Kanton Zug

Steuerbuch

Steuerbuch

Inhalt

61	**Erläuterungen zu §§ 139 - 142 - Revision**	3
61.1	Begriff und Allgemeines	3
61.2	Voraussetzungen	3
61.2.1	Überbesteuerung	3
61.2.2	Rechtskraft	3
61.2.3	Revisionsgründe	3
61.2.4	Keine Revisionsgründe	4
61.2.5	Fehlen eines Ausschlussgrundes	5
61.3	Revisionsfrist	5
61.4	Revisionsverfahren	5
61.4.1	Zuständigkeit	5
61.4.2	Revisionsbegehren	5
61.4.3	Verfahren und Revisionsentscheid	6

61 Erläuterungen zu §§ 139 - 142 - Revision

61.1 Begriff und Allgemeines

Veranlagungen, die nicht angefochten wurden, erwachsen nach unbenütztem Ablauf der Einsprachefrist grundsätzlich in Rechtskraft. Sie können von der steuerpflichtigen Person nicht mehr angefochten werden, dürfen aber auch von der Steuerverwaltung nicht mehr abgeändert werden.

Soll die formelle Rechtskraft einer Veranlagungsverfügung oder eines Entscheids zugunsten der steuerpflichtigen Person aufgehoben werden, spricht man von Revision. Eine solche erfolgt in der Regel auf Antrag der steuerpflichtigen Person, gelegentlich auch von Amtes wegen, d.h. auf Veranlassung der Steuerbehörden.

Wird die Revision zuungunsten der steuerpflichtigen Person, also zugunsten des Fiskus, durchgeführt, spricht man vom Nachsteuerverfahren. Nach Zweck und Ausgestaltung bildet die Revision das Gegenstück zur Nachsteuer. Mit der Revision soll eine Überbesteuerung, mit der Nachsteuer als ihrem Gegenstück eine Unterbesteuerung korrigiert werden.

61.2 Voraussetzungen

61.2.1 Überbesteuerung

Erste Voraussetzung für eine Revision ist eine vom gesetzlichen Mass abweichende Besteuerung. Die steuerpflichtige Person hat objektiv zu viel versteuert.

61.2.2 Rechtskraft

Voraussetzung dafür, dass ein Revisionsverfahren durchgeführt wird, ist das Vorliegen eines rechtskräftigen Entscheids, denn erst nach Eintritt der Rechtskraft können Korrekturen nicht mehr im ordentlichen Veranlagungsverfahren vorgenommen werden. Solange ein Verfahren vor den Veranlagungs- bzw. Rechtsmittelbehörden hängig ist, besteht keine Überbesteuerung. Wesentliche Voraussetzung des Eintritts der Rechtskraft ist, dass der entsprechende Veranlagungs- oder Rechtsmittelentscheid formell rechtskräftig ist, also keine Fristen für die Einreichung eines ordentlichen Rechtsmittels mehr laufen.

61.2.3 Revisionsgründe

Gemäss § 139 StG kann eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten der steuerpflichtigen Person revidiert werden, wenn folgende Revisionsgründe vorliegen:

a) Entdeckung wesentlicher Tatsachen und Beweismittel (§ 139 Abs. 1 lit. a StG);
Eine Revision ist bei Geltendmachung erheblicher Tatsachen oder Beweismittel möglich, wenn die steuerpflichtige Person nachweist, dass ihr diese trotz zumutbarer Sorgfalt im Veranlagungsverfahren nicht bekannt sein konnten.

Eine Tatsache ist erheblich, wenn sie geeignet ist, den von der rechtsanwendenden Instanz zugrunde gelegten Sachverhalt rechtsrelevant zu verändern und dadurch zu einer anderen Entscheidung Anlass zu geben. Erheblich sind grundsätzlich einzig Tatsachen, die zur Zeit der Fällung des zu revidierenden Entscheides bereits vorhanden waren, aber erst nachträglich zur Entdeckung gelangen, nicht aber nachträglich eingetretene. Ausser Betracht fallen deshalb Tatsachen, die sich nach der fraglichen Veranlagung bzw. nach Fällung des Rechtsmittelentscheids verwirklicht haben (vgl. BGE 111 Ib 209). Der Revisionsgrund des wesentlichen Beweismittels ist mit demjenigen der wesentlichen Tatsache vielfach verknüpft. So wie einzig Tatsachen erheblich sind, die nachträglich entdeckt werden, nicht aber nachträglich eingetretene, müssen auch geltend gemachte, wesentliche Beweismittel dem Nachweis von Tatsachen dienen, die schon im früheren Verfahren bekannt waren, indessen mangels genügender Beweise nicht berücksichtigt werden konnten.
Für das Vorliegen erheblicher Tatsachen und Beweismittel ist die steuerpflichtige Person beweispflichtig.

Hinsichtlich der Wesentlichkeit bzw. Neuheit der fraglichen Tatsachen ist zu beachten, dass Umstände, welche die gesuchstellende Person bei der ihr zumutbaren Sorgfalt bereits im ordentlichen Verfahren hätte vorbringen können, keinen Revisionsgrund abgeben (vgl. § 139 Abs. 2 StG). Das Revisionsverfahren kann nicht dazu dienen, von der steuerpflichtigen Person zu verantwortende Nachlässigkeiten, wie unvollständige Sachdarstellung oder Nichtbeschaffung bzw. Nichtbezeichnung von Beweismitteln, nachträglich zu bereinigen. Denn die steuerpflichtige Person muss schon im Veranlagungs- und Einspracheverfahren alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Die antragstellende Person muss deshalb den Nachweis erbringen, dass sie von den wesentlichen Tatsachen oder Beweismitteln keine Kenntnis hatte und bei Anwendung der pflichtgemässen Sorgfalt auch keine Kenntnis haben konnte.

b) Verletzung wesentlicher Verfahrensgrundsätze (§ 139 Abs. 1 lit. b StG);
§ 139 Abs. 1 lit. b StG sieht die Möglichkeit der Korrektur qualifizierter Verfahrensfehler vor, wenn die entscheidende Behörde erhebliche Tatsachen oder Beweismittel, die ihr bekannt waren oder hätten bekannt sein müssen, ausser Acht gelassen oder sonst wie wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat. Der Verstoss gegen Verfahrensregeln muss dabei auf einem Versehen beruhen.

Als Revisionsgründe sind beispielsweise zu nennen: Die Verweigerung des rechtlichen Gehörs, die Verletzung des Untersuchungsgrundsatzes, die unrichtige Besetzung des Gerichts oder die Verletzung von Ausstandspflichten. Als Gehörsverletzung ist etwa die Nichtbehandlung von Anträgen oder die Verletzung der Begründungspflicht zu erwähnen (vgl. zu Letzterem ASA 65, 472).

Die Verletzung des Willkürverbots (bei der materiellen Rechtsanwendung) oder des Rechtsgleichheitsgebots stellen keinen Revisionsgrund dar. Fehler in der Rechtsanwendung (Subsumtion) können nicht Gegenstand eines Revisionsverfahrens bilden.

Die fraglichen Tatsachen müssen beim Entscheid aus den Akten hervorgegangen bzw. - ohne aktenmässig erfasst zu werden - der Behörde zur Kenntnis gebracht worden sein. Einen Revisionsgrund können auch notorische Tatsachen bilden, d.h. solche, welche der Steuerbehörde von Amtes wegen bekannt waren oder deren Kenntnis nach der allgemeinen Lebenserfahrung vorausgesetzt werden kann.

Wesentlich sind Verfahrensgrundsätze, wenn ihre Verletzung einen Einfluss auf die gesetzmässige Festsetzung des Steueranspruchs ausübte oder ausüben konnte. Gemäss Auffassung des Bundesgerichts muss der Verfahrensmangel, damit er einen Revisionsgrund abgibt, zur Folge haben, dass durch ihn selbst oder durch die Art und Weise oder den Inhalt seiner Eröffnung der Betroffene der Möglichkeit beraubt wird, ein ordentliches Rechtsmittel einzulegen, oder zumindest davon abgehalten wird, von diesem Gebrauch zu machen (BGE 105 Ib 246).

c) Beeinflussung durch strafbare Handlung (§ 139 Abs. 1 lit. c)
Die strafbare Handlung muss für die Steuerveranlagung erheblich gewesen sein. Als strafbare Handlungen kommen beispielsweise in Frage: Falsche Zeugenaussage bzw. wissentlich falsches Gutachten (Art. 307 StGB), Urkundenfälschung (Art. 251 StGB), Erpressung (Art. 156 StGB), Nötigung von Verfahrensbeteiligten (Art. 181 StGB), falsche Beweisaussage von Parteien (Art. 306 StGB), Amtsmissbrauch (Art. 312 StGB), ungetreue Amtsführung (Art. 314 StGB), Bestechung von Behördenmitgliedern etc. Der Revisionsgrund ist dann gegeben, wenn die Vergehen oder Verbrechen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst haben. Das Delikt kann durch rechtskräftiges strafgerichtliches Urteil oder durch andere Beweismittel nachgewiesen werden.

Zu erwähnen ist, dass in der Praxis Verbrechen und Vergehen als Revisionsgründe kaum eine Rolle spielen.

61.2.4 Keine Revisionsgründe
Gemäss Lehre und Rechtsprechung liegen unter anderem in folgenden Fällen keine Revisionsgründe vor:

– Neue Schätzungen oder Bewertungen stellen keinen Revisionsgrund dar.

– Mangelnde Rechtskenntnis oder Rechtsirrtum der steuerpflichtigen Person können grundsätzlich nicht zu ihren Gunsten berücksichtigt werden, weil es dem Zweck der Revision widersprechen würde, eine Rechtskontrolle zu gestatten, auf die durch Nichteinlegen eines ordentlichen Rechtsmittels gerade verzichtet wurde.

– Eine Praxisänderung der Steuer- und Steuerjustizbehörden stellt keine neue erhebliche Tatsache dar, die eine Revision begründen würde. Auf eine in Rechtskraft erwachsene Veranlagung oder Entscheidung kann deshalb weder bei einer nachträglichen Praxisänderung noch dann zurückgekommen werden, wenn eine kantonale Rekurskommission oder das Bundesgericht die gleiche Rechtsfrage anders bzw. abweichend von der bisherigen Praxis entschieden hat.

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

– Eine falsche Beweiswürdigung oder Rechtsanwendung ist kein Revisionsgrund.

61.2.5 Fehlen eines Ausschlussgrundes

Gemäss § 139 Abs. 2 StG ist die Revision ausgeschlossen, wenn die antragstellende Person als Revisionsgrund vorbringt, was sie bei der ihr zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können.

61.3 Revisionsfrist

Das Revisionsbegehren muss innert 90 Tagen nach Entdeckung des Revisionsgrundes, spätestens aber innert zehn Jahren nach Eröffnung der Verfügung oder des Entscheides eingereicht werden (§ 140 StG).

Die Rechtsmittelnatur der Revision bringt es mit sich, dass das Verfahren (form- und) fristgebunden ist. Es besteht eine relative Frist von 90 Tagen und eine absolute Frist von 10 Jahren. Diese Fristen stellen Verwirkungsfristen dar und können weder unterbrochen noch erstreckt werden. Die Einhaltung der gesetzlichen Fristen ist Gültigkeitsvoraussetzung für die Revision.

61.4 Revisionsverfahren

61.4.1 Zuständigkeit

Über das Revisionsgesuch entscheidet jene Instanz, welche die Verfügung oder den Entscheid, deren Revision verlangt wird, getroffen hat. Revisionsbegehren, die rechtskräftige Veranlagungsverfügungen oder Einspracheentscheide betreffen, sind somit bei der Veranlagungsbehörde, d. h. bei der kantonalen Steuerverwaltung einzureichen.

61.4.2 Revisionsbegehren

Das Revisionsbegehren ist schriftlich der kantonalen Steuerverwaltung einzureichen (§ 141 Abs. 1 StG). Gemäss § 141 Abs. 2 StG muss das Revisionsbegehren enthalten:

a) die genaue Bezeichnung der einzelnen Revisionsgründe;

b) einen Antrag, in welchem Umfang der frühere Entscheid aufzuheben und wie neu zu entscheiden sei.

Die Beweismittel für die Revisionsgründe sind dem Revisionsbegehren beizulegen oder genau zu bezeichnen (§ 141 Abs. 3 StG). Schriftlichkeit sowie Antrag und Begründung des Begehrens sind Gültigkeitserfordernisse.

61.4.3 Verfahren und Revisionsentscheid

Die Revisionsinstanz prüft zuerst die formellen Voraussetzungen des Begehrens. Besteht offensichtlich ein formeller Mangel, wird auf das Begehren nicht eingetreten.

Das Revisionsverfahren unterliegt den allgemeinen Verfahrensvorschriften. Gemäss § 142 Abs. 3 StG sind im Übrigen diejenigen Vorschriften über das Verfahren anwendbar, in dem die frühere Verfügung oder der frühere Entscheid ergangen ist.

Ist ein Revisionsgrund gegeben, so hebt die Behörde ihre frühere Verfügung oder ihren früheren Entscheid auf und verfügt oder entscheidet von Neuem (§ 142 Abs. 1 StG). Mit der Revision werden nicht die gesamte Veranlagung, sondern nur jene Einkommens- und Vermögensbestandteile erfasst, die vom Revisionsgrund betroffen sind. Eine Revision berechtigt also nicht zur Neubeurteilung sämtlicher Veranlagungselemente.

Der Revisionsentscheid wird der gesuchstellenden Person mit Begründung und Rechtsmittelbelehrung schriftlich zugestellt. Gegen die Abweisung des Revisionsbegehrens und gegen die neue Verfügung oder den neuen Entscheid können die gleichen Rechtsmittel wie gegen die frühere Verfügung oder den früheren Entscheid ergriffen werden (§ 142 Abs. 2 StG).