

SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2010/28 vom 1. Juli 2010

Sg Verwaltungsgericht, 2010-07-01, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_B_2010_28

FR: SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2010/28 du 1 juillet 2010

IT: SG_VERWALTUNGSGERICHT B 2010/28 del 1 luglio 2010

Regeste

Steuerrecht, Berichtigung, Art. 197 Abs. 2 und 198 Abs. 1 StG (sGS 811.1). Wird eine in der Steuererklärung einer juristischen Person deklarierte Verlustverrechnung nicht in die Veranlagungsberechnung übernommen und die Veranlagung ohne Verlustverrechnung eröffnet, liegt eine Nichtberücksichtigung eines steuermindernden Sachverhalts vor, nicht ein Versehen, das mittels Berichtigung korrigiert werden kann. Da der Mangel mit einem ordentlichen Rechtsmittel geltend gemacht werden konnte, ist eine Revision nicht möglich. Im übrigen begründet der Mangel keine Nichtigkeit (Verwaltungsgericht, B 2010/28).

Erwägungen

E. 1

Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 196 Abs. 1 und Art. 198 Abs. 2 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt StG; Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt VRP). Die Beschwerdeführerin ist grundsätzlich zur Anfechtung des Rekursentscheids legitimiert, und ihre Eingaben vom 29. Januar und 23. Februar 2010 entsprechen zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 196 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 161 StG und Art. 64 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 48 Abs. 1 und 2 VRP). Insoweit ist auf die Beschwerde einzutreten.

E. 2

Die Vorinstanz ist auf das Revisionsbegehren mangels Anfechtungsobjekts nicht eingetreten. Die Beschwerdeführerin wendet dagegen ein, sie habe bereits mit dem Gesuch vom 30. Mai 2008 sinngemäss und konkludent die Korrektur der angefochtenen Verfügung verlangt. Die Revision sei bei Vorliegen eines Revisionsgrundes von Amtes wegen vorzunehmen. Der Umstand, dass sie im Gesuch vom 30. Mai 2008 nicht ausdrücklich auch ein Revisionsbegehren gestellt habe, könne ihr deshalb nicht schaden. Zutreffend ist, dass im Steuerrekursverfahren neue Begehren grundsätzlich zulässig sind. Ein Revisionsbegehren ist allerdings nicht ein neues Begehren im Rahmen eines ordentlichen Rechtsmittelverfahrens. Vielmehr handelt es sich bei der Revision um ein ausserordentliches Rechtsmittel, mit welchem die Wiederaufnahme eines rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens (Veranlagungs-, Einsprache-, Rekurs- oder Beschwerdeverfahren) verlangt werden kann (vgl. den Titel E des dritten Teils des VRP). Im Gesuch vom 30. Mai 2008 wurden ein Begehren um Feststellung der Nichtigkeit mit einem Eventualbegehren um Berichtigung der Berechnung für die Steuerveranlagung, ein Gesuch um Verzicht auf Vollstreckungsmassnahmen sowie ein Gesuch um Änderung des Reingewinns gestellt. Dementsprechend hat das kantonale Steueramt keinen Entscheid im Sinn von Art. 197 Abs. 3 Satz 2 StG gefällt, wonach sie auf ein Revisionsbegehren nicht eintritt. Zu Recht ging daher die Vorinstanz davon aus, dass hinsichtlich eines Revisionsbegehrens kein Anfechtungsobjekt vorlag und auf den im Rekurs als

Subeventualbegehren gestellten Antrag auf Revision der Verfügung vom 11. April 2008 nicht einzutreten war. Im Rechtsbegehren Ziff. 3 der Beschwerde wurde der Antrag auf Änderung des Reingewinns insoweit geändert, als eine Verlustverrechnung von Fr. 176'374.-- beantragt wird. Insoweit wurde das Begehren gegenüber dem Rekursantrag reduziert. Dies ist zulässig, zumal das Verwaltungsgericht ohnehin nicht an die Begehren der Beteiligten gebunden ist (Art. 196 Abs. 2 StG).

E. 3

Die Beschwerdeführerin hält fest, auch wenn das Hauptbegehren als umfassendster Antrag auf Feststellung der Nichtigkeit laute, so verlange sie in erster Linie die Berichtigung der angefochtenen Verfügung, in zweiter Linie deren Revision und in dritter Linie die Nichtigerklärung.

E. 3.1

Nach Art. 198 Abs. 1 StG können Rechnungsfehler und Schreibversehen in rechtskräftigen Verfügungen und Entscheiden innert fünf Jahren nach Eröffnung auf Antrag oder von Amtes wegen von der Behörde, der sie unterlaufen sind, berichtigt werden. Gegen die Berichtigung oder ihre Ablehnung können Rekurs und Beschwerde erhoben werden (Art. 198 Abs. 2 StG). Auch im Schrifttum werden als Berichtigungsgründe Schreib- oder Rechnungsfehler erwähnt. Diese können auch nach Eintritt der Rechtskraft berichtigt werden. Schreib- oder Rechnungsfehler können bei der Veranlagungsberechnung, bei der Ausstellung der Steuerrechnung oder bei der Erstellung der Steuerauscheidung entstehen. Als Beispiele werden die Verwendung des Einkommenssteuertarifs für Alleinstehende statt des gesplitteten Tarifs für Verheiratete oder die falsche Berechnung einer pro rata-Steuer erwähnt, ebenso Additionsfehler (vgl. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl., Muri-Bern 1999, S. 399). Sinn und Zweck der Berichtigung bestehen darin, rechtskräftige Verfügungen und Entscheide, die dem wirklichen Willen der Veranlagungsorgane oder der Justizorgane nicht entsprechen, weil sie an einem Fehler im Ausdruck leiden, möglichst formlos korrigieren zu können. Die Grundidee ist, dass rechnerische und redaktionelle Fehler einerseits zunächst leicht übersehen werden und vielfach erst im Zusammenhang mit dem Steuerbezug oder später entdeckt werden, andererseits aber leicht geprüft, festgestellt und behoben werden können. Es geht also um die Korrektur der sogenannten "Kanzleifehler" (vgl. statt vieler K. Vallender, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, 2. Aufl., Basel 2002, N 4 zu Art. 52 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14, abgekürzt StHG). Leicht feststellbare und leicht korrigierbare Kanzleifehler, welche die Verfügung oder den Entscheid zu einem materiell gesetzwidrigen Hoheitsakt machen, sollen trotz eingetretener formeller Rechtskraft möglichst unkompliziert korrigiert werden können. Darunter fallen Versehen bei der Festlegung der Steuerfaktoren und bei der Ausfertigung der Veranlagung. Diesen Anforderungen entspricht Art. 197 StG. Nicht nur Rechnungsfehler bei der Festlegung des Steuerbetrags, sondern auch solche bei der Veranlagungsberechnung können korrigiert werden. Es geht bei den Rechnungs- und Schreibfehlern um Versehen; kein solcher Fehler, sondern ein Fehler in der Willensbildung wird hingegen angenommen, wenn eine Verfügung oder ein Entscheid so gewollt war, wie er zum Ausdruck gebracht wurde, aber auf evident irrtümlicher Sachverhaltsfeststellung oder unrichtiger Auslegung oder Rechtsanwendung basiert (Vallender, a.a.O., N 7 zu Art. 52 StHG). Im vorliegenden Fall bestehen keine Anhaltspunkte, dass die Verlustverrechnung infolge eines Rechenfehlers

oder eines Schreibversehens nicht in der Veranlagungsberechnung Eingang fand. Nichts spricht dafür, dass der Steuerkommissär die Verlustverrechnung vornehmen wollte und es versehentlich unterliess, diese Verrechnung auf der Veranlagungsberechnung auszuführen bzw. auf dem entsprechenden Formular zu vermerken. Vielmehr wurde ein Sachverhaltselement, welches den Steuerfaktor Gewinn beeinflusste, aber nicht mit dem steuerbaren Gewinn des Geschäftsjahres 1997 in direktem Zusammenhang stand, nicht berücksichtigt. Ob aufgrund der zur Verfügung stehenden Akten eine Verlustverrechnung überhaupt gerechtfertigt war, was die Vorinstanz bezweifelte und die Beschwerdeführerin ausführlich begründet, ist nicht von ausschlaggebender Bedeutung, weshalb auf die entsprechenden Vorbringen in der Beschwerde nicht weiter einzugehen ist. Das kantonale Steueramt stellte in seinem Entscheid vom 5. Januar 2009 jedenfalls nicht in Frage, dass die Voraussetzungen für die Anerkennung der Verlustverrechnung gegeben waren. Es verhielt sich so, dass der Steuerkommissär einen Sachverhalt, der eine Steuererminderung begründete, bei der Veranlagung ausser Acht liess. Der Steuerkommissär hat die Deklaration der Beschwerdeführerin in jenem Punkt nicht übernommen und die Verlustverrechnung in der Veranlagungsberechnung nicht aufgeführt. Zutreffend ist, dass Abweichungen von der Steuererklärung spätestens bei der Eröffnung der Veranlagungsverfügung bekanntgegeben werden müssen (Art. 178 Abs. 2 StG). Das Fehlen dieser Bekanntgabe und das Fehlen des Vermerks der steuermindernden Tatsache in der Veranlagungsberechnung kann aber nicht dahingehend gedeutet werden, dass der Steuerkommissär die Deklaration übernehmen wollte, aber versehentlich nicht in die Berechnung einbezogen hat. Auch ein ausgewiesener, nie bestrittener Sachverhalt kann nicht auf dem Berichtigungsweg nachträglich zur Grundlage einer rechtskräftigen Veranlagung gemacht werden, wenn er bei der Entscheidungsfindung ausser Acht gelassen wurde. Es handelte sich, wie das kantonale Steueramt in seinem Entscheid vom 5. Januar 2009 zutreffend festhält, um einen Mangel des Inhalts der Verfügung bzw. an der Willensbildung. Der Steuerkommissär hat es unterlassen, den steuermindernden Sachverhalt zur Grundlage seines Entscheids zu machen, und hat den mangelhaften Entscheid in der Veranlagungsberechnung schriftlich festgehalten. Zutreffend hält das kantonale Steueramt fest, dass in diesem fehlerhaften Handeln kein Verschrieb zu erblicken ist und der Steuerkommissär nicht etwas anderes schreiben wollte, als er tatsächlich geschrieben hat. Der Steuerkommissär ging denn auch in der Begründung des Einspracheentscheids gar nicht auf die Verlustverrechnung ein. Bereits in der ursprünglichen Veranlagungsberechnung blieb diese unberücksichtigt. Dass bei der provisorischen Rechnungsstellung eine Verlustverrechnung erfolgt war, ist nicht massgebend. Provisorische Rechnungen werden aufgrund nicht näher geprüfter Deklarationen oder anderer Behelfsgrundlagen erstellt und beruhen nicht auf Tatsachen, die im Rahmen eines Veranlagungsverfahrens festgestellt und geprüft wurden. Es handelt sich vorliegend um eine allenfalls unrichtige bzw. unvollständige Feststellung des Sachverhalts im Bereich der steuermindernden Tatsachen. Der Steuerkommissär hat eine Deklaration eines solchen Sachverhalts bei seiner Entscheidung nicht berücksichtigt. Darin liegt ein allfälliger inhaltlicher Mangel des rechtskräftigen Entscheids, nicht aber ein Schreib- oder Rechnungsfehler, der auf dem Weg der Berichtigung behoben werden kann.

E. 3.2

Nach Art. 197 Abs. 2 StG wird auf ein Revisionsbegehren nicht eingetreten, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Wie erwähnt, ist im Gesuch vom 30. Mai 2008 kein Revisionsbegehren zu erblicken. Ein solches hätte erstinstanzlich beim

Kantonales Steueramt eingereicht werden müssen. Im Rekursverfahren bestand diesbezüglich kein Anfechtungsobjekt. Dessen ungeachtet hätte vorliegend der Mangel des Einspracheentscheids vom 27. Dezember 2007 bereits mit einem ordentlichen Rechtsmittel gerügt werden können. Im Einspracheentscheid wurde zwar vermerkt, die Einsprache werde gutgeheissen und die Steuerveranlagung zu Gunsten der Pflichtigen korrigiert. Allerdings verwies der Einspracheentscheid im Dispositiv ausdrücklich auf die beigelegte Berechnung. Aus dieser ging klar hervor, dass der Verlustvortrag unberücksichtigt blieb und das kantonale Steueramt den Reingewinn von Fr. 179'367.-- gemäss Erfolgsrechnung per Ende 1997 (nach Abzug der angefochtenen Aufrechnungen) zum steuerbaren Reingewinn (von gerundet Fr. 179'300.--) erhob. Aufgrund dieser Berechnung, auf die im Dispositiv des Einspracheentscheids ausdrücklich hingewiesen wurde, musste die Beschwerdeführerin davon ausgehen, dass das kantonale Steueramt, aus welchen Gründen auch immer, keine Verlustverrechnung berücksichtigte. Es wäre unter diesen Umständen zumutbar gewesen, den geltend gemachten Mangel im ordentlichen Rechtsmittelverfahren zu rügen. Damit steht fest, dass eine Revision nicht zulässig ist.

E. 3.3

Weiter macht die Beschwerdeführerin geltend, die Verfügung vom 11. April 2008 sei nichtig. Das Verwaltungsgericht kann auch diesen Standpunkt nicht teilen. Nichtigkeit wird in der Regel bei besonders schweren formellen und inhaltlichen Mängeln einer Verfügung oder eines Entscheides oder bei schwerwiegenden und zugleich offenkundigen oder zumindest leicht erkennbaren Mängeln angenommen, wobei durch die Annahme der Nichtigkeit die Rechtssicherheit nicht ernsthaft gefährdet sein darf. Als nichtig gelten in der Regel Verfügungen, die von einer sachlich oder funktionell eindeutig unzuständigen Behörde erlassen werden, ferner solche, die an einem schwerwiegenden Form- oder Eröffnungsfehler leiden. Verfahrensfehler oder inhaltliche Mängel führen nur in Ausnahmefällen zur Annahme der Nichtigkeit, nämlich dann, wenn sie ausserordentlich schwer wiegen, etwa beim Verstoss gegen unverzichtbare verfassungsmässige Rechte oder bei einem schwerwiegenden unzulässigen Eingriff in die persönliche Freiheit (vgl. statt vieler Cavelti/Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen, St. Gallen 2003, Rz. 555 mit Hinweisen). Im Streitfall besteht der geltend gemachte Mangel der Verfügung vom 11. April 2008 darin, dass die Steuerrechnung auf einem als unrichtig gerügten Steuerfaktor beruht. Der gerügte Mangel des Einspracheentscheids besteht darin, dass die Vorjahresverluste nicht berücksichtigt bzw. abgerechnet wurden und damit eine steuermindernde Tatsache zu Unrecht ausser Betracht blieb. Der Sachverhalt wurde somit allenfalls unvollständig bzw. unrichtig festgestellt. Ein solcher Mangel kann nicht als besonders schwer bezeichnet werden. Zwar sind die Auswirkungen gravierend, da das Steuerbetreffnis um einen Betrag von rund Fr. 35'000.-- höher liegt, als wenn die Verluste verrechnet worden wären. Die Rechtssicherheit würde aber erheblich und in nicht hinnehmbarer Weise gefährdet, wenn allenfalls unvollständige oder unrichtige Sachverhaltsfeststellungen ohne weiteres zur Nichtigkeit einer Verfügung oder eines Entscheides führten.

E. 3.4

Zusammenfassend ergibt sich aus den vorstehenden Erwägungen, dass die Beschwerde abzuweisen ist.

E. 4

Dem Verfahrensausgang entsprechend gehen die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens zu Lasten der Beschwerdeführerin (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidegebühr von Fr. 2'500.-- ist angemessen (Art. 13 Ziff. 622 Gerichtskostentarif, sGS 941.12). Der geleistete Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zu verrechnen. Ausseramtliche Kosten sind nicht zu entschädigen (Art. 98bis VRP). Demnach hat das Verwaltungsgericht zu Recht erkannt: 1./ Die Beschwerde wird abgewiesen. 2./ Die Beschwerdeführerin bezahlt die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 2'500.-- unter Verrechnung des geleisteten Kostenvorschusses in gleicher Höhe. 3./ Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt. V. R. W. Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: Versand dieses Entscheides an: - die Beschwerdeführerin (durch Rechtsanwalt Dr. R.) - die Vorinstanz - den Beschwerdegegner am: Rechtsmittelbelehrung: Sofern eine Rechtsverletzung nach Art. 95 ff. BGG geltend gemacht wird, kann gegen diesen Entscheid gestützt auf Art. 82 lit. a BGG in Verbindung mit Art. 73 StHG innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde erhoben werden.

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