

Revisionsverfahren

1. Allgemeines

Wird eine Veranlagungsverfügung rechtskräftig, so kann sie grundsätzlich nicht mehr abgeändert und nicht mehr mit ordentlichen Rechtsmitteln angefochten werden.

Lediglich das sogenannte Dispositiv (Entscheidformel) erwächst in Rechtskraft, nicht aber dessen Begründung (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., Zürich 2021, VB zu §§ 155-162a N 9).

Zum Dispositiv bei Veranlagungen der Staats- und Gemeindesteuern gehören gemäss § 163 Absatz 1 StG die Steuerfaktoren, das heisst

- steuerbares Einkommen und Vermögen
- bzw. steuerbarer Gewinn und steuerbares Kapital.

Gemäss Artikel 131 Absatz 1 DBG enthält das Dispositiv bei Veranlagungen der direkten Bundessteuer die Steuerfaktoren, den Steuersatz und den Steuerbetrag.

Das Revisionsverfahren dient dazu, bei Vorliegen der revisionspezifischen Voraussetzungen von Amtes wegen oder auf Gesuch hin eine rechtskräftige Steuerveranlagung zu Gunsten der steuerpflichtigen Person zu korrigieren.

Das Thurgauer Steuergesetz regelt die Voraussetzungen der Revision in § 179a, welcher wortwörtlich Artikel 51 StHG entspricht.

2. Voraussetzungen

2.1. Die Voraussetzungen im Überblick

Folgende Voraussetzungen müssen für eine Revision vorliegen:

- Einhaltung der formellen Voraussetzungen;
- Überbesteuerung, das heisst die Steuerveranlagung muss objektiv zu hoch ausgefallen sein;
- Vorhandensein eines Revisionsgrundes;
- Verneinen des sogenannten Revisionsausschlussgrundes (Art. 147 Abs. 2 DBG bzw. § 179a Abs. 2 StG).

2.2. Formelle Voraussetzungen

Damit auf ein Revisionsbegehren eingetreten werden kann, muss es

- innerhalb von 10 Jahren seit der Eröffnung des Entscheides
- und binnen 90 Tagen seit Bekanntwerden des Revisionsgrundes

bei der Behörde, welche den rechtskräftigen Entscheid gefällt hat, eingereicht werden (Art. 148 und 149 DBG bzw. § 179a Abs. 3 und 4 StG).

Sind diese Fristen nicht eingehalten, kann auf das Revisionsgesuch nicht eingetreten werden.

2.3. Revisionsgründe

Artikel 147 Absatz 1 DBG und § 179a Absatz 1 StG führen die folgenden Revisionsgründe auf:

- es werden erhebliche Tatsachen oder Beweismittel entdeckt (vgl. Ziff. 2.4.1);
- die erkennende Behörde hat erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser Acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt (vgl. Ziff. 2.4.2);
- ein Verbrechen oder Vergehen hat die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst (vgl. Ziff. 2.4.3);
- die bei interkantonalen oder internationalen Doppelbesteuerungskonflikten für die Beurteilung des Revisionsgesuchs zuständige Behörde kommt zum Schluss, dass nach dem anwendbaren Recht zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der Kanton Thurgau sein Besteuerungsrecht einschränken müsste (vgl. Ziff. 2.4.4 und 2.4.5).

Ein Besteuerungsergebnis, welches in krass stossender Weise das Leistungsfähigkeitsprinzip verletzt, ist ebenso als Revisionsgrund zu qualifizieren (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., Zürich 2021, § 155 N 19), wie auch die Verletzung des Vertrauensprinzip infolge behördlicher Zusicherungen (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Zürich/Basel/Genf 2018, § 26 N 78).

Gemäss BGer 2C_331/2019 kann gestützt auf Treu und Glauben, in Fällen von Rechtsmissbrauch eine rechtskräftige Veranlagung korrigiert werden, wenn ein Fehler der Steuerbehörde vorliegt, dieser offensichtlich war und von der steuerpflichtigen Person ohne weiteres erkennbar gewesen wäre. Diese Rechtsprechung kann aber auch zu Gunsten der steuerpflichtigen Person angewendet werden, wenn die behördenseitige Berufung auf die Rechtskraft der Veranlagung ein willkürliches Besteuerungsergebnis schützen würde (siehe dazu auch Margraf, Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Verfahrensrecht der direkten Steuern im ersten Halbjahr 2020, ASA 2020/2021, 399 ff., 404). Dabei gilt auch eine restriktive Handhabung. Nicht jede Überbesteuerung führt zu einem willkürlichen Besteuerungsergebnis.

Aus Artikel 37b DBG bzw. § 38b StG, der die privilegierte Besteuerung bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder infolge Invalidität regelt, lässt sich ebenfalls ein Revisionsgrund ableiten (Lauber/Hollenstein, Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit; Auslegeordnung zum neuen Art. 37b DBG, Der Schweizer Treuhänder Nr. 2009, 341; Lang, Aufschubtatbestände und Liquidationsgewinn gemäss Unternehmenssteuerreformgesetz II, FStR 2008, 121). Wird die selbständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder infolge Invalidität definitiv aufgegeben, so sind die in den beiden letzten Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven gestützt auf Art. 37b Absatz 1 DBG bzw. § 38b Absatz 1 StG getrennt vom übrigen Einkommen zu besteuern (vgl. StP 38b Nr. 1). Damit werden bei der Liquidationsgewinnbesteuerung die Faktoren zweier Steuerperioden in die Steuerbemessung einbezogen (Lauber/Hollenstein, Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit; Auslegeordnung zum neuen Art. 37b DBG, Der Schweizer Treuhänder Nr. 2009, 341).

Sofern die Vorperiode des Liquidationsjahres bereits rechtskräftig veranlagt worden ist und in den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit auch realisierte stille Reserven (Liquidationsgewinne) enthalten sind, stellt sich die Frage nach der verfahrensrechtlichen Handhabung, um der privilegierten Besteuerung zur Durchsetzung zu verhelfen. Die Liquidationsgewinne der letzten beiden Geschäftsjahre werden mittels Sonderveranlagung zu einem gemäss Artikel 37b Absatz 1 DBG bzw. § 38b Absatz 1 StG reduzierten Steuersatz besteuert. Somit ist der Liquidationsgewinn der Vorperiode des Liquidationsjahres revisionsweise aus deren (rechtskräftig festgesetzten) Bemessungsgrundlage herauszulösen und der privilegierten Besteuerung zuzuführen (Lauber/Hollenstein, Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit; Auslegeordnung zum neuen Art. 37b DBG, Der Schweizer Treuhänder Nr. 2009, 341). Das (übrige) steuerbare Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit der Vorperiode, das ordentlich besteuert bleibt, reduziert sich damit um den Liquidationsgewinn.

2.4. Gesetzliche Revisionsgründe (Art. 147 Abs. 1 DBG / § 179a Abs. 1 StG)

2.4.1. Erhebliche Tatsachen und Beweismittel

Erhebliche oder neue Tatsachen bzw. Beweismittel betreffend erheblicher Tatsachen rechtfertigen zur Revision, wenn sie bereits im Zeitpunkt des Eintritts der Rechtskraft der zu revidierenden Entscheide bestanden haben, aber erst danach entdeckt worden sind (sog. „Neuheit“). Erhebliche oder neue Tatsachen sind geeignet, den von der rechtsanwendenden Behörde dem angefochtenen Entscheid seinerzeit zu Grunde gelegten Sachverhalt so zu verändern, dass Anlass zu einem anderslautenden Entscheid besteht (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. Zürich 2021, § 155 N 23).

Nur solche Tatsachen und Beweismittel sind erheblich, die zur Zeit der Ausfällung des zu revidierenden Entscheids bereits vorhanden waren, aber trotz Aufwendung der zumutbaren Sorgfalt erst nachträglich entdeckt werden. Tatsachen, welche erst nach der Ausfällung des in Frage stehenden Entscheides eintreten, gelten dagegen nicht als Revisionsgrund. Dies ist indessen dahingehend zu präzisieren, als nachträglich entstandene Tatsachen auch dann erheblich sind, wenn und soweit sie auf den Beurteilungsstichtag zurückwirken, d.h. diese von Anfang an latent bestanden haben (Praxis 88, 1999, Nr. 70, S. 383; Casanova, Änderungen rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide, ASA 61, S. 449).

Eine blosser Änderung der Praxis oder Rechtsprechung stellt keinen Revisionsgrund dar (BGE 102 Ib 48; bestätigt in BGer 2P.112/2003 vom 29.08.2003).

2.4.2. Ausserachtlassen erheblicher Tatsachen bzw. Beweismittel

Ein Revisionsgrund liegt auch vor, wenn die entscheidende Behörde erhebliche Tatsachen oder Beweismittel, die ihr bekannt waren oder hätten bekannt sein müssen, ausser Acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat. Die fraglichen Tatsachen müssen beim Entscheid aus den Akten hervorgegangen sein bzw. – ohne aktenmässig erfasst zu werden – der Behörde zur Kenntnis gebracht worden sein.

Tatsachen, die hätten bekannt sein müssen, sind anzunehmen, wenn die steuerpflichtige Person bestimmte Anhaltspunkte geliefert hatte, die Steuerbehörde jedoch in Verletzung ihrer Untersuchungspflicht nähere Abklärungen unterliess. Eine eigentliche Pflicht zur detaillierten Überprüfung sämtlicher deklarerter Positionen durch die Veranlagungsbehörde besteht allerdings im Veranlagungsverfahren, das seiner Natur nach ein Massenverfahren darstellt, nicht (Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 24).

Die Officialmaxime wird durch die Verfahrens- und Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen erheblich zurückgedrängt. Die Steuerverwaltung kann sich im Sinn einer natürlichen Vermutung darauf verlassen, dass die steuerpflichtige Person die zu ihrer Entlastung notwendigen Angaben und Umstände von sich aus vorbringt und dass tatsächliche Zugeständnisse, die zu ihren Ungunsten sprechen, der Wahrheit entsprechen (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2. Aufl., Zürich 2018, § 14 N 8). Insbesondere führt eine Falschveranlagung nicht zur Revision, da dieser Mangel bei zumutbarer Sorgfalt im ordentlichen Veranlagungs- und Einspracheverfahren hätte entdeckt und beanstandet werden können.

Ebenfalls keinen Revisionsgrund stellen die falsche Würdigung der Beweise oder die unrichtige Subsumtion von Tatsachen unter Rechtsnormen dar. Blosser Tatsachen- oder Rechtsirrtümer stellen grundsätzlich keine Revisionsgründe dar (Casanova, Änderungen rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide, ASA 61, S. 450). Hat die Steuerbehörde der aktenkundigen Tatsache bewusst keine oder eine andere Bedeutung zugemessen, kann keine Revision verlangt werden.

2.4.3. Verbrechen

Hat ein Verbrechen (Art. 9 Abs. 1 StGB) oder ein Vergehen (Art. 9 Abs. 2 StGB) die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst, so ist der entsprechende Hoheitsakt revisionsweise zu korrigieren.

2.4.4. Internationale Doppelbesteuerungen aufgrund Missachtung von DBA

a) Unilaterale Korrektur

Gemäss § 179a Abs. 1 lit. d StG liegt ein Revisionsgrund vor, wenn bei interkantonalen oder internationalen Doppelbesteuerungskonflikten für die Beurteilung des Revisionsgesuchs zuständige Behörde zum Schluss kommt, dass nach dem anwendbaren Recht zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der Kanton Thurgau sein Besteuerungsrecht einschränken müsste.

Steht bei internationalen Sachverhalten fest, dass der innerstaatliche, rechtskräftig festgesetzte Steueranspruch unter Missachtung von DBA-Bestimmungen ergangen ist und in einem Verständigungsverfahren eingeschränkt werden müsste, wird die entsprechende Veranlagung revidiert ("antizipierte Verständigungslösung"). Das Revisionsgesuch ist innert 90 Tagen seit Entstehen der Doppelbesteuerung zu stellen.

Ist unklar, ob der vom Kanton Thurgau geltend gemachte Steueranspruch tatsächlich gegen DBA-Normen verstösst, kann das Revisionsverfahren sistiert werden und die gesuchstellende steuerpflichtige Person auf das Verständigungsverfahren gemäss dem einschlägigen DBA verwiesen werden.

b) Korrektur im Nachgang zu einem DBA-Verständigungsverfahren

Wird ein Verständigungsverfahren angestrengt, richtet sich das entsprechende Verfahren nach den Bestimmungen des Bundesgesetzes vom 18. Juni 2021 über die Durchführung von internationalen Abkommen im Steuerbereich (StADG; SR 672.2).

Das Verständigungsverfahren wird durch eine Vereinbarung zwischen dem Staatssekretariat für Finanzfragen und der ausländischen Steuerbehörde abgeschlossen (Art. 14 StADG). Gegen diese Verständigungsvereinbarung steht gemäss Artikel 14 Absatz 2 StADG kein Rechtsmittel offen.

Macht die Verständigungsvereinbarung eine Umsetzung in der Schweiz notwendig, so wird sie mit der Zustimmung der steuerpflichtigen Person verbindlich (Art. 15 Abs. 1 StADG). Mit der Zustimmung verzichtet die steuerpflichtige Person auf sämtliche, in diesem Zusammenhang angehobene Rechtsmittel und verpflichtet sich, diese umgehend zurückzuziehen (Art. 15 Abs. 2 StADG).

Auf Grundlage der Verständigungsvereinbarung erlässt die zuständige Steuerbehörde zu Umsetzungszwecken eine sogenannte Umsetzungsverfügung (Art. 19 Abs. 1 StADG). Gestützt auf Artikel 19 Absatz 3 StADG gilt für den Erlass der Umsetzungsverfügung das Verfahren, in dem die zu korrigierende Veranlagung ergangen ist. Dagegen können auch die entsprechenden Rechtsmittel erhoben werden (Art. 19 Abs. 4 StADG).

In zeitlicher Hinsicht sind die Umsetzungsfristen gemäss Artikel 21 Absatz 1 StADG zu beachten. Eine rechtskräftige Steuerveranlagung kann durch die Umsetzungsverfügung korrigiert werden, sofern das Verständigungsgesuch innert zehn Jahren nach Eröffnung dieser Verfügung eingereicht worden ist. Wurde das Gesuch mehr als zehn Jahre nach Fälligkeit der Steuer eingereicht, ist die Steuerbehörde nicht mehr verpflichtet, die Umsetzung betreffend diese Steuerperiode vorzunehmen (Art. 21 Abs. 2 StADG).

2.4.5. Interkantonale Doppelbesteuerungen

Mit Inkrafttreten des BGG per 01.01.2007 wurde die Beschwerdemöglichkeit in interkantonalen Doppelbesteuerungskonflikten gegenüber der bisherigen Rechtslage stark erschwert. So ist nach Artikel 86 Absatz 1 lit. c BGG der kantonale Instanzenzug zu durchlaufen, bevor ans Bundesgericht gelangt werden kann.

Im interkantonalen Verhältnis ist bei der Fristbemessung Artikel 100 Absatz 5 BGG einschlägig, wonach die Beschwerde spätestens 30 Tage im Anschluss an den (letztinstanzlichen) Entscheid des letztveranlagenden Kantons die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erfolgen muss (Stähli/König, Doppelbesteuerungsbeschwerde unter dem neuen Verfahrensrecht; Klarstellungen des Bundesgerichts, Der Schweizer Treuhänder 2009, 372).

Damit kann auch die bereits rechtskräftige Steuerveranlagung eines beteiligten Kantons angefochten werden (Kocher, in Zweifel/Beusch/De Vries Reilingh [Hrsg], 3. Aufl., interkantonaies Steuerrecht, Basel 2021, § 46 N 8).

Aus dem Umstand, dass das Bundesgericht die rechtskräftige Veranlagung des erstveranlagenden Kantons bei Gutheissung der Doppelbesteuerungsbeschwerde gegen diesen Kanton korrigiert, wird zu Recht abgeleitet, dass sich der Revisionsgrund der interkantonalen Doppelbesteuerung als bundesrechtskonform erweist (Brunner/Seiler, in: Zweifel/Beusch/De Vries Reilingh [Hrsg.], 2. Aufl., Interkantonaies Steuerrecht, Basel 2021, § 46 N 8).

Stellt sich mit Eröffnung des zweitveranlagenden Kantons heraus, dass die rechtskräftige Veranlagung des erstveranlagenden Kantons gegen das interkantonale Doppelbesteuerungsverbot verstösst, so kann im erstveranlagenden Kanton zur Beseitigung der Doppelbesteuerung ein Revisionsgesuch gestellt werden. Weist der erstveranlagende Kanton das Revisionsgesuch ab, kann die steuerpflichtige Person diesen Entscheid nach Durchlaufen des kantonalen Instanzenzugs gegebenenfalls vor Bundesgericht anfechten, um doch noch die Doppelbesteuerung beseitigen zu können (Locher, Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots von Art. 127 Abs. 3 BV, ASA 77, 503).

Das entsprechende Revisionsgesuch ist innerhalb den Fristen von Artikel 148 DBG bzw. § 179a Absatz 3 StG einzureichen. Fristauslösendes Ereignis ist entgegen der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, wonach die relative Revisionsfrist nach Eröffnung der die Doppelbesteuerung verursachende Veranlagung läuft (BGer 2C_673/2021), die Rechtskraft des Entscheids des zweitveranlagenden Kantons.

2.5. Ausschlussgründe

Unabhängig davon, ob ein Revisionsgrund vorliegt, ist eine Revision in jedem Fall ausgeschlossen, wenn die steuerpflichtige Person als Revisionsgrund vorbringt, was bei der ihr zumutbaren Sorgfalt bereits im ordentlichen Verfahren hätte geltend gemacht werden können (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., Zürich 2021, § 155 N 40). So qualifiziert beispielsweise die Falschdeklaration der steuerpflichtigen Person als Revisionsausschlussgrund.

Wird revisionsweise ein Umstand angeführt, der im Anschluss an einen rechtsmittel-fähigen Entscheid mittels Rechtsmittel hätte vorgebracht werden können, ist eine Revision ausgeschlossen (BGer 2C_535/2007). Die steuerpflichtige Person muss sich das Verhalten ihres Steuervertreeters entgegenhalten und vollumfänglich anrechnen lassen. Sie kann sich nur in Ausnahmefällen exkulpieren. Wäre es dem Vertreter bei Aufwendung der erforderlichen und zumutbaren Sorgfalt möglich gewesen, bereits im ordentlichen Veranlagungs- und Einspracheverfahren für eine korrekte Deklaration der Steuerfaktoren zu sorgen, ist eine Revision zugunsten der steuerpflichtigen Person deshalb grundsätzlich ausgeschlossen (BGer 2A.11/2002).

3. Abgrenzung zum Rechtsbehelf der Wiedererwägung

Bei der Revision handelt es sich um ein ausserordentliches Rechtsmittel und nicht um einen formlosen Rechtsbehelf wie die Wiedererwägung, für die mit guten Gründen mit ganz wenigen Ausnahmen (z.B. Erlassverfahren) kein Platz im Steuerverfahrensrecht bleibt (Locher; Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots von Art. 127 Abs. 3 BV, ASA 77, S. 503).

Die Wiedererwägung rechtskräftiger Steuerveranlagungen ist gestützt auf § 23 Absatz 1 VRG und der dazu ergangenen verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung aufgrund der Natur der Sache nicht möglich. Stattdessen werden Gesuche um Wiedererwägung einer rechtskräftigen Veranlagung als Revisionsgesuche entgegengenommen und behandelt.

Ersucht der Steuerpflichtige innert der Einsprachefrist um Wiedererwägung des Entscheids wird die Eingabe als Einsprache entgegengenommen. Umgekehrt kann die Steuerbehörde ihren Entscheid widerrufen, also von sich aus in Wiedererwägung ziehen, solange er nicht rechtskräftig ist (vgl. StP 163 Nr. 1 Ziffer 7).

4. Korrekturmöglichkeiten bei Quellensteuerabzug

4.1 Rechtslage ab 01.01.2021

Gemäss § 113a Abs. 3 StG und § 120b Abs. 1 StG ist eine nachträgliche ordentliche Veranlagung (NOV) bis spätestens 31. März des auf die Steuerperiode folgenden Kalenderjahres zu beantragen. Dabei handelt es sich um eine Verwirkungsfrist (Botschaft des Bundesrates vom 28.11.2014 zum Bundesgesetz über die Revision der Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens [14.093], 671). Wird also ein Antrag nach Ende der Verwirkungsfrist eingereicht, ist der entsprechende Antrag im Revisionsverfahren zu behandeln, sofern keine Fristwiederherstellungsgründe geltend gemacht werden.

Für weitere Einzelheiten wird auf StP 113a Nr. 1 Ziffer 2 sowie StP 120b Nr. 1 Ziffer 2 verwiesen.

4.2 Rechtslage bis 31.12.2020

Die ordentliche Anfechtung des Quellensteuerabzugs richtet sich nach Artikel 137 Absatz 1 DBG bzw. § 39a StV, wonach bis Ende März des auf die Fälligkeit der steuerbaren Leistung folgenden Kalenderjahres Bestand und Umfang der Steuerpflicht anfechten kann. Ergeht eine solche Verfügung und erwächst sie in Rechtskraft, sind für nachträgliche Korrekturen die Bestimmungen des Revisionsverfahrens anwendbar.

Erfolgt bis Ende März des auf die Fälligkeit folgenden Kalenderjahres hingegen kein Korrekturantrag, so können nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung immer noch Korrekturanträge zum Umfang der Steuerpflicht gestellt werden, nicht mehr aber zum Bestand der Steuerpflicht (BGE 135 II 274). Die nachträgliche Korrekturmöglichkeit richtet sich nach Artikel 138 DBG, wonach grundsätzlich innert fünf Jahren Korrekturen angebracht werden können.

Diese Rechtsprechung wurde vom Bundesgericht noch etwas verfeinert, indem festgehalten worden ist, dass Korrekturanträge in Bezug auf nicht im Tarif berücksichtigte Abzüge die Frist von Artikel 137 Absatz 1 DBG einhalten müssen (BGer 2C_687/2012). Werden entsprechende Korrekturbegehren nach dieser Frist gestellt, sind die Bestimmungen des Revisionsverfahrens sinngemäss anwendbar. In der Praxis dürften solche Korrekturanträge häufig am Ausschlussgrund gemäss Artikel 147 Absatz 2 DBG bzw. § 179a Absatz 2 StG scheitern.