

GR_GERICHTE A 2013 36 vom 7. Januar 2014

GR Gerichte, 2014-01-07, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_A_2013_36

FR: GR_GERICHTE A 2013 36 du 7 janvier 2014

IT: GR_GERICHTE A 2013 36 del 7 gennaio 2014

Regeste

Kantons- und Gemeindesteuer (Revision) | Einkommenssteuer

Erwägungen

E. 4

Kammer bestehend aus Vizepräsident Priuli als Vorsitzender, Verwaltungsrichter Stecher und Präsident Meisser, Aktuar Simmen URTEIL vom 7. Januar 2014 in der verwaltungsrechtlichen Streitsache A._____, vertreten durch Rechtsanwalt Dr. iur. Hans-Martin Allemann, Beschwerdeführer gegen Steuerverwaltung des Kantons Graubünden, und Gemeinde X._____, Beschwerdegegnerinnen betreffend Kantons- und Gemeindesteuer (Revision)

- 2 - 1. A._____, geboren 1960, wohnhaft in Y._____ und teilzeitlich als Hauswart tätig, bezieht eine halbe Invalidenrente aufgrund einer psychischen Erkrankung. Am 26. August 2008 erwarb er von seiner Halbschwester die Liegenschaft 3606 im damaligen Brandgebiet in X._____ im Rahmen einer gemischten Schenkung des Baulandes mit der Übernahme der darauf lastenden Hypothek von Fr. 180'000.-- (entgeltlicher Teil) und eines Schenkungsanteils von Fr. 247'100.-- (totaler Wert Fr. 427'100.--). In den Jahren 2008 und 2009 liess er auf dem erwähnten Grundstück ein Mehrfamilienhaus mit vier Wohnungen und zehn Parkplätzen in der unterirdischen Autoeinstellhalle erstellen. Drei Wohnungen verkaufte er, während eine 3.5-Zimmerwohnung zurückbehalten und seiner in X._____ lebenden Mutter vermietet wurde. Nachdem A._____ für das Jahr 2009 auch nach entsprechender Mahnung keine Steuererklärung eingereicht hatte, wurde ihm durch die kantonale Steuerverwaltung am 8. August 2011 mit Androhung einer Ermessenstaxation, falls die verlangten Unterlagen nicht innert acht Tagen nachgereicht würden, eine Busse von Fr. 300.-- auferlegt. Nachdem wieder weder Steuererklärung noch dazu gehörende Unterlagen nachgereicht wurden, veranlagte die kantonale Steuerverwaltung A._____ am 1. September 2011 für die Kantonssteuer 2009 ermessensweise mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 820'000.-- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 150'000.--, was eine Kantonssteuer von Fr. 90'377.-- ergab. Aufgrund der gleichen Grundannahmen resultierten kommunale Steuern 2009 für die Wohnortsgemeinde Y._____ von Fr. 7'269.-- und für die Baugemeinde X._____ von Fr. 85'885.-- sowie für die direkte Bundessteuer 2009 von Fr. 94'530.--. 2. Mit E-Mail vom 27. Januar 2012 erkundigte sich A._____ bei der kantonalen Steuerverwaltung um eine Neu Beurteilung seines Falls, nachdem er durch die zur Diskussion stehende Überbauung in X._____ an den Rand seiner psychischen Fähigkeiten gebracht worden sei. Die kantonale Steu-

- 3 - erverwaltung machte ihn am 3. Februar 2012 telefonisch auf die Rechtskraft der beanstandeten Steuerveranlagungen 2009 und auf die verbleibenden Möglichkeiten eines

Revisions- oder eines Erlassgesuchs aufmerksam. Mit Schreiben vom 14. Februar 2012 reichte A._____ das Gesuch um Steuererlass aller für das Jahr 2009 veranlagten Steuern mit dem entsprechenden ausgefüllten Formular ein. Nachdem darauf Privatschulden von insgesamt Fr. 270'000.-- aufgeführt waren, forderte die kantonale Steuerverwaltung A._____ mit Schreiben vom 23. Februar 2012 auf, ihr eine mindestens teilweise Verzichtserklärung der Gläubigerin einzureichen, welche ihr schliesslich am 30. April 2012 per Mail und am

E. 7

Mai 2012 noch eingeschrieben zugestellt wurde. Am 5. Juli 2012 zeigte Rechtsanwalt Dr. Hans-Martin Allemann der kantonalen Steuerverwaltung die Rechtsvertretung von A._____ an und reichte am 17. Juli 2012 weitere Unterlagen zum Steuererlassgesuch ein. Nach einem persönlichen Vortritt vom 4. September 2012, bei dem der kantonalen Steuerverwaltung ein ärztliches Zeugnis von Dr. med. B._____ vom 3. September 2012 abgegeben wurde, reichte A._____ am 7. September 2012 der kantonalen Steuerverwaltung ein Revisionsgesuch für alle für das Jahr 2009 veranlagten Steuern ein. Mit Schreiben vom 26. September 2012 reichte er bei der kantonalen Steuerverwaltung sodann ein weiteres ärztliches Zeugnis desselben Facharztes vom 25. September 2012 ein. Mit Entscheidung vom 23. April 2013 trat die kantonale Steuerverwaltung auf das Revisionsgesuch mangels nachgewiesener Urteils- und Handlungsunfähigkeit seitens von A._____ nicht ein. 3. Dagegen erhob A._____ (nachfolgend Beschwerdeführer) am 27. Mai 2013 Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden mit Bezug auf die kantonalen und kommunalen (Y._____ und X._____) Steuern 2009 mit folgenden Anträgen:

- 4 - „1. Der angefochtene Entscheid vom 23. April 2013 sei aufzuheben. 2. Die Beschwerdegegnerin sei anzuweisen, auf das Gesuch vom 7. September 2012 betreffend Revision/Wiedererwägung und Aufhebung der Veranlagungsverfügungen vom 1. September 2011 und vom 16. November 2011 für die Kantons- und Gemeindesteuern (Y._____ und X._____) 2009 einzutreten. 3. Die Beschwerdegegnerin sei anzuweisen, die Veranlagungsverfügungen vom 1. September 2011 und vom 16. November 2011 für die Kantons und Gemeindesteuern (Y._____ und X._____) 2009 betreffend den Beschwerdeführer in Revision/Wiedererwägung zu ziehen und aufzuheben. 4. Die Beschwerdegegnerin sei anzuweisen, den Beschwerdeführer für die entsprechenden Steuern neu zu veranlagern.“ Er sei bereits im Jahr 2008 infolge einer psychisch-neurologischen Erkrankung urteils- und handlungsunfähig geworden, weshalb er sich um seine Steuer- und AHV-Pflichten nicht mehr habe kümmern können. Deshalb sei er in der Folge durch die zuständigen Instanzen auch völlig falsch eingeschätzt worden. Insbesondere sei davon ausgegangen worden, dass er ein professioneller Immobilienhändler sei, was eindeutig nicht zutreffe. Beim erworbenen Grundstück in X._____ habe es sich um eine Familienliegenschaft gehandelt, die infolge eines teilweisen Dorfbrandes dringend der Überbauung bedürftig sei. Die durch ihn aus der erfolgten Überbauung zurückbehaltene 3.5-Zimmerwohnung sei zu einem ortsüblichen Preis an seine Mutter vermietet. Er habe weder ein Honorar noch eine Provision erhalten, wie dies bei professionellen Immobilienmaklern üblich sei. Er sei teilzeitlich als Hauswart tätig und erhalte wegen seiner psychischen Beschwerden eine Teil-IV-Rente. Somit fehle es an der Nähe zu seiner sonstigen beruflichen Tätigkeit, an entsprechenden Branchenkenntnissen, an einer systematischen und planmässigen Vorgehensweise seinerseits und an weiteren Immobiliengeschäften. Vielmehr habe er sämtliche Arbeiten fremd vergeben müssen. Wie

der ihn behandelnde Facharzt früher und auch heute noch mehrmals klar bestätigt habe, habe ihn sein Ziel, die erwähnte Überbauung zu vollenden, dabei Schulden zu vermeiden und gegenüber anderen Interessenten verantwortlich zu handeln, bis an und über die Grenzen seiner Kapazitäten ge-

- 5 - bracht. Besonders sei psychiatrisch auffällig geworden, dass ihm nicht nur keine Energie und Kapazität mehr geblieben sei, sich um steuerliche An- gelegenheiten pflichtgemäss zu kümmern, sondern er bis heute keine an- gemessene Vorstellung davon gehabt habe, dass nicht nur sein Konto- stand zu berücksichtigen gewesen wäre, sondern eben die finanziellen Ein- und Ausgänge hätten buchhalterisch erfasst und deklariert werden müssen. Es sei somit belegt, dass er auf Grund seiner Geisteskrankheit und verstärkt durch Belastungen wie in den Jahren 2009 bis 2012 gerade administrativ-buchhalterische Aufgaben und Steuererklärungen betreffend nicht fähig gewesen sei, vernunftgemäss zu handeln. Diese belegte Form der Psychose aus dem Formenkreis der Schizophrenien mit residuellen Störungen, namentlich im formalen Gedankengang, habe zu seinen Ver- fahrensunterlassungen geführt und würde diese voll erklären, weshalb hier ein Revisionsgrund nach Art. 141 Abs. 1 lit. a StG vorliege. Deshalb sei auf sein Revisionsgesuch einzutreten und es gutzuheissen. Allenfalls sei ein psychiatrisches Gutachten zur Frage seiner Handlungs- und Ur- teilsfähigkeit bei administrativen Belangen für den Zeitraum 2009 bis 2012 einzuholen. Mit Schreiben vom 23. Juli 2013 reichte der Beschwerdeführer noch die Bestätigung der kantonalen AHV-Ausgleichskasse vom 17. Juli 2013 nach, wonach diese festgestellt habe, dass in seinem Fall AHV-rechtlich kein gewerbmässiger Liegenschaftenhandel vorliege und folglich auf den entsprechenden Liegenschaftseinnahmen keine AHV-Beiträge geschuldet seien. Die frühere Beitragsverfügung für Selbständigerwerbende vom

E. 8

Dezember 2011 werde daher wiedererwägungsweise aufgehoben und das Erwerbseinkommen aus selbständig erwerbender Tätigkeit für das Jahr 2009 auf Fr. 35'220.-- angepasst.

- 6 - 4. In ihren Vernehmlassungen zu beiden erwähnten Eingaben des Be- schwerdeführers beantragte die kantonale Steuerverwaltung (nachfolgend Beschwerdegegnerin) die Abweisung der Beschwerde, soweit darauf ein- zutreten sei. Ihre Revisionsentscheide könnten in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern gemäss Art. 142 Abs. 3 StG innert 30 Tagen beim Verwaltungsgericht mit Beschwerde angefochten werden. Hingegen sei bezüglich der direkten Bundessteuer gemäss Art. 149 Abs. 3 DBG gegen die Abweisung eines Revisionsbegehrens das gleiche Rechtsmittel zu er- greifen, wie gegen die frühere Verfügung oder den früheren Entscheid, mithin die Einsprache. Daher könne das Verwaltungsgericht lediglich be- züglich der Kantons- und Gemeindesteuern einen Entscheid fällen, während bezüglich direkte Bundessteuer die Beschwerdegegnerin zu entscheiden habe. Letzteres Verfahren sei indes bis zum Entscheid des Verwaltungsgerichtes über die Kantons- und Gemeindesteuern sistiert worden. Zunächst liege eine Rechtsmittelkonkurrenz zwischen Fristwiederherstellungs- und Revisionsgesuch vor. Bei einer solchen Konstellati- on sei zunächst über die Fristwiederherstellung zu entscheiden, da das Einhalten der Frist eine Prozessvoraussetzung sei. Gemäss Art. 124 Abs. 3 StG würden dafür die Vorschriften des VRG gelten. Nach Art. 10 Abs. 1 VRG könnten solche Fristen nur wiederhergestellt werden, wenn die Partei beweisen könne, dass ihr oder ihrem Vertreter die Einhaltung der Frist wegen eines

unverschuldeten Hindernisses nicht möglich gewesen sei. Das entsprechende Gesuch sei gemäss Art. 10 Abs. 2 VRG innerhalb zehn Tagen seit Wegfall des Hindernisses zu stellen. Mit der Bestellung eines Rechtsvertreters Anfang Juli 2012 sei aber der Hinderungsgrund der angeblichen Handlungs- und Urteilsunfähigkeit spätestens weggefallen, sodass sich das Revisionsgesuch vom 7. September 2012 eindeutig als verspätet erweise. Sodann bilde vorliegend einzig ihr Nichteintretensentscheid vom 23. April 2013 Anfechtungsobjekt, weshalb auf die beschwerdeführerischen Anträge in den Ziff. 3 und 4 nicht eingetreten

- 7 - werden könne. Massgebend sei sowohl auf kantonaler als auch auf kommunaler Stufe Art. 141 StG. Dessen Abs. 2 bestimme ausdrücklich und praxismässig, dass eine Revision ausser Betracht falle, wenn der Steuerpflichtige bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Anfechtungsverfahren hätte vorbringen können, was er als Revisionsgrund vorbringe. Im Zusammenhang mit Ermessensveranlagungen sei die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur zumutbaren Sorgfalt des Steuerpflichtigen besonders streng. Das Mass der zumutbaren Sorgfalt könne zwar herabgesetzt sein, wenn der Steuerpflichtige an einer Geisteskrankheit oder -schwäche leide. Die Urteilsfähigkeit werde nach Art. 16 ZGB von Gesetzes wegen vermutet. Es komme erst dann zu einer Umkehr der Beweislast, wenn die handelnde Person ihrer allgemeinen Verfassung nach im Normalfall und mit überwiegender Wahrscheinlichkeit als urteilsunfähig gelten müsse. Dabei gelte der Begriff der Urteilsfähigkeit in identischer Bedeutung im öffentlichen Recht wie im Steuerrecht (Verweis auf das Urteil des Bundesgerichtes 2C_496/2008 vom 3. März 2009 E.3.3 f.). Gemäss den beigelegten Berichten des behandelnden Facharztes könne der Beschwerdeführer weder als urteils- noch als handlungsunfähig angesehen werden. Er habe allenfalls leichte Defizite in administrativen und buchhalterischen Belangen aufgewiesen. Ansonsten hätte er nicht in den Jahren 2008 und 2009 eine Überbauung in X._____ realisieren und sich um Möglichkeiten kümmern können, die hohen Steuern nicht bezahlen zu müssen. Trotz kleinerer psychischen Einschränkungen, welche sich auch gemäss Arztberichten in den Jahren ab 2007 gebessert hätten, wäre es ihm aber durchaus möglich gewesen, fristgerecht die verlangten Steuererklärungen einzureichen bzw. Einsprachen gegen die Ermessenstaxationen zu erheben bzw. zumindest eine Drittperson damit zu beauftragen. Das Mass der zumutbaren Sorgfalt sei somit nicht herabgesetzt gewesen und der Gesuchsteller habe damit seine Sorgfaltspflicht verletzt. Sie sei

- 8 - somit zu Recht nicht auf sein Revisionsgesuch eingetreten, womit sich die Beschwerde als unbegründet erweise und abzuweisen sei. Auch das nachgereichte Schreiben der AHV-Ausgleichskasse vom 17. Juli 2013 betreffend Aufhebung der AHV-Beiträge für die zu Unrecht angenommene selbständig erwerbende Tätigkeit des Beschwerdeführers könne nichts an ihren Schlussfolgerungen ändern, da es dort um die materielle Beurteilung der Angelegenheit gehe, welche vorliegend aufgrund ihres Nichteintretensentscheids gar nicht zur Diskussion stehen könne. 5. In seiner Replik führte der Beschwerdeführer noch aus, er wäre zwar ab Februar 2012 wieder fähig gewesen, die Wiederherstellung der Fristen für die Einreichung der Steuererklärung bzw. für die Erhebung von Einsprachen gegen die ergangenen Ermessenstaxationen zu beantragen, doch sei ihm nicht bewusst gewesen, dass ihm diese Möglichkeit offen gestanden habe, nachdem die Ermessenstaxationen bereits in Rechtskraft erwachsen seien. Die Einreichung von viel komplizierteren Steuererklärungen und Einsprachen sowie eines Revisionsgesuches habe ihm nach den beigelegten Arztzeugnissen indes nicht zugemutet werden können. Fristwiederherstellungen hätten

somit auch nichts daran geändert, dass die Ermessenstaxationen vom Beschwerdeführer nicht angefochten worden wären. Das im vorliegenden Verfahren zur Diskussion stehende Wieder- erwägungsgesuch müsse daher im Sinne von Art. 29 BV und der Rechtsweggarantie von Art. 29a BV zulässig sein. Überdies bilde die Be- antragung einer Fristwiederherstellung nicht Voraussetzung dafür, dass auf ein Wiedererwägungsgesuch eingetreten werden könne. Vielmehr müsse eine Verwaltungsbehörde nach Art. 24 VRG stets dann darauf ein- treten, wenn Gründe für einen Widerruf glaubhaft gemacht würden. Er habe Tatsachen und Beweismittel im früheren Verfahren aufgrund seiner Erkrankung nicht geltend machen können. Wenn alle eingereichten ärztli-

- 9 - chen Zeugnisse als untauglich betrachtet werden sollten, sei ein gerichtli- ches Gutachten zur Frage seiner Handlungs- und Urteilsunfähigkeit zu veranlassen. 6. Die Beschwerdegegnerin ergänzte in ihrer Duplik noch, dass der Be- schwerdeführer in der Lage und auch verpflichtet gewesen wäre, einen Vertreter in seinen Steuerangelegenheiten zu bestellen. Dadurch wäre es ihm möglich gewesen, fristgerecht die Steuererklärung einzureichen bzw. Einsprache gegen die Ermessenstaxationen erheben zu lassen. Durch die Unterlassung habe der Beschwerdeführer seine Sorgfaltspflicht ver- letzt, weshalb sie zu Recht nicht auf das Revisionsgesuch eingetreten sei. Spätestens anfangs Juli 2012 habe er einen Vertreter bestellt, der von der Möglichkeit einer Fristwiederherstellung habe wissen müssen. Überdies habe der Beschwerdeführer am 24. Mai 2010 seine Steuererklärung 2008 eingereicht, weshalb er gerade in jener Zeit eben in der Lage gewesen sei, seinen administrativ-steuerlichen Belangen nachzugehen. Dies habe er offensichtlich auch bezüglich seines Überbauungsvorhabens tun kön- nen. Zwischen Fristwiederherstellung und Revisionsgesuch bestehe sehr wohl eine Rechtsmittelkonkurrenz, weshalb sie schon wegen der verpass- ten Fristwiederherstellungsfrist von zehn Tagen nicht auf das Gesuch hät- te eintreten dürfen. Schliesslich sei zwischen der einfachen Wiedererwä- gung und einer Revision im Sinne von Art. 141 f. StG zu unterscheiden. Im Steuerrecht sei eine Wiedererwägung im Sinne eines Zurückkommens auf eine formell rechtskräftige Veranlagungsverfügung ausserhalb der form- und fristgebundenen Einsprache nur im Rahmen einer form- und fristgebundenen Revision möglich. Es handle sich dabei nämlich um eine lex specialis gegenüber den allgemeinen Bestimmungen gemäss VRG, weshalb Art. 24 VRG im Steuerrecht gar nicht anwendbar sei. An ihrer Beurteilung der eingereichten Zeugnisse halte sie fest. Die Einholung ei-

- 10 - nes weiteren gerichtlichen psychiatrischen Gutachtens habe auf die Beur- teilung des vorliegenden Falls keinen Einfluss. Auf die weiteren Ausführungen der Parteien in ihren Rechtsschriften so- wie im angefochtenen Nichteintretensentscheid wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Das Gericht zieht in Erwägung: 1. a) Anfechtungsobjekt des vorliegenden Beschwerdeverfahrens bildet der Nichteintretensentscheid der Beschwerdegegnerin vom 23. April 2013 be- treffend Revision ihrer rechtskräftigen Ermessensveranlagungen vom 1. September 2011 für die Kantons- und Gemeindesteuern Y._____ bzw. vom 16. September 2011 für die Gemeindesteuer X._____ für das Jahr 2009. Die Prozessvoraussetzungen geben vorliegend zu keinen Bemerkungen Anlass. Auf die Beschwerde ist - unter Vorbehalt der nachfolgen- den Erwägung 1b - einzutreten. Streitig und zu prüfen ist, ob die Be- schwerdegegnerin zu Recht nicht auf das Revisionsgesuch des Be- schwerdeführers vom 7. September 2012 eingetreten ist. b) Da seitens des Beschwerdeführers kein Fristwiederherstellungsgesuch im Sinne von Art. 124 Abs. 3 des Steuergesetzes für den Kanton Graubün- den (StG; BR

720.000) i.V.m. Art. 10 des Gesetzes über die Verwaltungs- rechtspflege (VRG; BR 370.100) gestellt worden ist und folglich die Be- schwerdegegnerin darüber auch nicht entschieden hat, besteht für das Verwaltungsgericht kein Anlass, irgendwie darüber zu befinden. Auch die durch den Beschwerdeführer in seiner Replik aufgeworfene Frage der Wiedererwägung nach Art. 24 VRG bildet nicht Gegenstand des vorlie- genden Verfahrens, zumal ein Rechtsanspruch darauf nach dieser Be-

- 11 - stimmung nur besteht, wenn Gründe für einen Widerruf nach Art. 25 VRG vorliegen, welche vorliegend weder behauptet noch nachgewiesen wor- den sind, und überdies eine Wiedererwägung im Steuerrecht neben der Einsprache und der Revision nach der herrschenden Lehre ohnehin keine Berechtigung hat (KLAUS A. VALLENDER/MARTIN E. LOOSER, in: MARTIN ZWEIFEL/PETER ATHANAS [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steu- errecht, Bd. I/2b, 2. Aufl., Basel 2008, N. 4 zu Art. 147 DBG). Zur Diskus- sion steht somit einzig der angefochtene Nichteintretensentscheid der Beschwerdegegnerin vom 23. April 2013 betreffend Revision der rechts- kräftigen Ermessensveranlagungsverfügungen 2009, wobei im Falle einer Gutheissung der Beschwerde die Beschwerdegegnerin einzig verpflichtet werden könnte, auf das Gesuch einzutreten. Dementsprechend kann aber auf Ziff. 3 und 4 der beschwerdeführerischen Anträge auf einerseits Auf- hebung der angefochtenen rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen für die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 und andererseits Neuveranlagung der entsprechenden Steuern nicht eingetreten werden. Vielmehr hat über materielle Fragen zunächst die Beschwerdegegnerin zu entscheiden, so- dass auch die Frage der selbständig erwerbenden Immobilientätigkeit des Beschwerdeführers im vorliegenden Verfahren nicht zur Diskussion ste- hen kann. 2. a) Die Voraussetzungen für eine Revision von rechtskräftigen Veranla- gungsverfügungen bezüglich kantonaler und kommunaler Steuern erge- ben sich direkt aus Art. 141 f. StG, welche gegenüber den Bestimmungen im VRG lex specialis bilden, auch wenn materiell eine weitgehende Über- einstimmung mit Art. 67 VRG festzustellen ist. Dementsprechend könnte zur Auslegung von Art. 141 f. StG auch Art. 67 VRG beigezogen werden, zumal es sich dabei um die Kodifizierung von diesbezüglich allgemein geltenden Verfassungsgrundsätzen handelt.

- 12 - b) Gemäss Art. 141 Abs. 1 StG können rechtskräftige Veranlagungsverfü- gungen sowie Einsprache- und Beschwerdeentscheide auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn nachträglich erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel ent- deckt 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 Verfahrens- grundsätze verletzt hat (lit. b) oder ein Verbrechen oder Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat (lit. c). Vorliegend fallen einzig die Revisionsgründe gemäss Art. 141 Abs. 1 lit. a und b StG in Be- tracht. Die Revision ist gemäss Art. 141 Abs. 2 StG ausgeschlossen, wenn der Antragsteller bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordent- lichen Verfahren hätte geltend machen können, was er als Revisions- grund vorbringt. Bei Art. 141 Abs. 2 StG handelt es sich nach konstanter Praxis des Verwaltungsgerichtes um einen Nichteintretensgrund. Tatsa- chen und Beweismittel im Sinne von Art. 141 Abs. 1 lit. a StG sind somit nur dann zu berücksichtigen, wenn sie dem betroffenen Steuerpflichtigen zur Zeit der Veranlagung noch nicht bekannt waren, bzw. nicht beige- bracht werden konnten. An die Sorgfalt des Steuerpflichtigen bei der Wahrung seiner Rechte im Veranlagungsverfahren sowie bei der Ab- klärung seiner eigenen Verhältnisse dürfen nach

der Rechtsprechung des Bundesgerichtes einige Anforderungen gestellt werden. Es ist grundsätzlich davon auszugehen, dass er seine eigenen finanziellen Verhältnisse kennt und dass er nach Erhalt der Veranlagungsverfügung diese überprüft und allfällige Mängel rechtzeitig rügt (StE 1998 B97.11 Nr. 14). Die Revisionsmöglichkeit soll nicht die praktische Bedeutung der Rechtskraft von Steuerentscheiden aushöhlen, sondern nur in sachlich begründeten Ausnahmefällen eine nachträgliche Korrektur ermöglichen. Der Steuerpflichtige, der die Revision beanspruchen will, muss nachweisen, dass es ihm trotz sorgfältiger Abklärung nicht möglich war, die in Frage stehende

- 13 - Tatsache schon im Veranlagungsverfahren vorzubringen. Die Revision ist also ausgeschlossen, wenn der Gesuchsteller den Revisionsgrund bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (KLAUS A. VALLENDER/MARTIN E. LOOSER, a.a.O., N. 24 zu Art. 147 DBG; PVG 1994 Nr. 57 mit weiteren Hinweisen). Für die Gültigkeit eines Revisionsgesuchs ist ausserdem erforderlich, dass dieses innert 90 Tagen seit Entdeckung des Revisionsgrundes, spätestens jedoch innert 10 Jahren seit Eröffnung der Verfügung oder des Entscheids, gestellt wird (Art. 142 StG). 3. a) Die Beschwerdegegnerin hat im angefochtenen Nichteintretensentscheid das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Revision verneint. Sie begründete dies im Wesentlichen damit, dass der Beschwerdeführer weder urteils- noch handlungsunfähig gewesen sei, sondern allenfalls leichte Defizite in administrativen und buchhalterischen Belangen gehabt habe. Es wäre ihm bei zumutbarer Sorgfalt möglich gewesen, innerhalb der Frist Einsprache zu erheben bzw. von einem Vertreter erheben zu lassen und geltend zu machen, dass die erfolgte Ermessenstaxation unrichtig sei. b) Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung kann indes das Mass der „zumutbaren Sorgfalt“ namentlich herabgesetzt sein, wenn der Steuerpflichtige an einer Geisteskrankheit oder Geistesschwäche leidet (Urteil des Bundesgerichtes 2C_496/2008 vom 3. März 2009 E.3.3). Darauf beruft sich der Beschwerdeführer im Revisionsgesuch vom 7. September 2012 unter Hinweis auf den Arztbericht von Dr. med. B. _____, Psychiatrie und Psychotherapie FMH, vom 3. September 2012. Einen ausführlicheren Bericht des gleichen Facharztes vom 25. September 2012 reichte der Beschwerdeführer ebenfalls noch nach. Gestützt auf diesen nachgereichten Arztbericht machte der Beschwerdeführer geltend, dass die psychische Erkrankung anfangs September 2012 auch für seinen im Juli 2012 beige-

- 14 - zogenen Rechtsvertreter offensichtlich geworden und damit innert der Frist von 90 Tagen nach Art. 142 Abs. 1 StG das Revisionsgesuch betreffend die rechtskräftigen Ermessensveranlagungsverfügungen für das Jahr 2009 gestellt worden sei. c) Das Bundesgericht hat hinsichtlich der herabgesetzten zumutbaren Sorgfalt infolge Geisteskrankheit oder Geistesschwäche im Urteil 2C_496/2008 vom 3. März 2009 unter Erwägung 3.4 generell was folgt ausgeführt: „Vorliegend geht es um die Frage der Prozessfähigkeit, die infolge fehlender Urteilsfähigkeit ganz oder in Teilbereichen aufgehoben sein kann (vgl. Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege des Kantons Bern, 1997, N. 4 und 13 ff. zu Art. 11 VRPG). Die Urteilsfähigkeit wird von Gesetzes wegen vermutet (Art. 16 ZGB). Es kommt erst dann zu einer Umkehrung der Beweislast, wenn die handelnde Person ihrer allgemeinen Verfassung nach im Normalfall und mit überwiegender Wahrscheinlichkeit als urteilsunfähig gelten muss (BGE 124 III 5 E. 1b S. 8; Urteil 5C.32/2004 vom 6. Oktober 2004 E. 3). Der Begriff der Urteilsfähigkeit gilt vermutungsweise in identischer Bedeutung im öffentlichen Recht und auch im Steuerrecht (Mar-grith Bigler-Eggenberger, in: Basler

Kommentar, Zivilgesetzbuch I, 3. Aufl. 2006, N. 3 zu Art. 12 ZGB S. 148; Eugen Bucher, Berner Kommentar, N. 9 der Einleitung vor Art. 11 ZGB; Imboden/Rhinow, Verwaltungsrechtsprechung, 6. Aufl. 1986, Nr. 28 A II).“ Im soeben zitierten Fall des Bundesgerichtes ging es um eine vom Fach- spezialisten diagnostizierte, seit Jahrzehnten bestehende bipolare Psy- chose, die phasenweise verstärkt hervortrat und zumindest seit dem Jahr

- 15 - 2000 klinischer Behandlung bedurfte mit durchschnittlich einer einmaligen jährlichen Hospitalisation, wobei die Spitalaufenthalte jeweils zwischen wenigen Tagen und mehreren Wochen (bzw. Monaten) gedauert hatten. Dabei erwog die Vorinstanz, dass für die Dauer der stationären Behand- lung sowie im Zeitraum von ein bis zwei Monaten im Voraus gemäss den ärztlichen Bescheinigungen von einer starken bis vollständigen Ein- schränkung der Urteilsfähigkeit auszugehen sei. Diesen Ausführungen hielt das Bundesgericht entgegen, dass für das Jahr 1999, was die steu- erlichen Pflichten betraf, angesichts der ausgedehnten Phasen von star- ker bis vollständiger Urteilsunfähigkeit für die übrige Zeit ohne weitere Feststellungen nicht einfach auf Urteilsfähigkeit geschlossen werden kön- ne. Es folgte daraus, dass der Sachverhalt ungenügend abgeklärt war. Folglich wurde die Beschwerde gutgeheissen und der angefochtene Ent- scheid der Vorinstanz aufgehoben. Da die notwendigen Sachverhaltsfest- stellungen fehlten, konnte das Bundesgericht nicht wie beantragt selber in der Sache entscheiden. Die Angelegenheit wurde daher an die Vorinstanz zurückgewiesen, damit diese die für die Entscheidung des Falls nötigen weiteren Abklärungen treffe und in der Sache neu entscheide. 4. a) Im vorliegenden Fall reichte der Beschwerdeführer - wie vorstehend be- reits erwähnt - bereits im Verfahren vor der Beschwerdegegnerin ein ärzt- liches Zeugnis von Dr. med. B. _____ vom 3. September 2012 ein (be- schwerdeführerische Akten [Bf-act.] 6), in dem der Facharzt was folgt festhielt: „Im Verlaufsbericht an die IV vom 06.06.2007 beschrieb ich im Zusammenhang mit sei- ner psychiatrischen Krankheit: Mit Wechsel der Organisationsform seiner Arbeitstätigkeit in Selbständigkeit zeigten sich erhebliche Schwierigkeiten in administrativen und buch- halterischen Belangen, die dem Patienten unbekannt und wesensfremd waren. Im letz- ten Verlaufsbericht vom 08.09.2009 hielt ich fest: Nach Arbeit müde und kaum mehr fähig zu administrativen und buchhalterischen Arbeiten, die ihm auch wenig vertraut sind.“

- 16 - Im ausführlicheren Arztbericht des gleichen Facharztes vom 25. Septem- ber 2012 (Bf-act. 7), welcher der Beschwerdegegnerin ebenfalls vorlag, führte dieser wörtlich folgendes aus: „Aus diesen Befunden und Berichten wird m.E. klar ersichtlich, dass [der Beschwerde- führer] an einer Psychose aus dem Formenkreis der Schizophrenie erkrankte, sich auch dank günstiger sozialer Bedingungen gut davon erholen konnte, stets aber residuelle Störungen namentlich im formalen Gedankengang, aber auch im inhaltlichen Denken feststellbar blieben. Diese Störungen im inhaltlichen Denken lassen sich am ehesten als Autismus im klassischen Sinne von E. Bleuler verstehen, der dieser Krankheit den Na- men Schizophrenie gab und diesen Autismus, d.h. ein realitätsfernes Leben in eigener Gedankenwelt, als eine Kernstörung dieser Krankheit beschrieb.“ Diese Aussagen werden im Verwaltungsgerichtsverfahren mit einem noch detaillierteren Arztbericht des gleichen Facharztes vom 25. Mai 2013 (Bf- act. 8), wozu die Beschwerdegegnerin hat Stellung nehmen können, wie folgt präzisiert und verdeutlicht: „Psychiatrisch wurde offensichtlich, dass [der Beschwerdeführer] sich in Aufmerksam- keit, Auffassung und Streben ganz auf die konkreten, sachlich fassbaren Abläufe kon- zentrierte, damit

ausgelastet und dadurch gedanklich darauf eingeeignet war. Das Ziel, das geplante Bauvorhaben zu vollenden, dabei Schulden zu vermeiden und gegenüber anderen Interessenten verantwortlich zu handeln, stand ganz im Vordergrund. Damit war er bis an und über die Grenzen seiner Kapazitäten ausgelastet, bis zur mentalen und emotionalen Erschöpfung. Besonders wurde psychiatrisch auffällig, dass ihm nicht nur keine Energie und Kapazität mehr blieben, sich um steuerliche Angelegenheiten pflicht- gemäss zu kümmern, sondern [der Beschwerdeführer] bis heute keine angemessene Vorstellung davon hatte, dass nicht nur sein Kontostand, der bis zum Schluss meist gerade ausgeglichen gewesen sei und keinen Besitz oder Gewinn anzeigte, zu berücksichtigen gewesen wäre, sondern eben die finanziellen Ein- und Ausgänge hätten buchhalterisch erfasst und deklariert werden sollen. Da die Zahlen stets im Fluss waren und noch nichts abgeschlossen, verstand er nicht, welche Zahlen er in der Steuererklärung hätte aufführen sollen. [...] Zusammenfassend ist m.E. gut belegt und klar ersichtlich, dass [der Beschwerdeführer] seit 1990 an einer Psychose aus dem Formenkreis der Schizophrenie, an einer Geisteskrankheit in juristischem Sinne, erkrankte; dass diese Krankheit trotz sehr guten Fortschritten stets merklich blieb, mit bleibenden Störungen namentlich im formalen und inhaltlichen Denken und dass diese anhaltenden Störungen auch zu einer anhaltenden Einschränkung seiner Arbeitsfähigkeit, allgemein seiner Belastbarkeit führten. Insbesondere ist gut belegt, dass [der Beschwerdeführer] auf Grund seiner Geisteskrankheit, und

- 17 - verstärkt unter Belastungen, wie in den Jahren 2009 bis 2012, in diesem Zeitraum gerade in administrativ-buchhalterischen Aufgaben und Steuererklärungen betreffend nicht fähig war, vernunftgemäss zu handeln. Gerade solche Aufgaben waren ihm wesensfremd und nicht vernunft- und fachgemäss einsichtig. Deswegen war er nicht fähig, pflichtgemäss und mit angemessener Sorgfalt zu handeln. Somit war [der Beschwerdeführer] auf Grund seiner Geisteskrankheit in dem zu beurteilenden Zeitraum der Jahre 2009 bis 2012 in der zu beurteilenden Steuerangelegenheit nicht urteilsfähig.“ b) Die Beschwerdegegnerin erachtet die vorstehend zitierten Arztberichte des Facharztes Dr. med. B._____ schon deswegen als nicht relevant, weil sie vom Facharzt stammen, welcher den Beschwerdeführer bisher behandelt hat. Es trifft zwar zu, dass den Berichten der behandelnden Ärzte praxisgemäss wohl eine, im Vergleich zu völlig unabhängigen Spezialisten, reduzierte Beweistauglichkeit zukommt (vgl. BGE 135 V 465 E.4.5, 125 V 351 E.3b/cc, 124 I 170 E.4 mit Hinweisen). Dies kann jedoch nicht heissen, dass Arztberichte von Hausärzten deswegen unbeachtlich seien und nicht genügen würden, um beispielsweise eine Umkehr der Beweislast bezüglich einer normalerweise anzunehmenden Urteilsfähigkeit zu einer im speziellen Fall eher vorliegenden ausnahmsweisen Urteilsunfähigkeit zu rechtfertigen. Sodann wehrt sich die Beschwerdegegnerin auch gegen die Einholung eines psychiatrischen Gerichtsgutachtens zur Frage der Handlungs- und Urteilsfähigkeit des Beschwerdeführers bei administrativen und steuerlichen Belangen für den Zeitraum 2009 bis 2012, da ein solches, nach ihrer Auffassung, auf die Beurteilung des vorliegenden Falls ohnehin keinen Einfluss hätte. Wenn aber schon der Beschwerdeführer seine anzunehmende Urteilsunfähigkeit mit zwei bzw. heute sogar drei Arztberichten zu beweisen vermag, kann das Gegenteil an sich nur noch durch ein Gegengutachten bewiesen werden. Schliesslich führt die Beschwerdegegnerin aus, dass in den eingereichten Arztberichten des Facharztes Dr. med. B._____ nur eine sehr beschränkte Einschränkung der Urteilsfähigkeit festgestellt worden sei, welche den Beschwerdeführer jedenfalls nicht daran gehindert habe, ihr

beispielsweise am 24. Mai 2010 seine Steuererklärung 2008 einzureichen oder in der - 18 - massgeblichen Zeitspanne zwischen dem Jahr 2008 und 2010 eine gan- ze Neuüberbauung in X._____ zu realisieren. Nachdem aber einerseits in den erwähnten Arztberichten auch unter Berücksichtigung der von der Beschwerdegegnerin erwähnten Aspekte immer noch eine krankhaft be- dingte partielle Urteilsunfähigkeit - insbesondere bezüglich administrativer und buchhalterischer Arbeiten - bestätigt wird, erweisen sich die Schluss- folgerungen der Beschwerdegegnerin bereits vor diesem Hintergrund als unzutreffend. Andererseits vermag aber auch die Tatsache, dass der Be- schwerdeführer der Beschwerdegegnerin am 24. Mai 2010 die Steuerer- klärung 2008 eingereicht hat, nichts an der Tatsache zu ändern, dass die erwähnten Arztberichte dem Beschwerdeführer aufgrund seiner Geistes- krankheit eine zumindest partielle Urteilsunfähigkeit bezüglich administra- tiver und buchhalterischer Arbeiten während dem gesamt- en zu beurtei- lenden Zeitraum der Jahre 2009 bis 2012 attestieren. Vor diesem Hinter- grund war es dem Beschwerdeführer aber nicht möglich, die Steuerer- klärung des Jahres 2009 einzureichen. Vielmehr sind vorliegend infolge der ausgewiesenen psychischen Erkrankung des Beschwerdeführers, welche überdies immerhin zur Ausrichtung einer halben Rente durch die Invalidenversicherung bis heute geführt hat, weder die Voraussetzungen für eine Verletzung der Sorgfaltspflicht, noch eine massgebende Zurech- nungsfähigkeit des Beschwerdeführers als gegeben zu betrachten. Vor dem Hintergrund der bei den Akten liegenden Arztberichte von Dr. med. B._____ sowie den vorstehenden Ausführungen ist der Beschwerdeführer seiner allgemeinen Verfassung nach im Normallfall und mit überwiegen- der Wahrscheinlichkeit als urteilsunfähig zu betrachten, was - wie gese- hen - zu einer Umkehr der Beweislast führt. Den Beweis des Gegenteils hat die Beschwerdegegnerin jedoch in keiner Weise erbracht. Vor diesem Hintergrund ist die Beschwerdegegnerin aber zu Unrecht nicht auf das beschwerdeführerische Revisionsgesuch vom 7. September 2012 einge- treten, dies zumal auch die 90-tägige Frist zur Einreichung des Revisi-

- 19 - onsgesuchs seit Entdeckung des Revisionsgrundes gemäss Art. 142 Abs. 1 StG offenkundig gewahrt ist. Die Beschwerde erweist sich insoweit als begründet und ist gutzuheissen. Die Vorinstanz ist unter Aufhebung ihres angefochtenen Nichteintretensentscheids zu verpflichten, das Revi- sionsgesuch materiell zu behandeln. Hingegen kann auf die Anträge be- züglich Aufhebung der rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen 2009 und Neuveranlagung der entsprechenden Steuern - wie eingangs unter Erwägung 1b erläutert - nicht eingetreten werden, da über materielle Fra- gen zunächst die Beschwerdegegnerin im Revisionsverfahren zu ent- scheiden hat. 5. Bei diesem Ausgang des Verfahrens gehen die Gerichtskosten gestützt auf Art. 73 Abs. 1 VRG zulasten der unterliegenden Beschwerdegegnerin, welche gemäss Art. 78 Abs. 1 VRG überdies verpflichtet wird, dem obsie- genden, anwaltlich vertretenen Beschwerdeführer die durch den Rechts- streit verursachten notwendigen Kosten zu ersetzen. Die mit der einge- reichten Honorarnote vom 22. Oktober 2013 geltend gemachte Parteien- tschädigung von Fr. 4'968.-- (19 Arbeitsstunden à Fr. 240.-- zuzüglich Pauschalauslagen und 8 % MWST) erscheint dabei - mit Ausnahme der vor Zustellung des angefochtenen Nichteintretensentscheids vom 23. April 2013 ausgewiesenen Leistungen von 6.5 Arbeitsstunden - als angemessen. Dementsprechend hat die Beschwerdegegnerin den Be- schwerdeführer aussergerichtlich mit Fr. 3'283.20 (inkl. MWST) zu ent- schädigen (12.5 Arbeitsstunden [19 h - 6.5 h] à Fr. 240.-- pro Arbeitsstun- de [Fr. 3'000.--], zuzüglich Pauschalauslagen [Fr. 40.--] sowie 8 % MWST auf Fr. 3'040.-- [Fr. 243.20], ergibt

gesamthaft Fr. 3‘283.20).

- 20 - Demnach erkennt das Gericht:

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.