

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2008.00112 vom 8. Juli 2009

ZH Verwaltungsgericht, 2009-07-08, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2008.00112](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2008.00112)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2008.00112 du 8 juillet 2009

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2008.00112 del 8 luglio 2009

## Regeste

Direkte Bundessteuer 2001 und 2002 (Fristwiederherstellung/Revision) | vgl. SB.2008.00111

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2008.00112 Entscheid der 2. Kammer vom 8. Juli 2009 Mitwirkend: Verwaltungsrichter Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Leana Isler, Ersatzrichter Michael Beusch, Gerichtssekretärin Jasmin Malla. In Sachen A, vertreten durch RA B, Beschwerdeführer, gegen Schweizerische Eidgenossenschaft, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegnerin, betreffend Direkte Bundessteuer 2001 und 2002 (Fristwiederherstellung/Revision), hat sich ergeben: I. A. A wurde vom kantonalen Steueramt mit Veranlagungsverfügungen vom 28. März 2003 und vom 30. Januar 2004 infolge nicht eingereicherter Steuererklärungen trotz jeweiliger Mahnung gestützt auf Art. 130 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) nach pflichtgemäsem Ermessen für die Steuerperioden 2001 und 2002 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ....- bzw. Fr. ....- veranlagt. Mit Schreiben vom 16. April 2007 teilte das kantonale Steueramt A die Einleitung des Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahrens betreffend Staats- und Gemeindesteuern 1997 bis 2004 und betreffend direkte Bundessteuer 1997/1998 bis 2004 mit. B. Am 27. April 2007 liess der Pflichtige ein Gesuch um Wiederherstellung der Einsprachefristen hinsichtlich der Steuerperioden 2001 bis 2003 stellen und erhob unter Einreichung der betreffenden Steuererklärungen gleichzeitig Einsprache. Das Wiederherstellungsgesuch begründete er mit Hinweis auf eine schwere Persönlichkeitsstörung. Gleichentags stellte er ein Revisionsbegehren bezüglich ebendieser Veranlagungsverfügungen. Als Revisionsgrund nannte er eine massive Überbesteuerung bzw. sinngemäss die Einleitung des Nachsteuer- und Bussenverfahrens. Am 11. Mai 2007 stellte das Steueramt das Nachsteuer- und Bussenverfahren betreffend der Steuerjahre 1997 bis 2003 ein. Hinsichtlich des vorliegend in Frage stehenden Zeitraums erwog es im Nachsteuerverfahren: "Betreffend die Steuerperioden 2001 bis 2003 wurde der Pflichtige nach pflichtgemäsem Ermessen mit einem jeweils sehr hohen steuerbaren Einkommen und Vermögen eingeschätzt. Eine Steuerverkürzung ist nach Lage der Akten betreffend diese Steuerperioden kaum denkbar, weshalb das Nachsteuerverfahren diesbezüglich [...] mangels Unterbesteuerung eingestellt wird." Am 30. August 2007 wies das kantonale Steueramt sowohl das Fristwiederherstellungsgesuch wie auch das Revisionsbegehren ab und bestätigte die angefochtenen Veranlagungen. C. Gegen die Entscheide des kantonalen Steueramts vom 30. August 2007 erhob der Pflichtige erneut Einsprache, wobei er die am 27. April 2007

gestellten Anträge im Wesentlichen wiederholte. Am 19. November 2007 wies das kantonale Steueramt diese Begehren ab. II. Mit Beschwerde vom 20. Dezember 2007 liess der Pflichtige die Wiederherstellung der Einsprachefristen unter Aufhebung der angefochtenen Einspracheentscheide beantragen. Weiter seien die Veranlagungen gemäss den eingereichten Steuererklärungen vorzunehmen, eventualiter sei die Sache dazu an das kantonale Steueramt zurückzuweisen. Im Sinn eines Eventual-Hauptbegehrens verlangte er die Revision der angefochtenen Entscheide. Als Revisionsgrund nannte er nun die im Nachsteuerverfahren durch das Steueramt rechtskräftig festgestellte Überbesteuerung, die einer Entdeckung einer erheblichen Tatsache bzw. Beweismittel gleichkomme. Ausserdem brachte er einen übergesetzlichen Revisionsgrund vor, der sich aufgrund des das Gerechtigkeitsgefühl krass verletzenden Besteuerungsergebnisses ergäbe. Die Steuerrekurskommission I wies die Beschwerde mit Entscheid vom 30. September 2008 ab, soweit sie darauf eintrat. III. Mit Beschwerde vom 24. November 2008 beantragte der Pflichtige dem Verwaltungsgericht fristgerecht, es sei der angefochtene Entscheid aufzuheben, die Steuerrekurskommission I sei anzuweisen, die Einsprachefristen wiederherzustellen, eventuell durch ihre Vorinstanz wiederherstellen zu lassen. Weiter sei die Rekurskommission unter Aufhebung ihres Entscheids anzuweisen, die Veranlagungen des Pflichtigen deklarationsgemäss vorzunehmen, eventualiter sei sie anzuweisen, die Sache dazu an ihre Vorinstanz zurückzuweisen. Für den Fall der Abweisung dieser Begehren seien die betreffenden Veranlagungsverfügungen unter Aufhebung des Beschwerdeentscheids in Revision zu ziehen und aufzuheben, der Pflichtige sei deklarationsgemäss zu veranlagern, eventualiter sei die Sache dazu an die Steuerrekurskommission I, subeventualiter an das kantonale Steueramt zurückzuweisen. Die Steuerrekurskommission I und das kantonale Steueramt schlossen auf Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. 1.1 Für die Beschwerde an das Verwaltungsgericht als weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 DBG die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG über das Beschwerdeverfahren vor der kantonalen Rekurskommission "sinngemäss". Mit der (zweitinstanzlichen) Beschwerde an das Verwaltungsgericht können alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Richtet sich eine Beschwerde gegen einen Nichteintretensbeschluss der Rekurskommission, so darf das Verwaltungsgericht lediglich prüfen, ob die vorinstanzliche Beurteilung der Eintretensfrage an beschwerdefähigen Rechtsmängeln leide; ein weitergehender, materiell-rechtlicher Entscheid ist dem Gericht verwehrt (BGr, 26. Mai 2004, 2A.495/2003, E. 1.3, [www.bger.ch](http://www.bger.ch)). Somit ist auf das Hauptbegehren einzutreten. 1.2 Gegen die Veranlagungsverfügung kann der Steuerpflichtige laut Art. 132 Abs. 1 DBG innert 30 Tagen nach Zustellung bei der Veranlagungsbehörde schriftlich Einsprache erheben. Die Einhaltung der Frist ist Gültigkeitsvoraussetzung des Rechtsmittels. Eine verspätete Beschwerde ist unwirksam und vermag keine materielle Überprüfung der Veranlagung herbeizuführen (BGr, 13. Mai 1986, ASA 56 [1987/88], 645). Der Pflichtige anerkennt zu Recht, dass seine Einsprache vom 27. April 2007 gegen die am 28. März 2003 und 30. Januar 2004 ergangenen Veranlagungsverfügungen zu spät erfolgt ist. 1.3 Hat ein Steuerpflichtiger eine Frist für die Geltendmachung eines Rechts versäumt, ist die Wiederherstellung zu gewähren, wenn er nachweist, dass er durch Militär- oder Zivildienst, Krankheit, Landesabwesenheit oder andere erhebliche Gründe an der rechtzeitigen

Einreichung verhindert war und dass die Beschwerde innert 30 Tagen nach Wegfall des Hinderungsgrunds eingereicht wurde (Art. 140 Abs. 4 in Verbindung mit Art. 133 Abs. 3 DBG). Entscheidend ist dabei, dass der Grund – z.B. die Krankheit – den Pflichtigen objektiv daran gehindert hat, die Frist einzuhalten, und dieser nicht in der Lage gewesen ist, die nötigen Schritte zur Fristwahrung rechtzeitig vorzunehmen (Martin Zweifel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Teil I/Band 2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2. A., Basel 2008, Art. 133 DBG N. 19). Die Wiederherstellungsgründe sind von der pflichtigen Person zu substantiieren und zu beweisen (Zweifel, Art. 133 DBG N. 21). Bei der Beurteilung der Fristwiederherstellungsgründe ist grundsätzlich ein strenger Massstab anzulegen, d.h. es sind hohe Anforderungen an die Sorgfaltspflicht der Pflichtigen zu stellen (vgl. RB 1988 Nr. 11). Eine Fristwiederherstellung ist dann möglich, wenn der Pflichtige durch ein Ereignis objektiv daran gehindert worden ist, die Frist einzuhalten, d.h. wenn es ihm bei Anwendung der üblichen Sorgfalt nicht möglich oder zumutbar war, die nötigen Schritte zur Fristwahrung rechtzeitig vorzunehmen. Entscheidend ist stets, dass der Grund – z.B. Krankheit – den Steuerpflichtigen objektiv daran gehindert hat, die Frist einzuhalten (Zweifel, Art. 133 DBG N. 19).

1.4 Die Frage, ob im vorliegend zu beurteilenden Fall zu irgendeinem Zeitpunkt ein hinreichender Hinderungsgrund beim Pflichtigen vorgelegen hat, muss erst beantwortet werden, nachdem erstellt ist, dass nach Wegfall eines solchen innert der 30-tägigen Frist um Wiederherstellung der Einsprachefrist ersucht wurde. Vorweg ist daher zu prüfen, ob die Rekurskommission zu Recht festgestellt hat, dass nach dem 27. März 2007 beim Pflichtigen keine allfällig davor bestandene "psychische Krankheit" mehr vorgelegen hat, welche ihm ein vernunftgemässes Handeln in steuerlichen Angelegenheiten verunmöglicht hätte.

1.5 1.5.1 Der Pflichtige macht geltend, es habe bei ihm, jedenfalls in dem Zeitraum, in dem die Einsprachen hätten fristgerecht erhoben werden können, mit erheblicher Wahrscheinlichkeit eine äusserlich manifeste psychische Störung vorgelegen haben müssen, die im Ergebnis zu einer Störung des Sozialverhaltens und – damit verbunden – zu einer Beeinträchtigung seiner Urteils- bzw. Handlungsfähigkeit in Bezug auf die steuerverfahrensrechtlichen Pflichten geführt hätte. Er habe im fraglichen Zeitraum an einer krankhaften Phobie gegenüber Postsendungen jeder Art, die er schon seit Ende der 90er-Jahre meist ungelesen "dem Abfalleimer überantwortet" habe, gelitten. Sein Briefkasten habe permanent "übergequollen". Zwecks Lösung dieses Problems habe er im Jahr 2002 ein Postfach gemietet, doch habe er sich aus den erwähnten Gründen nicht in der Lage gesehen, dieses Postfach regelmässig zu leeren. Infolgedessen sei ihm sogar der Entzug des Postfachs angedroht worden, und ein Teil der Post habe an die Absender retourniert werden müssen. Durch das eingereichte psychiatrische Gutachten sei erstellt, dass die psychische Störung ihm auch bei Anwendung der üblichen Sorgfalt die Wahrnehmung seiner steuerrechtlichen Verfahrenspflichten bzw. – mit Bezug auf die verpassten Einsprachefristen – seiner Verfahrensrechte verunmöglicht, jedenfalls unzumutbar erschwert habe. Somit stünden seine Krankheit und die Nichtergreifung des Rechtsmittels der Einsprache im Zusammenhang von Ursache und Wirkung. Zur Frage, bis wann ein allfällig bestandener Hinderungsgrund vorgelegen habe, lässt der Pflichtige in seiner Beschwerdeschrift einerseits ausführen, die 30-tägige Frist habe anlässlich der ersten Begegnung mit seinem Rechtsvertreter am 30. März 2007 zu laufen begonnen. Dabei sei der Pflichtige zu einer gewissen Selbsterkenntnis bezüglich einer allfälligen psychischen Erkrankung gelangt. Dass er am 1. Februar 2005 selbsttätig Einsprache gegen die Veranlagung für die direkte Bundessteuer 2003 erhoben habe, stehe dazu nicht im

Widerspruch. So sei die Einsprache nur unter "sanftem Druck" seines ehemaligen Beraters und Angestellten der Bank C, seiner ehemaligen Vertreterin "für Steuermandate" erfolgt. Andererseits lässt der Pflichtige in diesem Zusammenhang vorbringen, es liege in der Natur von psychischen Störungen der im Gutachten beschriebenen Art, dass das Krankheitsbild in Intervallen mehr oder weniger stark auftrete. Der strikte Beweis, ob und wann genau jeweils welcher Grad der Beeinträchtigung vorgelegen habe, sei gar nicht zu führen. Es müsse vielmehr genügen, wenn keine vernünftigen Zweifel daran bestehen könnten, dass jedenfalls in denjenigen Zeiträumen, in welchen gegen die Ermessenseinschätzungen Einsprache hätte erhoben werden können, "krankhafte Momente das Zepter führten".

Ausserdem erklärte der Pflichtige, sein Postfach seit 2004 wieder täglich zu leeren. 1.5.2 Das durch den Pflichtigen zur Stützung seiner Sachverhaltsdarstellung eingereichte psychiatrische Gutachten vom 26. April 2007 beurteilt die Angelegenheit wie folgt: Beim Pflichtigen liege eine Persönlichkeitsstörung mit überwiegend narzisstischen Anteilen vor, daneben bestünden auch schizoide Charaktereigenschaften. Von einer phobischen Störung im engeren, psychoanalytischen Sinn könne nicht ausgegangen werden. Wenn ein Narzisst sein Versagen realisiere, könne er sich das Problem auch dadurch – zumindest für eine gewisse Zeitspanne – "vom Hals halten", indem er es verdränge oder verleugne. Der Verdrängungsmechanismus habe beim Pflichtigen darin bestanden, dass er einfach keine Steuererklärungen mehr eingereicht habe. Selbst das Ansteigen der Steuern habe ihn nicht "zur Vernunft" bringen können. Nach eigenen Angaben habe er, um sich die Post vom Steueramt nicht ansehen zu müssen, erst seinen Briefkasten, dann auch sein Postfach ungeleert gelassen und schliesslich seine Post sogar haufenweise weggeworfen. In dieser ganzen Angelegenheit, in der es um Steuersachen gegangen sei, hätten nicht "normale", abwägende, einschätzende, Vernunft dominierende, sondern weit überwiegend unbewusste – krankhafte – Momente, wie das Wegschieben und Verdrängen, "das Zepter geführt". Die Fähigkeit des Pflichtigen, bei der Wahrnehmung seiner steuerlichen Pflichten und Rechte vernunftgemäss zu handeln, sei im fraglichen Zeitraum zumindest erheblich beeinträchtigt, wenn nicht gar vorübergehend ausser Kraft gesetzt gewesen.

1.6 1.6.1 Ein Gutachten, das eine Partei eingeholt hat, stellt kein gesetzliches Beweismittel dar. Stattdessen ist ihm lediglich die Bedeutung von Parteibehauptungen zuzumessen (VGr, 22. November 2000, VB.98.00058, ZStP 2001, S. 148 E. 4b; Alfred Kölz/Jürg Bosshart/Martin Röhl, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 2. A., Zürich, § 7 N. 23; Richard Frank et al., Kommentar zur zürcherischen Zivilprozessordnung, 3. A., Zürich 1997, vor § 171 ff. N. 4). Ein Privatgutachten unterliegt zwar grundsätzlich der gleichen freien Beweiswürdigung durch das Verwaltungsgericht wie das Gutachten eines unabhängigen, amtlich oder gerichtlich bestellten Sachverständigen. Indessen kommt einem amtlichen Gutachten im Hinblick auf die Unabhängigkeit des Gutachters ein höherer Beweiswert zu als einem Parteigutachten.

1.6.2 Wie die Vorinstanz zu Recht erkannt hat, deuten diverse Indizien darauf hin, dass der Pflichtige schon deutlich vor dem 28. März 2007 in steuerrechtlichen Angelegenheiten durchaus handlungsfähig war. Allem voran die Tatsache, dass der damals unvertretene Pflichtige am 2. Dezember 2004 die Steuererklärung für das Jahr 2003 erstellte und diese samt Beilagen (insbesondere der Liegenschaftsabrechnung) zusammen mit der rechtzeitigen Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung der direkten Bundessteuer 2003 am 1. Februar 2005 einreichte. Dass ihm ein vernunftgemässes Handeln auch seither zumindest in Phasen möglich war, zeigt Folgendes: Unbestrittenermassen hat der Pflichtigen am 9. März 2005 seine Hausbank mit der Vertretung in sämtlichen steuerrechtlichen Angelegenheiten beauftragt. Am

30. August 2005 reichte er seine Steuererklärung betreffend das Jahr 2004 ein und liess am 21. Juli 2006 Einsprache gegen den Einschätzungsentscheid der Staats- und Gemeindesteuern 2004 erheben. Die Steuererklärung 2005 unterzeichnete er am 27. Juli 2006 und reichte sie ebenfalls ein. Der Zeitraum, in dem der Pflichtige in steuerrechtlichen Angelegenheiten in eben dargestellter Weise anerkanntermassen wieder tätig wurde, deckt sich mit der Aussage des Pflichtigen selbst, wonach er seit dem Jahr 2004 seine Post wieder täglich entgegennehme. Weswegen der Pflichtige zwar zu diesen fehlerfrei vorgenommenen, seine steuerrechtlichen Angelegenheiten betreffenden Handlungen in der Lage war, es ihm aber während der gesamten in Frage stehenden Zeitdauer nie möglich gewesen sein soll, ein Fristwiederherstellungsgesuch mit einer Einsprache einzureichen, ist nicht nachvollziehbar. Die vom Pflichtigen vorgebrachte Darstellung vermag des Weiteren aus folgenden Gründen nicht zu überzeugen: Abgesehen davon, dass er – entgegen seiner Erklärung, wonach das Krankheitsbild in Intervallen aufgetreten sei – behauptet, der Hinderungsgrund sei erst anlässlich der Beratung seines Rechtsvertreters am 30. März 2007 entfallen, liegen keinerlei einleuchtenden Hinweise dafür vor, dass die psychische Störung mit Krankheitswert bis zum 28. März 2007 ununterbrochen bestanden hätte. Selbst wenn es zuträfe, dass innert der ordentlichen Einsprachefrist ein zureichender Hinderungsgrund vorgelegen hätte, würde dies nichts über die Dauer seines Bestandes aussagen. Des Weiteren geht der Pflichtige fehl, wenn er vorbringt, es genüge in rechtlicher Hinsicht, dass seine Krankheit seine Fähigkeit, die steuerlichen Rechten und Pflichten wahrzunehmen, "im fraglichen Zeitraum zeitweise" zumindest erheblich beeinträchtigt, wenn nicht vorübergehend ausser Kraft gesetzt hätten. Richtigerweise muss das Fristwiederherstellungsgesuch nach Wegfall des Hinderungsgrundes innert 30 Tagen gestellt werden. Wann immer der Hinderungsgrund, um mit den Worten des Pflichtigen zu sprechen, jeweils "zeitweise" wegfiel, hätte er das Fristwiederherstellungsgesuch innert Frist stellen müssen. Nachdem der dem Pflichtigen obliegende Beweis, für das fristgerechte Stellen des Fristwiederherstellungsgesuchs – wie dieser selbst einräumt – nicht erbracht werden konnte, vermag die Darstellung des Pflichtigen aus den dargelegten Gründen nicht zu überzeugen. Ebenso wenig grenzt das eingereichte psychiatrische Gutachten den Zeitraum der Beeinträchtigung des Pflichtigen nicht ein. Was mit dem Begriff der "fraglichen Zeiträume", in welchen dem Pflichtigen ein vernunftgemässes Handeln unmöglich gewesen sei, gemeint ist, bleibt unklar. Eine Gehörsverletzung oder eine rechtsverletzende Würdigung des Gutachtens durch die Vorinstanz, wie sie vom Pflichtigen bemängelt werden, ist mit Blick auf deren nachvollziehbare Begründung nicht ersichtlich. Insbesondere stellt die Rekurskommission zu keiner Zeit die Beweistauglichkeit des Gutachtens in Frage, was der Pflichtige einzuwenden scheint. Der Pflichtige rügt, das rechtliche Gehör sei verletzt worden, indem die Vorinstanz ihn nicht persönlich befragt und kein Ergänzungsgutachten eingeholt habe. Dem kann nicht gefolgt werden: Der Verzicht auf die Abnahme eines rechtmässig angebotenen Beweismittels ist im Rahmen der antizipierten Beweiswürdigung zulässig, sofern eine Behörde aufgrund eigener Sachkunde, der Lebenserfahrung oder bereits erhobener Beweise vom Bestehen einer Tatsache überzeugt ist und sie annehmen kann, dass ihre Überzeugung durch weitere Beweiserhebungen nicht geändert würde (unter anderen: BGE 126 I 15 E. 2a/aa). Vorliegend ist nicht dargetan, inwieweit eine derartige Einvernahme oder ein Ergänzungsgutachten die Würdigung der Vorinstanz, wonach das Fristwiederherstellungsgesuch nicht rechtzeitig gestellt worden ist, umzustossen vermöchten. Selbst wenn die vom Pflichtigen angebotenen Zeugen, wie von diesem

angekündigt, aussagen würden, die Bank C habe am 5. November 2004 zwischenzeitlich das Mandat niedergelegt, die Zusammenarbeit zwischen dem Pflichtigen und der Bank C sei durch fehlende Kooperation stark belastet gewesen, am 30. März 2007 sei der Pflichtige sich anlässlich eines Gesprächs mit seinem Vertreter seiner psychischen Erkrankung bewusst geworden, der Briefkasten des Pflichtigen sei seit Ende der neunziger Jahre bis 2002 stets übergequollen sowie später sei er sogar durch den Poststellenleiter wegen Nichtleerung seines Postfachs ermahnt worden, änderte all dies an der Würdigung des Gerichts nichts. Keine dieser Aussagen betrifft die Frage, ob ein allfällig bestandener Hinderungsgrund bereits vor dem 28. März 2007 weggefallen ist oder nicht. Auf die Abnahme der angebotenen Beweise konnte die Vorinstanz daher verzichten. Aus denselben Gründen erübrigt sich eine entsprechende Beweisabnahme auch im zweitinstanzlichen Beschwerdeverfahren.

### **E. 2.1**

Ein rechtskräftiger Entscheid kann laut Art. 147 Abs. 1 DBG auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des 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) oder wenn ein Verbrechen oder Vergehen den Entscheid beeinflusst hat (lit. c). Die Revision ist indessen gemäss Abs. 2 ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Das Revisionsbegehren muss innert 90 Tagen nach Entdeckung des Revisionsgrundes, spätestens aber innert zehn Jahren nach Mitteilung des Entscheids eingereicht werden (Art. 148 DBG).

#### **E. 2.2.1**

Als Revisionsgrund nennt der Pflichtige zunächst die erstmalige rechtskräftige steueramtliche Feststellung der Überbesteuerung im Nachsteuerverfahren; dies komme der Entdeckung erheblicher Tatsachen bzw. Beweismittel im Sinn von § 155 Abs. 1 lit. a DBG gleich.

#### **E. 2.2.2**

Tatsachen sind dann im Sinn von Art. 147 Abs. 1 lit. a DBG erheblich, wenn sie geeignet sind, den von der rechtsanwendenden Instanz zugrunde gelegten Sachverhalt rechtsrelevant zu verändern und dadurch zu einer anderen Entscheidung Anlass zu geben (VGr AG 22. Dezember 1987, AGVE [1987] 327, 330; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 147 DBG N. 16). Es genügt nicht, wenn der Gesuchsteller bloss dartut, die angefochtene Entscheidung sei in ihren rechtlichen oder tatsächlichen Annahmen falsch (RK FR, 5. Juni 1987, StE B 97.11 Nr. 6; Klaus A. Vallender/Martin E. Looser in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Teil I/Band 2b, Basel 2008, Art. 147 DBG N. 9). Als neu im Sinn dieser Bestimmung gelten Tatsachen, wenn sie zur Zeit der Fällung des zu revidierenden Entscheids bereits vorhanden waren, aber erst nachträglich zur Entdeckung gelangten (BGE 111 Ib 209). Ausser Betracht fallen deshalb grundsätzlich Tatsachen, die nach der fraglichen Einschätzung eintraten. Ausnahmsweise sind sie allerdings dann zu berücksichtigen, wenn und soweit sie auf das Bemessungsjahr bzw. auf den Bemessungszeitpunkt zurückwirken, mithin im ordentlichen

Einschätzungsverfahren – hätten sie damals schon bestanden – hätten beachtet werden müssen (RB 1992 Nr. 42, RB 1976 Nr. 66; Richner/Frei/Kaufmann, Art. 147 N.17 DBG). Die Tatsache muss, um als Revisionsgrund Berücksichtigung zu finden, im Zeitpunkt des zu revidierenden Entscheids zumindest latent vorhanden gewesen sein (BGr, 9. November 2004, 2A.530/2004, E. 4.2, [www.bger.ch](http://www.bger.ch)). In der Tat hat das Steueramt in der Verfügung vom 11. Mai 2007 festgestellt, dass der Pflichtige mit einem sehr hohen Einkommen und Vermögen eingeschätzt worden und eine Unterbesteuerung daher "kaum denkbar" sei. Diese im Nachsteuerverfahren und damit nach der in Revision gezogenen Verfügung ergangene steueramtliche Feststellung stellt indessen entgegen der Ansicht des Pflichtigen kein "Lehrbuchbeispiel" einer erheblichen, auf die seinerzeitige Einschätzung rückwirkenden Tatsache dar. Fälle der ausnahmsweisen Anerkennung einer "echten" neuen Tatsache als Revisionsgrund sind etwa der Eintritt einer in der revidierten Verfügung festgehaltenen Resolutivbedingung (BGr, 14. Oktober 1998, 2A.67/1997, [www.bger.ch](http://www.bger.ch) = Pra 88 [1999] Nr. 70) oder eine spätere abweichende Qualifikation eines Vermögensteils als Geschäfts- bzw. Privatvermögen (VGer AG 8.4.1999, AGVE 1999, 158 E. 3b). Die – implizite – steueramtliche Feststellung einer Überbesteuerung ändert abweichend von den genannten Fällen jedoch nichts an den tatbestandlichen Grundlagen der in Frage stehenden Einschätzung. So handelt es sich hierbei lediglich um eine andere Beurteilung desselben Sachverhalts durch eine andere Abteilung des Steueramts. Dies stellt keine zusätzliche, vormals nicht gewürdigte Information dar, bei deren Berücksichtigung der betreffende Entscheid abweichend hätte ergehen müssen.

### **E. 2.3.1**

Der Pflichtige behauptet letztlich das Vorliegen eines übergesetzlichen Revisionsgrundes. Dieser habe sich aufgrund der massiven Überbesteuerung in der Höhe von rund Fr. ....- verwirklicht. Bestand und Vorliegen eines solchen Revisionsgrundes können vorliegend offen bleiben: Mit Entdeckung der als Revisionsgrund genannten massiven Divergenz zwischen veranlagtem und nach Ansicht des Pflichtigen geschuldetem Steuerbetreffnis durch den Pflichtigen wurde die 90-tägige Verwirkungsfrist ausgelöst. Wie in E. 1 vorstehend und bereits von der Rekurskommission ausgeführt, hat der Pflichtige seit spätestens dem 1. Februar 2005 (als er persönlich rechtzeitig Einsprache gegen die Veranlagung über die direkte Bundessteuer 2003 erhoben und gleichzeitig die mit Beilagen dokumentierte Steuererklärung 2003 eingereicht hat) eine zu hohe Einschätzung erkennen und sich gegen diese zur Wehr setzen können. Nachdem er für sämtliche vorliegend zur Diskussion stehenden Steuerforderungen betrieben worden ist und die letzte betriebene Forderung – gemäss eigener Angaben erst nach Kreditaufnahme – am 4. Februar 2005 bezahlt hat, ist seine Darstellung nicht glaubhaft, er habe die Überbesteuerung erst im Rahmen des Nachsteuerverfahrens im Jahr 2007 entdeckt. Dass er die von ihm vorgebrachte Überbesteuerung schon deutlich früher bemerkt hat, wird darüber hinaus durch seine eigene im Gutachten wiedergegebene Aussage untermauert, wonach er seine "Versäumnisse[n] und Schludrigkeiten bis 2005 [...] innerlich abgehakt [habe] und [...] dies als Lebenserfahrung [betrachte]. Nach dem Gesagten steht fest, dass der Pflichtige die Revisionsfrist mit Eingabe vom 27. April 2007 offensichtlich verpasst hat, weshalb auf das Begehren hinsichtlich dieses Revisionsgrundes nicht einmal einzutreten gewesen wäre.

### **E. 2.3.2**

Ebenso geht der Pflichtige fehl, wenn er vorbringt, das Revisionsverfahren hätte von Amtes wegen durchgeführt werden müssen, wobei es auf die Einhaltung der relativen

Verwirkungsfrist nicht ankomme. Ohne Berücksichtigung der relativen Verwirkungsfrist von 90 Tagen ist eine Revision von Amtes wegen vorzunehmen, wenn die Steuerbehörde von sich aus einen Revisionsgrund entdeckt, den der Steuerpflichtige selbst noch nicht entdeckt hat und auch noch nicht hat entdecken können. Entdeckt der Steuerpflichtige von sich aus das Vorhandensein eines Revisionsgrundes (oder hätte er einen solchen entdecken sollen) und versäumt er im Anschluss daran die Revisionsfristen, kann er die Revision nicht unter Hinweis darauf, dass das Revisionsverfahren von Amtes wegen einzuleiten sei, herbeiführen (Richner/Frei/Kaufmann, DBG 148 N. 8). Einerseits hat der Pflichtige vorliegend die von ihm als Revisionsgrund genannte massive Überbesteuerung spätestens am 1. Februar 2005 festgestellt. Bereits deshalb war das Steueramt nicht von Amtes wegen zur Einleitung des Revisionsverfahrens gehalten. Andererseits hatte der Pflichtige am 11. Mai 2007, als das Steueramt mit Abschluss des Nachsteuerverfahrens die Überbesteuerung als kaum denkbar bezeichnete, das Revisionsbegehren bereits gestellt. Ebenso wenig erweisen sich die in diesem Zusammenhang erhobenen Rügen der Gehörsverletzung als stichhaltig.

#### **E. 2.4**

Somit ist die Beschwerde auch hinsichtlich des Revisionsbegehrens abzuweisen.

#### **E. 3**

Ausgangsgemäss sind die Kosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen und steht ihm keine Parteientschädigung zu. Da der Pflichtige auch im Rekursverfahren unterlegen ist, hat ihm die Vorinstanz zu Recht keine Parteientschädigung zugesprochen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG, Art. 144 Abs. 4 DBG in Verbindung mit § 64 Abs. 1–3 Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG]). Demgemäss entscheidet die Kammer :

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