

TG_OBERGERICHT TVR 2020 Nr. 3 vom 24. Oktober 2019

Tg Obergericht, 2019-10-24, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/tg_obergericht_TVR_2020_Nr._3

FR: TG_OBERGERICHT TVR 2020 Nr. 3 du 24 octobre 2019

IT: TG_OBERGERICHT TVR 2020 Nr. 3 del 24 ottobre 2019

Regeste

Wiedererwägung pendente lite im Steuerverfahren

Erwägungen

E. 1

Die Wiedererwägung eines Entscheids im Sinne von § 23 Abs. 2 VRG durch die Steuerbehörde ist auch im Steuerverfahren pendente lite bis zur Eröffnung des Entscheids der Steuerrekurskommission grundsätzlich zulässig (E. 2.3 und 2.4).

E. 2

Ein pendente lite ergangener Wiedererwägungsentscheid führt nur soweit zur Gegenstandslosigkeit und zur Abschreibung des Rechtsmittelverfahrens, als mit diesem den Rechtsbegehren des Rekurrenten/Beschwerdeführers entsprochen wurde. Soweit der Wiedererwägungsentscheid den Rechtsbegehren nicht entspricht, ist das Rekurs-/Beschwerdeverfahren weiterzuführen und über die Anträge materiell zu entscheiden (E. 2.5).

E. 2.1

Die Beschwerdeführerin macht mit Beschwerde vom 9. Januar 2020 - zumindest sinngemäss - geltend, dass der Abschreibungsentscheid der Vorinstanz zu Unrecht erfolgt sei, nachdem die Veranlagungsbehörde noch keinen Wiedererwägungsentscheid gefällt habe bzw. den Rechtsbegehren der Beschwerdeführerin im Einsprache- und Rekursverfahren noch nicht entsprochen worden sei.

E. 2.2

Gemäss § 23 Abs. 1 VRG kann ein Entscheid durch die Behörde, die ihn gefällt hat, oder durch die Aufsichtsbehörde geändert oder widerrufen werden, sofern wichtige öffentliche Interessen dies erfordern oder sich die Verhältnisse wesentlich geändert haben. Vorbehalten bleiben Entscheide, die gemäss ausdrücklicher Vorschrift oder nach der Natur der Sache nicht zurückgenommen werden können (§ 23 Abs. 1 VRG). Ist ein Entscheid durch ordentliches Rechtsmittel angefochten, sind Änderung oder Widerruf in allen Fällen möglich, bis die Rechtsmittelinstanz ihren Entscheid eröffnet hat (§ 23 Abs. 2 VRG). Wer aus einem Entscheid berechtigt ist oder infolge Änderung oder Widerrufs Schaden erleidet, hat Anspruch auf Entschädigung, sofern er entweder aufgrund des Entscheides gutgläubig Aufwendungen gemacht und den Widerruf nicht verschuldet hat oder in seinen wohlerworbenen Rechten verletzt wird. Der Anspruch richtet sich gegen das Gemeinwesen, von dem die Änderung oder der Widerruf ausgegangen ist (§ 23 Abs. 3 VRG). Wird der Rekurs durch Vergleich, Rückzug oder Anerkennung erledigt oder gegenstandslos, wird er durch den Vorsitzenden am Protokoll abgeschrieben (§ 52 Abs. 1 VRG). Wird ein

angefochtener Entscheid während eines hängigen Rechtsmittelverfahrens im Sinne der Rekurs-/Beschwerdebegehren in Wiedererwägung gezogen, kommt dies materiell einer Anerkennung gleich; diesfalls ist das Rechtsmittelverfahren zufolge Wiedererwägung als gegenstandslos abzuschreiben (vgl. Fedi/Meyer/Müller, Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege des Kantons Thurgau, Basel 2014, § 52 N. 3 f.).

E. 2.3

Bei § 23 VRG, auf welchen das verfahrensbeteiligte Amt 1 in seiner Eingabe vom 2. Dezember 2019 verweist, handelt es sich um eine kantonrechtliche Bestimmung, welche gemäss § 2 VRG zur Anwendung gelangt, soweit nicht andere Gesetze andere Vorschriften aufstellen. Fraglich ist vorliegend, ob § 23 VRG, insbesondere auch Abs. 2 dieser Bestimmung, im Steuerverfahren Geltung hat bzw. ob eine Wiedererwägung "pendente lite", das heisst während eines hängigen Rekurs-/Beschwerdeverfahrens, zulässig ist. In der Rechtsprechung und der Literatur finden sich diesbezüglich unterschiedliche Auffassungen.

E. 2.3.1

Im Zusammenhang mit der Frage nach der nachträglichen Abänderbarkeit von Verfügungen im Steuerverfahren hielt das Bundesgericht unter anderem fest, solange ein Verfahren vor der Veranlagungs- oder Rechtsmittelbehörde hängig sei, sei die Veranlagung noch offen und es liege keine Unterbesteuerung vor. Daher könne die Veranlagung noch im ordentlichen Verfahren berichtigt werden. Nach der Rechtsprechung könne die Steuerbehörde "während der Einsprachefrist" auf ihre noch nicht rechtskräftige Veranlagung zurückkommen und sie berichtigen, selbst wenn keine Einsprache erhoben worden sei (Urteil des Bundesgerichts 2C_156/2010 vom 7. Juni 2011 E. 3.1 mit weiteren Hinweisen). In weiteren Urteilen hielt das Bundesgericht fest, dass abgaberechtliche Gesetze regelmässig einen numerus clausus von Rechtsgründen kennen würden, die es erlaubten, auf eine rechtskräftige Verfügung oder einen rechtskräftigen Entscheid zurückzukommen (BGE 142 II 433 E. 3.1). Bei diesen Gründen handle es sich im Einkommenssteuerrecht um die Revision (zugunsten der steuerpflichtigen Person; Art. 51 StHG bzw. Art. 147 ff. DBG), die Berichtigung (zugunsten der steuerpflichtigen Person oder der öffentlichen Hand; Art. 52 StHG bzw. Art. 150 DBG) und schliesslich die Nachsteuer (zugunsten der öffentlichen Hand; Art. 53 f. StHG bzw. Art. 151 ff. DBG). Weitere Aufhebungs- oder Abänderungsgründe seien ausgeschlossen und könnten weder von der steuerpflichtigen Person noch der öffentlichen Hand angerufen werden. Insbesondere bleibe für die im übrigen Verwaltungsrecht bekannte Wiedererwägung kein Raum, abgesehen von der Möglichkeit der Steuerbehörde, eine Veranlagungsverfügung "bis zum Ablauf der Einsprachefrist in Wiedererwägung zu ziehen" (Urteil des Bundesgerichts 2C_331/2019 vom 7. April 2020 E. 3.1 mit weiteren Hinweisen, so namentlich auf die Urteile 2C_596/2012 vom 19. März 2013 E. 2.3 und 2C_519/2011 vom 24. Februar 2012 E. 3.3). In der Literatur wird mitunter ausgeführt, dass die Wiedererwägung einer Veranlagungsverfügung bzw. eines Einspracheentscheids bis zum Ablauf der Einsprachefrist bzw. noch während der Beschwerdefrist, nicht aber danach, noch möglich sei (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., Zürich 2016, Art. 131 N. 26 und Art. 135 N. 12). Neben Einsprache und Revision habe eine (einfache) Wiedererwägung im Steuerrecht "keine Berechtigung" (vgl. Looser, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl., Basel 2017, Art. 147 N. 4, S. 2451 f.), wobei auch darauf hingewiesen wird, dass die Behörde auf eine unangefochtene Verfügung zurückkommen

könne, solange die Rechtsmittelfrist nicht abgelaufen sei (Looser, a.a.O., Art. 147 N. 4a, S. 2452, mit Verweis auf BGE 121 II 273 E. 1a/aa).

E. 2.3.2

Die in E. 2.3.1 vorstehend zitierten Urteile des Bundesgerichts ergingen im Zusammenhang mit der Frage nach der nachträglichen Abänderbarkeit von bereits rechtskräftigen Entscheiden. Im Urteil 2C_653/2012 vom 28. August 2012 (Pra 2013/102 Nr. 22) E. 4.2 verwies das Bundesgericht auf Art. 58 VwVG. Gemäss dieser Bestimmung könne die Vorinstanz, so das Bundesgericht, während des Beschwerdeverfahrens bis zu ihrer Vernehmlassung die angefochtene Verfügung in Wiedererwägung ziehen. Die Praxis gehe sogar noch weiter und sei der Ansicht, dass die Vorinstanz nicht nur bis zum Ablauf der Vernehmlassungsfrist auf eine Verfügung zurückkommen könne, sondern solange das Verfahren vor der Beschwerdeinstanz hängig sei. Diese Praxis entspreche dem Interesse an der Verfahrensökonomie (E. 4.2.3). Weiter hielt das Bundesgericht im erwähnten Urteil fest, dass eine kantonale Regelung, die ähnlich sei wie die von Art. 58 VwVG, nicht gegen die vom DBG vorgesehenen Verfahrensvoraussetzungen verstosse (E. 4.2.4). Das Bundesgericht lässt folglich auch eine Wiedererwägung pendente lite durch die Steuerbehörde zu, wenn gegen deren Entscheid ein Rechtsmittel erhoben wurde (vgl. in diesem Sinne auch Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102-222 DBG, Basel 2015, Einführung zu Art. 147 ff. N. 21 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

E. 2.4

Wie erwähnt, gelangt § 23 VRG dann zur Anwendung, soweit nicht andere Gesetze andere Vorschriften aufstellen (§ 2 VRG). Die Wiedererwägung ist weder im DBG noch im kantonalen StG geregelt. Nachdem das Bundesgericht - bei gegebener kantonalrechtlicher Grundlage - die Wiedererwägung einer angefochtenen Veranlagungsverfügung während eines hängigen Beschwerdeverfahrens als zulässig erachtet (Urteil 2C_653/2012 vom 28. August 2012 [Pra 2013/102 Nr. 22] E. 4.2), ist eine entsprechende Wiedererwägung - nicht zuletzt aufgrund der vom Bundesgericht betonten Verfahrensökonomie - auch im kantonalen Rekurs- bzw. Beschwerdeverfahren vor der Steuerrekurskommission sowohl für den Bereich der direkten Bundessteuer als auch denjenigen der Staats- und Gemeindesteuern als zulässig zu erachten.

E. 2.5

Zu beachten ist dabei, dass die Wiedererwägung eines Entscheids nur soweit zur Abschreibung des Rekurs-/Beschwerdeverfahrens zufolge Gegenstandslosigkeit führt, als mit dem neuen Entscheid den Anträgen der anfechtenden Partei entsprochen wurde (vgl. Locher, a.a.O., Einführung zu Art. 147 ff. N. 21). Die Rechtsmittelinstanz hat daher jeweils sorgfältig zu überprüfen, ob mit der neuen Verfügung den Anträgen des Rekurrenten/Beschwerdeführers vollumfänglich entsprochen wurde (vgl. Pfeleiderer, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz [VwVG], 2. Aufl., Zürich 2016, Art. 58 N. 45). Wird den Anträgen des Rekurrenten/Beschwerdeführers dagegen nicht oder nur teilweise entsprochen, kann die ursprüngliche Verfügung nur insoweit als gegenstandslos beschrieben werden, als den Anträgen des Beschwerdeführers entsprochen wird. Über die nicht erfüllten Rechtsbegehren bleibt der Rechtsstreit aufrechterhalten, sodass die Beschwerdeinstanz über die noch streitigen Punkte materiell entscheiden muss (Pfeleiderer, a.a.O., Art. 58 N. 52).

Die Instruktion wird für die noch streitigen Punkte weitergeführt. Wenn die neue Verfügung die Situation des Rekurrenten/Beschwerdeführers verschlechtert (*reformatio in peius*), ersetzt sie die erste nicht, sondern gilt als Hauptantrag der rechtsmittelbeklagten Behörde (vgl. Urteil 2C_653/2012 vom 28. August 2012 [Pra 2013/102 Nr. 22] E. 4.3.1).

E. 2.6

Voraussetzung für die (teilweise oder vollumfängliche) Abschreibung eines Rekurs-/Beschwerdeverfahrens zufolge Gegenstandslosigkeit ist damit (nebst den vorliegend nicht zur Diskussion stehenden Möglichkeiten des Vergleichs und des Rückzugs eines Rechtsmittels [vgl. § 52 Abs. 1 VRG]) das Vorliegen eines Wiedererwägungsentscheids. Mit seiner Eingabe vom 2. Dezember 2019 hat das verfahrensbeteiligte Amt 1 der Vorinstanz lediglich mitgeteilt, die Sonderveranlagungen 2018 vom 24. Oktober 2019 betreffend die direkte Bundessteuer und die Staats- und Gemeindesteuern gemäss § 23 Abs. 2 VRG in Wiedererwägung zu ziehen. Insofern handelt es sich bei dieser Eingabe lediglich um eine Absichtsbekundung; ein Wiederwägungsentscheid war zumindest zu jenem Zeitpunkt und, soweit ersichtlich, bis zum Zeitpunkt des vorliegend angefochtenen Abschreibungsentscheids vom 10. Dezember 2019 nicht ergangen. Daraus folgt zweierlei:

E. 2.6.1

Zum einen bestand damit seitens der Beschwerdeführerin nach wie vor ein Rechtsschutzinteresse an der Weiterführung des Rekurs-/Beschwerdeverfahrens und an einer materiellen Beurteilung der gestellten Rechtsbegehren. Die Voraussetzungen für eine Abschreibung des Verfahrens zufolge Gegenstandslosigkeit waren folglich nicht gegeben (vgl. Pfeleiderer, a.a.O., Art. 58 N. 48) und der Abschreibungsentscheid der Präsidentin der Vorinstanz vom 10. Dezember 2019 erging zu Unrecht.

E. 2.6.2

Zum andern war die Vorinstanz mangels eines Wiedererwägungsentscheids nicht in der Lage zu beurteilen, inwiefern bzw. inwieweit das verfahrensbeteiligte Amt 1 mit einem neuen Entscheid dem Rechtsbegehren der Beschwerdeführerin entsprechen würde. Die von ihr mit Rekurs-/Beschwerdeeingabe vom 29. Oktober 2019 vor Vorinstanz gestellten Anträge lauteten wie folgt: a) An der Beschwerde vom 20.10.19 (...) wird vollumfänglich festgehalten b) Die Sonderveranlagungen sind aufzuheben c) Es wird ausdrücklich erneut das rechtliche Gehör, beantragt insbesondere als Ausguss daraus das Recht auf Mitwirkung und Anhörung, dh. die Veranlagungsbehörde hat die Vorhalte zu prüfen und bei Ablehnung zu begründen. d) Alles unter Kosten und Entschädigungsfolgen. Wie den Ausführungen der Beschwerdeführerin (...) zu entnehmen ist, rügt sie in erster Linie Verfahrensfehler seitens der Veranlagungsbehörde (...). Gleichzeitig werden aber auch materiell-rechtliche Ausführungen namentlich zur Frage der Massgeblichkeit des Auszahlungszeitpunkts einer Vorsorgeleistung gemacht. In ihrer Eingabe vom 4. November 2019 verlangt die Beschwerdeführerin abschliessend nochmals ausdrücklich eine materiell-rechtliche Beurteilung ihrer Rekurs- (bzw. Beschwerde-) Eingabe. Daraus ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin vor Vorinstanz mit ihrem Rechtsbegehren letztlich den gänzlichen Verzicht auf die Sonderveranlagungen beantragt ("Die Sonderveranlagungen sind aufzuheben"). Diesem Rechtsbegehren würde folglich z.B. nicht entsprochen, wenn der angefochtene Einspracheentscheid im Rahmen eines Wiedererwägungsentscheids des verfahrensbeteiligten Amtes 1 lediglich aus formellen Gründen aufgehoben würde zwecks

erneuter Durchführung des Einspracheverfahrens, da alsdann noch nicht feststehen würde, ob auf die Sonderveranlagungen definitiv verzichtet würde. Ein derartiger "Wiedererwägungsentscheid" könnte daher auch nicht zur Abschreibung des vorinstanzlichen Rekurs-/Beschwerdeverfahrens führen, sondern wäre lediglich als Antrag auf Aufhebung des angefochtenen Entscheids aus formellen Gründen und auf Rückweisung zur erneuten Durchführung des Einspracheverfahrens zu verstehen. Sollte die Vorinstanz einen solchen Antrag als begründet erachten, hätte sie die Sache unter Gutheissung des Rechtsmittels und Aufhebung des angefochtenen Entscheids an das verfahrensbeteiligte Amt 1 zurückzuweisen. Bei Abweisung eines solchen Rückweisungsantrages wäre sie gehalten, eine materielle Beurteilung des Rekurses/der Beschwerde vorzunehmen (was zur Abweisung oder Gutheissung derselben führen würde). Eine Abschreibung des Rekurs-/Beschwerdeverfahrens durch die Vorinstanz könnte nur dann erfolgen, wenn die Steuerverwaltung mit einem Wiedererwägungsentscheid und gestützt auf eine materiell-rechtliche Beurteilung gegenüber der Beschwerdeführerin vollumfänglich auf die Sonderveranlagungen für das Jahr 2018 verzichten würde. Solange ein derartiger materieller Wiedererwägungsentscheid (mit entsprechender Begründung) nicht vorliegt, vermag die Vorinstanz nicht zu beurteilen, ob bzw. inwieweit den Rechtsbegehren der Beschwerdeführerin von Seiten des verfahrensbeteiligten Amtes 1 entsprochen wird. Solange kann aber auch nicht von der Gegenstandslosigkeit des Rekurs-/Beschwerdeverfahrens ausgegangen werden und folglich auch keine Abschreibung desselben erfolgen. Entscheid des Verwaltungsgerichts VG.2020.3/E vom 5. August 2020 × JavaScript errors detected Please note, these errors can depend on your browser setup. If this problem persists, please contact our support. Contact Support Close

E. 3

Die Abschreibung eines Rechtsmittelverfahrens bedingt, dass ein Wiedererwägungsentscheid erlassen wurde; das blosse Inaussichtstellen eines derartigen Entscheids genügt nicht (E. 2.6). Mit Entscheid vom 24. Oktober 2019 wies die Veranlagungsbehörde eine von A gegen die (Sonder-)Veranlagungen der Staats- und Gemeindesteuern und der Direkten Bundessteuer 2018 erhobene Einsprache ab bzw. trat auf die Einsprache bezüglich der Direkten Bundessteuer nicht ein. Gegen diesen Entscheid liess A Rekurs bzw. Beschwerde erheben. Mit Eingabe vom 2. Dezember 2019 teilte die Steuerverwaltung (verfahrensbeteiligtes Amt 1) der Steuerrekurskommission mit, dass die Einspracheentscheide zu den Sonderveranlagungen 2018 vom 24. Oktober 2019 betreffend die Direkte Bundessteuer und die Staats- und Gemeindesteuern in Wiedererwägung gezogen würden. Mit Entscheid vom 10. Dezember 2019 schrieb die Präsidentin der Steuerrekurskommission den Rekurs bzw. die Beschwerde von A als gegenstandslos am Protokoll ab und wies die Streitsache zur Durchführung eines Wiedererwägungsverfahrens an die Steuerverwaltung zurück. Eine dagegen von A erhobene Beschwerde heisst das Verwaltungsgericht unter Aufhebung des angefochtenen Entscheids gut und weist die Sache zur Weiterführung des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens sowie zum Neuentscheid an die Steuerrekurskommission zurück. Aus den Erwägungen: 2.