu zu entscheiden sei (Abs. 2). Die Beweismittel für die Revisionsgründe sowie für die Behauptung, dass seit Entdeckung der Revisionsgründe noch nicht 90 Tage verflossen sind, sollen dem Revisionsbegehren beigelegt oder, sofern dies nicht möglich ist, genau bezeichnet werden (Abs. 3). Betreffend die direkte Bundessteuer regelt Art. 149 DBG das Verfahren.

b) Als "neue Tatsachen" – bzw. in dieser Hinsicht gleich zu behandelnde "neue Beweismittel" – gelten grundsätzlich nur solche, die zur Zeit der Fällung des zu revidie-

renden Entscheids bereits vorhanden waren, aber erst nachträglich entdeckt wurden. Ausser Betracht fallen deshalb Tatsachen, die nach der fraglichen Einschätzung bzw. nach der Fällung des zu revidierenden Entscheids eintraten. Solche sind nur – aber immerhin – dann zu berücksichtigen, wenn und soweit sie auf den Bemessungszeitpunkt zurückwirken, mithin im ordentlichen Einschätzungsverfahren, hätten sie damals schon bestanden, hätten beachtet werden müssen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 147 N 18 DBG und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 155 N 24 StG, je mit Hinweisen). Gemeint sind mit Letzteren insbesondere Tatsachen, welche unmittelbar am Bemessungsobjekt anknüpfen, wie z.B. die nachträgliche Verwirklichung des Ersatzbeschaffungstatbestands bei einer Handänderung von Grundstücken nach bereits rechtskräftiger Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer (vgl. RB 1992 Nr. 42 = StE 1992 B 42.38 Nr. 11). Inhaltliche Fehler begründen für sich allein die Abänderbarkeit eines Entscheids nicht. Nach abgeschlossenem Veranlagungsverfahren bildet die grundsätzlich unanfechtbar gewordene Veranlagungsverfügung und nicht mehr das Gesetz den Massstab für die Richtigkeit der Steuerforderung (Klaus A. Vallender in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Vorbemerkungen zu Art. 51-53 N 6 StHG, mit Hinweisen).

c) Erheblich ist eine Tatsache dann, wenn sie geeignet ist, den von der rechtsanwendenden Behörde dem angefochtenen Entscheid seinerzeit zugrunde gelegten Sachverhalt dergestalt zu verändern, dass Anlass zu einem anderen Entscheid besteht. Eine solche Erheblichkeit wird von der Praxis verneint bei einer falschen rechtlichen Beurteilung eines an sich bekannten Sachverhalts durch die steuerpflichtige Person oder die Steuerbehörde (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 147 N 17 und 22 DBG sowie § 155 N 23 und 28 StG).

d) Wie erwähnt ist die Revision ausgeschlossen, wenn der Antragsteller das nunmehr als Revisionsgrund Vorgebrachte bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Die Revision dient nicht dem Zweck, vermeidbare Unterlassungen während des ordentlichen Verfahrens im Rahmen des Revisionsverfahrens nachholen zu können (Vallender/Looser in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. A., 2008, Art. 147 N 24 DBG). Deshalb dürfen nach der Rechtsprechung an den Steuerpflichtigen hohe Anforderungen an das Mass der Sorgfalt bei der Wahrung seiner Rechte im Veranlagungsverfahren gestellt

werden. Der Steuerpflichtige darf nicht erwarten, dass eigene Unsorgfalt durch Fehler der Steuerbehörde (z.B. mangelhafte Sachverhaltsabklärung) kompensiert wird (Richner/ Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 147 N 37 DBG und § 155 N 40 StG). Das zumutbare Mass der anzulegenden Sorgfalt hängt von den konkreten Umständen des Einzelfalls ab. Als Richtschnur bieten sich dabei die gleichen Kriterien an, welche die Gerichtspraxis von den Steuerbehörden hinsichtlich der Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit der Besteuerung im Nachsteuerverfahren verlangt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 147 N 38 DBG und § 155 N 42 StG). Auch hier können Veranlagungsfehler als Folge unterbliebener Untersuchungshandlungen oder rechtlicher Abklärungen, die nach den Umständen des Einzelfalls geboten gewesen wären, nicht nach Belieben im Nachsteuerverfahren korrigiert werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 151 N 30 DBG und § 160 N 32 StG). Es ist grundsätzlich davon auszugehen, dass der Pflichtige seine eigenen finanziellen Verhältnisse kennt, diese nach Erhalt der Veranlagungsverfügung überprüft und allfällige Mängel rechtzeitig rügt (BGr, 21. Mai 1997 = StE 1998 B 97.11 Nr. 14). Dasselbe muss zwangsläufig bereits für die Deklaration selbst gelten. Mit andern Worten muss der Steuerpflichtige beim Ausfüllen der Steuererklärung selbst Rechenschaft über seine Einkommens- und Vermögensverhältnisse in der betreffenden Steuer- bzw. Bemessungsperiode ablegen. Mangelnde Rechtskenntnis oder Rechtsirrtum der steuerpflichtigen Person können grundsätzlich nicht zu ihren Gunsten berücksichtigt werden, weil es dem Zweck der Revision widersprechen würde, eine Rechtskontrolle zu gestatten, auf die durch Nichteinlegen eines ordentlichen Rechtsmittels gerade verzichtet wurde (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 147 N 24 DBG sowie § 155 N 30 StG). Der Steuerpflichtige darf sich somit nicht darauf verlassen, dass die Steuerbehörden seine Deklarationsfehler richtigstellen, denn er kennt seine finanziellen Verhältnisse selbst am besten. Umgekehrt braucht sich die Veranlagungsbehörde auf die Richtigkeit der Steuererklärung nicht zu verlassen, darf es aber tun. Denn das System der Selbstveranlagung beruht auf einem Vertrauensprinzip zugunsten des Gemeinwesens (StGr AG, 31.05.1989 = StE 1990 B 97.11 Nr. 7).

e) Weil das Revisionsverfahren als ausserordentliches Rechtsmittel ein selbstständiges Verfahren darstellt, sind nur klar und detailliert erhobene Rügen zu prüfen. Der Antragsteller hat daher nicht nur die behaupteten Revisionsgründe zu nennen, sondern auch substantiiert darzulegen, inwiefern solche vorliegen. Beweismittel sind im Revisionsgesuch wenigstens zu nennen. Fehlt es an einer hinreichenden Sachdar-

stellung oder Beweismittellofferte, trifft die Revisionsbehörde keine Untersuchungspflicht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 149 N 4 f. DBG sowie § 157 N 4 f. StG).

2. a) Die Pflichtigen führen aus, sie hätten die Steuererklärung 2011 mit Angabe sämtlicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse eingereicht. Das Einkommen sei dabei gemäss Lohnausweis deklariert worden. Während der Pflichtige keine Unterscheidung der Einkünfte nach Quelle vorgenommen habe, habe das Steueramt E die Vergütungen der Arbeitslosenkasse getrennt vom übrigen Einkommen aufgeführt. Der Sachbearbeiter könne dabei kaum übersehen haben, dass der Lohnausweis des Pflichtigen eine Abgangsentschädigung von Fr. 75'000.- enthalte. Dabei habe es sich um eine erhebliche sowie aktenkundige Tatsache im Sinn von § 155 Abs. 1 lit. b StG gehandelt. Somit hätte der Sachbearbeiter die Pflicht gehabt, abzuklären, worin diese Abgangsentschädigung bestehe. Da er das allerdings unterlassen habe, habe er seine Abklärungspflicht verletzt und damit einen Revisionsgrund im Sinn von § 155 Abs. 1 lit. b StG gesetzt. Aus den persönlichen Angaben des Pflichtigen in der Steuererklärung 2011 sei klar ersichtlich, dass er zu jener Zeit bereits das 62. Altersjahr erreicht habe. Somit sei es offensichtlich gewesen, dass die Abgangsentschädigung Fürsorgecharakter aufweise. Es gehe somit weder um eine falsche Beweismittelführung noch um eine falsche Rechtsanwendung seitens der Steuerbehörde. Wenn den Pflichtigen aufgebürdet werde, den Einschätzungsentscheid fristgerecht zu überprüfen und mit den ordentlichen Rechtsmitteln anzufechten, so werde eine übermässige Sorgfaltspflicht verlangt. Mit dem Einreichen der Steuererklärung hätten die Pflichtigen lediglich bescheinigt, dass sie diese vollständig und wahrheitsgetreu ausgefüllt hätten. Wenn ihnen dabei ein Fehler in der Rechtsanwendung unterlaufen sei, dürfe das nicht zu ihrem Nachteil gereichen. Schliesslich sei die Rechtsanwendung ausschliesslich Sache der Behörden und nicht der Steuerpflichtigen.

b) Gemäss Auffassung des kantonalen Steueramts ist es Aufgabe der Pflichtigen, den Einschätzungsentscheid innert der 30-tägigen Einsprachefrist auf seine Rechtmässigkeit zu überprüfen. Der im vorliegenden Revisionsverfahren von den Pflichtigen vorgebrachte Grund sei im ordentlichen Verfahren bereits bekannt gewesen und somit nicht geeignet, eine für die Revision notwendige neue Tatsache zu begründen. Allfällige falsche Beweismittelführungen oder Rechtsanwendungen könnten keine

Revision begründen, weswegen die Frage, ob die Entscheide der Veranlagungsbehörde richtig gewesen seien, offen bleiben könne.

3. a) Dem Lohnausweis des Pflichtigen für das Jahr 2011 ist zu entnehmen, dass sein Arbeitsverhältnis mit der D AG am 30. September 2011 endete und er eine Abgangsentschädigung von Fr. 75'000.- erhielt. Weitere Details sind weder in der Steuererklärung noch in den Beilagen dazu enthalten.

b) Die Pflichtigen machen das Vorliegen eines Revisionsgrunds im Sinn von Art. 147 Abs. 1 lit. b DBG bzw. § 155 Abs. 1 lit. b StG geltend. Nach der Systematik des Gesetzes ist eine Revision indes selbst bei Vorliegen eines solchen Grunds ausgeschlossen, wenn der Antragsteller diesen bei zumutbarer Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (Art. 147 Abs. 2 DBG, § 155 Abs. 2 StG).

Der Steuerpflichtige hat im Revisionsgesuch den Nachweis zu erbringen, dass er vom Revisionsgrund keine Kenntnis hatte und bei Anwendung der pflichtgemässen Sorgfalt auch keine Kenntnis haben konnte (Vallender/Looser, Art. 149 N 1b DBG). Dieser Nachweis wurde vorliegend nicht erbracht, führen doch die Pflichtigen in ihrem Revisionsbegehren vom 25. Oktober 2012 lediglich aus, bei (nachträglichen) Abklärungen auf das Kreisschreiben Nr. 1 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 3. Oktober 2002 gestossen zu sein. Genannte Abklärungen hätten problemlos innert der 30-tägigen Einsprachefrist erfolgen können, ist doch das Kreisschreiben Jedermann übers Internet zugänglich. Aus den Akten ergibt sich zudem, dass die Pflichtigen bereits mit Veranlagungsverfügung bzw. Einschätzungsentscheid vom 20. Januar 2012 für eine Kapitaleistung mit Vorsorgecharakter unter Erwähnung der einschlägigen Gesetzesartikel (Art. 38 DBG, § 37 StG) besteuert worden waren, weswegen ihnen die diesbezügliche Rechtslage durchaus vertraut war. Unter diesen Umständen muss davon ausgegangen werden, dass der Revisionsgrund schon im ordentlichen Verfahren hätte vorgebracht werden können, weswegen eine Revision ausgeschlossen ist. Somit kann offen gelassen werden, ob das Steueramt E aufgrund des Alters des Pflichtigen weitere Abklärungen zur Abgangsentschädigung hätte treffen sollen.

Der Vollständigkeit wegen sei an dieser Stelle noch erwähnt, dass die Pflichtigen es auch systematisch versäumt haben, die behaupteten Revisionsgründe substantiiert darzulegen und Beweismittel einzureichen/anzubieten. Namentlich fehlen jegliche Angaben über den genauen Grund der Auszahlung der Abgangsentschädigung von Fr. 75'000.-. Die Pflichtigen behaupten weder, die Summe habe eine Vorsorgegücke gedeckt, die durch den Austritt des Pflichtigen aus der D AG entstanden sei, noch machen sie geltend, die Abgangsentschädigung habe der Abgeltung wiederkehrender Leistungen gedient. Selbst wenn somit den Pflichtigen der Nachweis gelungen wäre, dass sie vom Revisionsgrund auch bei pflichtgemässer Sorgfalt keine Kenntnis haben konnten, wäre die Revision abzuweisen, da der Sachverhalt weder hinreichend substantiiert noch nachgewiesen wurde.

4. Diese Erwägungen führen zur Abweisung von Beschwerde und Rekurs. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Parteientschädigungen sind nicht zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1-3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968; § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/22. März 2010).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

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

[...]