



AR GVP 32/2020 Nr. 3779

Steuerrecht. Auslegung von Art. 189 Abs. 2 Satz 1 Steuergesetz (StG, bGS 621.11): Die Verwirkung des Anspruchs auf Revision infolge einer Sorgfaltspflichtverletzung ist im Rahmen der Prozessvoraussetzungen zu prüfen. Wird eine Sorgfaltspflichtverletzung im Sinn von Art. 189 Abs. 2 Satz 1 StG bejaht, ist auf das Revisionsgesuch nicht einzutreten.

Urteil des Obergerichts, 2. Abteilung, 18.08.2020, O2V 19 15

Sachverhalt:

[Die Beschwerdeführerin stellt u.a. in Frage, dass die Steuerverwaltung auf ihr frist- und formgemäss eingereichtes Revisionsbegehren mit der Begründung, die Beschwerdeführerin hätte die im Revisionsverfahren geltend gemachten Argumente bereits im Rahmen des ordentlichen Verfahrens geltend machen können, nicht eingetreten ist und macht geltend, die Vorinstanz hätte stattdessen auf das Revisionsgesuch eintreten und das Gesuch abweisen müssen.]

Aus den Erwägungen:

2.4 Zunächst ist [...] zu klären, ob die Vorinstanz, sollte eine solche Sorgfaltspflichtverletzung vorliegen, in verfahrensrechtlicher Hinsicht überhaupt einen Nichteintretensentscheid erlassen durfte. Wäre dies nämlich nicht der Fall, so wäre der Nichteintretensentscheid schon allein aus diesem Grund aufzuheben. Die Beschwerdeführerin macht in diesem Zusammenhang ausdrücklich geltend, es sei juristisch nicht nachvollziehbar, dass die Steuerverwaltung auf ein frist- und formgerechtes Revisionsgesuch nicht eintrete [...].

a. Wie es sich damit verhält, hängt entscheidend davon ab, ob die von der Vorinstanz im angefochtenen Entscheid angenommene Verwirkung des Revisionsrechts infolge einer Sorgfaltspflichtverletzung prozessualer oder materieller Natur ist. Nur in ersterem Fall hätte die Vorinstanz die Verwirkungsfrage bereits im Rahmen der Prozessvoraussetzungen prüfen und einen Nichteintretensentscheid erlassen dürfen.

b. Art. 189 Abs. 2 Satz 1 StG sieht vor: *„Die Revision ist ausgeschlossen, wenn als Revisionsgrund vorgebracht wird, was bei Beachtung der zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend gemacht werden können.“* Die Bestimmung stimmt wörtlich mit der Formulierung in Art. 51 Abs. 2 StHG im Steuerharmonisierungsrecht sowie auch im entsprechenden Bundessteuerrecht in Art. 147 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) überein. In der Literatur zum Bundessteuerrecht wird verschiedentlich die Auffassung vertreten, dass die Beachtung pflichtgemässer Sorgfalt die materiell-rechtliche Begründetheit des Revisionsgesuchs beschlägt: So wird namentlich darauf hingewiesen, dass ein Gesuchsteller, damit die Rechtzeitigkeit seines Revisionsgesuchs beurteilt werden kann, namentlich auch gehalten ist, den Zeitpunkt der Entdeckung des Revisionsgrundes genau anzugeben. Nur wenn sich ein Revisionsgesuch dazu gar nicht ausspreche, könne dies in verfahrensmässiger Hinsicht grundsätzlich ein Nichteintreten zur Folge haben, ebenso, wie wenn offensichtlich ein anderer (rein) formeller Mangel bestehen würde (zum Beispiel, weil das Revisionsgesuch nicht vorbehaltlos gestellt wurde oder die für ein Revisionsgesuch einzuhaltenden Fristen bereits abgelaufen sind, vgl. dazu RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Auflage 2016, N. 1, 3 und 8 zu Art. 149 DBG). Im Zusammenhang mit den Darlegungen einer um Revision

ersuchenden steuerpflichtigen Person wird sich im Regelfall zugleich auch bereits ergeben, ob die zur Begründung des Gesuchs vorgetragenen Tatsachen oder Beweismittel bei zumutbarer Sorgfalt nicht bereits vor Eintritt der Rechtskraft hätten geltend gemacht werden können. Diese Frage betrifft nach der im erwähnten DBG-Kommentar vertretenen Ansicht nicht die eigentliche Formgültigkeit des Revisionsgesuchs, sondern vielmehr bereits dessen materielle Begründetheit (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar, a.a.O., N. 3 in fine zu Art. 149 DBG; ebenso: MARTIN LOOSER, in: Zweifel/ Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl. 2017, N. 25a und 31 zu Art. 51 StHG). Der inhaltliche Mangel einer Unbegründetheit könnte nach dieser Auffassung somit in verfahrensmässiger Hinsicht nicht zu einem Nichteintretensentscheid führen, sondern das Revisionsgesuch wäre diesfalls mangels Begründetheit abzuweisen; nur ein rein formeller Mangel hätte ein Nichteintreten zur Folge (vgl. in diesem Zusammenhang im Übrigen auch RICHNER/ FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, N. 1 zu § 158 StG).

c. Allein gestützt auf den Wortlaut von Art. 189 Abs. 2 Satz 1 StG (*„die Revision ist ausgeschlossen“*) kann nicht zum Vornherein ausgeschlossen werden, dass der Gesetzgeber die Frage der Sorgfaltspflichtverletzung gerade prozessual verstanden haben wollte und auf ein Revisionsbegehren bei Verletzung zumutbarer Sorgfalt dementsprechend gar nicht erst einzutreten ist, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund lediglich vorbringt, was er bereits im ordentlichen Rechtsmittelverfahren hätte vortragen können. Für diese Auslegung spricht auch der Wortlaut des kürzlich vom kantonalen Gesetzgeber in Art. 189 Abs. 2 StG eingefügten zweiten Satzes (welcher nur im kantonalen Recht so vorgesehen ist, während sich keine entsprechende Regelung im Harmonisierungs- oder Bundessteuerrecht findet). Dort heisst es, wie bereits erwähnt (vgl. E. 2.1 vorstehend) nämlich: *„Auf ein Revisionsgesuch gemäss Abs. 1 lit. d und e dieser Bestimmung wird nicht eingetreten, wenn die Doppelbesteuerung Folge einer Gewinn- oder Einkommensverschiebung ist, welche die antragsstellende Person absichtlich oder fahrlässig selbst veranlasst hat.“* Diese Bestimmung wurde zwar erst nach den hier in Frage stehenden Steuerperioden anlässlich der Steuergesetzrevision vom 3. Dezember 2018, in Kraft seit 1. Januar 2019, ins kantonale Steuergesetz eingefügt, ohne allerdings etwas an der schon bisher geltenden Praxis zu ändern: Den Materialien ist zu entnehmen, dass dieser zweite Satz einzig der Klarstellung und der Transparenz gegenüber den steuerpflichtigen Personen bzw. ihren Vertretern dienen sollte (vgl. dazu insbesondere Bericht und Antrag des Regierungsrats vom 31. Oktober 2017 zum Steuergesetz, Teilrevision 2019, 1. Lesung, S. 41 [...], sowie ferner Bericht und Antrag des Regierungsrats vom 25. September 2018 [...]).

d. Betrachtet man vergleichsweise die kantonale Regelung im Steuergesetz des Kantons St. Gallen (StG SG, sGS 211.1), so fällt auf, dass dort selbst für den Fall, dass als Revisionsgrund vorgebracht wird, was bereits mit ordentlichen Rechtsmitteln hätte gerügt werden können, ausdrücklich ein Nichteintreten vorgesehen ist (Art. 197 Abs. 2 StG SG: *„Auf ein Revisionsbegehren wird nicht eingetreten, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Auf ein Revisionsbegehren gemäss Abs. 1 lit. d dieser Bestimmung wird nicht eingetreten, wenn die Doppelbesteuerung Folge einer Gewinnverschiebung ist, welche der Antragsteller absichtlich oder fahrlässig selbst veranlasst hat.“*). Nach der Praxis im Kanton St. Gallen wird die Bestimmung von Art. 197 Abs. 2 StG SG entsprechend diesem ausdrücklichen Wortlaut im kantonalen Recht denn auch - anders als in der oben zitierten Literatur zu den einschlägigen Bestimmungen im Bundessteuerrecht - ausdrücklich den formellen Voraussetzungen einer Revision zugeordnet (vgl. auch St. Galler Steuerbuch StB 197 Nr. 1), was in verfahrensmässiger Hinsicht zur Folge hat, dass Revisionsgesuche, die die Voraussetzungen von Art. 197 Abs. 2 StG SG erfüllen, nicht abgewiesen werden, sondern darauf nicht eingetreten wird. Auch das Verwaltungsgericht Graubünden geht in konstanter Praxis davon aus, im Falle einer Sorgfaltspflichtverletzung gemäss dem bündnerischen Steuergesetz (StG GR, BR 720.000) - welches in Art. 141 Abs. 2 StG GR eine Art. 189 Abs. 2 Satz 1 StG (und damit auch Art. 51 Abs. 2 StHG bzw. Art. 147 Abs. 2 DBG) entsprechende Regelung vorsieht - sei ein Nichteintretensentscheid zu fällen (Urteil des Verwaltungsgerichts Graubünden A 19 14 vom 25. Juni 2019 E. 3.2 m.w.H.).

e. In einer Gesamtwürdigung gelangt daher das Obergericht (wie bereits in seiner früheren Rechtsprechung, vgl. dazu das Urteil O2V 17 10 vom 13. März 2018, welches vom Bundesgericht mit Urteil 2C_566/2018 vom 29. Januar 2020 bestätigt wurde) zum Schluss, dass die der Beschwerdeführerin von der Vorinstanz unter dem Titel eines Verstosses gegen Treu und Glauben sinngemäss vorgeworfene Verwirkung des Revisionsanspruchs nach Art. 189 Abs. 2 StG als formelle und nicht als materielle Frage zu behandeln ist. Die Vorinstanz hat deshalb die Verwirkung des Rechts auf Revision zu Recht im Rahmen der Prozessvoraussetzungen geprüft. Dies bedeutet somit, dass der angefochtene Nichteintretensentscheid zu schützen ist, sofern der Beschwerdeführerin tatsächlich ein treuwidriges Verhalten bzw. eine Pflichtverletzung im Sinn von Art. 189 Abs. 2 StG zu Last zu legen wäre. Wie es sich damit verhält, ist nachfolgend zu prüfen.