

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00067 vom 20. September 2017

ZH Verwaltungsgericht, 2017-09-20, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2017.00067

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00067 du 20 septembre 2017

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00067 del 20 settembre 2017

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2012 (Revision) | [Revision aufgrund ausser Achtlassens erheblicher Tatsachen durch die Behörde.] Eine Revision ist ausgeschlossen, wenn der Steuerpflichtige das, was er im Revisionsgesuch vorbringt, bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Nach geltender bundesgerichtlicher Rechtsprechung sind an das Mass dieser Sorgfalt hohe Anforderungen zu stellen. Die Pflichtigen hätten die Tatsachen, die zur Revision Anlass geben sollen, erkennen und - rechtzeitig - mit einem ordentlichen Rechtsmittel vorbringen müssen. Auch eine in der Literatur vorgebrachte und von den Pflichtigen geforderte Einzelfallbetrachtung würde zu keinem anderen Resultat führen, dem kantonalen Steueramt kann keine derartige Unsorgfalt vorgeworfen werden, welche die mangelnde Sorgfalt der Pflichtigen aufwiegen würde. Das Steuerrecht kennt einen Numerus clausus von Rechtsgründen, die erlauben, auf eine formell rechtskräftig gewordene Verfügung zurückzukommen. Eine Revision ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage, wenn deren Verweigerung unter dem Aspekt der Gerechtigkeit zu stossenden, schockierenden und unhaltbaren Ergebnissen führen würde, ist daher nicht zulässig. Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Nach § 155 ff. des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) bzw. Art. 147 Abs. 1 Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) kann eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid 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 ein Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat (lit. c). Eine Revision ist ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (§ 155 Abs. 2 StG bzw. Art. 147 Abs. 2 DBG; BGE 111 Ib 210 f.). Das Revisionsbegehren muss innert 90 Tagen nach Entdeckung des Revisionsgrundes, spätestens aber innert zehn Jahren nach Eröffnung der Verfügung oder des Entscheides eingereicht werden (§ 156 StG bzw. Art. 148 DBG).

E. 3.1

Es ist vorliegend unbestritten, dass die Pflichtigen fristgerecht Revision erhoben haben und der Revisionsgrund des ausser Achtlassens erheblicher Tatsachen durch die Behörde im Sinn von § 155 Abs. 1 lit. b StG bzw. Art. 147 Abs. 1 lit. b DBG erfüllt ist. Konkret wurde ein Darlehen in der Höhe von Fr. ... fälschlicherweise als Einnahme aufgeführt (Deklarationsfehler) und der Pflichtige hat fälschlicherweise Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit in der Höhe von Fr. ... zusätzlich bei den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit deklariert. Das steuerbare Einkommen des Pflichtigen wurde folglich um insgesamt Fr. ... zu hoch eingeschätzt bzw. veranlagt.

E. 3.2

Die Vorinstanz ist im angefochtenen Urteil zum Schluss gekommen, dass der Revisionsgrund zwar ursächlich durch die Behörde entstanden ist, indem diese die gravierenden Deklarationsfehler nicht vollständig erkannt und korrigiert habe, dieser Fehler aber nicht durch mangelnde Sorgfalt kompensiert werden könne. Den Pflichten habe es offen gestanden, Deklarationsfehler, die sie begangen haben und das kantonale Steueramt übersehen habe, selber zu erkennen und gegen den Einschätzungsentscheid und die Veranlagungsverfügung Einsprache zu erheben.

E. 3.3

Die Pflichtigen wenden dagegen im Wesentlichen ein, die Vorinstanz habe die Lehre und Rechtsprechung nur unvollständig zitiert und berücksichtigt. Der Begriff der zumutbaren Sorgfalt dürfe nicht streng ausgelegt werden, da das Risiko unrichtiger rechtlicher Subsumtionen nicht einseitig auf die steuerpflichtige Person überwältzt werden könne, da in erster Linie die rechtskundige Steuerbehörde dafür zuständig sei. Was einem erfahrenen Steuerbeamten ohne Weiteres rechtlich einleuchte oder als abklärungswürdig in die Augen springe, werde der durchschnittlich aufmerksamen steuerpflichtigen Person gar nicht auffallen. Den gleichen Sorgfaltsmassstab anzulegen, hiesse letztlich, Ungleiches gleich zu behandeln. Das Dilemma zwischen Rechtssicherheit und Durchsetzung des materiellen Rechts könne nur mit Einzelfallgerechtigkeit gelöst werden. Der Steuerkommissär habe bezüglich der Darlehensrückzahlung festgehalten: "Rückzahlungen eines Darlehens sind nie erfolgswirksam, ebenso wie die Darlehensaufnahme auch kein Einkommen generiere." Daraus ergebe sich, dass sich der Steuerkommissär mit der Darlehensaufnahme sowohl bei der Rückzahlung als auch der Erfolgsrechnung beschäftigt habe. Er habe aber nur die Rückzahlung korrigiert. Aufgrund der zahlreichen Korrekturen des Steuerkommissärs und dem Vermerk bezüglich der Darlehensaufnahme, seien sie davon ausgegangen, dass der Steuerkommissär die fragliche Position geprüft und korrigiert hatte. Der Vermerk habe ihren Irrtum erst ausgelöst. Unter den konkreten Umständen, hätten sie nicht die Möglichkeit gehabt, die Deklarationsfehler, die sie begangen und die das kantonale Steueramt übersehen hatte, selbst zu erkennen. Dass der Steuerkommissär die fragliche Position nicht auch noch betrachtet habe, stelle sodann eine grobe Missachtung der Untersuchungspflicht dar, die den Kausalzusammenhang zwischen der ungenügenden Deklaration und der ungenügenden Einschätzung unterbreche. Indem die Vorinstanz dies anders würdige, missbrauche sie ihr Ermessen.

E. 4.1

An das Mass der Sorgfalt sind nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung hohe Anforderungen zu stellen. Die Revision bezweckt nicht, vermeidbare Unterlassungen während des ordentlichen Verfahrens nachholen zu können. So ist grundsätzlich davon

auszugehen, dass der Steuerpflichtige seine eigenen finanziellen Verhältnisse kennt und dass er nach Erhalt der Veranlagungsverfügung diese überprüft und allfällige Mängel rechtzeitig rügt. Er kann nicht die Revision verlangen, um das im ordentlichen Rechtsmittelverfahren Versäumte nachzuholen. Die strengen Anforderungen an die Revision entsprechen deren Rechtsnatur als ausserordentliches Rechtsmittel. Die Revision dient nicht dazu, die Nachlässigkeit der Steuerpflichtigen im ordentlichen Verfahren nachträglich zu bereinigen, wenn diese beispielsweise den Sachverhalt nicht vollständig dargestellt oder Beweismittel nicht bezeichnet haben. Eine andere Auffassung liesse sich mit den Erfordernissen der Rechtssicherheit kaum vereinbaren. Aus diesem Grund ist die Revision einer Veranlagungsverfügung wegen Nichtberücksichtigung von aktenmässig bekannten Tatsachen in den seltensten Fällen möglich (vgl. BGE 111 Ib 210 f.; BGr, 22. August 2016, 2C_47/2016 / 2C_48/2016, E. 3.2; BGr, 29. Oktober 2015, 2C_917/2015 / 2C_923/2015, E. 2.1). Gegen die strenge Auslegung des Begriffs der zumutbaren Sorgfalt wird in der Literatur vorgebracht, der steuerpflichtigen Person dürfe im gemischten Veranlagungssystem nicht einseitig das Risiko unrichtiger rechtlicher Subsumtionen überbürdet werden, zu deren Vornahme in erster Linie die von Amtes wegen rechtskundigen Steuerbehörden zuständig seien. Die Unsorgfalt der Steuerbehörde soll grundsätzlich nicht durch die mangelnde Sorgfalt der Steuerpflichtigen "geheilt" werden (Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 155 StG N. 42; Martin E. Looser, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. A., Basel 2017, Art. 147 N. 26b; je auch zum folgenden) . Gefordert wird deshalb eine Einzelfallgerechtigkeit. Als Richtschnur möge sich für die Verwaltungs- und Justizbehörden der Grundsatz anbieten, wonach diese hinsichtlich der Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit die gleichen Massstäbe anzuwenden haben, die sie im Zusammenhang mit den Nachsteuern zur Anwendung bringen. Dieselben Autoren hinterfragen allerdings die Praktikabilität einer solchen Regel.

E. 4.2.1

Die Deklaration 2012 der Pflichtigen erfolgte einzig mittels des offiziellen Hauptformulars "Steuererklärung 2012". Das Hilfsblatt A für Selbständigerwerbende mit kaufmännischer Buchhaltung oder (allenfalls) das Hilfsblatt A für Selbständigerwerbende ohne kaufmännische Buchhaltung füllten die Pflichtigen nicht aus. Vielmehr reichten sie selbst erstellte Unterlagen zu den Akten: Zunächst eine mehrseitige Tabelle, welche sie mit "detaillierte Aufstellung Geschäftsaufwand 2012" überschrieben. Neben Aufwendungen etwa unter den Titeln "Infrastruktur", "Kommunikation", "Post, Versand" findet sich hier die mit Abstand grösste Position "Equipment" im Betrag von Fr. ... und hierzu wiederum unter der Position "Kamera" ein Betrag von Fr. In unmittelbarer Nähe zum abschliessenden Total der Aufwendungen von Fr. ... findet sich die Position "Darlehen" mit einem Betrag von Fr. ..., versehen mit dem Vermerk "Rückzahlraten 2012". Dann folgte eine weitere Tabelle mit der Überschrift "Betriebsrechnung vom 1. Januar bis 31. Dezember 2012", welche zunächst die Betriebseinnahmen auf einer Zeile ausweist mit Fr. ..., die Aufwendungen neu dargestellt wiederum mit Fr. ... und Abschreibungen von Fr. So wird ein "Gewinn pro 2012" von Fr. ... errechnet. Es folgen zwei weitere Blätter im Querformat, auf welche die Einkünfte aufgelistet sind. Auf der zweiten Seite unten ist erkennbar, dass ein Darlehen "Christian Jäger für Kamerakauf" unter den Einnahmen mit aufgeführt ist verbunden mit dem Hinweis auf die im Geschäftsaufwand verbuchte Ratenrückzahlung. Weiter folgt eine Abschreibungstabelle und eine Aufstellung über die

Einkünfte aus unselbständigem Erwerb. Irgendwelche weitere Beilagen sind soweit ersichtlich nicht eingereicht worden.

E. 4.2.2

Dem Einschätzungsentscheid bzw. der Veranlagungsverfügung ist zu entnehmen, dass der zuständige Steuerkommissär nicht unerhebliche Korrekturen vornahm und das steuerbare Einkommen von rund Fr. ... auf rund Fr. ... korrigierte. Den Bemerkungen zu den Korrekturen ist zu entnehmen, dass er den Kaufpreis für die Kamera aufrechnete und – richtigerweise – die geltend gemachten Abschreibungen gewinnmindernd zuliess. Ebenso rechnete er die gewinnmindernd geltend gemachte Rückzahlung des Darlehens auf und weitere kleinere geltend gemachten Aufwendungen. Die unter den Einkünften aufgelistete Darlehensaufnahme korrigierte er – tatsächlich fälschlicherweise - nicht.

E. 4.2.3

Diese Entscheide stellte der Steuerkommissär dem Vertreter des Pflichtigen zu, welcher sie prüfte, für richtig befand und den Pflichtigen mit einer Zustimmungsempfehlung zustellte. Dass der Steuervertreter der Pflichtigen bei der Erstellung der vorgenannten Unterlagen und bei der Deklaration nicht mitgewirkt hatte und ihm deswegen die Aktenlage nur unvollständig bekannt war, musste den Pflichtigen bekannt sein.

E. 4.3

Wie die Vorinstanz zutreffend ausgeführt hat, oblag es den Pflichtigen, die erhaltene Veranlagungsverfügung bzw. den Einschätzungsentscheid sorgfältig zu prüfen und gegebenenfalls eine fachkundige Person damit zu betrauen. Indem die Pflichtigen bereits ihre Deklaration unter Verwendung von selbst erstellten Tabellen und ohne Verwendung der vorgesehenen Hilfsblätter erstellt haben, haben sie sich jedenfalls und mindestens wenig sorgfältig verhalten. Ebenso gereicht es ihnen zum Vorwurf, sich auf die Auskunft ihres Steuerberaters offenkundig verlassen zu haben, welchem sie aber umgekehrt die Unterlagen ihrer Deklaration nicht einmal zugestellt hatten. Den Pflichtigen hätte aufgrund dieser Umstände und der erheblichen Aufrechnung von rund Fr. ... "in die Augen springend" bewusst sein müssen, dass allenfalls weitere Korrekturen auch zu ihren Gunsten durch die vom Steuerkommissär vorgenommenen Aufrechnungen noch erforderlich sein könnten. Dass umgekehrt dem Steuerkommissär diese Tatsache verborgen geblieben ist, erklärt sich damit, dass er naturgemäss die geltend gemachten Aufwendungen genauer geprüft hat und davon ausgehen durfte, dass die geltend gemachten Erträge zutreffend deklariert wurden. Der Hinweis der Pflichtigen, der Steuerkommissär habe sich ja mit der Erfolgsrechnung beschäftigt und damit auch die falsche Deklaration der Einkünfte erkennen müssen, ist insoweit nicht zutreffend, als aus der Tabelle, welche einer Erfolgsrechnung am nächsten kommt, die Zusammensetzung der einzelnen Einkünfte gerade nicht ersichtlich ist. Hinzu kommt, dass für den Steuerkommissär die offenbar doppelt deklarierten Einkünfte als solche auch bei einer genauen Kontrolle der ausgewiesenen Erträge nicht erkennbar waren: Diese Einkünfte sind einerseits gesamthaft für das ganze Jahr als unselbständiger Erwerb deklariert worden, andererseits in der Aufstellung der Einnahmen als Teilbeträge und unter verschiedenen Daten erschienen. Letztlich ist das gesamthafte Resultat der vom Steuerkommissär vorgenommenen Aufrechnung mit Einkünften von rund Fr. ... auch nicht so, dass er daraus schliessen musste, etwas könne nicht stimmen. Mit der Vorinstanz ist nochmals festzuhalten, dass eine Revision ausgeschlossen ist, wenn der Steuerpflichtige das, was er im Revisionsgesuch vorbringt, bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im

ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (§ 155 Abs. 2 StG bzw. Art. 147 Abs. 2 DBG; BGE 111 Ib 210 f.). Nach geltender bundesgerichtlicher Rechtsprechung sind an das Mass dieser Sorgfalt grundsätzlich hohe Anforderungen zu stellen (E. 2). Die Pflichtigen haben dieses Mass der Sorgfalt offensichtlich nicht erfüllt: Sie hätten die Tatsachen, die zur Revision Anlass geben sollen, erkennen und – rechtzeitig – mit einem ordentlichen Rechtsmittel vorbringen müssen. Auch eine Einzelfallbetrachtung würde zu keinem anderen Resultat führen. Dem kantonalen Steueramt kann nach dem Gesagten keine derartige Unsorgfalt vorgeworfen werden, welche die mangelnde Sorgfalt der Pflichtigen aufwiegen würde. Eine revisionsweise Bereinigung ihrer Deklarationsfehler ist damit gestützt auf § 155 Abs. 2 StG und Art. 147 Abs. 2 DBG ausgeschlossen.

E. 4.4

Ergänzend ist noch auf Folgendes zu verweisen: Das Bundesgericht hat in den Urteilen 2C_47/2016 / 2C_48/2016 festgehalten, dass ein Teil der Lehre zwar aus Art. 8 und Art. 9 BV ableite, eine Revision sei auch ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage zulässig, wenn deren Verweigerung unter dem Aspekt der Gerechtigkeit zu stossenden, schockierenden und unhaltbaren Ergebnissen führen würde. Dies beruhe auf der Rechtsprechung zum früheren Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt). Dieser habe noch keine Regelung der Revision gekannt. Das Steuerrecht kenne jedoch einen Numerus clausus von Rechtsgründen, die erlauben, auf eine formell rechtskräftig gewordene Verfügung zurückzukommen. Bei diesen Gründen handle es sich um die Revision (zugunsten der steuerpflichtigen Person; § 155 ff. StG bzw. Art. 147 ff. DBG), die Berichtigung (zugunsten der steuerpflichtigen Person oder der öffentlichen Hand; § 159 StG bzw. Art. 150 DBG) und die Nachsteuer (zugunsten der öffentlichen Hand; § 160 ff. StG bzw. Art. 151 ff. DBG), weitere Aufhebungs- oder Abänderungsgründe seien ausgeschlossen (BGr, 22. August 2016, 2C_47/2016 / 2C_48/2016, E. 3.4; BGr, 4. April 2016, 2C_322/2015 / 2C_323/2015, E. 3.4). Damit können der Einschätzungsentscheid und die Veranlagungsverfügung nur aufgrund dieser drei Rechtsgründe abgeändert werden. Im vorliegenden Fall kommen eine Berichtigung oder Nachsteuer nicht infrage. Es bleibt daher einzig die Möglichkeit einer Revision, deren Voraussetzungen allerdings, wie gesehen, nicht gegeben sind. Im Übrigen beträgt der Streitwert bei den Staats- und Gemeindesteuern knapp Fr. 8'000.- bzw. bei der direkten Bundessteuer Fr. 1'200.-. Damit liegt auch in absoluten Zahlen nicht ein schockierendes und unhaltbares Resultat vor. Dies führt zur Abweisung der Beschwerden.

E. 5

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (§ 158 Abs. 4 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG und 151 Abs. 1 bzw. Art. 149 Abs. 4 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 und Art. 145 Abs. 2 DBG) und fällt eine Parteientschädigung ausser Betracht (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 158 Abs. 4, § 152 und § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 149 Abs. 4, Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

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