

**BStP | 2019 | Nr. 16**

Betreff:	Nichtigkeit, Revision
Instanz:	Steuerrekurskommission
Entscheidungsdatum:	20. Juni 2019
Verfahrensnummer:	STRK.2018.40

*Ein rechtskräftiger Entscheid kann auf Antrag oder von Amtes wegen zu Gunsten der steuerpflichtigen Person revidiert werden, wenn neue erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden, wenn die Steuerverwaltung erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser Acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat oder wenn ein Verbrechen oder ein Vergehen den Entscheid beeinflusst hat. In casu keine Nichtigkeit der Veranlagungsverfügungen, da die Steuerverwaltung ihren Untersuchungspflichten nachgekommen ist. Zudem Ausschluss der Revision, da es mit der zumutbaren Sorgfalt möglich gewesen wäre, die Veranlagungsverfügungen mit dem ordentlichen Rechtsmittel anzufechten.*

**Sachverhalt:**

A. Der Rekurrent, A., wurde mangels Einreichen der Steuererklärungen pro 2012 und 2013 bzw. nach Abgabe der Steuererklärung pro 2014 mit Veranlagungsverfügungen vom 20. Februar 2014 (amtliche Einschätzung), 29. Januar 2015 (amtliche Einschätzung) sowie 10. Dezember 2015 für die kantonalen Steuern pro 2012 bis 2014 veranlagt. Diese Veranlagungsverfügungen sind unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

B. Mit Schreiben vom 23. Oktober 2017 ersuchte der Rekurrent sinngemäss die Steuerverwaltung um Revision der Veranlagungsverfügungen zu den kantonalen Steuern pro 2012 bis 2014. Mit Revisionsentscheid vom 6. Februar 2018 wies die Steuerverwaltung das Gesuch ab. Zur Begründung führte sie an, es bestünde kein Revisionsgrund.

C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 3. März 2018. Der Rekurrent, vertreten durch B., macht geltend, dass neue Tatsachen festgestellt worden seien, weshalb sich eine Revision der Veranlagungsverfügungen zu den kantonalen Steuern pro 2012 bis 2014 rechtfertige.

Mit ergänzenden Eingaben vom 26. März 2018, 5. Mai 2018 und 25. Juni 2018 reicht der Rekurrent Unterlagen zur Beurteilung des Gesuchs um unentgeltliche Prozessführung ein.

Mit Verfügung vom 31. August 2018 wird die unentgeltliche Prozessführung bewilligt und auf die Erhebung eines Kostenvorschusses verzichtet.

Die Steuerverwaltung schliesst in ihrer Vernehmlassung vom 24. September 2018 auf Abweisung des Rekurses.

Mit Replik vom 31. Oktober 2018 hält der Rekurrent an seinem Antrag fest.

Die Steuerverwaltung hält mit Duplik vom 27. November 2018 an ihrem Antrag auf Abweisung des Rekurses fest.

Mit Triplik vom 5. Januar 2019 legt der Rekurrent abermals dar, dass neue Tatsachen vorliegen würden und die Revisionsfrist eingehalten sei.

Die Steuerverwaltung teilte am 11. Januar 2019 mit, dass sie auf eine weitere Stellungnahme verzichtet.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

#### *Erwägungen:*

2. a) Der Rekurrent beantragt, den Revisionsentscheid der Steuerverwaltung vom 6. Februar 2018 betreffend kantonale Steuern pro 2012 bis 2014 aufzuheben.

b) Es ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung das Revisionsgesuch des Rekurrenten zu Recht abgewiesen hat.

3. a) Gemäss § 173 Abs. 1 StG kann eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zu Gunsten der steuerpflichtigen Person revidiert werden, wenn neue erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden (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 (lit. b) oder ein Verbrechen und Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat (lit. c).

b) Nach § 173 Abs. 1 lit. a StG ist eine Revision bei Geltendmachung neuer erheblicher Tatsachen oder Beweismittel möglich, wenn die gesuchstellende Person nachweist, dass ihr diese (trotz zumutbarer Sorgfalt) im Veranlagungsverfahren nicht bekannt sein konnten. 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 einer anderen Entscheidung besteht (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 147 N 16 ff.). Als erhebliche Tatsachen, die eine Revision auslösen können, gelten solche, die nachträglich entdeckt werden, nicht aber solche, die nachträglich eingetreten sind. Die Tatsachen, die der gesuchstellenden Person nachträglich bekannt wurden, müssen im Zeitpunkt der Verfügung resp. des Entscheids verwirklicht bzw. bereits bestanden haben oder zumindest auf den Tag des Entscheids zurückwirken. Beweismittel sind Erkenntnisquellen, die dazu geeignet sind, den rechtserheblichen Sachverhalt festzustellen, d.h. die Behörde vom Vorliegen der rechtserheblichen Tatsachen zu überzeugen. Beweismittel sind z.B. Urkunden, Auskünfte der Parteien, Zeugenaussagen, Auskünfte Dritter, Sachverständigengutachten oder Amtsberichte. Die Ausführungen hinsichtlich der Tatsachen gelten mutatis mutandis auch mit Bezug auf die Beweismittel (vgl. Looser, in: Zweifel/Beusch, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 147 N 10 und 11 sowie die dort aufgeführte Rechtsprechung).

c) Laut § 173 Abs. 2 StG ist die Revision in allen Fällen ausgeschlossen, wenn die gesuchstellende Person die fraglichen Umstände bei zumutbarer Sorgfalt bereits im ordentlichen Veranlagungs- bzw. Rechtsmittelverfahren hätte vorbringen können. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts dürfen an „die Sorgfalt des Steuerpflichtigen bei der Wahrung seiner Rechte im Veranlagungsverfahren einige Anforderungen gestellt werden“ (vgl. Looser, a.a.O., Art. 147 N 24 ff.; ebenso Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 147 N 37 ff. und die dort aufgeführte Rechtsprechung).

4. a) Der Rekurrent macht geltend, dass gemäss Bundesgerichtsurteil 2C\_679/2016 vom 11. Juli 2017 eine amtliche Einschätzung der materiellen Wahrheit möglichst nahe kommen solle. Das Verhältnismässigkeitsprinzip sei bei der Einschätzung der Steuerjahre 2012 und 2013 verletzt worden. Er sei ein junger Auslandschweizer, welcher mit den Gegebenheiten der Schweiz wenig

vertraut sei und als [...] noch kein existenzsicherndes Einkommen habe erwirtschaften können. Die amtlichen Einschätzungen seien zu hoch, was ihn in die Verschuldung treibe. Zudem habe die Steuerverwaltung es unterlassen, sachlich stichhaltige Abklärungen vorzunehmen. Die Einschätzung sei willkürlich erfolgt und deshalb aufzuheben.

b) Der Rekurrent stützt sich auf ein Bundesgerichtsurteil, gemäss welchem gewisse Veranlagungsverfügungen als nichtig zu erachten sind, wenn z.B. keine besonderen Untersuchungs-massnahmen oder zusätzliche Abklärungen getroffen wurden oder die systematisch Jahr für Jahr massiv erhöhte Einschätzung des massgebenden Einkommens sich auf keinerlei Indizien stützt (Urteil des Bundesgerichts 2C\_679/2016 vom 11. Juli 2017).

c) Der dem vorliegenden Entscheid zugrundeliegende Sachverhalt lässt sich mit demjenigen des geltend gemachten Bundesgerichtsurteils nicht vergleichen. Das Bundesgericht hielt in einem jüngeren Urteil fest, dass das Urteil des Bundesgerichts 2C\_679/2016 vom 11. Juli 2017 nicht auf selbständig erwerbende Personen anwendbar sei, da eine Kontrolle anhand des Lohnausweises von vornherein unmöglich sei (Urteil des Bundesgerichts 2C\_252/2018 vom 27. April 2018). Zudem hatte das Bundesgericht im Entscheid 2C\_679/2016 vom 11. Juli 2017 die höchst aussergewöhnlichen Umstände des konkreten Einzelfalls zu würdigen. Die Nichtigkeit habe sich aus einer Würdigung der gesamten Situation und insbesondere aus dem Umstand ergeben, dass die Veranlagungsbehörde offene Steuern in Betreuung gesetzt hatte, aus den Pfändungsunterlagen die finanziellen Verhältnisse der steuerpflichtigen Person ersehen konnte, das steuerbare Einkommen – in Missachtung der Betreibungsakten – aber dennoch von Jahr zu Jahr systematisch und massiv erhöht hatte. Das Bundesgericht hielt weiter fest, dass die Tragweite hinsichtlich selbständig erwerbenden Personen von vornherein eingeschränkt sei (Urteil des Bundesgerichts 2D\_42/2017 vom 28. November 2017, E. 2.6). Da der Rekurrent selbständig erwerbend ist, kann er aus dem Bundesgerichtsentscheid 2C\_679/2016 vom 11. Juli 2017 nichts bzw. nicht das von ihm geltend Gemachte zu seinen Gunsten ableiten. Zudem hat die Steuerverwaltung vorliegend weitere Abklärungen vorgenommen. Der zuständige Sachbearbeiter hat nach dienlichen Informationen gesucht und festgestellt, dass der Rekurrent in den Jahren 2012 und 2013 als „[...]“ wirkte und [...]. Die eingereichten Pfändungsurkunden datieren vom 2. März 2017, weshalb die Steuerverwaltung bei Erlass der Veranlagungsverfügungen (20. Februar 2014, 29. Januar 2015 sowie 10. Dezember 2015) nicht wissen konnte, dass der Rekurrent über kein geregeltes Einkommen verfügte. Die Steuerverwaltung ist daher ihren Pflichten nachgekommen und die Veranlagungsverfügungen sind somit nicht nichtig.

d) aa) Weiter macht der Rekurrent geltend, dass die Steuerverwaltung das Einkommen ohne Abklärungen eingeschätzt habe und das Verhältnismässigkeitsprinzip bei der Einschätzung der Steuerjahre 2012 und 2013 verletzt worden sei.

bb) Als Verletzung wesentlicher Verfahrensfehler [*recte*: *Verfahrensgrundsätze*] gelten u.a. die Verweigerung des rechtlichen Gehörs und die Verletzung des Untersuchungsgrundsatzes. Nicht darunter fallen die falsche Beweiswürdigung oder Rechtsanwendung. Diese können von vornherein nicht Gegenstand eines Revisionsverfahren sein (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 147 N 25). Die Revision einer Veranlagungsverfügung wegen Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften oder wegen Nichtberücksichtigung aktenkundiger Tatsachen oder Beweismittel ist nur in Ausnahmefällen möglich (BGE 111 Ib 209, E. 1). Dieser Revisionsgrund greift lediglich, wenn eine Veranlagung aus Versehen der Steuerverwaltung auffallend falsch ausgefallen ist. Jedoch ist auch hier § 173 Abs. 2 StG massgebend, weshalb kein Revisionsgrund vorliegt, wenn der Rekurrent bereits im ordentlichen Verfahren den Mangel hätte rügen können (Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102-222 DBG, Basel 2015, Art. 147 N 18 ff.).

cc) Dem Rekurrenten wäre es bei der ihm zumutbaren Sorgfalt möglich gewesen, die Veranlagungsverfügungen mit dem ordentlichen Rechtsmittel anzufechten. Das Revisionsverfahren dient nicht dazu, von der steuerpflichtigen Person zu verantwortende Nachlässigkeiten nachträglich zu

bereinigen. Ansonsten könnte die steuerpflichtige Person ungeachtet jeglicher Rechtsmittelfristen und ungeachtet der Rechtskraft von Entscheiden und Verfügungen jederzeit eine materielle Neubeurteilung verlangen und pflichtwidrig Versäumtes nachholen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 147 N 23). Somit ist eine Revision im vorliegenden Fall ausgeschlossen, da es dem Rekurrenten möglich gewesen wäre, seine Vorbringen bereits im ordentlichen Verfahren geltend zu machen (§ 173 Abs. 2 StG).

e) Der Rekurrent macht weiter keinen Revisionsgrund geltend und weist auch nicht nach, dass die Revisionsfrist eingehalten wurde. Eine Beeinflussung der Veranlagungsverfügung durch ein Vergehen oder Verbrechen wird nicht dargetan, weshalb auch kein Revisionsgrund nach § 173 Abs. 1 lit. c StG vorliegt.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass vorliegend keine Revisionsgründe bestehen, welche ein Zurückkommen auf die rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen vom 20. Februar 2014, 29. Januar 2015 und 10. Dezember 2015 zu den kantonalen Steuern pro 2012 bis 2014 zu rechtfertigen vermögen. Zudem hätte der Rekurrent seine Vorbringen bei zumutbarer Sorgfalt bereits im ordentlichen Verfahren geltend machen können, weshalb auch gemäss § 173 Abs. 2 StG eine Revision ausgeschlossen ist. Der Rekurs ist somit abzuweisen.

6. Nach dem Ausgang des Verfahrens wäre dem Rekurrenten in Anwendung von § 170 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 135 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 sowie dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und dem Reglement über die Gerichtsgebühren vom 11. September 2017 eine Spruchgebühr aufzuerlegen. Aufgrund der bewilligten unentgeltlichen Prozessführung wird auf die Erhebung von Kosten verzichtet.

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen.