

Rekursverfahren

1. Allgemeines

Gemäss § 175 StG kann der Steuerpflichtige gegen Einspracheentscheide der Kantonalen Steuerverwaltung innert 30 Tagen nach Zustellung des Einspracheentscheides Rekurs bei der Steuerrekurskommission erheben.

Bei den im Bezugsverfahren gegebenen Rekursmöglichkeiten (gegen Sicherstellungsverfügungen, Erlassentscheide etc.) ist nicht die Steuerrekurskommission, sondern das Departement für Finanzen und Soziales bzw. die Steuerverwaltung selbst Rekursinstanz (vgl. unten Ziff. 2.3).

Gegen Einspracheentscheide bezüglich die direkte Bundessteuer ist nicht Rekurs, sondern Beschwerde an die Steuerrekurskommission zu erheben.

Ein Rekurs gegen die Veranlagung der Staats- und Gemeindesteuern kann mit der Beschwerde gegen die Veranlagung der direkten Bundessteuer in einer einzigen Eingabe an die Steuerrekurskommission verbunden werden. Voraussetzung dafür ist, dass die Eingabe die entsprechenden Anträge sowohl für die Staats- und Gemeindesteuern als auch für die direkte Bundessteuer enthält.

2. Formelles

2.1. Frist

Die Rekurs- bzw. Beschwerdefrist gegen Einspracheentscheide im Veranlagungsverfahren beträgt 30 Tage. Diese Frist ist aufgrund des StHG für die Kantone verbindlich (Art. 50 StHG) und bedeutet eine Ausnahme von der im Thurgauischen Recht geltenden allgemeinen Rekursfrist von 20 Tagen (§ 45 Abs. 1 VRG).

Die Frist von 30 Tagen gilt gemäss § 191a Abs. 3 StG auch bei Rekursen gegen Einspracheentscheide bezüglich Schlussrechnung sowie bezüglich Verzugs- oder Rückerstattungszinsen gemäss § 191a Abs. 2 StG.

Im Gegensatz dazu ist bei Rekursen gegen Stundungs- und Erlassentscheide gemäss § 193 Abs. 3 bzw. § 194 Abs. 4 StG, gegen Entscheide betreffend Rückforderung von Steuern gemäss § 195 StG sowie gegen Sicherstellungsverfügungen gemäss § 196 Abs. 3 StG die allgemein gültige Rekursfrist von 20 Tagen gemäss § 45 Abs. 1 VRG massgebend.

2.2. Form

Gemäss § 45 Abs. 1 VRG ist die Rekurschrift innert Frist unter Beilage des angefochtenen Entscheides oder genauer Bezeichnung desselben bei der Rekursinstanz unterzeichnet und im Doppel einzureichen. Der Rekurs muss einen Antrag und eine Begründung enthalten sowie die Beweismittel aufführen.

Genügt die Rekurschrift den gesetzlichen Anforderungen nicht und stellt sich der Rekurs nicht als offensichtlich unzulässig heraus, wird eine angemessene Frist zur Ergänzung angesetzt. Verstreicht diese Frist ungenutzt, wird aufgrund der Akten entschieden oder, wenn Antrag, Begründung oder Unterschrift fehlen, auf den Rekurs nicht eingetreten (§ 46 Abs. 1 VRG).

2.3. Rekursinstanzen

Rekursinstanz bei Rekursen gegen Einspracheentscheide der Steuerverwaltung ist die **Steuerrekurskommission**. Beschwerden gegen Veranlagungen der direkten Bundessteuer sind ebenfalls an die Steuerrekurskommission zu erheben (§ 5 RRV zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer).

Bei Rekursen im Bezugsverfahren ist das **Departement für Finanzen und Soziales** (z.B. gegen Sicherstellungsverfügungen, Erlassentscheide der Steuerverwaltung ab Fr. 5 000 etc.) oder bei Entscheiden der Gemeinden (z.B. gegen Einspracheentscheide betreffend Verzugszinsrechnungen, Steuerstundungsentscheide, Steuererlassentscheide bis Fr. 5 000 etc.) ist die **Steuerverwaltung** Rekursinstanz.

2.4. Rekursentscheid

Das VRG stellt es den Rekursinstanzen frei, ob sie einen Entscheid zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückweisen (kassatorischer Entscheid) oder selber entscheiden (reformatorischer Entscheid). Möglich ist auch eine Erledigung des Rekursverfahrens durch Abschreibung, wenn der Rekurs durch Vergleich, Rückzug oder Anerkennung gegenstandslos wird (§ 52 VRG).

2.5. Kostenvorschuss

Gestützt auf § 79 VRG verlangt die Rekursinstanz regelmässig vom Rekurrenten einen angemessenen Kostenvorschuss. Wird dieser nicht innert Frist bezahlt, wird auf den Rekurs nicht eingetreten. Die Gebühr für den Nichteintretensentscheid hat der Rekurrent zu entrichten.

2.6. Parteikosten

Parteikosten werden im Verfahren vor Steuerrekurskommission nur in Ausnahmefällen zugesprochen. Ein solcher Ausnahmefall liegt nach der Praxis der Steuerrekurskommission unter folgenden Bedingungen vor, die kumulativ erfüllt sein müssen:

- der Steuerpflichtige lässt sich im Rekursverfahren vertreten;
- es entstehen ihm Kosten;
- der Rekurs wird ganz oder teilweise gutgeheissen;
- es erscheint unbillig, dem Steuerpflichtigen die Rekursumtriebe aufzuerlegen.

Unbilligkeit liegt insbesondere vor, wenn sich die Steuerbehörde grobe Verfahrensfehler oder offenbare Rechtsverletzungen, d.h. offensichtlich unhaltbare rechtliche Auffassungen, vorhalten lassen muss.

3. Materielles

3.1. Streitgegenstand bei Rekursen im Rahmen des Veranlagungsverfahrens

Gemäss § 47 Abs. 1 VRG können im Rekurs alle Mängel des Verfahrens und des angefochtenen Entscheides geltend gemacht werden. Zulässig sind somit neue Behauptungen verfahrensrechtlicher Art und neue tatsächliche Behauptungen sowie die Bezeichnung neuer Beweismittel.

Die Rekursinstanz kann eine Änderung der Veranlagung in einem bisher völlig unstrittigen Punkt zu Ungunsten des Rekurrenten vornehmen, ohne dass ein dahingehender Antrag von Seiten der Steuerverwaltung vorliegen müsste. Ein Rekurrent hat also jederzeit mit einer Verschlechterung (*reformatio in peius*) zu rechnen.

Unter diesen Umständen muss es dem Steuerpflichtigen schon aufgrund des Prinzips der Waffengleichheit möglich sein, im Rekursverfahren eine Abänderung der Steuerveranlagung zu seinen Gunsten zu verlangen, unbesehen davon, was bisher im Einspracheverfahren zur Diskussion stand. Gegenstand des Einspracheverfahrens bildet somit die ganze Steuerveranlagung (§ 165 Abs. 2 StG). Demzufolge betrifft auch der Einspracheentscheid die gesamte Veranlagung und nicht etwa nur einzelne Punkte. Im Rekursverfahren können also neue Anträge gestellt werden, ohne dass dies eine unzulässige Ausweitung des Streitgegenstandes bedeuten würde.

3.2. Beweismittelverweigerung im Veranlagungsverfahren

§ 177 StG bestimmt, dass Beweismittel, deren Vorlage im Veranlagungsverfahren trotz Aufforderung durch die Veranlagungsbehörde verweigert wurden, im Rekurs- und Beschwerdeverfahren nicht mehr gewürdigt werden. Häufigstes Beispiel ist die nach Vornahme einer Ermessensveranlagung nachträglich eingereichte Steuererklärung. Eine Beweismittelverweigerung liegt nur dann vor, wenn der Steuerpflichtige bestimmte, von ihm ausdrücklich einverlangte Beweismittel innert der ihm angesetzten Frist nicht beigebracht hat. Es muss somit eine ausdrückliche schriftliche Aufforderung der Veranlagungsbehörde ergehen, bestimmte Unterlagen einzureichen.

§ 177 StG schliesst jedoch lediglich eine Berücksichtigung neuer Beweismittel zugunsten der Steuerpflichtigen aus, zu Ungunsten des Steuerpflichtigen können diese neuen Beweismittel berücksichtigt und die Ermessenseinschätzung gegebenenfalls zu Ungunsten des Steuerpflichtigen abgeändert werden (*reformatio in peius*, siehe unten Ziff. 3.3.). Damit kann allenfalls mit Bezug auf die neu festgestellten Tatsachen die Einleitung eines Nachsteuer- und Steuerstrafverfahrens verhindert werden.

3.3. *Reformatio in peius*

Grundsätzlich ist die Rekursinstanz nicht an die Anträge der Beteiligten gebunden. Sie kann mehr oder weniger zusprechen, als das im Rekursbegehren verlangt wird (vgl. § 51 Abs. 1 VRG).

Spricht die Rekursinstanz weniger zu, als die Vorinstanz gewährt hat, wird also der Entscheid zum Nachteil des Steuerpflichtigen abgeändert, so bezeichnet man dies als *reformatio in peius*. Der Grundsatz des rechtlichen Gehörs gebietet jedoch, dass die Rekursinstanz eine beabsichtigte *reformatio in peius* dem Rekurrenten anzukündigen hat.

Der Steuerpflichtige ist auf die Möglichkeit des Rückzuges des Rekurses aufmerksam zu machen (vgl. Haubensak/Litschgi/Stähelin, Kommentar zur Verwaltungspflege des Kantons Thurgau, N 3 zu § 51). Durch Rückzug des Rekurses kann der Rekurrent somit der Gefahr der Schlechterstellung zuvorkommen.

Eine reformatio in peius ist allerdings trotz Rückzug des Rekurses zulässig, sofern die angefochtene Verfügung mit den anzuwendenden Rechtssätzen offensichtlich unvereinbar ist und sich eine Anpassung bei der Überprüfung der strittigen Frage geradezu aufdrängt, d.h. wenn der angefochtene Entscheid offensichtlich unrichtig und die Korrektur von erheblicher Bedeutung ist. Dies gilt sowohl bei den Staats- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer.