

FR_GERICHTE 604 2019 123 vom 18. Juni 2020

FR Kantonsgericht, 2020-06-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2019_123

FR: FR_GERICHTE 604 2019 123 du 18 juin 2020

IT: FR_GERICHTE 604 2019 123 del 18 giugno 2020

Regeste

Urteil des Steuergerichtshofes des Kantonsgerichts | Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen

Erwägungen

E. 1

Gegen Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde kann die steuerpflichtige Person innert 30 Tagen nach Zustellung beim Kantonsgericht schriftlich Beschwerde erheben (Art. 150 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]; Art. 50 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]; Art. 191 Abs. 2 i.V.m. Art. 180 Abs. 1 des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern [DStG; SGF 631.1]). Die Beschwerdeschrift muss die Begehren der beschwerdeführenden Person und deren Begründung enthalten (vgl. Art. 140 Abs. 2 DBG; Art. 50 Abs. 2 StHG; Art. 180 Abs. 2 DStG). Mit der Beschwerde können alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (Art. 140 Abs. 3 DBG; Art. 50 Abs. 2 StHG; Art. 180 Abs. 3 DStG). Das Beschwerdeverfahren richtet sich nach dem Gesetz vom 23. Mai 1991 über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; SGF 150.1) (Art. 182 DStG). Die Beschwerde vom 13. Dezember 2019 gegen den Einspracheentscheid vom 13. November 2019 ist durch die ordentlich vertretenen Beschwerdeführer frist- und formgerecht bei der sachlich und örtlich zuständigen Beschwerdeinstanz eingereicht worden. Die Beschwerdeführer sind als Steuerschuldner durch den angefochtenen Einspracheentscheid berührt und haben ohne weiteres ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 76 lit. a VRG). Auf die Beschwerde ist einzutreten. Direkte Bundessteuer (604 2019 123)

E. 2.1

Eine unangefochten gebliebene und damit formell rechtskräftig gewordene Verfügung ist nicht schon deswegen nachträglich abzuändern, weil sich ergibt, dass sie an einem ursprünglichen Rechtsfehler leidet. Auszugehen ist vielmehr vom Grundsatz, dass Veranlagungsverfügungen mit dem Ablauf der Rechtsmittelfrist in Rechtskraft erwachsen, sodass darauf nur noch unter besonderen Voraussetzungen zurückgekommen werden kann. Das harmonisierte Steuerrecht, das insofern mit dem Recht der direkten Bundessteuer übereinstimmt, kennt demnach einen Numerus clausus von Rechtsgründen, die es erlauben, auf eine rechtskräftige Verfügung oder einen solchen Entscheid zurückzukommen. Bei diesen Gründen handelt es sich 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

Kantonsgericht KG Seite 5 von 10 schliesslich die Nachsteuer (zugunsten der öffentlichen Hand; Art. 53 f. StHG bzw. Art. 151 ff. DBG). Weitere Aufhebungs- oder Abänderungsgründe sind ausgeschlossen und können weder von der steuerpflichtigen Person noch der öffentlichen Hand angerufen werden. Insbesondere bleibt 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 (Urteile BGer 2C_596/2012 vom 19. März 2013 E. 2.3 und 2C_519/2011 vom 24. Februar 2012 E. 3.3, je mit weiteren Hinweisen; ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2. Auflage 2018, § 26 Rz 8 f.).

E. 2.2

Der Berichtigungs-Tatbestand von Art. 52 StHG bzw. Art. 150 DBG soll sicherstellen, dass rechtskräftige Verfügungen und Entscheide, die aufgrund eines blossen „Kanzleifehlers“ den wirklichen Willen der betreffenden Steuer- oder Steuergerichtsbehörde unzutreffend zum Ausdruck bringen, möglichst formlos korrigiert werden können (BGE 142 II 433 E. 3.2.1 mit Hinweisen). Sie räumen der Verwaltungs- oder Gerichtsbehörde das Recht ein, auf eine rechtskräftige Verfügung oder einen ebensolchen Entscheid zurückzukommen, begrenzen diese Befugnis indessen in zeitlicher (absolute Verwirklichungsfrist von fünf Jahren) und sachlicher („Kanzleifehler“) Hinsicht. Mithin tragen die Bestimmungen auch den Charakter von Schutznormen für die steuerpflichtige Person (Urteile BGer 2C_596/2012 vom 19. März 2013 E. 2.4; 2C_519/2011 vom 24. Februar 2012 E. 3.4.1). Berichtigungsfähige Kanzleifehler haben den Ausdruck des Verfügungsinhalts und des behördlichen Willens, also die Willensäusserung zum Gegenstand. Es geht damit um die Klarstellung eines Erklärungsirrtums, in welchem sich die Veranlagungsbehörde befand. Kennzeichnend für Kanzleifehler ist, dass sie bei der behördlichen „Handarbeit“ auftreten (BGE 142 II 433 E. 3.2.2 mit Hinweisen; ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, § 26 Rz 92). Solchen Unstimmigkeiten stehen die Fehler bei der „Kopfarbeit“ gegenüber. Ein inhaltlicher Fehler der Verfügung und damit der Willensbildung der Veranlagungsbehörde liegt vor, wenn die Verfügung auf einer unzutreffenden tatbestandlichen oder rechtlichen Würdigung beruht, ungeachtet dessen, ob für die steuerpflichtige Person erkennbar ist, dass die Behörde sich in einem Sach- oder Rechtsirrtum und damit einem eigentlichen Grundlagenirrtum befand. Derartige Veranlagungsfehler sind nicht berichtigungsweise, sondern im Rechtsmittelweg geltend zu machen. Hierzu verfügt auch die öffentliche Hand über die erforderlichen Rechtsmittelmöglichkeiten (BGE 142 II 433 E. 3.2.3; vgl. zum Ganzen: Urteil BGer 2C_331/2019 vom 7. April 2020 E. 3; ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, § 26 Rz 92).

E. 2.3

Unter den Berichtigungs-Tatbestand von Art. 52 StHG bzw. Art. 150 DBG fallen Rechnungsfehler und Schreibversehen. Der Begriff des Rechnungsfehlers als solcher ist eng auszulegen. Er umfasst nur Versehen rein rechnerischer Natur, die bei einer mathematischen Operation unterlaufen sind (ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, § 26 N. 97). Ein Schreibversehen liegt vor, wenn der Schreibende etwas anderes schreiben wollte als er geschrieben hat, wenn er sich im Ausdruck vergriffen, „verschrieben“ hat. Dies ist z.B. der Fall, wenn das steuerbare Vermögen als Einkommen bezeichnet oder eine Zahl unrichtig von einer Seite auf eine

andere oder von einem Formular auf das andere übertragen wurde. Eine unrichtige tatsächliche Annahme oder eine falsche Gesetzesauslegung kann dagegen nicht richtig gestellt werden, auch wenn die Unrichtigkeit offensichtlich ist. Einen Schreibfehler stellt allenfalls die irrtümliche Eingabe einer falschen Prozentzahl in einem Tabellenkalkulationsprogramm zur Ausfer-

Kantonsgericht KG Seite 6 von 10 tigung der Steuerauscheidung dar. Ein Berichtigungsgrund im Sinne der Bestimmung kann seine Ursache auch in Software- bzw. Programmierungsfehlern haben, wenn dieser Fehler eine mangel- hafte Veranlagung bewirkt hat. Ein korrigierbarer Übertragungsfehler wurde angenommen, weil der Veranlagungsbeamte das durchschnittliche Einkommen aus unverteilter Erbschaft versehentlich nicht in die entsprechende Kolonne der Steuererklärung aufgenommen hatte. In jüngerer Zeit sah das Bundesgericht einen klassischen Übertragungsfehler darin, dass bei der Eröffnung einer neuen Veranlagungsverfügung (im Anschluss an eine Einsprache) die unbestritten gebliebene Position „gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel“ versehentlich nicht mehr aufgeführt wurde. Nicht als der Berichtigung zugängliches Schreibversehen betrachtet wurde z.B. die falsche Angabe der Konfessionszugehörigkeit. Ebenso wenig liegt ein berichtigungsfähiger Kanzleifehler vor, wenn das Steueramt bewusst von der korrekten Deklaration des Pflichtigen abgewichen und diese Abweichung auf einem separaten Blatt ausgewiesen und begründet hat (ZWEIFEL/CASANO- VA/BEUSCH/HUNZIKER, § 26 N. 98 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung).

E. 2.4

Zum Anwendungsbereich des Berichtigungstatbestandes besteht eine reiche Praxis: Als berichtigungsfähig, wenn auch unter der früheren Rechtslage erst im Ergebnis, beurteilte das Bundesgericht im Urteil A.316/1977 vom 5. Mai 1978 eine Situation, bei welcher anlässlich der Ermittlung des Durchschnittseinkommens zweier Jahre ein Kommafehler aufgetreten war (rund CHF 300'000.- anstelle CHF 3'000'000.-). Angesichts der konkreten Umstände hielt das Bundes- gericht die Berufung der steuerpflichtigen Person auf die Bestandskraft der Verfügung in der Folge für rechtsmissbräuchlich. Denselben Korrekturmechanismus wandte es im Urteil A.495/1984 vom 24. Juli 1985 (Fehlmanipulation am Computer durch den Veranlagungsbeamten) an (vgl. Urteil BGer 2C_596/2012 vom 19. März 2013 E. 2.6 mit weiteren Hinweisen). Als nicht berichtigungsfä- hig erachtete das Bundesgericht indessen einen „Fehler“ bei der Übernahme einer falschen Selbstveranlagung. Es erwog, dass der Steuerverwaltung nicht vorgeworfen werden könne, sich treuwidrig auf die Rechtskraft einer Steuerveranlagung zu berufen, wenn der steuerpflichtigen Person Fehler beim Ausfüllen der Steuererklärung unterlaufen seien, die von der Veranlagungsbe- hörde übernommen worden seien (Urteile 2C_596/2012 vom 19. März 2013 E. 2.6 und 2C_519/2011 vom 24. Februar 2012 E. 3.4.5, beide mit Verweis auf Urteil 2A.283/1996 vom 10. Dezember 1998, in NStP 53/1999 S. 63). Die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt wiederum hat entschieden, dass die verse- hentliche Nichtsetzung des richtigen EDV-Codes bei der Anfertigung der Steuerveranlagung durch den zuständigen Sachbearbeiter der Steuerverwaltung, die zur Nichterhebung der Grundstückge- winnsteuer geführt habe, einen Schreibfehler (Kanzleifehler) darstelle, der von der Steuerverwal- tung im Nachhinein trotz Rechtskraft der Veranlagung berichtigt werden dürfe (Entscheid Nr. 2010- 077 vom 26. Mai 2011, in BStPra 6/2013, 308). Bereits in einem früheren Entscheid ist dieselbe Steuerrekurskommission zum Schluss gekommen, dass die versehentliche Eingabe der

Steuerfaktoren durch den Steuerveranlager in eine falsche Kolonne einen offenkundigen Schreibfehler darstelle, den die Steuerbehörde nachträglich berichtigen könne (Entscheid Nr. 81/2003 vom 18. September 2003, in BStPra 2007, 534). Schliesslich erachtete das Steuergericht des Kantons Basel-Landschaft die versehentliche Löschung des Eigentumsanteils nicht als eine falsche Gesetzesauslegung. Hätte die veranlagende Person das Gesetz ausgelegt, hätte sie nur zum Schluss kommen können, dass eine Handänderungssteuer geschuldet sei. Es liege somit ein Schreibfehler (Kanzleifehler) vor, der im Nachhinein trotz Rechtskraft der Veranlagung berichtigt werden könne (Entscheid 510 15 11 vom 22. Mai 2015).

Kantonsgericht KG Seite 7 von 10

E. 3

Vorliegend steht ausser Zweifel, dass der Veranlagungsanzeige vom 16. Juli 2019 ein Fehler anhaftet. So wurde das von B._____ erzielte Erwerbseinkommen nur für die Berechnung des satzbestimmenden Einkommens berücksichtigt, nicht aber für die Berechnung des steuerbaren Einkommens. Da die Veranlagungsanzeige unangefochten in Rechtskraft erwachsen ist, kann der Fehler nur noch auf dem Weg der Berichtigung oder der Nachsteuer zu Ungunsten der Beschwerdeführer korrigiert werden.

E. 3.1

Vorliegend ist mit den Beschwerdeführern festzustellen, dass das Einkommen von B._____ aus unselbständiger Erwerbstätigkeit vollständig deklariert wurde. Allerdings übertrug die Steuerverwaltung das (korrekt) deklarierte Erwerbseinkommen in die falsche Zeile (Code 6.920 anstatt Code 1.110) und falsche Spalte (satzbestimmendes anstatt steuerbares Einkommen) des EDV-Systems, was zu einem zu tiefen Steuerbetrag führte. Da das Übertragen einer falschen Zahl gleich zu behandeln ist wie deren irrtümliche Nicht- oder Falschübertragung (vgl. Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 2010-077 vom 26. Mai 2011 E. 4b, in BStPra 6/2013, 308), ist im Folgenden zu prüfen, ob der Fehler auf einer falschen Willensbildung (nicht berichtigungsfähig) oder auf einer falschen Willensäusserung (berichtigungsfähig) beruht.

E. 3.2

Das Einkommen, das B._____ aus unselbständiger Erwerbstätigkeit erzielt, unterliegt der Quellensteuer. Solange das Bruttoeinkommen den Betrag von CHF 120'000.- nicht übersteigt, ist die Quellensteuer definitiv (vgl. Art. 87 DBG). Betragen die der Quellensteuer unterworfenen Bruttoeinkünfte aber mehr als CHF 120'000.- (vgl. Art. 4 i.V.m. Ziff. 2 des Anhangs zur Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 19. Oktober 1993 über die Quellensteuer bei der direkten Bundessteuer [QStV; SR 642.118.2]), was im Steuerjahr 2017 unbestrittenermassen der Fall war, so wird eine nachträgliche ordentliche Veranlagung durchgeführt, wobei die bereits an der Quelle abgezogene Steuer angerechnet wird (vgl. Art. 90 Abs. 2 DBG). Daraus erhellt, dass das Einkommen, das B._____ in der Schweiz erzielt, unabhängig von dessen Höhe in der Schweiz steuerbar ist. Wenn nun aber, wie dies in der Veranlagungsanzeige und den Schlussrechnungen vom 16. Juli 2019 der Fall war, das nachträglich zu veranlagende Erwerbseinkommen nur satzbestimmend berücksichtigt, die einbehaltene Quellensteuer aber gleichwohl vom geschuldeten Steuerbetrag abgezogen wird, wird das Einkommen weder an der Quelle besteuert, noch ordentlich veranlagt. Dies aus dem einzigen Grund, weil die Bruttoeinkünfte von B._____, da sie den Betrag von CHF 120'000.-

überstiegen, nachträglich ordentlich veranlagt wurden. Ein solches Ergebnis entbehrt jeglicher Logik und konnte von der Steuerverwaltung mitnichten so gewollt sein. Entsprechend ist davon auszugehen, dass der Fehler auf einer falschen Willensäußerung der Steuerverwaltung beruht und nicht auf einer falschen Willensbildung, weshalb die Steuerverwaltung berechtigt war, ihren Fehler nachträglich zu berichtigen.

E. 3.3

Kommt hinzu, dass die Beschwerdeführer in der Steuererklärung ein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit deklarierten (Code 1.110). Das Total der Erwerbseinkommen abzüglich der Berufsauslagen belief sich auf CHF 154'966.- (Code 2.910). Die Veranlagungsanzeige vom 16. Juli 2019 nennt indessen weder einen Code 1.110, noch einen Code 2.910. Stattdessen wurde unter Code 6.920 („correction déterminant“) ein Betrag von CHF 154'970.- satzbestimmend berücksichtigt. Das Abweichen von der Steuererklärung wurde jedoch nicht weiter begründet, obschon praxisgemäss jede Abweichung von der Steuererklärung direkt auf der Veranlagungsanzeige mit einem Kommentar festgehalten wird. Auch auf der Steuererklärung, welche vom veranlagenden Sachbearbeiter überprüft und teilweise mit handschriftlichen Bemerkungen versehen

Kantonsgericht KG Seite 8 von 10 hen wurde, findet sich kein Kommentar. Folglich muss davon ausgegangen werden, dass keine Abweichung von der Steuererklärung gewollt war und das von B. _____ in der Schweiz erzielte und nachträglich ordentlich zu veranlagende Erwerbseinkommen von der Steuererklärung versehentlich falsch ins EDV-System übertragen wurde. Ein solcher Fehler kann von der Steuerverwaltung nachträglich berichtigt werden.

E. 3.4

Dass der Fehler nicht bereits mit Veranlagungsanzeige vom 29. August 2019 korrigiert worden war, ändert daran nichts, beträgt doch die absolute Verwirkungsfrist für die Behebung eines Kanzleifehlers fünf Jahre (vgl. Art. 52 StHG bzw. Art. 150 Abs. 1 DBG). Diese Frist wurde vorliegend eingehalten.

E. 3.5

Bleibt zu erwähnen, dass auch das Interesse der Beschwerdeführer an der Wahrung der Rechtssicherheit einer Berichtigung nicht entgegensteht. So hätten die Beschwerdeführer bereits bei einer gewissenhaften Kontrolle ihrer Steuererklärung, spätestens aber bei Erhalt der Veranlagungsanzeige vom 16. Juli 2019 feststellen müssen, dass das Erwerbseinkommen von B. _____ fälschlicherweise ins Ausland ausgeschieden und damit nicht veranlagt worden war, musste es doch für die Beschwerdeführer und ihre im Steuerrecht bewandten Vertreter offensichtlich falsch sein, ein in der Schweiz erwirtschaftetes Erwerbseinkommen aus unselbständiger Tätigkeit dem Ausland zuzuteilen. Auch fiel der geschuldete Steuerbetrag viel zu tief aus (CHF 13'124.10 anstatt CHF 26'992.75 resp. CHF 51'254.90 anstatt CHF 88'153.40). Wenn sich die Beschwerdeführer darauf berufen, dass die Steuerveranlagung vom 16. Juli 2019 auf allfällige Abweichungen von der eingereichten Steuererklärung überprüft worden sei, so ist ihnen entgegenzuhalten, dass es ihnen über diese Kontrolle hinaus durchaus zuzumuten war, auch zu prüfen, ob ihnen selber beim Ausfüllen der Steuererklärung allfällige Fehler unterlaufen sind, die von der Veranlagungsbehörde übernommen wurden. Dies ergibt sich schon aus der den Steuerpflichtigen obliegenden, angesichts des in Frage stehenden

Massenverwaltungsverfahrens grundlegenden Pflicht, von sich aus alles zu tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Urteil BGer 2A.283/1996 vom 10. Dezember 1998 E. 3b, in NSTP 53/1999 S. 67). Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass das jährliche Einkommen der Beschwerdeführer erheblichen Schwankungen unterliegt und die steuerlichen Verhältnisse komplex sind, drängte sich doch unter den gegebenen Umständen eine eingehende, umfassende Kontrolle der Steuererklärung und anschliessenden Steuerveranlagung geradezu auf. Es besteht somit kein Grund, dem Interesse an der Wahrung der Rechtssicherheit den Vorrang gegenüber dem Interesse an der richtigen Durchführung des objektiven Rechts zu geben.

E. 3.6

Insgesamt ist festzustellen, dass die Tatsache, dass das von B. _____ in der Schweiz erzielte Erwerbseinkommen nur satzbestimmend, nicht aber bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens berücksichtigt wurde, auf einer falschen Willensäusserung der Steuerverwaltung beruht und insofern ein Schreibversehen im Sinne von Art. 150 DBG vorliegt. Die Steuerverwaltung war somit befugt, die fehlerhafte Veranlagungsanzeige vom 16. Juli 2019 mit berichtigter Veranlagungsanzeige vom 27. September 2019 zu korrigieren. Der angefochtene Einspracheentscheid vom 13. November 2019 ist folglich nicht zu beanstanden, weshalb er zu bestätigen und die dagegen erhobene Beschwerde abzuweisen ist.

E. 4.1

Die Kosten des Verfahrens sind den unterliegenden Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG).

Kantonsgericht KG Seite 9 von 10 Die Höhe der Verfahrenskosten wird durch das kantonale Recht bestimmt (Art. 144 Abs. 5 DBG). Das heisst, dass insbesondere der Tarif vom 17. Dezember 1991 der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz (Tarif VJ) zur Anwendung gelangt (vgl. Art. 146 und Art. 147 VRG sowie Art. 4 Abs. 3 des kantonalen Ausführungsbeschlusses zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 5. Januar 1995; SGF 634.1.11). Im vorliegenden Fall scheint es angemessen, die Gerichtsgebühr auf CHF 1'250.- festzusetzen und im Umfang von CHF 900.- mit dem von den Beschwerdeführern geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. Kantonssteuer (604 2019 124)

E. 5

Die vorne dargelegten Grundsätze gelten auch unter dem (harmonisierten) kantonalen Recht. Die entsprechenden, praktisch gleich lautenden Gesetzesbestimmungen sind in Art. 32 Abs. 1 Satz 2, Art. 34 Abs. 2 und 52 StHG, Art. 75 Abs. 1, Art. 78 Abs. 2 und Art. 191 DStG sowie Art. 8 der kantonalen Verordnung vom 3. Dezember 2013 über die Quellensteuer (SGF 631.32) enthalten. Angesichts der mit dem Recht der direkten Bundessteuer übereinstimmenden gesetzlichen Regelung kann für die Rechtsanwendung auf die Ausführungen in den Erwägungen 2 und 3 verwiesen werden. Demzufolge ist auch die Beschwerde betreffend die Kantonssteuer abzuweisen.

E. 6

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Verfahrenskosten den unterliegenden Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 131 Abs. 1 VRG). Dabei gelangt der Tarif VJ zur Anwendung (vgl. Art. 146 und Art. 147 VRG). Im vorliegenden Fall erscheint es

angemessen, die Gerichtsgebühr auf CHF 1'250.- festzusetzen. (Dispositiv auf nachfolgender Seite)

Kantonsgericht KG Seite 10 von 10 Der Hof erkennt: I. Direkte Bundessteuer (604 2019 123)

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.