Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.710/2006 /fco

Urteil vom 23. Mai 2007
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Wurzburger, Müller,
Bundesrichterin Yersin,
Ersatzrichter Locher,
Gerichtsschreiber Fux.

Parteien
X._____,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Arnold Weber,

gegen

Kantonales Steueramt St. Gallen,
Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,
Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen, Spisergasse 41, 9001 St. Gallen.

Gegenstand
Revision der Steuerjahre 2001 - 2003
(Staats- und Gemeindesteuern),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen das Urteil
des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen
vom 19. Oktober 2006.

Sachverhalt:
A.
X._____ wohnt mit ihren beiden minderjährigen Kindern (geboren 1990 und 1991), die unter ihrer Obhut stehen, in Bad Ragaz. Dort übt sie eine Teilzeitbeschäftigung als kaufmännische Angestellte aus. Für die Steuerperiode 2001 wurde sie am 17. Juni 2002, für die Steuerperiode 2002 am 16. Februar 2004 und für die Steuerperiode 2003 am 26. April 2004 jeweils zum Tarif für Alleinstehende veranlagt. Diese Veranlagungen blieben unangefochten und erwuchsen in Rechtskraft.
B.
Mit Urteil vom 6. Juli 2004 erkannte das Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen, die Regelung von Art. 50 Abs. 3 des kantonalen Steuergesetzes vom 9. April 1998 (StG/SG), wonach das Vollsplitting nur den gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten gewährt werde, widerspreche Art. 11 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14). Gestützt darauf erliess das Kantonale Steueramt mit Kreisschreiben vom 13. Juli 2004 an die Gemeindesteuerämter einen Veranlagungsstopp für Einelternfamilien. Eine vom Kantonalen Steueramt gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts erhobene Beschwerde wurde vom Bundesgericht mit Urteil vom 26. Oktober 2005 abgewiesen (BGE 131 II 697).

Am 22. November 2005 erliess die Regierung des Kantons St. Gallen die Verordnung über die Änderung

des Steuergesetzes. Sie strich den pauschalen Einelternabzug gemäss Art. 48 Abs. 1 lit. c StG/SG und sah das Vollsplitting von Art. 50 Abs. 3 StG/SG auch für alleinstehende steuerpflichtige Personen vor, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten. Übergangsrechtlich sollte diese neue Regelung für alle am 29. November 2005 noch nicht rechtskräftigen Veranlagungen ab Steuerperiode 2001 gelten.
C.
X._____ ersuchte am 28. Februar 2006 das Steueramt Bad Ragaz, die definitiven Veranlagungen für die Staats- und Gemeindesteuern 2001 bis 2003 zu revidieren und ihr das Vollsplitting zu gewähren. Das Kantonale Steueramt trat auf das Revisionsbegehren mit Entscheid vom 7. März 2006 nicht ein.
Auf Rekurs hin bestätigte die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen am 15. Juni 2006 das Nichteintreten auf das Revisionsgesuch für die Veranlagung 2001 und wies dasjenige für die Veranlagung 2002 ab. Das Revisionsbegehren für die Veranlagung 2003 hiess sie jedoch gut, weil im Jahr 2003 eine grosse Zahl von Einelternfamilien nach der Neuregelung veranlagt worden sei und es dem Gleichheitsgebot widerspräche, wenn der Rekurrentin die Revision verweigert würde.

Gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission erhob X._____ Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen. Sie beantragte, der Entscheid der Verwaltungsrekurskommission sei aufzuheben, soweit für 2001 das Nichteintreten bestätigt und für 2002 die Revision abgewiesen wurde. Das Kantonale Steueramt erhob ebenfalls Beschwerde und beantragte, der Rekursentscheid sei aufzuheben, soweit er die Revision für das Steuerjahr 2003 bejahe.

Mit Urteil vom 19. Oktober 2006 wies das Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen die Beschwerde von X._____ ab, hiess diejenige des Kantonalen Steueramtes gut und hob den Rekursentscheid insoweit auf.
D.
X._____ hat gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts am 24. November 2006 Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht erhoben. Die Beschwerdeführerin beantragt, das angefochtene Urteil vom 19. Oktober 2006 sei aufzuheben und die Streitsache sei zur Vornahme der Revision für die Steuerjahre 2001, 2002 und 2003 und zur Gewährung des Vollsplittings an die Vorinstanz bzw. an das Kantonale Steueramt zurückzuweisen.
E.
Das Kantonale Steueramt und das Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen sowie die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen, die Beschwerde abzuweisen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Das angefochtene Urteil des Verwaltungsgerichts erging am 19. Oktober 2006. Auf das vorliegende Verfahren findet somit noch das bis Ende 2006 geltende Bundesgesetz vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege (OG) Anwendung (vgl. Art. 132 Abs. 1 des am 1. Januar 2007 in Kraft getretenen Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht, BGG; SR 173.110).
2.
Das Bundesgericht prüft von Amtes wegen und mit freier Kognition, welches Rechtsmittel zulässig und in welchem Umfang darauf einzutreten ist (BGE 132 I 140 E. 1.1 S. 142, mit Hinweisen).
2.1 Der angefochtene Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen betrifft die Revision der Einschätzungen der Beschwerdeführerin für die Kantons- und Gemeindesteuern 2001 bis 2003. Er unterliegt damit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht (Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, StHG; SR 642.14; vgl. BGE 130 II 202 E. 1 S. 204, mit Hinweisen). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde der gemäss Art. 73 Abs. 2 StHG bzw. Art. 103 lit. a OG legitimierten Beschwerdeführerin ist grundsätzlich einzutreten.

Erweist sich die Beschwerde als begründet, so hebt das Bundesgericht den Entscheid auf und weist die Sache zur neuen Beurteilung an die Vorinstanz zurück (Art. 73 Abs. 3 StHG). Deshalb ist der Antrag, die Streitsache sei zur Vornahme der Revision unter Gewährung des Vollsplittings an die Vorinstanz bzw. an das Kantonale

Steueramt zurückzuweisen, in der vorgetragenen Form ungültig. Insoweit kann auf die Beschwerde nicht eingetreten werden (vgl. BGE 131 II 710 E. 1.1 in fine).
2.2 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde können die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden (Art. 104 lit. a und lit. b OG). Hat - wie hier - als Vorinstanz eine richterliche Behörde entschieden, ist das Bundesgericht allerdings an deren Sachverhaltsfeststellung gebunden, wenn der Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften ermittelt wurde (Art. 105 Abs. 2 OG). Offensichtlich unrichtig ist eine Sachverhaltsermittlung nicht schon dann, wenn sich Zweifel anmelden, sondern erst, wenn sie eindeutig und augenfällig unzutreffend ist (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 286, mit Hinweisen).
2.3 Das Bundesgericht wendet im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren das Bundesrecht von Amtes wegen an. Es ist gemäss Art. 114 Abs. 1 OG nicht an die Begründung der Parteibegehren gebunden und kann deshalb die Beschwerde auch aus andern als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 132 II 47 E. 1.3 S. 50, mit Hinweisen).

Bei Verwaltungsgerichtsbeschwerden nach Art. 73 StHG prüft das Bundesgericht frei, ob das kantonale Recht und dessen Anwendung durch die kantonalen Instanzen mit den Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes übereinstimmen. Soweit das Steuerharmonisierungsgesetz dem kantonalen Gesetzgeber einen Gestaltungsspielraum einräumt, richtet sich die Prüfungsbefugnis des Bundesgerichts auch im Rahmen der Verwaltungsgerichtsbeschwerde nach den für die staatsrechtliche Beschwerde geltenden Grundsätzen (BGE 131 II 710 E. 1.2 S. 713, mit Hinweisen).
3.
Umstritten ist, ob die Vorinstanzen die Revision der Steuerveranlagungen der Jahre 2001, 2002 und 2003 hätten vornehmen bzw. zulassen müssen.
3.1 Eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid kann gemäss Art. 197 Abs. 1 StG/SG auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen unter anderem revidiert werden, wenn: ërhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden(̈lit. a); ̈die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat(̈lit. b); ëin Verbrechen oder Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat(̈lit. c). Die Revision ist ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (Art. 197 al. 2 StG/SG).
Die entsprechende Regelung in Art. 51 Abs. 1 und Abs. 2 StHG stimmt mit der zitierten kantonalen (fast wörtlich) überein (vgl. auch den gleich lautenden Art. 147 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]).

Wo die bundessteuergesetzliche und die harmonisierungsrechtliche Regelung vollkommen übereinstimmen, drängt sich deren identische Auslegung auf. Dies im Interesse der vertikalen Steuerharmonisierung, die verlangt, dass Rechtsfragen im kantonalen und im eidgenössischen Recht der direkten Steuern nach Möglichkeit gleich beurteilt werden. So wird mit dem Erlass des Steuerharmonisierungsgesetzes auch der Zweck verfolgt, die Rechtsanwendung zu vereinfachen (zur Publikation bestimmtes Urteil 2A.644/2006 vom 14. Februar 2007, E. 3.2; BGE 130 II 65 E. 5.2 S. 73 f., je mit Hinweisen).
3.2 Die Beschwerdeführerin behauptet zu Recht nicht, das erwähnte bundesgerichtliche Urteil (BGE 131 II 697) stelle einen Revisionsgrund dar. Die Revision gemäss Art. 51 StHG und Art. 197 StG/SG (bzw. Art. 147 DBG) bezweckt nämlich die Berichtigung prozessualer Mängel oder tatsächlicher Unrichtigkeiten und nicht die Durchsetzung eines anderen Rechtsstandpunkts. Eine neue rechtliche Würdigung eines Sachverhalts, eine neue Rechtsprechung oder auch die Änderung einer bestehenden Rechtsprechung bilden keinen Revisionsgrund (statt vieler: Urteil 2P.18/2005 vom 14. Februar 2005, E. 3, mit Hinweisen; vgl. betreffend Art. 147 DBG auch: Urteil 2P.273/2006 und 2A.617/2006 vom 17. April 2007, E. 3.3).
3.3 Die Beschwerdeführerin verlangt aber sinngemäss, die fehlerhaften Veranlagungen seien zu korrigieren, weil sie zu einem schockierenden Ergebnis führten, das dem Gerechtigkeitsempfinden widerspreche, somit gegen die Rechtsgleichheit verstosse.

Für das Recht der direkten Bundessteuer hat es das Bundesgericht in ständiger Rechtsprechung im Interesse der Rechtssicherheit bisher stets abgelehnt, aus andern als den in Art. 147 Abs. 1 DBG genannten Gründen rechtskräftige Veranlagungen zu korrigieren (Urteil 2P.273/2006 und 2A.617/2006 vom 17. April 2007, E. 4.1; Urteil 2P.34/2006 und 2A.52/2006 vom 16. Juni 2006, E. 3.4; Urteil 2A.566/2005 vom 27. September 2005, E. 3; ASA 70, 755 E. 7b S. 762 f.; ASA 67, 391 E. 3e S. 398 f., je mit Hinweisen).

Diese Praxis gilt ebenfalls für Art. 51 StHG (Urteil 2P.273/2006 und 2A.617/2006 vom 17. April 2007, E. 6.1; Urteil 2P.198/2003 und 2A.346/2003 vom 12. Dezember 2003, E. 5.1, in: StR 60/2005, 45). Der vorliegende Fall gibt keinen Anlass, auf diese Rechtsprechung zurückzukommen, zumal die Belastungsrelationen, die sich aus der Anwendung des unrevidierten Rechts ergeben, als sachgemässer erscheinen als diejenigen aufgrund des im Anschluss an BGE 131 II 697 geänderten Rechts. Von einem schockierenden Ergebnis kann jedenfalls nicht die Rede sein.
3.4 Die Beschwerdeführerin wendet schliesslich ein, die umstrittenen Veranlagungen beruhten auf nichtigen Verfügungen.

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist eine Verfügung nichtig, d.h. absolut unwirksam, wenn der ihr anhaftende Mangel besonders schwer ist, wenn er offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und zudem die Annahme der Nichtigkeit die Rechtssicherheit nicht ernsthaft gefährdet (statt vieler: Urteil 2P.112/2003 vom 29. August 2003, E. 2.4.1, mit Hinweisen).

Es trifft zu, dass die fraglichen Steuern auf einer harmonisierungswidrigen Grundlage erhoben wurden (BGE 131 II 697). Von nichtigen Verfügungen im umschriebenen Sinn kann jedoch bei der gegebenen Sachlage offensichtlich nicht gesprochen werden. Im Übrigen sind rechtsfehlerhafte Verfügungen, die auf dem ordentlichen Rechtsmittelweg angefochten werden können, grundsätzlich nicht nichtig. Denn es würde die Rechtssicherheit ernsthaft gefährden und Sinn und Zweck des (Steuer-)Verfahrens vereiteln, wenn die formelle Rechtskraft einer (mangelhaften) Verfügung im Nachhinein jederzeit in Frage gestellt werden könnte. So müssten etwa im vorliegenden Fall Tausende von allenfalls formell rechtskräftigen Veranlagungen nachträglich von Amtes wegen korrigiert werden.
4.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich dem Gesagten zufolge als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Beschwerdeführerin die Kosten des Verfahrens vor Bundesgericht zu tragen (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 159 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'500.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird den Parteien, dem Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 23. Mai 2007
Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: