



**Fall-Nr.:** I/1-2006/80  
**Stelle:** Verwaltungsrekurskommission  
**Rubrik:** Abgaben und öffentliche Dienstpflichten  
**Publikationsdatum:** 15.06.2006  
**Entscheiddatum:** 15.06.2006

### **Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 15.06.2006**

**Art. 197 StG: Die Aufzählung der Revisionsgründe ist nicht abschliessend. Als übergesetzliche Revisionsgründe kommen das Willkürverbot und das Rechtsgleichheitsgebot in Frage. Unter dem Gesichtspunkt der Rechtsgleichheit dürfen Einelternfamilien in der selben Steuerperiode nicht nach einem unterschiedlichen System besteuert werden (Verwaltungsrekurskommission, I/1-2006/80, 15. Juni 2006). Der Entscheid ist nicht rechtskräftig. Sowohl die Rekurrentin als auch das kantonale Steueramt haben gegen diesen Entscheid beim Verwaltungsgericht Beschwerde erhoben.**

Präsident Nicolaus Voigt, Mitglieder Erwin Müller und Fritz Buchschacher; a.o.  
Gerichtsschreiberin Nina Schwendener

In Sachen

X.Y.,

Rekurrentin,

vertreten durch

gegen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,



Vorinstanz,

betreffend

Revision der Steuerjahre 2001 bis 2003 (Nichteintreten)

Sachverhalt:

A.- X.Y. wohnte mit ihrem Sohn M. (1990) in A. Sie ging in A. als kaufmännische Angestellte einer unselbständigen Teilzeitarbeit nach.

Die Steuerbehörde veranlagte im Juni 2002 die Steuerpflichtige für 2001 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 30'200.-- und ohne steuerbares Vermögen zum Einheitstarif. Dabei wurde kein pauschaler Einelternabzug gewährt. Mit Nachsteuerverfügung vom 20. November 2003 wurde eine Nachzahlung der Invalidenrente erfasst und das steuerbare Einkommen für 2001 auf Fr. 33'000.-- erhöht.

Mit den Verfügungen für 2002 und für 2003, die im Februar und April 2004 ergingen, wurde die Steuerpflichtige mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 16'500.-- bzw. 17'600.-- jeweils ohne steuerbares Vermögen zum Einheitstarif veranlagt. Der pauschale Einelternabzug wurde dabei gewährt.

B.- Mit Entscheid vom 6. Juli 2004 in Sachen L.M. (StE 2004 B 29.3 Nr. 24) stellte das Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen fest, dass die gesetzliche Regelung, wonach nur den gemeinsam steuerpflichtigen Ehegatten das Vollsplitting gewährt werde, dem Steuerharmonisierungsgesetz (SR 642.14, abgekürzt: StHG) widerspreche, da Art. 11 Abs. 1 StHG verlange, dass die gleiche Ermässigung, die den verheirateten Personen zugute komme, auch für verwitwete, getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten, gelte. Da somit die st. gallische Regelung im Widerspruch zu Art. 11 Abs. 1 StHG stehe, sei sie nicht



## St.Galler Gerichte

anwendbar. Die Regierung müsse die erforderlichen vorläufigen Vorschriften erlassen. - Das kantonale Steueramt erliess daraufhin mit Kreisschreiben an die Gemeindesteuerämter vom 13. Juli 2004 einen Veranlagungsstopp für Einelfternfamilien (vgl. ABI 2004 S. 1889).

Mit Urteil vom 26. Oktober 2005 wies das Bundesgericht eine gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts erhobene Beschwerde des kantonalen Steueramtes St. Gallen ab (BGE 131 II 697).

Die Regierung des Kantons St. Gallen erliess am 22. November 2005 eine Verordnung über die Änderung des Steuergesetzes (sGS 811.110, abgekürzt: VÄStG). Sie hob darin Art. 48 Abs. 1 lit. c des Steuergesetzes (sGS 811.1, abgekürzt: StG), der den pauschalen Einelfternabzug enthält, auf und erklärte Art. 50 Abs. 3 StG, der festhält, für gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten sei der Steuersatz des halben steuerbaren Einkommens anzuwenden, auch für verwitwete, getrennt lebende, geschiedenen und ledige Steuerpflichtige, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten, für anwendbar (Art. 50 Abs. 4 StG). Übergangsrechtlich erklärte sie diese Regelung auf alle noch nicht rechtskräftigen Veranlagungen ab Steuerperiode 2001 ab 29. November 2005 (ABI 2005 S. 2499: ab 28. November 2005) für anwendbar.

C.- Mit Eingabe vom 28. Februar 2006 beantragte X.Y. beim Steueramt A. die definitiven Veranlagungen der Staats- und Gemeindesteuern 2001 bis 2003 seien zu revidieren und das Vollsplitting zu gewähren. In der Begründung stützte sich das Begehren auf Art. 197 Abs. 1 lit. b StG, da ein Fehler bzw. Irrtum der erkennenden Instanz vorläge. Es wurde im Wesentlichen vorgebracht, einer Vielzahl von Steuerpflichtigen sei das Vollsplitting auch für 2001 bis 2003 gewährt worden. Die Steuerbehörden hätten vielen Steuerpflichtigen schon im Jahre 2002 mitgeteilt, dass sich Probleme bei der Anwendung des Vollsplittings stellten und die Veranlagungen sistiert. Wenn der vorliegende Fall anders behandelt werde, verstosse das gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung und gegen Treu und Glauben.

Am 7. März 2006 entschied das kantonale Steueramt, auf das Revisionsbegehren werde nicht eingetreten. Es führte aus, als Revisionsgrund könne nur die Entdeckung



einer erheblichen Tatsache in Frage kommen. Andere Revisionsgründe seien von vornherein nicht relevant. Unter Tatsachen im Sinne der genannten Revisionsgründe würden nur Fehler im Bereich der Sachverhaltsfeststellung verstanden, nicht aber Rechtsänderungen, Praxisänderungen oder die gerichtliche Ungültigerklärung der gesetzlichen Grundlage. Der Bundesgerichtsentscheid, der feststelle, dass die ungleiche Belastung von Alleinerziehenden gegenüber Verheirateten gegen Art. 11 Abs. 1 StHG verstosse, stelle keinen Revisionsgrund dar. Alle Alleinerziehenden hätten überdies diesen Einwand bei zumutbarer Sorgfalt im Rechtsmittelverfahren geltend machen können. Willkürlich sei die Verweigerung der Revision nicht.

D.- Gegen den Revisionsentscheid erhob X.Y. durch ihren Rechtsvertreter mit Eingabe vom 6. April 2006 Rekurs und ergänzte diesen mit Eingabe vom 10. Mai 2006. Es wird beantragt, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und die definitiven Veranlagungen der Staats- und Gemeindesteuern 2001 bis 2003 seien unter Gewährung des Vollsplittings zu revidieren; unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Die Rekurrentin rügt eine unrichtige und unvollständige Feststellung des Sachverhaltes. Im vorliegenden Fall sei relevant, dass die in BGE 131 II 699 erwähnte Frau A.B. am 13. September 2002 Einsprache erhoben habe mit der Begründung, die st. gallische Regelung der Besteuerung von Einelternfamilien verstosse gegen Art. 11 StHG. Entgegen der völlig falschen Ansicht der Vorinstanz habe es nicht an der mangelnden Sorgfalt der Steuerpflichtigen, sondern an der offensichtlich krassen irrtümlichen Würdigung des bekannten Sachverhaltes der Alleinerziehenden durch das kantonale Steueramt gelegen. Gemäss Art. 11 StHG seien Einelternfamilien klar und deutlich gleich zu belasten wie die gemeinsam steuerpflichtigen Ehepaare. Es handle sich daher bei den Veranlagungen um eine offensichtlich irrtümliche Würdigung des gegebenen Sachverhaltes durch die Vorinstanz. Es liege ein schwerwiegender Fehler der erkennenden Instanz vor. Der Vorwurf der fehlenden zumutbaren Sorgfalt gegenüber der Rekurrentin als Laiin in Steuersachen sei grotesk. Die Vorinstanz als notwendige Fachinstanz hätte früher zu besseren Erkenntnissen kommen sollen. Bei dieser Sachlage sei es krass willkürlich, d.h. offensichtlich unhaltbar, wenn die Vorinstanz nicht schon im September 2002, sondern erst am 13. Juli 2004 einen Veranlagungsstopp verfügt habe. Das lange Zuwarten habe für die Rekurrentin, die in der Zwischenzeit für die Jahre 2001 bis 2003 veranlagt worden sei, willkürliche, rechtsungleiche und diskriminierende Konsequenzen. Angesichts des klaren



## St.Galler Gerichte

Wortlautes von Art. 11 StHG und dem Willen des Gesetzgebers habe die Vorinstanz offensichtlich eine irrtümliche Würdigung eines gegebenen Sachverhaltes vorgenommen und mit dem Zuwarten des Veranlagungsstopps rechtsungleich, willkürlich, unverhältnismässig und gegen Treu und Glauben verstossend gehandelt.

Die Vorinstanz legt in der Vernehmlassung vom 19. Mai 2006 dar, der st. gallische Gesetzgeber habe eine klare Regelung getroffen, wie Einelternfamilien zu besteuern seien (kein Vollsplitting, dafür den Einelternabzug). Das kantonale Steueramt habe die Aufgabe, das Steuergesetz zu vollziehen und dürfe sich nicht über die kantonale Ordnung hinwegsetzen. Im Steuerrecht könne man in vielen Fällen geteilter Meinung sein. Wenn ein Steuerpflichtiger nicht einverstanden sei, müsse er Einsprache erheben. Die Gesetze würden als bekannt vorausgesetzt. Wer der Meinung sei, das kantonale Steuergesetz widerspreche Bundesrecht, habe das im ordentlichen Rechtsmittelverfahren zu rügen. Dass dies möglich sei, habe die Steuerpflichtige, die vor Bundesgericht Partei gewesen sei, gezeigt. Die Steuerbehörde dürfe von der Rechtmässigkeit des Steuergesetzes ausgehen. Daher könne nicht bei der Rüge, eine Norm sei nicht rechtmässig, bereits ein Veranlagungsstopp für den ganzen Kanton angeordnet werden. Im Übrigen erweise sich die Korrektur noch offener Veranlagungen bei gleichzeitiger Verweigerung der Korrektur bereits rechtskräftiger Veranlagungen weder als willkürlich noch rechtsungleich.

Erwägungen:

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekuserhebung ist gegeben. Der Rekurs vom 6. April 2006 ist rechtzeitig eingereicht worden. Er erfüllt zusammen mit der Ergänzung vom 10. Mai 2006 in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 und 197 Abs. 3 StG; Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs ist einzutreten.

2.- Die Vorinstanz hat einen Nichteintretensentscheid gefällt.



a) Bildet ein Nichteintretensentscheid den Anfechtungsgegenstand, so ist das Anfechtungsverfahren an sich sachlich auf die Frage des Eintretens begrenzt (vgl. Cavelti/Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen, 2. Aufl. 2003, Rz. 573 und 579). Es ist zu prüfen, ob die Vorinstanz zu Recht auf das Revisionsbegehren nicht eingetreten ist. Kommt die Verwaltungsrekurskommission zum Schluss, die Vorinstanz hätte auf das Revisionsbegehren eintreten müssen, so ist die Streitsache in der Regel zur materiellen Beurteilung des Revisionsbegehrens an die Vorinstanz zurückzuweisen. Aus verfahrensökonomischen Gründen kann es sich jedoch aufdrängen, die Streitsache trotzdem materiell zu behandeln.

b) Die Vorinstanz vertritt die Auffassung, dass die ungleiche Belastung von Alleinerziehenden und Verheirateten gegen Art. 11 StHG verstosse, hätten alle Alleinerziehenden seit 2001 bereits im ordentlichen Rechtsmittelverfahren geltend machen können. Wenn sie dies nicht getan hätten, so hätten sie sich diese Unterlassung selbst zuzuschreiben. Darin sei ein Mangel an zumutbarer Sorgfalt zu erblicken.

c) Nach Art. 197 Abs. 2 Satz 1 StG, der mit Art. 51 Abs. 2 StHG sachlich übereinstimmt, wird auf ein Revisionsbegehren nicht eingetreten, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Diese Schranke ist im Prinzip von Treu und Glauben begründet. Revisionsgesuche dürfen nicht dazu dienen, früher nicht ergriffene ordentliche Rechtsmittel zu ersetzen oder vermeidbare Unterlassungen nach Ablauf der ordentlichen Rechtsmittelfrist nachzuholen (U. Beerli-Bonorand, Die ausserordentlichen Rechtsmittel in der Verwaltungsrechtspflege des Bundes und der Kantone, Zürich 1985, S. 45). Das ergibt sich aus der Subsidiarität der Revision und dem Prinzip der Rechtssicherheit. Dabei ist zu beachten, dass das Gesetz von zumutbarer Sorgfalt spricht. Damit ist ein subjektives Element angesprochen. Das Mass der Sorgfalt richtet sich nach dem konkreten Fall (GVP 1993 Nr. 20 mit Hinweisen). Eine Revision ist nicht nur dann zulässig, wenn es objektiv unmöglich war, die geltend gemachten Gründe im ordentlichen Rechtsmittelverfahren vorzubringen, sondern auch dann, wenn es dem Betroffenen aufgrund der Umstände nicht zumutbar war, den ordentlichen Rechtsmittelweg zu beschreiten (Cavelti/Vögeli, a.a.O., Rz. 1182). Ein rigid vom Einzelfall völlig abstrahierender objektiver Massstab



widersprüche der Grundidee der Revision (K. Vallender in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, 2. Aufl. 2002, N 25 zu Art. 51 StHG). Den Ausweg aus dem Zielkonflikt zwischen Rechtssicherheit und Durchsetzung des materiellen Rechts in Revisionsfällen kann nur die Einzelfallgerechtigkeit weisen (Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, N 37 zu Art. 147).

d) In der Rekursache ist zwischen dem Steuerjahr 2001 und den Steuerjahren 2002 sowie 2003 zu unterscheiden.

aa) Die Rekurrentin hat in der Steuererklärung 2001b keinen Einelternabzug bei gemeinsamem Haushalt mit Kindern geltend gemacht, und es wurde bei der Veranlagung 2001 auch kein solcher Abzug berücksichtigt. Nach Art. 48 Abs. 1 lit. c StG wurde als Einelternabzug 10% des Reineinkommens, jedoch wenigstens Fr. 3'000.-- und höchstens Fr. 5'000.-- für ledige, getrennt lebende, geschiedene oder verwitwete Steuerpflichtige, die zusammen mit Kindern, für die sie einen Abzug gemäss lit. a dieser Bestimmung geltend machen können, einen Haushalt führen, gewährt. Diese Bestimmung enthält verschiedene Voraussetzungen, die gegeben sein müssen, damit der Abzug gewährt werden kann. Es ist davon auszugehen, dass für das Steuerjahr 2001 die Voraussetzungen des Einelternabzuges bei der Rekurrentin nicht erfüllt waren. An dieser Situation hat auch das Urteil des Bundesgerichtes nichts geändert. Ein anderer Sachverhalt ist nicht dargetan. Im Übrigen hätte bei zumutbarer Sorgfalt im ordentlichen Rechtsmittelverfahren geltend gemacht werden müssen, dass die Voraussetzungen nach Art. 48 Abs. 1 lit. c StG gegeben waren. Die Vorinstanz ist daher zu Recht auf das Revisionsgesuch für das Steuerjahr 2001 nicht eingetreten.

bb) Für die Jahre 2002 und 2003 wurde der Rekurrentin der Einelternabzug bei gemeinsamem Haushalt mit Kindern gewährt. Geht man davon aus, die Rekurrentin sehe im Urteil des Bundesgerichtes eine erhebliche Tatsache, so war es nicht möglich, sich vorher darauf zu berufen (vgl. Cavelti/Vögeli, a.a.O., Rz. 1184). Geht man davon aus, die Feststellung im Urteil des Bundesgerichtes, wonach die st. gallische Regelung der Besteuerung der Einelternfamilie bundesrechtswidrig ist, stelle den Revisionsgrund dar, so hätte das in der Tat auch im ordentlichen Rechtsmittelverfahren geltend gemacht werden können. Es werden nach Ansicht der Verwaltungsrekurskommission jedoch an das Mass der zumutbaren Sorgfalt zu hohe Anforderungen gestellt, wenn



von einem Steuerpflichtigen verlangt würde, er müsse die gesetzliche Regelung selbst in Frage stellen. Es handelt sich bei der Feststellung des Bundesgerichtes nicht um die Korrektur einer fehlerhaften Auslegung oder Rechtsanwendung des st. gallischen Steuergesetzes, sondern der Fehler liegt beim Gesetz selbst. Der st. gallische Gesetzgeber ist von einer falschen Annahme ausgegangen und hat eine Regelung getroffen, die gegen Bundesrecht verstösst. Es kann nicht sein, dass von jedem Steuerpflichtigen – unter der Vorgabe der zumutbaren Sorgfalt – erwartet wird, dass er gestützt auf eine vom Bundesgericht in zweifacher Hinsicht als verfassungswidrig bezeichnete Bundesnorm eine verfassungskonforme kantonale Gesetzesregelung anfechten muss. Dass eine einzige Steuerpflichtige den Weg durch die Rechtsmittelinstanzen bis zum Bundesgericht mit einem erheblichen Kostenrisiko durchschritten hat, darf nicht als Massstab für alle Steuerpflichtigen genommen werden.

Die Rekurrentin ist alleinerziehende Mutter und teilzeitlich als kaufmännische Angestellte tätig. Es hiesse überspitzte Anforderungen an die zumutbare Sorgfalt zu stellen, wenn man von ihr verlangte, dass sie eine verfassungskonforme kantonale Regelung mit dem Hinweis auf eine verfassungswidrige Bundesnorm anfechten müsste. Richtig ist, dass die Gesetze als bekannt vorausgesetzt werden. Aber der Vorrang von verfassungswidrigem Bundesrecht gegenüber verfassungskonformem kantonalen Recht muss einem Laien nicht bekannt sein. Vom Steuerpflichtigen zu verlangen, dass es zu seiner zumutbaren Sorgfalt gehöre, eine gesetzliche Ordnung anzufechten, von dessen Rechtmässigkeit das kantonale Steueramt selbst so überzeugt war, dass es den Entscheid des höchsten kantonalen Gerichts nicht akzeptieren konnte, sondern beim Bundesgericht angefochten hat, erscheint willkürlich.

e) Es ergibt sich somit, dass die Vorinstanz zu Unrecht auf das Revisionsbegehren für die Steuerjahre 2002 und 2003 nicht eingetreten ist.

3.- Die Vorinstanz hat, obwohl sie auf das Revisionsbegehren nicht eingetreten ist, sich auch mit den Revisionsgründen befasst und dargelegt, warum kein Revisionsgrund vorliege. Es rechtfertigt sich daher, um einen verfahrensökonomischen Leerlauf zu



vermeiden, zu prüfen, ob ein Revisionsgrund vorliegt, oder ob das Gesuch wegen Fehlen eines Revisionsgrundes hätte abgewiesen werden müssen bzw. abzuweisen ist.

a) Die Rekurrentin stützte ihr Revisionsbegehren auf Art. 197 Abs. 1 lit. b StG. Sie verlangt eine Revision aufgrund des Urteils des Bundesgerichtes vom 26. Oktober 2005 und der darin enthaltenen Aussage, das Vollsplitting sei auch Einelternfamilien zu gewähren. Sie bringt vor, angesichts des klaren Wortlauts von Art. 11 StHG habe die Vorinstanz bei den Veranlagungen den Sachverhalt offensichtlich irrtümlich gewürdigt. Es sei willkürlich, rechtsungleich, unverhältnismässig und gegen Treu und Glauben verstossend, wenn die Vorinstanz, die es hätte besser wissen müssen, mit dem Veranlagungsstopp bis zum 13. Juli 2004 zugewartet habe.

Die Vorinstanz führt im angefochtenen Entscheid zu den Revisionsgründen aus, in Frage komme nur der Revisionsgrund von Art. 197 Abs. 1 lit. a StG. Alle anderen seien von vornherein nicht relevant. Unter Tatsache im Sinne des Revisionsgrundes werde ein Fehler im Bereich der Sachverhaltsfeststellung verstanden, nicht aber Rechtsänderungen, Praxisänderungen oder die gerichtliche Ungültigerklärung der gesetzlichen Grundlage. Eine Änderung der Rechtsprechung vermöge die Rückerstattung von rechtskräftig veranlagten Steuern nicht zu rechtfertigen. Das gelte selbst dann, wenn dieser Entscheid festhalte, dass die früheren Veranlagungen auf einer bundesrechtswidrigen Grundlage beruhten. In der Vernehmlassung wird der Vorwurf der irrtümlichen Würdigung des Sachverhaltes zurückgewiesen. Der st. gallische Gesetzgeber habe für die Besteuerung der Einelternfamilie eine klare Regelung getroffen. Daran sei die Verwaltung gebunden. Sie sei zudem von der Rechtmässigkeit des Steuergesetzes ausgegangen. Einen Veranlagungsstopp für den ganzen Kanton könne nicht aufgrund einer Rüge in einer Einsprache verfügt werden. Die Korrektur noch offener Veranlagungen und die Verweigerung der Korrektur von rechtskräftigen Veranlagungen sei weder willkürlich noch verstosse sie gegen die Rechtsgleichheit.

b) Nach Art. 197 Abs. 1 StG kann eine rechtskräftige Verfügung auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden (lit. a) oder 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). Keine Bedeutung hat vorliegend Art. 197 Abs. 1 lit. c StG, der die Revision vorsieht, wenn ein Verbrechen oder ein Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat. Das Gesetz sieht in Art. 197 Abs. 1 lit. d und e StG noch zwei weitere Revisionsgründe im Zusammenhang mit interkantonalen oder internationalen Doppelbesteuerungskonflikten und dem Aufschub der Grundstückgewinnsteuer vor, die vorliegend beide ohne Bedeutung sind.

Die Revisionsgründe nach Art. 197 Abs. 1 lit. a und b StG dienen dazu, einen für die Veranlagung massgeblichen unrichtigen oder unvollständigen Sachverhalt zu korrigieren (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl. 1999, S. 402). Art. 197 Abs. 1 lit. a StG spricht von erheblichen Tatsachen und entscheidenden Beweismitteln, die entdeckt werden. Aus dem Begriff des Entdeckens ist zu schliessen, dass sie zum Zeitpunkt des Entscheides bereits vorhanden waren (Cavelti/Vögeli, a.a.O., Rz. 1192). Die neuen Tatsachen und Beweismittel müssen zudem den als Entscheidungsgrundlage dienenden Sachverhalt verändern und dadurch zu einer anderen Entscheidung Anlass geben (Vallender, a.a.O., N 11 zu Art. 51 StHG). Das Gleiche gilt für Art. 197 Abs. 1 lit. b StG. Die erheblichen Tatsachen oder entscheidenden Beweismittel beziehen sich auf die Änderung des Sachverhaltes und nicht auf die rechtliche Beurteilung. Nicht zulässig ist die Revision gegen Bewertungen von (richtig festgestellten) Tatsachen. Im Weiteren bilden neue rechtliche Überlegungen oder eine Änderung der Rechtsprechung keinen Grund für ein Wiederaufnahmeverfahren (GVP 2002 Nr. 76; Cavelti/Vögeli, a.a.O., Rz. 1197 mit Hinweisen).

c) Die Rekurrentin beruft sich für den Revisionsgrund auf das Urteil des Bundesgerichtes. Dieses stellt keine erhebliche Tatsache oder entscheidendes Beweismittel im Sinne der gesetzlichen Revisionsgründe dar. Das Bundesgerichtsurteil hat die vom St. Galler Gesetzgeber getroffene Besteuerung der Einelternfamilien nicht rückwirkend für unwirksam erklärt. Eine gesetzliche Regelung hat bis zu ihrer Aufhebung Bestand. Das verlangt das Legalitätsprinzip und die Rechtssicherheit. Richtig ist, dass Art. 11 StHG schon bestanden hat. Die rechtliche Bedeutung dieser Bestimmung war jedoch keineswegs klar und eindeutig. Die



## St.Galler Gerichte

Verwaltungsrekurskommission ist mit einer verfassungskonformen Auslegung von Art. 11 StHG zum Schluss gekommen, dass die st. gallische Besteuerung der Einelternfamilien zulässig sei (VRKE I/1-2003/83 vom 7. Januar 2004 in Sachen L.M.). Der Vorinstanz kann daher auch kein Vorwurf gemacht werden, dass sie bis zum Entscheid des Verwaltungsgerichtes, wo erstmals die Bundesrechtswidrigkeit der St. Galler Lösung aufgezeigt worden ist, zugewartet hat. Auch das Bundesgericht hat erst unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente aus dem eindeutigen Willen des historischen Gesetzgebers auf die wahre Tragweite des Begriffs "gleiche Ermässigung" geschlossen (vgl. BGE 131 II 697 E. 4.2). Das Urteil des Bundesgerichtes stellt daher keinen Revisionsgrund dar.

Inwieweit der Revisionsgrund der Verletzung wesentlicher Verfahrensgrundsätze im Sinn von Art. 197 Abs. 1 lit. b StG vorliegen könnte, wird von der Rekurrentin nicht dargetan. Es ist auch nicht ersichtlich, worin ein solches Fehlverhalten der Veranlagungsbehörde liegen könnte, da sie die Veranlagung nach der damals gültigen gesetzlichen Ordnung vorgenommen hat. Der Zeitpunkt des Veranlagungsstopps jedenfalls kann, wie dargelegt, der Vorinstanz nicht zum Vorwurf gemacht werden.

d) Die Aufzählung der Revisionsgründe ist nicht abschliessend. Revisionen können sich auch direkt aus höherrangigem Recht - Staatsvertrags- oder Bundesverfassungsrecht - ergeben (Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., N 30 zu Art. 147). Es kann davon ausgegangen werden, dass aufgrund von Art. 8 und 9 der Bundesverfassung (SR 101) gleichsam eine Generalklausel besteht, wonach zusätzliche Revisionsgründe zulässig sind, ohne deren Zulassung man unter dem Aspekt der Gerechtigkeit zu schockierenden Ergebnissen käme (Vallender, a.a.O., NN 3 und 24 zu Art. 51 StHG; Klöti-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Bd. 2, 2. Aufl. 2004, N 4 zu § 201; Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, N 29 zu § 132).

aa) Zu prüfen ist, ob ein übergesetzlicher Revisionsgrund der Willkür vorliegt, weil die fehlende Revisionsmöglichkeit zu einem stossenden, dem Gerechtigkeitsgedanken krass zuwiderlaufenden Ergebnis führen würde. Die Rekurrentin bezeichnet die Verweigerung der Revision verschiedentlich als willkürlich.



Gemäss Art. 9 BV hat jede Person Anspruch darauf, von den staatlichen Organen ohne Willkür behandelt zu werden. Willkürlich ist ein Entscheid nicht schon dann, wenn eine andere Lösung ebenfalls vertretbar erscheint oder gar vorzuziehen wäre, sondern erst dann, wenn er offensichtlich unhaltbar ist, zur tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft. Willkür liegt nur vor, wenn nicht bloss die Begründung eines Entscheides, sondern auch das Ergebnis unhaltbar ist (BGE 127 I 54 E. 2b mit Hinweisen).

Das Bundesgericht kam in seinem Urteil (BGE 131 II 697) zum Schluss, dass Art. 11 Abs. 1 StHG, wonach Einelternfamilien und Steuerpflichtigen mit unterstützungsbedürftigen Personen die gleiche tarifliche Ermässigung einzuräumen ist, wie den verheirateten Personen, gegen das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verstösst und in die Tarifhoheit der Kantone eingreift. Trotz festgestellter Verfassungswidrigkeit sei die Norm anzuwenden und die gesetzliche Regelung des Kantons St. Gallen, welche Eineltern- und Zweielternfamilien tariflich unterschiedlich behandle, zu korrigieren. Die Überlegungen des Bundesgerichtes zeigen auf, dass die völlige Gleichstellung von Eineltern- und Zweielternfamilien das verfassungsrechtliche Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verletzt und damit die St. Galler Regelung, die in diesem Bereich eine unterschiedliche Besteuerung unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit herbeigeführt hat, im Grundsatz verfassungskonform ist. Von einer materiell willkürlichen Veranlagung, die notwendigerweise einer Korrektur bedürfte, kann daher nicht die Rede sein.

bb) Zu prüfen ist, ob ein übergesetzlicher Revisionsgrund vorliegt, weil das Gebot der rechtsgleichen Behandlung in stossender Weise verletzt wird. Die Rekurrentin rügt in diesem Zusammenhang, säumigen Steuerpflichtigen oder solchen, die aus anderen Gründen (z.B. Schlamperei) noch keine rechtskräftige Veranlagung erhalten hätten, würden die Steuern zurückerstattet, den Steuerpflichtigen, die ihre Steuerpflicht aber erfüllt hätten, nicht. Der verspätet Veranlagungsstopp habe zu dieser rechtungleichen Behandlung geführt.



Das Rechtsgleichheitsgebot von Art. 8 BV verlangt, dass Steuerpflichtige in gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen gleich zu besteuern sind (BGE 131 I 377 E. 2.1). Ein Erlass verletzt das Gebot der Rechtsgleichheit, wenn er rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder Unterscheidungen unterlässt, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen. Die Rechtsgleichheit ist insbesondere verletzt, wenn Gleiches nicht nach Massgabe seiner Gleichheit gleich oder Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird (BGE 127 I 185 E. 5).

aaa) Das kantonale Steueramt hat aufgrund des Entscheides des Verwaltungsgerichtes am 13. Juli 2004 einen Veranlagungsstopp für Einelternfamilien verfügt. Zu diesem Zeitpunkt war der grösste Teil der Veranlagungen von Einelternfamilien der Jahre 2001 und 2002 bereits rechtskräftig (vgl. Amtsbericht der Regierung über das Jahr 2003 S. 137 und 2004 S. 134). Vom Vorteil einer Veranlagung der Steuerjahre 2001 und 2002 nach der gleichen tarifarischen Ermässigung wie verheiratete Personen können daher nur einige wenige alleinerziehende Steuerpflichtige profitieren. Eine geringe Zahl abweichender Veranlagungen vermag indessen die Rechtsgleichheit nicht in stossender Weise zu verletzen. Ein Veranlagungsstopp, bevor eine Gerichtsinstanz überhaupt die Rechtswidrigkeit der gesetzlichen Besteuerung festgestellt hat, war weder mit verwaltungsökonomischen Handeln vereinbar noch rechtlich geboten.

bbb) Der Veranlagungsstopp vom 13. Juli 2004 in Verbindung mit der Übergangsbestimmung II VÄStG hat aber zur Folge, dass im Jahre 2003 die Einelternfamilien in grosser Zahl unterschiedlich besteuert werden. Alle, die vor dem 13. Juli 2004 definitiv veranlagt wurden, haben den pauschalen Einelternabzug erhalten und alle, die noch nicht veranlagt waren, kommen in den Genuss des Vollsplittings. Wer bereits veranlagt war und wer noch nicht, ist rein zufällig und hat keinen sachlichen Grund. Es kann die unterschiedliche Arbeitsbelastung auf den verschiedenen Steuerämtern sein, es können trölerische Fristerstreckungsgesuche oder unvollständige Unterlagen auf Seiten der Steuerpflichtigen sein, oder es kann das bewusste Abwarten des Entscheides des Verwaltungsgerichtes sein, die verhindert haben, dass vor dem Veranlagungsstopp eine definitive Veranlagung ergangen ist. Es handelt sich dabei nicht um Einzelfälle, sondern erfahrungsgemäss waren zum Zeitpunkt des Veranlagungsstopps mehr als die Hälfte der Einelternfamilien noch nicht



definitiv veranlagt. Jedenfalls präsentiert sich das Bild der bei der Verwaltungsrekurskommission hängigen Rekurse betreffend Revision von Einelternfamilien so. Von sieben hängigen Rekursen betreffen vier das Steuerjahr 2003 nicht (2006/31, 45, 70 und 94). In drei Fällen (2006/48, 80 und 95) sind auch für das Steuerjahr 2003 definitive Veranlagungen ergangen; wovon in einem Fall (2006/48) nur die Revision 2003 angebeht wird mit der Begründung, im Hinblick auf den bevorstehenden Entscheid des Verwaltungsgerichtes sei geraten worden, auf eine Einsprache zu verzichten. Es ergibt sich somit, dass nicht einzelne, sondern eine grosse Zahl von Einelternfamilien nach dem geänderten Steuergesetz (Vollsplitting) veranlagt wurden. Das formelle Abgrenzungskriterium einer definitiven oder offenen Veranlagung erweist sich als zufällig und für die Beurteilung der Rechtsgleichheit als untauglich. Unter dem Gesichtspunkt der Rechtsgleichheit dürfen die Einelternfamilien in der selben Steuerperiode nicht nach einem unterschiedlichen System besteuert werden. Es widerspricht daher in stossender Weise dem Gleichheitsgebot, wenn der Rekurrentin die Revision für das Steuerjahr 2003 verweigert würde. Die Sache ist daher, was das Steuerjahr 2003 betrifft, zur Vornahme der Revision an die Vorinstanz zurückzuweisen.

ccc) Ganz allgemein muss aber gesagt werden, dass eine gesetzliche Regelung, die für das Jahr 2003 eine tarifliche Gleichstellung für alle Einelternfamilien vorsieht, dem Gleichheitsgebot besser zum Durchbruch verhelfen würde, als die einzelfallweise Revision (vgl. Motion 42.06.02 vom 4. April 2006 in ABI 2006 S. 1096).

4.- Nach Art. 95 Abs. 1 VRP sind die amtlichen Kosten nach Obsiegen und Unterliegen aufzuerlegen. Die Vorinstanz ist zu Unrecht auf das Revisionsbegehren betreffend die Steuerjahre 2002 und 2003 nicht eingetreten und der angefochtene Entscheid ist deshalb aufzuheben. Insoweit ist die Vorinstanz unterlegen. Hingegen muss der Rekurs gegen den Nichteintretensentscheid betreffend das Steuerjahr 2001 und das Revisionsbegehren betreffend das Steuerjahr 2002 mangels Vorliegen eines Revisionsgrundes abgewiesen werden. Es rechtfertigt sich daher, die amtlichen Kosten je zur Hälfte der Rekurrentin und dem Staat aufzuerlegen. Eine Entscheidgebühr von Fr. 1'000.-- ist angemessen. Der Kostenvorschuss der Rekurrentin von Fr. 800.-- ist bei der Kostenerhebung bis zum Betrag von Fr. 500.-- zu verrechnen. Die Finanzverwaltung ist anzuweisen, der Rekurrentin Fr. 300.-- zurückzuerstatten.



Bei diesem Ausgang des Verfahrens besteht kein Anspruch auf Entschädigung ausseramtlicher Kosten.

Entscheid:

1. Der Rekurs wird abgewiesen, soweit er sich gegen den angefochtenen Nichteintretensentscheid betreffend das Steuerjahr 2001 richtet. Der Nichteintretensentscheid des kantonalen Steueramtes vom 7. März 2006 betreffend die Steuerjahre 2002 und 2003 wird aufgehoben.
2. Das Begehren der Rekurrentin um Revision des Steuerjahres 2002 wird abgewiesen.
3. Die Streitsache wird zur Vornahme der Revision für das Steuerjahr 2003 an das kantonale Steueramt zurückgewiesen.
4. Die Rekurrentin bezahlt die amtlichen Kosten von Fr. 1'000.-- zur Hälfte unter Verrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 800.-- bis zum Betrag von Fr. 500.--; die andere Hälfte der Kosten trägt der Staat.
5. Die Finanzverwaltung wird angewiesen, der Rekurrentin Fr. 300.-- zurückzuerstatten.
6. Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.