

# **SG\_VERWALTUNGSGERICHT B 2015/224 vom 20. Januar 2017**

Sg Verwaltungsgericht, 2017-01-20, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg\\_publicationen\\_B\\_2015\\_224](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_B_2015_224)

FR: SG\_VERWALTUNGSGERICHT B 2015/224 du 20 janvier 2017

IT: SG\_VERWALTUNGSGERICHT B 2015/224 del 20 gennaio 2017

## **Regeste**

Steuerrecht. Art. 197 StG (sGS 811.1), Art. 51 StHG (SR 642.14). Nach Art. 197 Abs. 1 lit. c StG sowie Art. 51 Abs. 1 lit. c StHG kann eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn ein Verbrechen oder Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat. Die Feststellung, ob eine strafbare Handlung vorliegt, hat wenn immer objektiv möglich auf dem Wege des Strafverfahrens zu erfolgen. Es besteht insofern keine Alternativität zwischen Straf- und Revisionsverfahren. Ist ein Strafverfahren allerdings nicht durchführbar – beispielsweise bei Tod des Täters oder Eintritt der Verfolgungsverjährung – so sind Revisionsbehörde und –gerichte angehalten, nach freier Überzeugung über das Vorliegen einer strafbaren Handlung zu befinden. Offenbleiben kann vorliegend, ob angesichts der gefestigten bundesgerichtlichen Praxis – wonach sich eine vertraglich vertretene Partei die Fehlleistungen ihres Vertreters grundsätzlich unmittelbar anrechnen lassen muss und die nachträgliche Überprüfung einer Veranlagungsverfügung, welche der Vertreter einer steuerpflichtigen Person absichtlich oder in Unkenntnis der Rechtslage im ordentlichen Verfahren geltend zu machen unterlässt, unzulässig ist – die strafbaren Handlungen eines Steuervertreeters, welche ausschliesslich durch Verletzung von Verfahrenspflichten Einfluss auf die Veranlagungsverfügung genommen haben, überhaupt als Revisionsgründe vorgebracht werden können (Verwaltungsgericht, B 2015/224).

## **Erwägungen**

### **E. 1**

(...).

### **E. 2**

Die von den Beschwerdeführern beantragten Zeugenbefragungen betreffen ausschliesslich die Sachverhaltsabklärung. Da diese allerdings unumstritten ist, erübrigt sich eine Beweisabnahme.

### **E. 3**

Umstritten ist einzig, ob durch die Versäumnisse des Steuervertreeters vorliegend ein Revisionsgrund im Sinne von Art. 197 Abs. 1 lit. c StG gegeben ist. Die Bestimmung entspricht den Vorgaben von Art. 51 Abs. 1 lit. c des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14, StHG) und deckt sich im Wortlaut mit Art. 147 Abs. 1 lit. c des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (SR 642.11, DBG). Danach kann eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des

Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn ein Verbrechen oder ein Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat.

### **E. 3.1**

Die Vorinstanz verneinte ein Vorliegen besagten Revisionsgrundes mit der Begründung, dass weder ein strafgerichtliches Urteil oder ein Strafbefehl gegen den Steuervertreter vorliege noch Strafanzeige gegen ihn eingereicht worden sei. Der Nachweis einer strafbaren Handlung sei durch die Ausführungen der Rekurrenten nicht erbracht, und überdies liege es nicht in der Zuständigkeit der Steuerbehörden, in einem Revisionsverfahren eine Strafuntersuchung zu veranlassen und zu beurteilen, ob strafbare Handlungen gegeben sind.

### **E. 3.2**

Die Beschwerdeführer führen dagegen an, dass in Auslegung von Art. 51 Abs. 1 lit. c StHG die Feststellung einer Straftat als Revisionsgrund alternativ zum Strafverfahren auch auf andere Weise erfolgen könne. Behörden und Gerichte seien befugt, und angesichts des Grundsatzes «iura novit curia» verpflichtet, Vorfragen aus einem anderen als ihrem eigenen Zuständigkeitsbereich zu beurteilen. Sofern die Vorinstanz die Parteivorbringen für ungenügend gehalten habe, um den Nachweis einer strafbaren Handlung zu erbringen, wäre sie aufgrund der Untersuchungsmaxime im Verwaltungsverfahren verpflichtet gewesen, den Sachverhalt durch eigene Beweiserhebungen abzuklären und ihren Entscheid in dieser Hinsicht zu begründen.

### **E. 3.3**

Ausgangspunkt jeder Auslegung bildet der Wortlaut der Bestimmung. Ist der Text nicht klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, so muss unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente nach der wahren Tragweite gesucht werden. Abzustellen ist dabei namentlich auf die Entstehungsgeschichte der Norm und ihren Zweck sowie auf die Bedeutung, die der Norm im Kontext mit anderen Bestimmungen zukommt (BGE 131 II 697 E. 4.1). Die Gesetzesmaterialien sind zwar nicht unmittelbar entscheidend, dienen aber als Hilfsmittel, um den Sinn der Norm zu erkennen (BGE 130 II 202 E. 5.1; BGE 129 II 114 E. 3.1; BGE 125 II 192 E. 3a mit Hinweisen).

#### **E. 3.3.1**

Die Revisionsgründe in Art. 197 Abs. 1 lit. a-c StG fanden im Rahmen der Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden Eingang in das kantonale Recht. Das ausserordentliche Rechtsmittel der Revision und die entsprechenden Revisionsgründe wurden jedoch vom Bundesgesetzgeber bei der Ausarbeitung des StHG und DBG nicht neu geschaffen. Vielmehr sollte die Praxis zu den einschlägigen Bestimmungen des damaligen Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege (in Vollzug bis 1. Januar 2007, AS 1992 288, OG) auch für die direkte Bundessteuer und die harmonisierten Kantons- und Gemeindesteuern kodifiziert werden (vgl. Botschaft zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer vom 25. Mai 1983, BBl 1983 III 1, Botschaft über die Steuerharmonisierung, S. 136 f. und 214). Massgebend für die Auslegung von Art. 51 Abs. 1 lit. c StHG sowie die entsprechende Bestimmung im kantonalen Steuergesetz ist somit insbesondere Art. 137 lit. a OG – der inhaltlich in den heutigen Art. 123 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht (SR 173.110, BGG) überführt wurde – und die bundesgerichtliche Rechtsprechung dazu.

### **E. 3.3.2**

Hinsichtlich der Frage, wie bzw. in welchem Verfahren die Feststellung einer strafbaren Handlung zu erfolgen hat, sind der Wortlaut von Art. 137 lit. a OG sowie die bundesgerichtliche Praxis dazu eindeutig. Demnach ist die Revision zulässig, «wenn auf dem Wege des Strafverfahrens erwiesen wird, dass durch ein Verbrechen oder Vergehen zum Nachteil des Gesuchstellers auf den Entscheid eingewirkt wurde. Die Verurteilung durch den Strafrichter ist nicht erforderlich. Bei Unmöglichkeit des Strafverfahrens kann der Beweis auf andere Weise erbracht werden». Folglich bedingt es zwar keiner Schuldhaftigkeit und es genügt, wenn der fragliche Straftatbestand in objektiver Hinsicht erfüllt ist; diese Feststellung hat jedoch grundsätzlich in einem Strafverfahren zu erfolgen. Der Entscheid der Strafbehörde ist für das Revisionsgericht sodann bindend. Ein Beweis auf andere Weise kommt nur in Frage, wenn die Durchführung eines Strafverfahrens unmöglich ist. Denkbar ist das beispielsweise bei Tod des Täters oder Eintritt der Verfolgungsverjährung. In diesem Fall entscheidet das Revisionsgericht frei darüber, ob ein Verbrechen oder Vergehen vorliegt (vgl. BGer 2F\_9/2013 vom 27. Mai 2013 E. 2; 8F\_8/2010 vom 19. Juli 2010; 4A\_596/2008 vom 6. Oktober 2009 E. 4.2.3; 8F\_1/2007 vom 9. Oktober 2007 E. 3.2; BGE 92 II 68 E. 1a mit Hinweisen; Oberholzer, in: Seiler/von Werdt/Güngerich/Oberholzer, Handkommentar zum BGG, 2. Aufl., Bern 2015, N 6 zu Art. 123 BGG; D. Vock, in: Spühler/Aemisegger/Dolge/Vock, Praxiskommentar zum BGG, 2. Aufl., Zürich/St.Gallen 2013, N 2 zu Art. 123 BGG).

### **E. 3.3.3**

Die Gesetzesmaterialien ergeben keinen Hinweis darauf, dass der Bundesgesetzgeber bei der Harmonisierung der direkten Kantons- und Gemeindesteuern hinsichtlich der Feststellung einer strafbaren Handlung von der Ausgestaltung der Revision im OG abweichen wollte. Zudem entspricht es nicht dem Zweck der Revision, die Umgehung eines Strafverfahrens zu ermöglichen. Da auch der Wortlaut von Art. 51 Abs. 1 lit. c StHG eine Auslegung im obigen Sinne zulässt, ist – entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer – bei der Feststellung einer strafbaren Handlung keine Alternativität zwischen Straf- und Revisionsverfahren gegeben. Diese hat wenn immer objektiv möglich in ersterem zu erfolgen. In diesem Sinne ist sodann auch die vom Beschwerdeführer zitierte Aussage in Cavelti/Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St.Gallen, St.Gallen, 2. Auflage 2003, Rz. 1188 zu verstehen.

### **E. 3.3.4**

Weder die Vorinstanz noch der Beschwerdegegner war somit zuständig, die behaupteten strafbaren Handlungen des Steuervertreters festzustellen. Die Durchführung eines Strafverfahrens ist vorliegend durchaus möglich. Die Bedenken der Beschwerdeführer, ein solches gegen einen (ehemaligen) Freund einzuleiten, können sich grundsätzlich immer stellen bei strafbaren Handlungen zwischen Bekannten oder Verwandten. Sie sind jedoch rein subjektiver Natur und stellen keinen Hinderungsgrund dar. Selbst wenn ein Strafverfahren nicht durchführbar wäre, müsste mit Blick auf den vorliegenden Sachverhalt zudem erst geklärt werden, ob die strafbaren Handlungen eines Steuervertreters, welche ausschliesslich durch Verletzung von Verfahrenspflichten Einfluss auf die Veranlagungsverfügung genommen haben, überhaupt als Revisionsgründe vorgebracht werden können. Dies angesichts der gefestigten bundesgerichtlichen Praxis, wonach sich eine vertraglich vertretene Partei die Fehlleistungen ihres Vertreters grundsätzlich unmittelbar anrechnen lassen muss und die nachträgliche Überprüfung einer

Veranlagungsverfügung, welche der Vertreter der Steuerpflichtigen absichtlich oder in Unkenntnis der Rechtslage im ordentlichen Verfahren geltend zu machen unterlässt, unzulässig ist (vgl. BGer 2C\_699/2012 vom 22. Oktober 2012 E. 3.3 f. mit Hinweisen; 2A.11/2002 vom 11. Februar 2002 E. 2; Art. 51 Abs. 2 StHG und Art. 197 Abs. 2 StG). In Anbetracht der vorhergehenden Erwägung kann diese Frage aktuell jedoch offengelassen werden.

#### **E. 3.3.5**

Den Beschwerdeführern ist immerhin insofern zuzustimmen, als im Fall einer tatsächlichen objektiven Unmöglichkeit eines Strafverfahrens die Revisionsbehörde und -gerichte angehalten sind, nach freier Überzeugung über das Vorliegen einer strafbaren Handlung zu befinden (vgl. BGer 4A\_596/2008 vom 6. Oktober 2009 E. 4.2.3; Art. 21 Abs. 3 VRP). Hinsichtlich der Sachverhaltsfeststellung ist dann allerdings die im Verwaltungsverfahren geltende Einschränkung des Untersuchungsgrundsatzes zu beachten, wonach Behörden und Gerichte nur die von den Beteiligten angebotenen und die leicht zugänglichen Beweise über erhebliche Tatsachen aufnehmen, solange zur Wahrung des öffentlichen Interesses keine besonderen Erhebungen nötig sind (vgl. Art. 64 in Verbindung mit Art. 12 Abs. 2 VRP).

#### **E. 3.3.6**

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Vorinstanz zu Recht das Vorliegen eines Revisionsgrundes im Sinne von Art. 197 Abs. 1 lit. c StG resp. Art. 51 Abs. 1 lit. c StHG verneinte. Da die Durchführung eines Strafverfahrens vorliegend möglich ist, hat die Feststellung der von den Beschwerdeführern behaupteten Vergehen ihres Stellvertreters auf diesem Weg zu erfolgen. Andere Revisionsgründe werden von den Beschwerdeführern im Beschwerdeverfahren nicht vorgebracht und sind aus den Akten auch nicht ersichtlich. Die Beschwerde ist deshalb abzuweisen.

#### **E. 4**

(...). Demnach erkennt das Verwaltungsgericht zu Recht: 1. Die Beschwerde wird abgewiesen. 2. Die Beschwerdeführer tragen die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 1'500 unter Verrechnung mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe. 3. Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt. Der Präsident Der a.o. Gerichtsschreiber Eugster MLaw Marco Volken

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