

## Direkte Bundessteuer

### Voraussetzungen für die Vornahme einer Revision

#### Entscheidung des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft Nr. 90/2004 vom 17. September 2004

*Ein Irrtum über die arbeitsvertragliche Ausgestaltung der Steuern durch die international ausgerichtete Arbeitgeberin rechtfertigt keine Revision einer rechtskräftigen Veranlagung, wobei die Deklaration durch eine fachlich versierte Vertreterin vorgenommen wurde.*

#### Sachverhalt:

1. Die Steuerpflichtigen sind amerikanische Staatsbürger und per 1. Dezember 2000 aus den USA nach Z zugezogen und im Februar 2004 wieder aus der Schweiz weggezogen. Mit Rechnung Nr. B 01/11 wurde den Pflichtigen die definitive Veranlagung der direkten Bundessteuer 2001 eröffnet und dabei ein steuerbares Gesamteinkommen von Fr. 375'390.– veranlagt.

2. Mit Revisionsgesuch vom 2. Februar 2004 beantragte die Vertreterin der Steuerpflichtigen die Revision der Veranlagung 2001 und das steuerbare Einkommen der Pflichtigen für die Steuerperiode 2001 neu auf Fr. 310'309.– festzusetzen. Zur Begründung wurde geltend gemacht, dass der Steuerpflichtige von seiner Arbeitgeberin der Firma Camp Inc. USA in die Schweiz entsandt und bei der zur Camp-Gruppe gehörenden Firma Acid AG, Y eingesetzt worden sei. Aufgrund einer Bestätigung des Finanzchefs der Einsatzfirma, wonach der Arbeitgeber sämtliche Steuern des Pflichtigen übernehmen würde, habe die mit der Erstellung der Steuererklärung 2001 beauftragte Vertreterin der Gesuchsteller einen Betrag von CHF 120'050.– dem Lohn Einkommen des Pflichtigen aufgerechnet. Diese Steuererklärung sei von den mit dem schweizerischen Steuerwesen nicht vertrauten und die deutsche Sprache nur schlecht beherrschenden Steuerpflichtigen unverändert eingereicht worden. In der Veranlagungsverfügung vom 25. Februar 2003 sei das deklarierte Lohn Einkommen unverändert übernommen worden. Aufgrund von Rückfragen einer anderen Gesellschaft der Camp Gruppe für andere entsandte Personen habe die Vertreterin des Gesuchstellers die bisher für ihn erhaltenen Angaben überprüft und die Details der arbeitsvertraglichen Regelung des Steuerpflichtigen einverlangt. Aus den am 6. November 2003 zugestellten Unterlagen gehe nun hervor, dass die Arbeitgeberin während dem Einsatz in der Schweiz zwar sämtliche Einkommenssteuern übernehme. Allerdings würde dem Pflichtigen gemäss dieser Vereinbarung ebenso ein der hypothetischen amerikanischen Einkommenssteuer entsprechender Betrag vom Lohn abgezogen. Da die Arbeitgeberin die schweizerischen Steuern nur insoweit übernehme, als sie die hypothetischen amerikanischen Steuern übersteigen würden und die Vertreterin der Steuerpflichtigen von dieser vertraglichen Regelung bei der Erstellung der Steuererklärung 2001 keine Kenntnis gehabt habe, sei die volle Aufrechnung der schweizerischen Steuern in der Steuererklärung irrtümlich erfolgt. Die Steuerpflichtigen seien insofern einem Irrtum unterlegen, als sie fälschli-

cherweise davon ausgegangen seien, dass die eingereichte Steuererklärung 2001 der tatsächlichen arbeitsvertraglichen Vereinbarung entsprechen würde. Dieses bisher nicht bekannte Vorliegen eines Irrtums sei als neue erhebliche Tatsache im Sinne von Art. 147 DBG zu werten. Da diese Tatsache erst am 6. November 2003 entdeckt worden sei, sei es den Steuerpflichtigen nicht möglich gewesen, die den Irrtum auslösenden Umstände bereits im ordentlichen Verfahren geltend zu machen. Gemäss der neuen Lohnberechnung ergebe sich unter Berücksichtigung des Abzugs für hypothetisch amerikanische Steuern neu ein Erwerbseinkommen des Pflichtigen von Fr. 275'702.– und damit ein steuerbares Gesamteinkommen von Fr. 301'368.–.

3. Die Steuerverwaltung ist mit Revisionsentscheid vom 25. Mai 2004 auf das Revisionsgesuch nicht eingetreten. Zur Begründung machte die Vorinstanz vor allem geltend, es würden kein Revisionsgrund und keine neuen Tatsachen vorliegen, die erst jetzt entdeckt worden seien, da der amerikanische Arbeitgeber in der Vereinbarung den Arbeitnehmer über die Steuerfolgen informiert und darin empfohlen habe, sich bei Steuerfragen an die Fa. Amy, die heutige Vertreterin des Pflichtigen, zu halten. Offenbar sei im Zeitpunkt der Entsendung bekannt gewesen, welche Steuern von der Arbeitgeberfirma übernommen würden. Es liege somit keine neue Tatsache und demzufolge auch kein Revisionsgrund vor.

4. Mit Schreiben vom 24. Juni 2004 erhob die Vertreterin der Pflichtigen gegen den Revisionsentscheid Beschwerde mit dem Begehren, es sei die angefochtene Veranlagung im Wege der Revision aufzuheben und die Steuern 2001 im Sinne des Revisionsgesuches vom 2. Februar 2004 festzusetzen. Zur Begründung machte die Vertreterin der Beschwerdeführer erneut geltend, die Steuererklärung sei im Irrtum über die tatsächlichen arbeitsvertraglichen Verhältnisse erstellt worden. Erst den am 6. November 2003 eingetroffenen Unterlagen der Fa. Camp Inc. habe entnommen werden können, dass entgegen der aufgrund der Angaben der Fa. Acid AG bisher getroffenen Annahmen ein dem Beschwerdeführer bei der Lohnzahlung durch Camp Inc. für das Jahr 2001 abgezogener Betrag im Wert von Fr. 44'422.– für US-amerikanische Steuern nicht einen provisorischen Quellensteuerabzug darstelle, sondern offenbar einer definitiven Kürzung des in den USA ausbezahlten Grundlohnes für die Zeit der Entsendung in die Schweiz gleichkomme. Die Höhe dieses Abzuges habe sich nach dem Steuerbetrag gerichtet, welcher im Falle eines Wohnsitzes des Pflichtigen in den USA geschuldet gewesen wäre. Die Arbeitgeberin habe somit nur jenen Anteil der schweizerischen Steuern übernommen, welcher den vorerwähnten Abzug überstiegen habe. Eine Aufrechnung von Steuerzahlungen als Lohnbestandteil dürfe somit nur in diesem Umfang erfolgen.

Gemäss Entscheid-Dispositiv sei die Steuerverwaltung auf das Revisionsgesuch nicht eingetreten, obwohl alle Eintretensvoraussetzungen für ein Revisionsgesuch gemäss Art. 147 DBG erfüllt gewesen seien und im angefochtenen Entscheid auch keine formellen Mängel des Revisionsgesuches geltend gemacht würden. Die Verweigerung eines materiellen Entscheides trotz Erfüllung der Eintretensvoraussetzungen stelle eine formelle Rechtsverweigerung dar. Da im vorliegenden Fall die materiellen Voraussetzungen für eine Revision der Veranlagungsverfügungen vollumfänglich erfüllt seien,

wäre der angefochtene Revisionsentscheid selbst dann aufzuheben, wenn man ihn entgegen dem klaren Wortlaut des Entscheid-Dispositivs als negativen Sachentscheid betrachtete würde.

5. Die Steuerverwaltung beantragte mit Vernehmlassung vom 2. September 2004 die Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung macht die Vorinstanz vor allem geltend, dass keine neue Tatsache im Sinne des Revisionsrechtes und kein Revisionsgrund vorliegen würden.

#### *Erwägungen:*

1. Das Steuergericht ist gemäss Art. 140 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 zur Anhandnahme der vorliegenden Streitsache zuständig, wobei gemäss § 4 der Vollzugsverordnung DBG vom 13. Dezember 1994 i.V.m. § 129 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG) vom 7. Februar 1974 Beschwerden, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.– übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt werden. Da die in formeller Hinsicht an eine Beschwerde zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2. a) Im vorliegenden Fall ist die Steuerverwaltung auf das Revisionsbegehren der Steuerpflichtigen vom 2. Februar 2004 nicht eingetreten. Hat die Vorinstanz eine Nichteintretensentscheid gefällt, so hat das Steuergericht lediglich zu prüfen, ob dieser Nichteintretensentscheid zu Recht erfolgt ist. Deshalb hat das Gericht nur solche Rügen zu berücksichtigen, welche sich auf die Eintretensfrage beziehen. Ausgeschlossen von der richterlichen Prüfung bleiben jene Rügen, welche die materielle Seite betreffen. Kommt das Gericht zum Schluss, dass auf das Rechtsmittel hätte eingetreten werden müssen, so sei die Beschwerde gutzuheissen und der Fall zur materiellen Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Andernfalls muss die Beschwerde abgewiesen und der vorinstanzliche Entscheid bestätigt werden (vgl. BGE vom 19. Dezember 1984 in: Der Steuerentscheid [StE] 1985, B 96.11 Nr. 1). Von einer Rückweisung kann ausnahmsweise abgesehen werden, wenn sich die Parteien bereits eingehend zu den materiellen Streitfragen geäußert haben, so dass eine nochmalige Behandlung durch die Vorinstanz als sinnlose Formalität erschiene (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 28.10.1998, publ. in: BStPra XIV, S. 455 ff.).

b) Auf ein Revisionsbegehren wird nicht eingetreten, wenn es an den Verfahrensvoraussetzungen mangelt, wenn also etwa die Frist nicht eingehalten ist, dem Gesuchsteller die Legitimation abgeht, aber auch wenn der vorgebrachte Grund keinen zulässigen Revisionsgrund darstellt. Erweisen sich die vorgebrachten Revisionsgründe als nicht rechtserheblich oder hätten sie bereits im vorangehenden Verfahren geltend gemacht werden können, wird das Revisionsgesuch abgewiesen, d.h. es wird auf das Revisionsgesuch eingetreten und ein den Vorentscheid bestätigender Sachentscheid gefällt. In beiden – in praxi nicht immer klar auseinandergehaltenen – Fällen kann in einem anschliessenden Rechtsmittelverfahren nur geprüft werden, ob die Voraussetzun-

gen für eine Revision des angefochtenen Entscheides gegeben sind (*Rhinow René*, öffentliches Prozessrecht und Grundzüge des Justizverfassungsrechts des Bundes, Basel und Frankfurt am Main 1994, N 1139; *Kölz Alfred/Häner Isabelle*, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Auflage, Zürich 1998 N 750).

c) Ein Eintreten auf ein Revisionsbegehren ist nach dem Gesagten nur dann möglich, wenn ein Revisionsgrund vorliegt. Es ist demzufolge für die Frage des Eintretens unumgänglich materiell zu prüfen, ob ein solcher Grund gegeben ist oder nicht (BStPra XIV, S. 456).

3. Gemäss Art. 147 Abs. 1 DBG kann eine rechtskräftige Veranlagung 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); 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); wenn ein Verbrechen oder Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat (lit. c). Eine Revision ist jedoch ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (Art. 147 Abs. 2 DBG). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung dürfen an die Sorgfalt der steuerpflichtigen Person bei der Wahrung ihrer Rechte im Veranlagungsverfahren einige Anforderungen gestellt werden. Es ist grundsätzlich davon auszugehen, dass sie ihre eigenen finanziellen Verhältnisse kennt und dass sie nach Erhalt der Veranlagungsverfügung diese überprüft und allfällige Mängel rechtzeitig rügt. Sie kann nicht die Revision verlangen, um im ordentlichen Rechtsmittelverfahren Versäumtes nachzuholen (vgl. Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts [BGE] vom 21. Mai 1997, E. 3d, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA], Bd. 67, S. 398). Insbesondere kann die Revision als ausserordentliches Rechtsmittel nicht mit Einwendungen begründet werden, die im ordentlichen Rechtsmittelverfahren hätten erhoben werden können. Aus diesem Grunde ist die Revision einer Veranlagungsverfügung nur in den seltensten Fällen möglich (BGE 111 I b 210 E. 1 mit Hinweisen, in diesem Sinne auch *Vallender* in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Art. 147 DBG N 6).

4. Im vorliegenden Fall macht die Vertreterin der Beschwerdeführer vor allem geltend, die Steuererklärung sei im Irrtum über die tatsächlichen arbeitsvertraglichen Verhältnisse erstellt worden. Die Beschwerdeführer, insbesondere die mit der Vorbereitung der Steuererklärung befasste Ehefrau, hätten über «den genauen Inhalt der Entsendungsregelung und über den Bestand und Mechanismus der so genannten <tax equalization> und über die Konformität der Steuererklärung 2001 B mit den tatsächlichen Verhältnissen geirrt». Bei Kenntnis dieses Irrtums hätten die Beschwerdeführer in der Steuererklärung 2001 B ein erheblich geringeres Einkommen des Ehemannes deklariert. Nach Auffassung der Vertreterin der Beschwerdeführer stelle dieser Irrtum und dessen Aufdeckung eine erhebliche Tatsache im Sinne des Art. 147 DBG dar.

a) Erhebliche Tatsachen sind Zustände oder Vorgänge (Ereignisse), die den gesetzlichen Steuertatbestand betreffen. Anlass für eine Revision sind nicht irgendwelche Tatsachen, sondern nur erhebliche. Eine Tatsache ist dann erheblich, wenn sie geeignet ist, den von der rechtsanwendenden Instanz zugrundegelegten Sachverhalt rechtsrelevant zu verändern und dadurch zu einer anderen Entscheidung Anlass zu geben. Als erhebliche Tatsachen, die eine Revision auslösen können, gelten grundsätzlich diejenigen, die zur Zeit der Fällung des zu revidierenden Entscheides bereits vorhanden waren, aber erst nachträglich entdeckt worden sind und in diesem Sinn «neu» sind. Ausser Betracht fallen deshalb grundsätzlich Tatsachen, die sich nach der fraglichen Veranlagung bzw. nach Fällung des Rechtsmittelentscheids verwirklicht haben. Denn in diesen Fällen erhebt sich die Frage gar nicht erst, ob der Antragsteller den Revisionsgrund «bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können» (Art. 147 Abs. 2 DBG). Ausnahmsweise sind nachträglich eingetretene Tatsachen zu berücksichtigen, wenn und soweit sie auf den Beurteilungsstichtag zurückwirken (vgl. *Casanova*, Änderung rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide, publ. in: ASA 61, S. 449; *Vallender* in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 51 N11; vgl. BGE 111 1b 209).

b) Voraussetzung einer Revision ist unabhängig vom Revisionsgrund, dass der Geschsteller es nicht schon während des ursprünglichen Verfahrens an der gebotenen Sorgfalt hat fehlen lassen (*Ziegler* in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft; 132 N 42). Dementsprechend ist eine Revision bei Geltendmachung erheblicher Tatsachen oder entscheidender Beweismittel nur möglich, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass ihm diese trotz zumutbarer Sorgfalt im Veranlagungsverfahren nicht bekannt sein konnten (*Richner/Frei/Kaufmann*, Handkommentar zum DBG, Zürich, Art. 147 N 15). Hinsichtlich der Wesentlichkeit bzw. «Neuheit» der fraglichen (alten) Tatsachen ist zu beachten, dass Umstände, welche der Antragsteller bei Beachtung der zumutbaren Sorgfalt bereits im ordentlichen Verfahren hätte vorbringen können, keinen Revisionsgrund abgeben. Der Steuerpflichtige muss deshalb den Nachweis erbringen, dass er von den wesentlichen Tatsachen oder Beweismitteln keine Kenntnis hatte und bei Anwendung der pflichtgemässen Sorgfalt auch keine Kenntnis haben konnte. Denn die Steuerbehörde muss davon ausgehen können, dass der Steuerpflichtige die für die Besteuerung massgebenden Tatsachen am besten kennt und darüber vollständig und rückhaltlos Auskünfte erteilt. (*Richner/Frei/Kaufmann*, a. a.O. Art. 147 N 22 f.).

c) Die Revision ist demnach ausgeschlossen, wenn der Steuerpflichtige, der sich auf einen Revisionsgrund beruft, seinen Verfahrenspflichten ohne besonderen Grund nicht richtig nachgekommen ist, sich bei der Deklaration seiner Steuerfaktoren schlicht geirrt hat oder den Mangel bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Ausgeschlossen ist die Revision ferner, wenn die Verfügung oder der Entscheid infolge mangelnder Rechtskenntnis des Steuerpflichtigen unverändert in Rechtskraft erwachsen ist. Auch die Geltendmachung eines einfachen Rechts- oder Sachverhaltsirrtums ist im Revisionsverfahren ausgeschlossen (*Ziegler*, a.a.O. 132 N 42). Obwohl das Gesetz «zumutbare Sorgfalt verlangt» können gleichwohl mangelnde Rechtskenntnisse oder Rechtsirrtum des Steuerpflichtigen grundsätz-

lich nicht zu seinen Gunsten berücksichtigt werden, weil es dem Zweck der Revision widersprechen würde, eine Rechtskontrolle zu gestatten, auf die durch Nichteinlegen eines ordentlichen Rechtsmittels gerade verzichtet wurde (*Richner/Frei/Kaufmann*, a.a.O., Art. 147 N 23). Ein ausserordentliches Rechtsmittel soll keine Aushöhlung der ordentlichen Rechtsmittelfristen bewirken. Demzufolge ist die Revision zum Beispiel insbesondere ausgeschlossen, wenn aus Nachlässigkeit des Steuerpflichtigen (oder seines Vertreters) wesentliche Sachverhaltelemente im ordentlichen Veranlagungs- oder Rechtsmittelverfahren nicht vorgebracht worden sind (Deklarationsirrtum), oder wenn der Steuerpflichtige bei Prüfung der ihm eröffneten Veranlagung – allenfalls unter Beizug eines Sachverständigen – den Sachverhalts- oder Rechtsirrtum der Behörde sofort hätte entdecken können (*Casanova*, a.a.O., S. 450 f.).

d) Aus den vorstehenden Darlegungen ergibt sich, dass entgegen der in der Beschwerdeingabe vertretenen Auffassung der Sachverhaltsirrtum oder Deklarationsirrtum, wie er in casu von der Vertreterin der Beschwerdeführer geltend gemacht wird, gerade keine erhebliche Tatsache im Sinne des Revisionsrechts – mithin auch keinen Revisionsgrund gemäss Art. 147 DBG – darstellt. Im übrigen hätte der Irrtum über die Übernahme der Steuern durch den Arbeitgeber bei Beachtung der zumutbaren Sorgfalt bereits im ordentlichen Verfahren entdeckt und geltend gemacht werden können. Die Vorinstanz verweist in diesem Zusammenhang in ihrer Vernehmlassung zu Recht auf eine Beilage zum Schreiben der Arbeitgeberin des Beschwerdeführers vom 1. August 2000, wo unter dem Titel «Tax Equalization» folgendes ausgeführt wird: «*Your taxes will be equalized within terms of the policy. Prior to moving to your new location, you should consult with Amy tax professional to understand how the Camp tax policy applies to you.*» Da das vorgenannte Orientierungsschreiben der Arbeitgeberin vom 1. August 2000 vom Beschwerdeführer mit der Unterzeichnung am 29. November 2000 ausdrücklich akzeptiert worden ist, kann ohne weiteres auch davon ausgegangen werden, dass er auch vom Inhalt Kenntnis genommen hat. Die Vorinstanz stellt zutreffend fest, dass sich der in leitender Stellung tätige Beschwerdeführer unter diesen Umständen nicht auf einen Irrtum berufen und nachträglich eine Korrektur der längst rechtskräftigen Veranlagung verlangen kann. Es hätte ihm aufgrund des Orientierungsschreibens seiner Arbeitgeberin klar sein können, welche Steuern der Arbeitgeber übernimmt oder er hätte dies jedenfalls bei Beachtung der gebotenen Sorgfalt mit zumutbarem Aufwand in Erfahrung bringen können. Selbst wenn in casu im geltend gemachten Irrtum eine erhebliche Tatsache im Sinne des Art. 147 DBG erblickt würde, hätte dieser schon im ordentlichen Verfahren geltend gemacht werden können und das Revisionsgesuch wäre aus diesem Grunde abzuweisen.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Vorinstanz im angefochtenen Revisionsentscheid das Vorliegen eines Revisionsgrundes zu Recht verneint und demzufolge zu Recht auf das Revisionsbegehren nicht eingetreten ist.

Die vorliegende Beschwerde ist demzufolge abzuweisen.

*Demgemäss wird erkannt:*

Die Beschwerde wird abgewiesen.