

Wiedererwägung/Revision

Voraussetzungen

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 25. September 1996

Bemerkt die Steuerverwaltung aufgrund des deklarierten Zinses auf dem Bausparkonto nicht, dass der Pflichtige vergessen hat, den Abzug für das Bausparen geltend zu machen, so erfüllt dies den Revisionsgrund der Nichtberücksichtigung einer aktenkundigen erheblichen Tatsache noch nicht. Zudem ist eine Wiedererwägung bereits deshalb ausgeschlossen, weil der Mangel im ordentlichen Einsprache- bzw. Rekursverfahren hätte geltend gemacht werden können.

Tatsachen

A. Am 18. Juni 1993 veranlagte die Steuerverwaltung die Ehegatten AX und BX für die Staatssteuer 1993/1994. Mit Schreiben vom 19. Februar 1995 gelangten die Pflichtigen mit einer als Revisionsgesuch bezeichneten Eingabe an die Steuerverwaltung. Darin führten sie aus, sie hätten beim Ausfüllen der diesjährigen Steuererklärung feststellen müssen, dass sie die seinerzeit am 3. Januar 1991 einbezahlten Bausparrücklagen in der Höhe von Fr. 18432.– in der Steuererklärung 1993/1994 nicht in Abzug gebracht hätten. Sie seien zum damaligen Zeitpunkt der Meinung gewesen, dass ein Abzug von Bausparrücklagen in dem Jahr nicht mehr möglich sei, in welchem selbstgenutztes Wohneigentum (Datum des Eigentümererwerbs: 1. April 1991) erworben werde. Im Sinne einer vorbildlichen Wohnbauförderung des Kantons Basel-Landschaft ersuchten sie die Steuerverwaltung, ihrem Revisionsgesuch zu entsprechen und ihnen den in der Steuerdeklaration 1993/1994 irrtümlich nicht geltend gemachten Abzug zu gewähren. Die Steuerverwaltung Basel-Landschaft trat auf das Revisionsbegehren mit Entscheid vom 26. April 1995 nicht ein.

Gegen den vorgenannten Entscheid erhoben die Ehegatten AX und BX am 5. Mai 1995 Rekurs bei der Steuerrekurskommission Basel-Landschaft. Zur Begründung führten sie im wesentlichen an, dass das im Wertschriftenverzeichnis aufgeführte Bausparkonto mit dessen Zinsertrag Aufschluss über ein bestehendes Bausparkonto bei der Bank hätte geben müssen und somit aktenkundig war. Zudem hätte nach Meinung der Rekurrenten bei der Analyse des Wertschriftenverzeichnisses durch einen Zinsvergleich 1990/1991 eine Einzahlung auf das Bausparkonto eruiert werden können. Mit Entscheid vom 25. August 1995 wies die Steuerrekurskommission den Rekurs vollumfänglich ab. Zur Frage, ob ein Revisionsgrund im Sinne von § 40 des Verwaltungsverfahrensgesetzes (VwVG) vom 13. Juni 1988 vorliege, führte sie aus, dass die Rekurrenten den Abzug der Bausparrücklagen infolge eines Rechtsirrtums, den sie selbst zu verantworten hätten, unterliessen. Im übrigen hätte eine Revision selbst bei Annahme einer gewissen Nachprüfpflicht der Steuerbehörden verneint werden müssen, da es den Rekurrenten bei genügender Rechtskenntnis sehr wohl möglich gewesen wäre, ihre Vorbringen im ordentlichen Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahren geltend zu machen.

B. Gegen diesen Entscheid der Steuerrekurskommission erhoben die Ehegatten AX und BX mit Eingabe vom 17. November 1995 fristgerecht Beschwerde beim kantonalen Verwaltungsgericht und beantragten, es sei ihnen die Bausparrücklage in der Höhe von Fr. 18432.– für das Bemessungsjahr 1991 zum Abzug zuzulassen. In der Beschwerdebegründung vom 22. Dezember 1995 führten sie im wesentlichen aus, sie hätten sich zweifelsfrei in einem Rechtsirrtum befunden. Im weiteren bemängelten sie, dass die Steuerverwaltung bei der Durchsicht ihrer Steuererklärung nicht von sich aus – im Sinne einer minimalsten Sorgfaltspflichterfüllung – Abklärungen getroffen habe. Ein Vergleich der Zinserträge der Steuererklärungen 1991/1992 und 1993/1994 hätte klar aufgezeigt, dass auf dem Bausparkonto eine Einzahlung stattgefunden habe, welche irrtümlicherweise bei der Steuererklärung nicht in Abzug gebracht worden sei.

C. In ihrer Vernehmlassung vom 26. Januar 1996 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung verweist sie auf § 132 des Steuer- und Finanzgesetzes (StG) vom 7. Februar 1974 i. V. mit den §§ 39 und 40 des Verwaltungsverfahrensgesetzes. Der einzige überhaupt in Frage kommende Revisionsgrund gemäss § 40 VwVG, welcher sinngemäss auch von den Beschwerdeführern geltend gemacht werde, sei die Nichtberücksichtigung von aktenkundigen erheblichen Tatsachen, welche unter Abs. 2 lit. b des vorgenannten Paragraphen aufgeführt sei. Aber selbst wenn die im Jahre 1991 getätigte Bausparrücklage derart aktenkundig gewesen wäre, dass sich ein Abzug dieser Rücklage auch ohne Geltendmachung seitens des Steuerpflichtigen von Amtes wegen aufgedrängt hätte, was vorliegend nicht der Fall sei, hätten die Beschwerdeführer diesen von ihnen selbst zu vertretenden Mangel bereits im ordentlichen Rechtsmittelverfahren durch Einspracheerhebung rügen können. Die Revision als ausserordentliches Rechtsmittel solle aber gerade nicht ein ordentliches Rechtsmittel – wie es die Einsprache darstelle – ersetzen.

D. Die Steuerrekurskommission beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 31. Januar 1996 ebenfalls die Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

1. a) Anfechtungsgegenstand der vorliegenden Beschwerde ist der Entscheid der Steuerrekurskommission vom 25. August 1995.

b) Ist die Vorinstanz auf ein Rechtsmittel nicht eingetreten oder hat sie einen Nichteintretensentscheid geschützt, so hat das Verwaltungsgericht lediglich zu prüfen, ob dieser Nichteintretensentscheid zu Recht erfolgt ist, resp. geschützt wurde. Deshalb hat das Gericht nur solche Rügen zu berücksichtigen, welche sich auf die Eintretensfrage beziehen. Ausgeschlossen von der richterlichen Prüfung bleiben jene Rügen, welche die materielle Seite betreffen. Kommt das Gericht zum Schluss, dass auf das Rechtsmittel hätte eingetreten werden müssen, so ist die Beschwerde gutzuheissen und der Fall zur materiellen Beurteilung zurückzuweisen. Andernfalls muss die Beschwerde abgewiesen und der vorinstanzliche Entscheid bestätigt werden (vgl. Entscheid des Verwaltungsgerichts [VGE] vom 8. September 1982 i.S. R.P., in: Basellandschaftliche Verwaltungsgerichtsentscheide [BLVGE] 1982, S. 125 ff.; VGE vom 7. Juni 1989 i.S. A.L.). Von einer Rückweisung kann ausnahmsweise abgesehen werden, wenn sich die Parteien bereits eingehend zu den materiellen Streitfragen geäußert haben, so dass eine nochmalige Behandlung durch die Vorinstanz als sinnlose Formalität erschiene (vgl. VGE vom 19. Februar 1992 i.S. R.Z.-P.). Die gleichen Grundsätze gelten, wenn eine Behörde auf einen Wiedererwägungsantrag nicht eingetreten ist, weshalb im Rahmen des Beschwerdeverfahrens lediglich geprüft werden kann, ob die Zurückweisung des Wiedererwägungsgesuchs begründet war (vgl. BLVGE 1982, S. 125 ff., insb. S. 127, mit weiteren Hinweisen; Rhinow/Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, Basel und Frankfurt a.M. 1990, S. 129, Nr. 41 B IX).

2. In Rechtsprechung und Lehre ist allgemein anerkannt, dass die Steuerveranlagung, die unangefochten geblieben ist, formelle Rechtskraft erlangt. Die Festsetzung der Steuerschuld wird damit für den Steuerpflichtigen wie für das Gemeinwesen endgültig und verbindlich ohne Rücksicht darauf, ob sie materiell richtig ist. Dies ist ein Gebot der Rechtssicherheit und ergibt sich auch daraus, dass der Steuerpflichtige bei der Veranlagung und deren Kontrolle auf dem Beschwerdeweg selbst mitwirken kann. Auf einer Veranlagungsentscheidung kann deshalb nur ausnahmsweise zurückgekommen werden, nämlich dann, wenn die Voraussetzungen einer Wiedererwägung bzw. Revision erfüllt sind (BGE 98 Ia 571 Erw. 3; BGE 111 Ib 210 Erw. 1).

3. a) Wiedererwägungs- und Revisionsersuchen im Verwaltungsverfahren sind Gesuche an eine Behörde, eine rechtskräftige Verfügung aufzuheben oder abzuändern (Fritz Gygi, Verwaltungsrecht, Bern 1986, S. 308 ff.). Die Terminologie in Gesetzgebung, Lehre und Praxis ist nicht einheitlich, und oftmals wird zwischen Wiedererwägung und Revision nicht unterschieden. Wünschbar wäre es, bei erstinstanzlichen Verfügungen von Wiedererwägung, bei Beschwerdeentscheidungen und Urteilen von Revision zu sprechen (vgl. § 39 Abs. 2 des Verwaltungsverfahrensgesetzes [VwVG; SGS 175] vom 13. Juni 1988; Rhinow/Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Ergänzungsband, S. 131, Nr. 43 B I). Im vorliegenden Fall handelt es sich demgemäss nach dieser Terminologie um eine Wiedererwägung.

b) Die Verwaltungsbehörden können unter bestimmten Voraussetzungen ihre Verfügungen in Wiedererwägung ziehen. Sie sind dazu aber nur gehalten, soweit sich eine entsprechende Pflicht aus einer gesetzlichen Regelung oder einer konstanten Verwaltungspraxis ergibt (BGE 120 Ib 46 Erw. 2b).

c) Nach § 132 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG; SGS 331) vom 7. Februar 1974 gelten für die Revision und die Wiedererwägung die Vorschriften über die Wiederaufnahme des Verfahrens des VwVG. Gemäss § 40 VwVG tritt die erstinstanzlich zuständige Behörde auf Begehren einer Partei oder von Amtes wegen auf ein Wiedererwägungs- bzw. Revisionsbegehren ein, wenn

– die der Verfügung zugrundeliegende Sach- oder Rechtslage sich nachträglich zugunsten einer Partei wesentlich geändert hat (Abs. 1 lit. a);

– ein Verbrechen oder Vergehen den Erlass der Verfügung beeinflusst hat (Abs. 2 lit. a);

– bei Erlass der Verfügung wesentliche Verfahrensvorschriften verletzt oder aktenkundige erhebliche Tatsachen nicht berücksichtigt worden sind und eine Rüge dieser Mängel in früheren Verfahren nicht möglich gewesen ist (Abs. 2 lit. b);

– erhebliche Tatsachen oder Beweismittel aufgetaucht sind, an deren Geltendmachung die Partei im früheren Verfahren ohne Verschulden verhindert gewesen ist (Abs. 2 lit. c);

– die Verfügung mit einem schweren und offensichtlichen Rechtsmangel behaftet ist (Abs. 2 lit. d).

d) Eine Wiedererwägung bzw. Revision ist jedoch ausgeschlossen, wenn die steuerpflichtige Person das, was sie im Wiedererwägungs- bzw. Revisionsgesuch vorbringt, bei der ihr zumutbaren Sorgfalt bereits im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Aus diesem Grund ist die Wiedererwägung bzw. Revision einer Veranlagungsverfügung, aber auch eines Einspracheentscheides oder eines Beschwerdeentscheides der Steuerrekurskommission nur in den seltensten Fällen möglich (Urteil des Verwaltungsgerichtes des Kantons Basel-Landschaft vom 13. Juni 1990, in: Basellandschaftliche Steuerpraxis Bd. X, S. 449 ff.; BGE 111 Ib 210 Erw. 1). Es ist festzustellen, dass die Beschwerdeführer der ihnen obliegenden Sorgfaltspflicht nicht genügend nachgekommen sind. Durch rechtzeitige Abklärungen bei ihrer Bank oder der Steuerbehörde nach Erhalt der Veranlagungsverfügung vom 18. Juni 1993 hätten sich die Beschwerdeführer vergewissern können, dass die Bausparrücklage im Jahr des Eigentümererwerbs pro rata [recte: Kurzmitteilung Nr. 170; Einzahlung vor dem Antritt, in voller Höhe] in Abzug gebracht werden kann.

e) In diesem Zusammenhang machen die Beschwerdeführer geltend, sie hätten die Steuerveranlagung vom 18. Juni 1993 nicht angefochten, da sie sich über die Abzugsfähigkeit der Bausparrücklagen in einem Rechtsirrtum befunden hätten. Den Beschwerdeführern ist darin zuzustimmen, dass sie in diesem Punkt einem Rechtsirrtum erlegen sind. Ein solches Versehen stellt indessen, entgegen ihrer Meinung, noch keinen Wiedererwägungsgrund dar (Känzig/Behnisch, Die direkte Bundessteuer, 2. Auflage, III. Teil, Basel 1992, N 21 zu Art. 126; Grüniger/Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 1970, S. 121).

5. Selbst wenn man aber im vorliegenden Fall eine Wiedererwägung nicht als zum vornherein ausgeschlossen betrachten wollte, vermöchte die Argumentation der Beschwerdeführer, wonach aktenkundige erhebliche Tatsachen nicht berücksichtigt und damit wesentliche Verfahrensvorschriften gemäss § 40 Abs. 2 lit. b VwVG verletzt worden seien, zu keinem anderen Ergebnis führen.

a) Die Veranlagungsbehörden haben die beschwerdeführende Partei anhand der von ihnen eingereichten – unvollständigen – Steuererklärung veranlagt. Zwar wurden in der Steuererklärung 1993/1994 im Wertschriftenverzeichnis die Bausparzinsen im Betrag von Fr. 637.05 aufgeführt, die Bausparrücklagen im Betrag von Fr. 18432.– jedoch bei den Abzügen nicht geltend gemacht. Die Nichtberücksichtigung erheblicher Tatsachen berechtigt nur dann zur Wiedererwägung, bzw. Revision, wenn die zuständige Instanz erhebliche Tatsachen gänzlich übersehen oder ausser acht gelassen hat; d. h. es muss ein Widerspruch mit dem klaren Inhalt der Akten vorliegen (Ursina Beerli-Bonorand, Die ausserordentlichen Rechtsmittel in der Verwaltungsrechtspflege des Bundes und der Kantone, Zürich 1985, S. 124 ff.).

b) Es kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Steuerbehörde in jedem Fall verpflichtet ist, jeden noch so geringen Anhaltspunkt aufzugreifen, um allfälligen mangelhaften Besteuerungen nachzuspüren. Auszugehen ist in erster Linie von der Steuererklärung, die die steuerpflichtige Person vollständig auszufüllen hat, und auf die sich die Steuerbehörde verlassen darf. Dies trifft insbesondere für das Institut des Wohnsparplans zu. Hier steht es dem Wohnsparer frei, seine jährlichen Einzahlungen zu variieren, und damit seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit anzupassen. Er kann sowohl die steuerfreien Maximalbeiträge pro Jahr als auch keinerlei Beiträge leisten. Der konkrete Sachverhalt ist somit nur dem Steuerpflichtigen bekannt. Bei dieser Sachlage obliegt es dem Steuerpflichtigen, die jeweiligen Jahresbeiträge in der Steuererklärung aufzuführen.

6. Auch wenn das Ergebnis unbefriedigend erscheint, muss darauf erkannt werden, dass es hinsichtlich aller von den Beschwerdeführern geltend gemachten Sachverhalte an einem Wiedererwägungsgrund im Sinne der vorstehenden Ausführungen fehlt. Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und ist abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.