Urteilskopf

111 Ib 209

42. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 18. Oktober 1985 i.S. Dr. X. gegen Kantonales Steueramt Zürich und Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich (Verwaltungsgerichtsbeschwerde)
Regeste (de):
Revision einer rechtskräftigen Wehrsteuerveranlagung.

Eine Revision ist ausgeschlossen, wenn der Steuerpflichtige das, was er im Revisionsgesuch vorbringt, bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Veranlagungs- oder Rechtsmittelverfahren hätte geltend machen können (E. 1).

Regeste (fr):
Revision d'une taxation entrée en force en matière d'impôt fédéral direct.

Une revision est exclue lorsque le contribuable, avec la diligence qu'on peut raisonnablement exiger de lui, aurait été en mesure d'invoquer, déjà dans la procédure ordinaire de taxation ou de recours, les circonstances présentées à l'appui de sa demande de revision (consid. 1).

Regesto (it):
Revisione di una tassazione cresciuta in giudicato in materia d'imposta federale diretta.

Una revisione è esclusa ove il contribuente, facendo uso della diligenza che poteva da lui ragionevolmente pretendersi, fosse stato in grado d'invocare già nella procedura di tassazione e di ricorso le circostanze addotte nella domanda di revisione (consid. 1).

Sachverhalt ab Seite 209

BGE 111 Ib 209 S. 209

Dr. X., von Beruf Chemiker, arbeitete bis Ende Februar 1977 als Angestellter in Thalwil. Ab 1. März 1977 war er als Berater für die Firma Y. S.A. in Brüssel tätig. Im Veranlagungsverfahren für die Wehrsteuer der 19. Periode (1977/78) und der 20. Periode (1979/80) stellten sich die Steuerbehörden auf den Standpunkt, Dr. X. sei Angestellter der Y. S.A. und habe, da er in der Schweiz wohne, sein gesamtes Einkommen in der Schweiz zu versteuern. Dr. X. vertrat zunächst die Auffassung, er sei Selbständigerwerbender und unterhalte in Belgien eine Betriebsstätte. In der Folge akzeptierte er jedoch die Einschätzungsvorschläge der Steuerbehörden im Einspracheverfahren (19. Periode) bzw. im Veranlagungsverfahren (20. Periode). Die entsprechenden Veranlagungen sind rechtskräftig.
Im Rahmen des Verfahrens um Festsetzung der von Dr. X. auf den Beraterhonoraren geschuldeten AHV-Beiträge gelangte das Eidg. Versicherungsgericht mit Urteil vom 9. April 1984 zur Auffassung, der Pflichtige sei Selbständigerwerbender gewesen und habe in Brüssel eine Betriebsstätte unterhalten. Dr. X. verlangte daraufhin von den Steuerbehörden, die Einschätzung für die Wehrsteuer der 19. und der 20. Periode neu vorzunehmen. Das Bundesgericht weist eine Verwaltungsgerichtsbeschwerde von

Dr. X. gegen den ablehnenden Entscheid der Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich ab aus den folgenden

Erwägungen

Erwägungen:

1. Die Revision rechtskräftiger Veranlagungen ist im Wehrsteuerbeschluss (WStB; heute: BdBSt) nicht ausdrücklich vorgesehen. Eine - im vorliegenden Fall nicht zutreffende - Ausnahme bildet nur das Nach- und Strafsteuerverfahren gemäss Art. 129 ff. WStB. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts hat indessen ein Steuerpflichtiger in Anlehnung an die Art. 136 und 137 OG einen Anspruch auf Revision einer rechtskräftigen Veranlagung oder eines rechtskräftigen Einsprache-Entscheides, (a) wenn er entweder neue wesentliche Tatsachen oder Beweismittel vorbringt, deren Geltendmachung ihm im früheren Verfahren nicht möglich gewesen ist, oder (b) wenn die veranlagende oder entscheidende Behörde wesentliche Verfahrensvorschriften verletzt hat oder (c) wenn Tatsachen nicht berücksichtigt wurden, die für die Beurteilung der Steuerforderung wesentlich gewesen wären und den amtlichen Akten hätten entnommen werden können (BGE 105 Ib 251 E. 3a; BGE 74 I 406 /7 E. 3; ASA 34, 150 E. 2, je mit Hinweisen auf die vom Bundesgericht im Bereiche anderer eidgenössischer Abgaben und kantonaler Steuern entwickelte Rechtsprechung; vgl. dazu auch MASSHARDT, Wehrsteuerkommentar, Ausgabe 1980, N 13 ff. zu Art. 111 WStB; KÄNZIG, Wehrsteuer, 1. A., N 8 zu Art. 126 WStB). Eine Revision ist jedoch ausgeschlossen, wenn der Steuerpflichtige das, was er im Revisionsgesuch vorbringt, bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (BGE 105 Ib 251 /2 E. 3a; ASA 49, 209 E. 2b; 34, 152 E. 4, je mit zahlreichen Hinweisen). Insbesondere kann der ausserordentliche Rechtsbehelf der Revision nicht mit Einwendungen begründet werden, die im ordentlichen Rechtsmittelverfahren hätten erhoben werden können (ASA 49, 323, mit Hinweisen). Eine andere Auffassung liesse sich mit den Erfordernissen der Rechtssicherheit kaum vereinbaren. Aus diesem Grund ist die Revision einer Veranlagungsverfügung, eines Einsprache-Entscheids oder eines Beschwerde-Entscheids der kantonalen Rekurskommission wegen Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften oder wegen Nichtberücksichtigung von aktenmässig bekannten Tatsachen in den seltensten Fällen möglich. Im Gegensatz zum klassischen Revisionsgrund

der nachträglich entdeckten neuen Tatsachen und Beweismittel sind die beiden anderen, in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung dem Grundsatz nach anerkannten Revisionsgründe im wesentlichen nur auf letztinstanzliche Urteile zugeschnitten. Eine Revision ist schliesslich ausgeschlossen, wenn der Steuerpflichtige bloss seine mangelnde Rechtskenntnis im ordentlichen Veranlagungsverfahren (BGE 75 I 311; 70 I 170) oder eine nach seiner Auffassung falsche rechtliche Betrachtungsweise der entscheidenden oder veranlagenden Behörden (BGE 105 Ib 251/2 E. 3a; ASA 39, 391 E. 3 in fine) geltend macht (vgl. zum Ganzen auch eingehend STEINMANN, Die Revision im Wehrsteuerrecht, StR 34 (1979) S. 194 ff.).

2. Der Beschwerdeführer macht als Revisionsgrund einmal eine Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschrif-

ten, nämlich der Art. 95 und Art. 102 Abs. 2 WStB, geltend. a) Diese Rügen hätten der Beschwerdeführer bereits im ordentlichen Veranlagungsverfahren erheben können; denn die behaupteten Mängel wären ohne weiteres schon damals erkennbar gewesen. Die entsprechenden Vorbringen sind daher von vornherein nicht zu einer Revision der in Frage stehenden Veranlagungen geeignet. Sie wären im übrigen auch bei einer materiellen Beurteilung nicht begründet. b) Der Beschwerdeführer will nämlich eine Verletzung von Art. 102 Abs. 2 WStB einzig darin erblicken, dass sein Gesuch vom 1. Mai 1980 um Aufschub der Wehrsteuereinschätzung bis Mitte Juli 1980 mit Brief vom 7. Mai 1980 abgelehnt worden sei. Es sei ihm das Recht verweigert worden, seine Begehren mündlich zu begründen und seine Beweise vorzulegen. In ihrem Schreiben vom 7. Mai 1980 teilten die Steuerbehörden dem Beschwerdeführer mit, dass die Eröffnung der bereits erfolgten Wehrsteuereinschätzung nicht mehr verhindert werden könne, und empfahlen ihm, dagegen Einsprache zu erheben. Somit wurde das Gesuch des Beschwerdeführers nicht im Einspracheverfahren abgewiesen und konnte damit von vornherein Art. 102 Abs. 2 WStB nicht verletzen. c) Inwiefern die strittigen Veranlagungen Art. 95 WStB verletzen sollen, legt der Beschwerdeführer nicht dar. Gemäss seiner Beschwerde an die Bundessteuer-Rekurskommission sollen offenbar die Steuerbehörden diese Bestimmung dadurch verletzt haben, dass sie in der vom Beschwerdeführer im Einspracheverfahren (19. Periode) unterzeichneten Erklärung weder Steuersatz noch Steuerbetrag aufführten. Steuersatz und Steuerbetrag müssen

jedoch nicht in einer Rückzugserklärung im Einspracheverfahren enthalten sein. Es genügt, wenn diese Angaben in der Veranlagungseröffnung aufgeführt sind. Der Beschwerdeführer behauptet nicht, die Veranlagungsverfügung, gegen die er die - mit seiner Erklärung vom 14. Oktober 1980 zurückgezogene - Einsprache erhoben hatte, habe den Steuersatz und den Steuerbetrag nicht angegeben.

3. Auch mit den anderen vorgebrachten Rügen lässt sich das Revisionsgesuch des Beschwerdeführers nicht begründen. a) Im wesentlichen stützt sich der Beschwerdeführer auf das Urteil des Eidg. Versicherungsgerichts vom 9. April 1984. Die von der Auffassung der Veranlagungsbehörden abweichende rechtliche Beurteilung durch das Eidg. Versicherungsgericht führt jedoch nicht zur Revision der rechtskräftigen Wehrsteuerveranlagungen. Der Beschwerdeführer hätte seine ursprüngliche und später vom Eidg. Versicherungsgericht geteilte Rechtsauffassung im ordentlichen Veranlagungsverfahren, gegebenenfalls unter Ausschöpfung der zur Verfügung stehenden Rechtsmittel, geltend machen müssen. b) Neue Tatsachen oder Beweismittel bringt der Beschwerdeführer nicht vor. Das Urteil des Eidg. Versicherungsgerichts stellt jedenfalls keine neue erhebliche Tatsache dar, wären doch die Steuerbehörden an die darin vertretene rechtliche Würdigung selbst dann nicht gebunden gewesen, wenn dieses Urteil vor der rechtskräftigen Veranlagung bereits vorgelegen hätte. Der Beschwerdeführer macht nicht geltend, sein Einkommen aus der Beratertätigkeit sei nach der rechtskräftigen Veranlagung zur Wehrsteuer der 19. und der 20. Periode auch in Belgien besteuert worden. Es kann daher offenbleiben, ob in einer solchen Besteuerung ein Revisionsgrund zu erblicken wäre, wenn er ihn rechtzeitig geltend gemacht hätte. c) Der Beschwerdeführer irrt sodann, wenn er den Steuerbehörden vorwirft, sie hätten wesentliche Tatsachen nicht berücksichtigt, die sie den Akten hätten entnehmen können. Die Veranlagungsbehörden haben den Beschwerdeführer aufgrund des von ihm eingereichten - unvollständigen - Beratervertrages mit der Y. S.A. als Unselbständigerwerbenden betrachtet und dementsprechend sein Büro in Belgien nicht als Betriebsstätte eingestuft. Damit haben sie nicht aktenkundige Tatsachen übersehen, sondern aufgrund der vorhandenen Akten eine rechtliche Würdigung vorgenommen, die der Beschwerdeführer im ordentlichen Einsprache- oder Beschwerdeverfahren hätte bestreiten können, jedoch nicht in einem Revisionsverfahren.