

Revisionsverfahren

1. Allgemeines

Im Revisionsverfahren können bereits rechtskräftig gewordene Veranlagungsentscheide auf Antrag oder von Amtes wegen zu Gunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden. Ein Revisionsverfahren kann aber nur durchgeführt werden, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind.

Das Thurgauer Steuergesetz regelt die Voraussetzungen der Revision nicht. Daher ist das Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons TG massgebend (§ 2 VRG), welches in § 70 auf die Bestimmungen der Thurgauischen Zivilprozessordnung (ZPO) § 245ff. verweist.

Das Steuerharmonisierungsgesetz (StHG) enthält zur Frage der Revision in Art. 51 Mindestanforderungen an die kantonale Gesetzgebung. Diese decken sich nur teilweise mit den Bestimmungen der ZPO TG, welche in erster Linie auf das Zivilprozessrecht und nur bedingt auf das Steuerrecht zugeschnitten sind. Daher rechtfertigt es sich, für die Revisionsgründe nach kantonalem Steuerrecht auch auf das StHG zurückzugreifen.

2. Voraussetzungen

2.1. Revisionsgründe

Ein rechtskräftiger Veranlagungsentscheid kann auf Antrag oder von Amtes wegen zu Gunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn folgende Revisionsgründe (Art. 51 StHG i.V.m § 70 VRG sowie § 246 ZPO) vorliegen:

- es werden erhebliche Tatsachen oder Beweismittel entdeckt (vgl. Ziff. 2.2);
- 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. 2.3);
- ein Verbrechen oder Vergehen hat die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst.

2.2. Entdeckung wesentlicher Tatsachen und Beweismittel

Voraussetzung für die Revision betreffend erheblicher Tatsachen einer rechtskräftigen Steuerveranlagung sind erhebliche Tatsachen oder Beweismittel, welche den Entscheid für den Gesuchsteller günstiger gestaltet hätten.

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.

2.3. Verletzung wesentlicher Verfahrensgrundsätze

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, ist ebenfalls ein Revisionsgrund gegeben; allerdings immer unter dem Vorbehalt, dass dieser Mangel auch bei zumutbarer Sorgfalt im ordentlichen Verfahren nicht hätte gerügt werden können.

Das häufigste Beispiel ist die unrichtige Würdigung des aktenkundigen Sachverhalts, die sog. Aktenwidrigkeit. Diese liegt dann vor, wenn eine Tatsache, die sich aus den Akten ergibt, bei der Veranlagung gar nicht berücksichtigt wurde, oder wenn wegen unrichtiger Würdigung der Akten eine Tatsache als bestehend angenommen wurde, die gar nicht existierte. Den aktenkundigen sind jene Tatsachen gleichzustellen, die der Behörde während des Veranlagungs- oder Rekursverfahrens zur Kenntnis gebracht, jedoch nicht berücksichtigt wurden.

Die Nichtberücksichtigung muss aber eine versehentliche sein, d.h. die Revision kann nicht verlangt werden, wenn die Behörde bewusst einer Tatsache überhaupt keine Bedeutung beimass oder sie in einem anderen Sinne beurteilte als der Steuerpflichtige, weil ansonst der Rahmen des rein verfahrensrechtlichen Revisionsgrundes durch Elemente materieller Natur gesprengt würde.

Ist die Verletzung von Verfahrensgrundsätzen gravierend, kann dies gar die Nichtigkeit des Entscheids bewirken. In diesem Fall muss kein Revisionsverfahren durchgeführt werden, da der angefochtene Entscheid von Amtes wegen aufgehoben werden muss.

2.4. Ausschlussgründe

Die Revision bezweckt nicht, Versäumtes nach Ablauf der ordentlichen Rechtsmittelfrist nachzuholen. **Die Revision ist daher in jedem Fall ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (Art. 51 Abs. 2 StHG).**

Es widerspricht dem Zweck der Revision, eine Rechtskontrolle zu gestatten, auf die durch Nichteinlegen eines ordentlichen Rechtsmittels gerade verzichtet wurde. Daher gelten mangelnde Rechtskenntnis oder Rechtsirrtum des Steuerpflichtigen nicht als Revisionsgrund.

Ein Rechtsirrtum aufgrund einer falschen Auskunft der zuständigen Behörde kann jedoch allenfalls einen Revisionsgrund darstellen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, § 155 N 20ff.).

Eine Praxisänderung der Steuerbehörden, welche nach dem in Frage stehenden Entscheid erfolgt ist, bildet ebenfalls keinen Revisionsgrund.

Die Revision ist somit nicht gegeben, um einen Rechtsirrtum zu beheben oder eine andere Rechtsauffassung durchzusetzen oder um eine neue Würdigung der beim Entscheid bekannten Tatsachen herbeizuführen.

Zudem ist die Revision rechtskräftiger Veranlagungen ausgeschlossen, wenn der Steuerpflichtige seinen Verfahrenspflichten nicht richtig nachgekommen ist oder sich bei der Deklaration geirrt hat.

2.5. Fristen

Damit auf ein Revisionsbegehren eingetreten werden kann, muss es

- innerhalb von 10 Jahren seit der Eröffnung des Entscheides
- und binnen 3 Monaten seit Bekanntwerden des Revisionsgrundes

bei der Behörde, welche den rechtskräftigen Entscheid gefällt hat, eingereicht werden.

3. Keine Wiedererwägung von rechtskräftigen Steuerveranlagungen

Das Steuergesetz regelt die Abänderung formell rechtskräftiger Veranlagungen zugunsten des Steuerpflichtigen mit Ausnahme der Berichtigung von Rechnungs- und Schreibfehlern in § 179 StG nicht. Es sind deshalb betreffend Zulässigkeit der Wiedererwägung analog zum Revisionsverfahren ebenfalls die Bestimmungen des VRG heranzuziehen.

Das Wiedererwägungsgesuch ist in § 22 VRG vorgesehen, wobei für die Frage, ob ein Anspruch auf Eintreten auf das Gesuch besteht, die Voraussetzungen des Widerrufs gemäss § 23 VRG bestimmend sind. § 23 Abs. 1 Satz 2 VRG schliesst den Widerruf und somit auch die Wiedererwägung aus bei Entscheiden und Verfügungen, die gemäss ausdrücklicher Gesetzesvorschrift oder nach der Natur der Sache nicht zurückgenommen werden können.

Gemäss der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts zählt die Steuerveranlagung zu den Verfügungen, auf die wegen der Natur der Sache nicht zurückgekommen werden kann, da Steuerveranlagungen aufgrund eines einlässlichen Ermittlungs- und Einspracheverfahrens ergehen. Dabei ist letztlich entscheidend, dass es sich hierbei um ein Verfahren handelt, dessen Aufgabe in der allseitigen Prüfung der öffentlichen Interessen und ihrer Abwägung gegenüber den entgegengesetzten Privatinteressen besteht.

Die Wiedererwägung einer rechtskräftigen Steuerveranlagung ist daher nicht möglich. Stattdessen werden Gesuche um Wiederaufnahme einer rechtskräftigen Veranlagung als Revisionsgesuche entgegengenommen und behandelt.

Ersucht der Steuerpflichtige innert der Einsprachefrist um Wiedererwägung des Entscheides 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 Ziff. 6).