

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/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2.A., Zürich 2006, N 9 zu VB zu §§ 155-162).

Zum Dispositiv 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 betreffend die direkte Bundessteuer die Steuerfaktoren, den Steuersatz und den Steuerbetrag.

Das Revisionsverfahren dient dazu, bei Vorliegen der revisionsspezifischen 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 in Artikel 147 Absatz 1 DBG bzw. § 179a Absatz 1 StG angeführten Revisionsgründe sind nicht abschliessender Natur (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, N 14 zu § 155; Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Zürich/Basel/Genf 2008, 377). So leiten sich aus Völker- und Verfassungsrecht „übergesetzliche“ Revisionsgründe ab (so die St. Galler Verwaltungsrekurskommission im Entscheid vom 15.06.2006 [I/1-2006/80]; ähnlich Vallender/Looser, in: Zweifel/Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2.A., Zürich 2008, N 23a zu Art. 147, die von „aussergesetzlichen Revisionsgründen“ sprechen).

Sowohl die Verletzung von Doppelbesteuerungsabkommen als auch die Missachtung von interkantonaalem Doppelbesteuerungsrecht begründen Revisionsgründe (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, N 14 zu § 155; Vallender/Looser, N 23b zu Art. 147 in Bezug auf DBA; Locher, Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots von Art. 127 Abs. 3 BV, ASA 77 501 zur interkantonalen Doppelbesteuerung).

Ein Besteuerungsergebnis, welches in krass stossender Weise das Leistungsfähigkeitsprinzip verletzt, ist ebenso als Revisionsgrund zu qualifizieren (Vallender/Looser, N 23b zu Art. 147) wie auch die Verletzung des Vertrauensprinzips infolge behördlicher Zusicherungen (Zweifel/Casanova, 378).

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. 5/2009, 341; Lang, Aufschubtatbestände und Liquidationsgewinn gemäss Unternehmenssteuerreformgesetz II, FStR 2008, 121).

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/Meuter, N 23 zu § 155).

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 BGE 2P.112/2003 vom 29.08.2003, StRE 48 / 2005).

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 der Steuerpflichtige bestimmte Anhaltspunkte geliefert hatte, die Steuerbehörde jedoch in Verletzung ihrer Untersuchungspflicht nähere Abklärungen unterliess.

Eine eigentliche Pflicht zur detaillierten Überprüfung sämtlicher deklarer 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 Oficialmaxime 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 (Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, Zürich 2002, S. 415).

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.

2.5. Einzelne übergesetzliche Revisionsgründe

2.5.1. Revisionsgrund aufgrund Liquidationsgewinnbesteuerung gemäss Art. 37b DBG bzw. § 38b StG

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, 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, 341). Das (übrige) steuerbare Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit der Vorperiode, das ordentlich besteuert bleibt, reduziert sich damit um den Liquidationsgewinn.

2.5.2. Internationale Doppelbesteuerungen aufgrund Missachtung von DBA

Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) sind völkerrechtliche Verträge, die aufgrund des monistischen Ansatzes der schweizerischen Rechtsordnung landesrechtliche Verbindlichkeit erlangen und zudem dem Landesrecht als übergeordnetes Recht vorgehen (Primat des Völkerrechts; Locher, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3.A., Bern 2005, S. 92/93). Infolge ihres hinreichenden Präzisionsgrades stellen DBA mit Ausnahmen gewisser Regelungsbereiche unmittelbar anwendbares Recht dar (Locher, S. 92).

Trotz DBA treten in der Praxis Doppelbesteuerungskonflikte nicht selten auf, sei es, dass die in den DBA enthaltenen Kollisionsnormen schlicht missachtet werden oder sei es, dass Sachverhalte unterschiedlich beurteilt oder DBA-Normen unterschiedlich ausgelegt werden (Altenburger, Internationales Steuerrecht der Schweiz in a nutshell, Zürich/St. Gallen 2011, S. 163).

Gemäss Artikel 25 Absatz 1 des OECD-Musterabkommens 2010 kann eine steuerpflichtige Person Doppelbesteuerungskonflikte der zuständigen Behörde des Staates ihrer Staatsangehörigkeit unterbreiten, und zwar ungeachtet der innerstaatlichen Rechtsmittelordnung. Dabei ist eine Frist von drei Jahren seit der ersten Mitteilung der Massnahme, die zu einer abkommenswidrigen Besteuerung geführt hat, zu beachten.

Hält die zuständige Behörde die vorgebrachten Einwendungen für begründet und kann der Doppelbesteuerungskonflikt nicht mit einer unilateralen Massnahme zu einem „befriedigenden Ergebnis“ gebracht werden, wird ein sogenanntes Verständigungsverfahren mit dem anderen Vertragsstaat angebahnt. Die Durchführung des Verständigungsverfahrens erfolgt ungeachtet der Fristen des innerstaatlichen Rechts der Vertragsstaaten (Art. 25 Abs. 2 OECD-MA 2010). Die beiden Staaten bemühen sich in der Folge eine Verständigungslösung herbeizuführen (Art. 25 Abs. 3 OECD-MA 2010). Zieht sich eine einvernehmliche Lösung in die Länge, so ist auf Ersuchen der steuerpflichtigen Person ein Schiedsverfahren einzuleiten (Art. 25 Abs. 4 OECD-MA 2010). Alle der von der Schweiz mit anderen Staaten eingegangenen DBA enthalten eine Art. 25 OECD-MA 2010 nachgebildete Regelung zur Durchführung eines Verständigungsverfahrens (Locher, S. 535 zum „alten MA“).

Die im Verständigungsverfahren getroffene Vereinbarung stellt ein völkerrechtliches Verwaltungsabkommen im Charakter von sekundärem Völkerrecht dar (Locher, S. 537 m.w.H.). Es bindet sowohl die Steuerpflichtigen als auch die eidgenössischen und kantonalen Justiz- und Steuerbehörden (Locher, S. 537 m.w.H.). Die Verständigungsvereinbarung qualifiziert als Revisionsgrundlage (Vallender/Looser, N 23c zu Art. 147).

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 aufgrund der effektiven Doppelbesteuerung von einem Revisionsgrund ausgegangen, der aus verfahrensökonomischen Gründen auch ohne Verständigungsvereinbarung revisionsweise geltend gemacht werden kann (siehe auch Walther, in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber (Hrsg.), Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Bd. 2, 3.A., Muri-Bern 2009, N 15 zu § 201).

2.5.3. 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 2009/5, S. 372).

Damit kann auch die bereits rechtskräftige Steuerveranlagung eines beteiligten Kantons angefochten werden (Locher, Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots von Art. 127 Abs. 3 BV, ASA 77, S. 501), wobei diese nicht letztinstanzlich ergangen sein muss (BGE 2C_230/2008, Erw. 1.2).

Verschiedene Autoren haben nun auf die sich aus dieser Konstellation ergebende Problematik hingewiesen, dass die steuerpflichtige Person die - gegen das Doppelbesteuerungsverbot verstossende - Veranlagung des erstveranlagenden Kantons in Rechtskraft erwachsen lässt und der Veranlagung des zweitveranlagenden Kantons zwar inhaltlich zustimmt, diese aber aus prozesstaktischen Gründen anfechten muss, um vor Bundesgericht schliesslich auch gegen die Veranlagung des erstveranlagenden Kantons opponieren zu können (Meier/Clavadetscher, Prozessuale Klippen bei der Durchsetzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots, FStR 2007, S. 139ff.; Beusch/Broger, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach (Hrsg.), Interkantonales Steuerrecht, Zürich 2011, N 23 zu § 43). Aus diesem Dilemma hat nun Locher einen überzeugenden Ausweg aufgezeigt, der darin besteht, aus Artikel 127 Absatz 3 BV einen Revisionsgrund abzuleiten (Locher; Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots von Art. 127 Abs. 3 BV, ASA 77, S. 503). Diese Auffassung findet zu Recht Zustimmung (Casanova, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach (Hrsg.), Interkantonales Steuerrecht, Zürich 2011, N 11 zu § 45; StE 2010 B 97.11 Nr. 25).

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. So hat die Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich in einem Entscheid vom 28.04.2009 diesen Ansatz ebenfalls übernommen (StE 2010 B 97.11 Nr. 25, Erw. 3b.bb.). Demnach kann die steuerpflichtige Person, die mit der Besteuerung durch den zweitveranlagenden Kanton einverstanden ist, den Entscheid des erstveranlagenden Kantons mittels Revision anfechten und zwecks Beseitigung der Doppelbesteuerung eine entsprechende Korrektur verlangen. Damit sollen unnötige Beschwerdeverfahren vermieden werden, was mit dem Zweck des BGG - der Entlastung des Bundesgerichts - einhergeht (StE 2010 B 97.11 Nr. 25, Erw. 3b.bb.).

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, S. 503).

Das entsprechende Revisionsgesuch ist innerhalb den Fristen von Artikel 148 DBG bzw. § 179a Absatz 3 StG einzureichen, d.h. innert 90 Tagen seit Zustellung der Veranlagung des zweitveranlagenden Kantons und spätestens innert 10 Jahren nach Eröffnung der Veranlagung des erstveranlagenden Kantons (Casanova, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach (Hrsg.), Interkantonales Steuerrecht, Zürich 2011, N 15 zu § 45).

2.6. 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/Meuter, N 45 zu § 155). 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 (BGE 2C_535/2007).

Die steuerpflichtige Person muss sich das Verhalten ihres Stellvertreters 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 (BGE 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 (Vallender/Looser, N 4 zu Art. 147; 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).