
Revision

1. Bedeutung

Veranlagungsverfügungen erwachsen nach unbenütztem Ablauf der Einsprachefrist grundsätzlich in Rechtskraft. Sie können vom Steuerpflichtigen nicht mehr angefochten werden (formelle Rechtskraft), dürfen aber auch von der Veranlagungsbehörde nicht mehr abgeändert werden (materielle Rechtskraft). Ein Widerruf der Veranlagung durch die Veranlagungsbehörde ist somit nur innerhalb der Einsprachefrist möglich (Art. 28 Abs. 3 VRP, sGS 951.1).

Der Grundsatz der Unabänderlichkeit von rechtskräftigen Veranlagungen wird nur durchbrochen, wenn die Voraussetzungen für ein Revisions- bzw. für ein Nachsteuerverfahren (StB 199 Nr. 1) erfüllt sind. Das Nachsteuerverfahren führt zu einer Abänderung der Veranlagung zugunsten des Fiskus, das Revisionsverfahren zu einer solchen zugunsten des Steuerpflichtigen. Hauptfall ist in beiden Verfahren die Entdeckung von Tatsachen, die bei Erlass der Verfügung schon bestanden, jedoch mindestens einer der beteiligten Parteien nicht bekannt waren.

Gemäss Art. 197 StG kann eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn die formellen Voraussetzungen gemäss Abs. 2 und 3 erfüllt sind und einer der Revisionsgründe gemäss Abs. 1 gegeben ist. Von Amtes wegen kann eine Revision nur vorgenommen werden, wenn die Steuerbehörde den Revisionsgrund selbst entdeckt und ein solcher offensichtlich gegeben ist (SGE 2012 Nr. 23).

2. Voraussetzungen**2.1 Formelle Voraussetzungen**

Subsidiär finden auch im spezialgesetzlich geregelten Revisionsverfahren gemäss Art. 197 StG die Bestimmungen des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege Anwendung (Art. 197 Abs. 3 3. Satz StG; Art. 82 ff. VRP).

Das Revisionsbegehren ist innert 3 Monaten seit Entdeckung des Revisionsgrundes, spätestens aber innert 10 Jahren seit Eröffnung der Veranlagungsverfügung oder des Rechtsmittelentscheides, einzureichen (Art. 83 Abs. 1 VRP; Ausnahme: keine Fristbindung bei Revisionsgründen nach Art. 197 Abs. 1 Bst. c StG). Die Einhaltung dieser Frist wird von Amtes wegen geprüft. Die Frist beginnt erst dann zu laufen, wenn der Steuerpflichtige sichere Anhaltspunkte für das Vorliegen eines Revisionsgrundes gewonnen hat. Eine Vermutung allein genügt hierfür noch nicht.

Das Revisionsbegehren ist den Veranlagungsbehörden innert Frist schriftlich und unterzeichnet einzureichen. Es kann nicht bloss bei der zuständigen Instanz zu Protokoll gegeben werden. Schriftlichkeit ist unerlässlich (SGE 2012 Nr. 23). Das Begehren muss sodann einen formellen Antrag (SGE 2002 Nr. 3), eine Darstellung des Sachverhaltes und eine Begründung enthalten (Art. 86 VRP i.V.m. Art. 48 VRP). Entspricht das Begehren nicht den gesetzlichen Anforderungen, wird der Gesuchsteller unter Ansetzung einer Notfrist aufgefordert, die Eingabe zu vervollständigen. Bei Nichteinhaltung der Notfrist wird auf das Begehren nicht eingetreten (Art. 48 Abs. 3 VRP).

Auf ein Revisionsbegehren kann nicht eingetreten werden, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (Art. 197 Abs. 2 StG). Der Sinn des Revisionsverfahrens

besteht darin, auf eine rechtskräftige aber fehlerhafte Veranlagung zurückzukommen, wenn Umstände dazu geführt haben, die vom Steuerpflichtigen nicht zu vertreten sind. Das Revisionsverfahren kann hingegen nicht dazu dienen, einen auf mangelnde Sorgfalt zurückzuführenden Fehler nachträglich zu beheben. Eigenes schuldhaftes Verhalten des Steuerpflichtigen kann nicht zur Wiederaufnahme eines Veranlagungsverfahrens führen (SGE 2010 Nr. 18). Dies widerspricht dem subsidiären Charakter der Revision (SGE 2011 Nr. 17).

An das Mass der zumutbaren Sorgfalt werden im Interesse der Rechtssicherheit relativ hohe Anforderungen gestellt. Vom Steuerpflichtigen wird erwartet, dass er bei der Deklaration sorgfältig vorgeht und die Veranlagungsverfügung innerhalb der Einsprachefrist prüft. Versäumnisse im ordentlichen Verfahren lassen sich im Revisionsverfahren nicht mehr korrigieren. Erst wenn feststeht, dass die zumutbare Sorgfalt gewahrt wurde, kann auf das Revisionsgesuch eingetreten werden und das Vorliegen der Revisionsgründe geprüft werden. Mit Bezug auf die Veranlagung gemeinsam steuerpflichtiger Ehegatten wird auf ein Revisionsbegehren bereits dann nicht eingetreten, wenn es einem Ehegatten möglich war, den Revisionsgrund bei der ihm zumutbaren Sorgfalt im ordentlichen Verfahren geltend zu machen (SGE 2009 Nr. 17 und 2007 Nr. 17).

Hingegen ist für die Eintretensfrage unbeachtlich, ob die Steuerbehörde bei ihrer Veranlagung mit zumutbarer Sorgfalt vorgegangen ist. Ob und in welchem Mass sich die Steuerbehörde in einem Irrtum oder in Unkenntnis über entscheidende Tatsachen befunden hat, stellt sich erst bei der Frage, ob ein Revisionsgesuch begründet ist oder nicht (Ziff. 2.2 hiernach, SGE 2007 Nr. 4). Die Fehlerhaftigkeit und selbst die Willkürlichkeit einer Steuerveranlagung rechtfertigen daher noch kein Eintreten auf ein Revisionsbegehren und schliessen nicht aus, dass diese durchgesetzt wird (SGE 2007 Nr. 13).

Auf ein Revisionsbegehren gemäss Art. 197 Abs. 1 Bst. d StG wird nicht eingetreten, wenn die Doppelbesteuerung Folge einer Gewinnverschiebung ist, welche der Antragsteller absichtlich oder fahrlässig selbst veranlasst hat (Art. 197 Abs. 2 StG). Schon der blosser Versuch schliesst die Revision aus. In Fällen, in denen offensichtlich eine Gewinnverschiebung beabsichtigt oder in Kauf genommen wurde, verbietet es der Grundsatz von Treu und Glauben, das unlautere Verhalten des Steuerpflichtigen durch eine nachträgliche Steuerherabsetzung zu seinen Gunsten zu korrigieren. Auch bei internationalen Doppelbesteuerungskonflikten wird in der Praxis in solchen Fällen kein Verständigungsverfahren eingeleitet.

2.2 Revisionsgründe

Die Verfügung oder der Entscheid kann revidiert werden,

- wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden (Art. 197 Abs. 1 Bst. a StG).

Bei diesem Revisionstatbestand geht es um die Berücksichtigung einer im Zeitpunkt des zu revidierenden Entscheides vorhandenen, aber nicht im Kenntnisbereich der Behörde liegenden oder nicht hinreichend erwiesenen Tatsache. Nachträglich eingetretene Tatsachen fallen grundsätzlich nicht darunter. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts können nachträglich eingetretene Tatsachen nur berücksichtigt werden, wenn sie auf die tatbeständliche Grundlage der zu revidierenden Verfügung zurückwirken. So ist eine Revision denkbar im Zusammenhang mit der Liquidationsgewinnbesteuerung bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit (Art. 52bis StG). Es muss sich somit nachträglich herausstellen, dass über Bestand und Umfang der Steuerforderung unter Annahme eines falschen Sachverhaltes entschieden worden ist.

- 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 (Art. 197 Abs. 1 Bst. b StG).

Ein Tatsachenirrtum gilt dann als offenkundig, wenn eine Tatsache unberücksichtigt geblieben ist, die zur Zeit des zu revidierenden Entscheides bereits vorhanden war und den Akten ohne weiteres hätte entnommen werden können. Das Gleiche gilt für das Ausserachtlassen entscheidender Beweismittel. Bei diesem Revisionsstatbestand geht es somit um die Korrektur einer offensichtlich irrtümlichen Würdigung eines gegebenen und bekannten Sachverhaltes. Verfahrensverstösse sind zum Beispiel die Verweigerung des rechtlichen Gehörs oder die Nichtbeachtung gestellter Begehren.

- wenn ein Verbrechen oder ein Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat (Art. 197 Abs. 1 Bst. c StG).

Als Verbrechen oder Vergehen kommen (unter anderem) in Betracht: falsche Zeugenaussage, wissentlich falsche Expertise, Urkundenfälschung, falsche Parteiaussage, ungetreue Amtsführung, passive Bestechung. Die strafbare Handlung muss gerichtlich festgestellt sein.

- wenn bei interkantonalen oder internationalen Doppelbesteuerungskonflikten die erkennende Behörde zum Schluss kommt, dass nach den anwendbaren Regeln zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der Kanton St. Gallen sein Besteuerungsrecht einschränken müsste (Art. 197 Abs. 1 Bst. d StG).

Der Revisionsgrund gemäss Art. 197 Abs. 1 Bst. d StG ermöglicht Revisionen in denjenigen Fällen, in denen sonst vor einer Revision der übliche Instanzenzug (Beschwerde ans Bundesgericht oder internationales Verständigungsverfahren) durchlaufen werden müsste. Er erhöht die Flexibilität der Veranlagungsbehörde und erspart dem Steuerpflichtigen unnötigen Zeitaufwand und Kosten.

Schon unter dem alten Recht wurde eine Verständigungsvereinbarung aufgrund eines internationalen Doppelbesteuerungsabkommens im Sinne eines übergesetzlichen Revisionsgrundes zum Anlass für eine Revision genommen, obwohl sich die dadurch beseitigte Doppelbesteuerung erst durch Aufrechnungen im anderen Vertragsstaat ergab, welche nach Eintreten der Rechtskraft in der Schweiz erfolgt sind. In gleicher Weise wurde auch ein Urteil des Bundesgerichts betreffend Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV) als Revisionsgrund angesehen, obwohl der Doppelbesteuerungskonflikt bei Eintritt der Rechtskraft im Kanton St. Gallen noch nicht bestanden hat (z.B. rückwirkende Aberkennung des Wochenaufenthalterstatus in einem andern Kanton).

Eine Revision kann nicht nur dann vorgenommen werden, wenn der Doppelbesteuerungskonflikt durch die Besteuerung im Kanton St. Gallen gesetzt wird, sondern auch dann, wenn die Doppelbesteuerung erst nach Rechtskraft der Veranlagung im Kanton St. Gallen durch die Besteuerung eines anderen Kantons bzw. eines anderen Staates eintritt.

Der Revisionsgrund der Doppelbesteuerung steht unter dem Vorbehalt, dass die Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots oder eines Doppelbesteuerungsabkommens bei genügender Sorgfalt nicht schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend gemacht werden können. Der Steuerpflichtige muss seine steuerlich relevanten subjektiven und objektiven Verhältnisse kennen und die ihm zugestellten Veranlagungsverfügungen zumindest in den Grundzügen auf ihre Übereinstimmung damit überprüfen (SGE 2001 Nr. 10). Auch Entscheidungen des Bundesgerichts betreffend die europäische Menschenrechtskonvention (EMRK, SR 0.101) können dazu führen, dass eine Revision vorzunehmen ist.

Die Revision wegen Doppelbesteuerung wird von Amtes wegen vorgenommen, wenn nach Massgabe eines Doppelbesteuerungsabkommens mit einem Vertragsstaat eine Verständigung erzielt wird und die Schweiz dabei eine Überbesteuerung im Rahmen einer bereits rechtskräftigen Veranlagung anerkennt (SGE 2012 Nr. 23).

- wenn die Voraussetzungen für einen Aufschub der Grundstückgewinnsteuer gemäss Art. 132 Abs. 1 Bst. d bis f StG erst nach rechtskräftiger Veranlagung erfüllt werden (Art. 197 Abs. 1 Bst. e StG).
Gestützt auf diesen Tatbestand erfolgt eine Revision nur auf Begehren des Steuerpflichtigen, weil nur er die Kenntnisse hat, den erforderlichen Kausalzusammenhang bei einer Ersatzbeschaffung aufzuzeigen (StB 132 Nr. 4 - 6).

Weitere Revisionsgründe sieht Art. 197 StG nicht vor. Nicht als Revisionsgrund gelten unter anderem:

- neue rechtliche Würdigung des Sachverhalts (SGE 2007 Nr. 13);
- falsche Beweismwürdigung;
- unvollständige oder unrichtige rechtliche Beurteilung (Rechtsirrtum);
- Praxisänderung durch die Veranlagungs- oder die Steuerjustizbehörden (SGE 2007 Nr. 13);
- Rechtsunkenntnis des Steuerpflichtigen;
- neue Schätzungen oder Bewertungen.

3. Revisionsverfahren

3.1 Zuständigkeit

Über die Revisionsbegehren entscheidet jene Instanz, welche die Verfügung oder den Entscheid, deren Revision verlangt wird, getroffen hat (Art. 82 Abs. 1 VRP). Revisionsbegehren, die rechtskräftige Veranlagungsverfügungen oder Einspracheentscheide betreffen, sind somit bei der Veranlagungsbehörde einzureichen. Innerhalb des Kantonalen Steueramtes werden die Revisionsgesuche durch die Rechtsabteilung beurteilt (Ermächtigungsverordnung, sGS 141.41, Anhang FD.B.02.11). Der Abteilung Grundstückgewinnsteuer bleiben Fälle vorbehalten, in denen die Voraussetzungen für eine Revision nach Art. 197 Abs. 1 Bst. e StG offensichtlich erfüllt sind.

3.2 Kostenvorschuss

Gestützt auf Art. 197 Abs. 3 Satz 3 StG in Verbindung mit Art. 95 Abs. 1 und 2 2.Satz VRP kann das Kantonale Steueramt für das Revisionsverfahren Kosten erheben. Seit 1. Januar 2013 werden von den Gesuchstellern Kostenvorschüsse in der Höhe von Fr. 300.00 für die Anhandnahme eines Revisionsverfahrens verlangt. Diese Kosten entsprechen der Entscheidgebühr, welche der Gesuchsteller bei Nichteintreten oder Abweisung des Revisionsbegehrens voraussichtlich zu tragen hat.

3.3 Entscheid und Rechtsmittelverfahren

Gegen einen Nichteintretensentscheid oder die Abweisung eines Revisionsbegehrens ist die Einsprache ausgeschlossen. Der Steuerpflichtige kann den Entscheid innert 30 Tagen mit Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission anfechten (Art. 197 Abs. 3 StG).

Bei Gutheissung eines Revisionsbegehrens steht (rein formell) die Einsprache als Rechtsmittel zur Verfügung. Mit der Gutheissung des Revisionsbegehrens ist jedoch erst über die

Wiederaufnahme des Verfahrens zugunsten des Steuerpflichtigen entschieden. Das eigentliche Veranlagungsverfahren muss in der Folge wieder aufgenommen und die Veranlagung neu verfügt werden. Die neue Veranlagungsverfügung ist nicht mehr Bestandteil des Revisionsverfahrens. Sie kann aber von der aufgehobenen Veranlagung höchstens soweit abweichen, als dies im Rahmen des gutgeheissenen Antrags erforderlich ist. Die frühere Veranlagung bleibt massgebend, soweit der Revisionsgrund nicht reicht.

Gegen die revidierte Veranlagung stehen die gleichen Rechtsmittel wie gegen den früheren Entscheid zur Verfügung, beispielsweise also bei Revision einer Veranlagungsverfügung die Einsprache oder bei Revision eines Einspracheentscheides der Rekurs an die Verwaltungsrekurskommission. Wird die Steuer in einem Revisionsverfahren herabgesetzt, kann der bezahlte Steuerbetrag mit Zinsen zurückgefordert werden (Art. 220 Abs. 1 StG; StB 220 Nr. 1).

Einem Revisionsbegehren kommt nur dann aufschiebende Wirkung zu, wenn dies von der Revisionsinstanz ausdrücklich angeordnet wird (Art. 84 Abs. 1 VRP); das heisst, die Pflicht zur Bezahlung einer fälligen Steuerforderung wird von einem Revisionsgesuch grundsätzlich nicht berührt.