

# **SG\_VERWALTUNGSGERICHT B 2015/80 vom 25. Februar 2016**

Sg Verwaltungsgericht, 2016-02-25, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg\\_publicationen\\_B\\_2015\\_80](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_B_2015_80)

FR: SG\_VERWALTUNGSGERICHT B 2015/80 du 25 février 2016

IT: SG\_VERWALTUNGSGERICHT B 2015/80 del 25 febbraio 2016

## **Regeste**

Steuerrecht, Art. 198 Abs. 1 StG. Ist die fehlerhafte Anwendung des privilegierten Steuersatzes gemäss Art. 50 Abs. 5 StG auf einen Programmierungsfehler zurückzuführen, kann die rechtskräftige Veranlagung nicht berichtigt werden. Bei der Entwicklung eines Veranlagungsprogramms, welches die Rechtsanwendung automatisiert, handelt es sich um der Berichtigung nicht zugängliche „Kopfarbeit“ (Verwaltungsgericht, B 2015/80). Entscheid vom 25. Februar 2016

## **Erwägungen**

### **E. 1**

(...).

### **E. 2.1**

Die Verfahrensbeteiligten sind sich einzig darüber nicht einig, ob die rechtskräftig gewordene fehlerhafte Anwendung der privilegierten Besteuerung von Einkünften aus qualifizierten Beteiligungen zur Hälfte des für das steuerbare Gesamteinkommen anwendbaren Steuersatzes gemäss Art. 50 Abs. 5 StG auf das im Liegenschaftskanton steuerbare Einkommen auf dem Weg der Berichtigung korrigiert werden kann.

### **E. 2.2**

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 (vgl. BGer 2C\_519/2011 vom 24. Februar 2012 E. 3.1 mit Hinweisen). Auf eine rechtskräftige Verfügung kann nur noch unter besonderen Voraussetzungen zurückgekommen werden. Das Steuerrecht kennt 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 (Art. 197 StG; Art. 51 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Steuerharmonisierungsgesetz; SR 642.14, StHG]), die Berichtigung (Art. 198 StG; Art. 52 StHG) und die Nachsteuer (Art. 199 ff. StG; Art. 53 f. StHG). Weitere Aufhebungs- oder Abänderungsgründe sind ausgeschlossen und können weder von der steuerpflichtigen Person noch der öffentlichen Hand angerufen werden (vgl. BGer 2C\_200/2014 vom 4. Juni 2015 E. 2.4.1 mit Hinweis auf 2C\_519/2011 vom 24. Februar 2012 E. 3.3, in: StR 67/2012 S. 367, und 2C\_596/2012 vom 19. März 2013 E. 2.3, in: StR 68/2013 S. 474). Insbesondere bleibt für die im übrigen Verwaltungsrecht bekannte Wiedererwägung nach Ablauf der Einsprachefrist kein Raum (vgl. BGer 2C\_519/2011 vom

24. Februar 2012 E. 3.3 mit Hinweisen). Gemäss 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. Der Wortlaut der Bestimmung deckt sich mit Art. 52 StHG und Art. 150 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (SR 642.11, DBG). Der Berichtigungstatbestand soll sicherstellen, dass rechtskräftige Verfügungen und Entscheide, die aufgrund eines Kanzleifehlers den wirklichen Willen der betreffenden Steuer- oder Steuergerichtsbehörde unzutreffend zum Ausdruck bringen, möglichst formlos korrigiert werden können. Der Tatbestand räumt der Verwaltungs- oder Gerichtsbehörde das Recht ein, auf eine rechtskräftige Verfügung oder einen rechtskräftigen Einspracheentscheid zurückzukommen, begrenzt diese Befugnis indessen in zeitlicher (absolute Verwirkungfrist von fünf Jahren) wie sachlicher (Kanzleifehler) Hinsicht. Berichtigungsfähige Kanzleifehler haben den Ausdruck des Verfügungsinhalts und des behördlichen Willens, also die Willensäusserung zum Gegenstand. Bei der Berichtigung geht es damit um die Klarstellung eines Erklärungsirrtums, in welchem sich die Steuerbehörde befand (BGer 2C\_596/2012 vom 19. März 2013 E. 2.4 mit Hinweisen). Im Gegensatz zum verwaltungsrechtlichen Widerruf der Verfügung, der auf die Bereinigung bis hin zur Aufhebung der Verfügung insgesamt abzielt, im Steuerrecht jedoch aufgrund des Numerus clausus der steuerrechtlichen Gründe für die Abänderung rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide keine Anwendung findet, dient der steuerrechtliche Berichtigungstatbestand dazu, vereinzelte, geringfügige Unstimmigkeiten zu beseitigen (vgl. BGer 2C\_519/2011 vom 24. Februar 2012 E. 3.4.2). Die Bestimmung trägt damit auch den Charakter einer Schutznorm zugunsten der steuerpflichtigen Person. Kennzeichnend für Kanzleifehler ist, dass sie bei der behördlichen „Handarbeit“ auftreten (vgl. BGer 2C\_596/2012 vom 19. März 2013 E. 2.4). Die von den Kanzleifehlern abzugrenzenden Verfügungsfehler entspringen dagegen der „Kopfarbeit“. Ein inhaltlicher Fehler der Verfügung und damit der Willenserklärung der Behörde liegt vor, wenn die Verfügung auf einer unzutreffenden tatbestandlichen oder rechtlichen Würdigung beruht, ungeachtet dessen, ob für die steuerpflichtige Person erkennbar ist, dass sich die Behörde in einem Sach- oder Rechtsirrtum und damit einem eigentlichen Grundlagenirrtum befand. Veranlagungsfehler sind nicht berichtigungsweise, sondern im Rechtsmittelweg geltend zu machen. Hierzu verfügt auch die öffentliche Hand über die erforderlichen Rechtsmittelmöglichkeiten (BGer 2C\_596/2012 vom 19. März 2013 E. 2.5 mit Hinweisen). Liessen sich im einstigen, durch vertikale Arbeitsteilung geprägten Modell die Willensbildung („Kopfarbeit“ des Veranlagungspersonals zwecks Ermittlung der Steuerfaktoren) und Willensäusserung („Handarbeit“ des Kanzleipersonals anlässlich der Ablesung des Tarifs und der Erstellung der Veranlagungsverfügung) mühelos trennen, sind die Konturen angesichts der Arbeit am Computer, die zur automatischen Berechnung der Steuer und Ausfertigung der Verfügung führt, verwischt. Die Auslegung und Anwendung des Berichtigungstatbestandes hat diesen gewandelten Umständen Rechnung zu tragen. Eine zur Hauptsache ablaufbezogene Betrachtung – Fehler schon in der Willensbildung oder erst in der Willensäusserung? – wird der heutigen Arbeitsweise nicht mehr vollständig gerecht. Nicht nur ist für Aussenstehende nur beschränkt einseh- und nachvollziehbar, ob es sich um einen Programmierungs-, einen Handhabungs- oder einen Fehler im Druckzentrum handelt. Vielmehr fragt sich ganz grundsätzlich, wem und welchem Verfahrensstadium „Computerfehler“ zuzurechnen sind (vgl. BGer 2C\_519/2011 vom 24. Februar 2012 E. 3.5.1).

### E. 2.3

Die fehlerhafte Ermittlung der einfachen Steuer auf dem steuerbaren Einkommen der Beschwerdegegner in den rechtskräftig gewordenen Veranlagungen für die Jahre 2009 bis 2012 beruht nicht auf einer fehlerhaften Rechenoperation (vgl. dazu die Botschaft vom 25. Mai 1983 zu den Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer, in: BBl 1983 III S. 1 ff., insbesondere S. 215 und 137, wonach „dank der verbreiteten Anwendung von EDV-Anlagen Rechnungsfehler kaum noch, Schreibversehen dagegen durchaus noch vorkommen“). Die Multiplikation der Steuerfaktoren mit den vom automatisierten Programm zur Berechnung der Steuer ermittelten Steuersätzen ist unbestrittenermassen korrekt. Der Beschwerdeführer macht nicht geltend, dass die Anwendung des falschen Steuersatzes auf einen Eingabefehler anlässlich eines manuell vorzunehmenden Veranlagungsschrittes zurückzuführen ist. Die Behandlung eines solchen Übertragungsfehlers als „Schreibversehen“ im Sinn des Berichtigungstatbestandes wäre nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung im Übrigen ohnehin fraglich (vgl. BGer 2C\_519/2011 vom 24. Februar 2012 E. 3.5.3). Vorliegend wäre allenfalls insoweit ein Eingabefehler denkbar, als der Veranlagungsbeamte fälschlicherweise – möglicherweise anknüpfend am Umstand, dass die Beschwerdegegner auch an einer Aktiengesellschaft mit Sitz in Altstätten/SG beteiligt sind oder aber auch an einer fehlerhaften rechtlichen Beurteilung – beim Einlesen der Steuererklärung die privilegierten Einkünfte aus Beteiligungen mit dem entsprechenden Code 147 versah, statt zusammen mit den übrigen Einkünften aus Wertschriften und Guthaben unter dem Code 146 erfasste. Einem solchen Fehler läge allerdings eine fehlerhafte Willensbildung und nicht eine fehlerhafte, der Berichtigung zugängliche Willensäusserung zugrunde. Das Halbsatzverfahren gemäss Art. 50 Abs. 5 StG kam nach der Darstellung des Beschwerdeführers aufgrund eines Programmierungsfehlers offenbar auch in jenen Veranlagungen zur Anwendung, in denen die Steuerpflichtigen im Kanton St. Gallen einzig Einkünfte aus Liegenschaften zu versteuern hatten, in ihrem satzbestimmenden Gesamteinkommen aber auch Einkünfte aus qualifizierten Beteiligungen enthalten waren. Dabei handelt es sich um einen Fehler in der Rechtsanwendung. Die Auslegung und Anwendung von Art. 50 Abs. 5 StG beschlägt insbesondere durchaus auch die Rechtsfrage, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang – sei es bei der Ermittlung des satzbestimmenden Einkommens, sei es bei der Ermittlung des anwendbaren Steuersatzes – bei der Besteuerung der dem Liegenschaftenkanton zuzuweisenden Einkommensbestandteile der Umstand zu berücksichtigen ist, dass den Steuerpflichtigen steuerlich privilegierte Beteiligungserträge zugeflossen sind (vgl. VRKE I/1-2014/93 vom 30. September 2014, [www.gerichte.sg.ch](http://www.gerichte.sg.ch)). Daran ändert nichts, dass diesem Fehler ein Softwaremangel zugrunde lag und der privilegierte Steuersatz dementsprechend in allen vergleichbaren Fällen fälschlicherweise angewendet wurde. Im Gegenteil: Die Automatisierung des Veranlagungsverfahrens hat zur Folge, dass die Subsumtion von Sachverhalten unter eine Rechtsnorm – vorliegend die Anwendung des in Art. 50 Abs. 5 StG vorgesehene Halbsatzverfahrens – einem Informatikprogramm überlassen wird. Einerseits wird damit zwar die Veranlagungstätigkeit rationalisiert, andererseits treten aber Fehler nicht bloss im Einzelfall, sondern in allen gleichgelagerten Fällen auf. Insbesondere diese Folge zeigt, dass es sich bei der Entwicklung eines Veranlagungsprogramms, welches die Rechtsanwendung automatisiert, um eigentliche der Berichtigung nicht zugängliche „Kopfarbeit“ im Sinn der Rechtsprechung handelt. In diesem Zusammenhang ist zudem festzustellen, dass der Fehler sich in der

Veranlagungsverfügung niederschlug, indem das steuerbare Einkommen nicht in einer einzigen Zeile aufgeführt, sondern auf zwei Zeilen aufgeteilt wurde, nämlich in das privilegierte Einkommen aus Beteiligungen und das übrige nicht privilegierte Einkommen. Insoweit erscheint der Mangel allein schon aufgrund der optisch auffälligen Darstellung auch nicht als geringfügige Unstimmigkeit im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung.

#### **E. 2.4.1**

Der Beschwerdeführer stützt die gegenteilige Auffassung auf die in der Literatur vertretene Meinung, ein Rechnungsfehler liege nicht nur vor, wenn bei einer mathematischen Operation ein Versehen rein rechnerischer Natur unterlaufen sei, sondern auch bei Übertragungs- und Ablesefehlern, namentlich der falschen Verwendung von Einkommenssteuertarifen. Die vom Beschwerdeführer genannte Literatur hält fest, Schreib- oder Rechnungsfehler könnten bei der Veranlagungsberechnung, der Ausstellung der Steuerrechnung oder der Erstellung der Steuerausscheidung entstehen und nennt beispielhaft unter anderem die Verwendung des Einkommenssteuertarifs für Alleinstehende statt des gesplitteten Tarifs für Verheiratete (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. des Wegweisers, St. Gallen 2014, VII. Teil Rz. 107). Es trifft zu, dass die genannten Veranlagungsschritte – wie schon ihre Bezeichnung nahelegt – von Rechenoperationen geprägt sind. Allerdings ist insbesondere mit Blick auf die dargestellte bundesgerichtliche Rechtsprechung nicht davon auszugehen, dass die Anwendung des falschen Steuertarifs in allen Fällen der Berichtigung zugänglich ist, zumal es sich dabei offenkundig um eine Frage der Rechtsanwendung handelt, welche im Einzelfall unter Umständen durchaus umstritten sein kann (vgl. beispielsweise BGE 131 II 710 E. 2, 3 und 5). Insbesondere in diesen Fällen werden sich weder der Steuerpflichtige noch die Veranlagungsbehörde darauf berufen können, die Veranlagung sei durch die Anwendung eines anderen Tarifs zu berichtigen. Umso mehr gilt dies, als nach der früheren bundesgerichtlichen Rechtsprechung selbst das „Ablese“ eines falschen Tarifs nicht als der Berichtigung zugänglicher Erklärungsirrtum zu behandeln war (vgl. BGE 82 I 21).

#### **E. 2.4.2**

Der Beschwerdeführer macht sodann geltend, ein Berechnungsfehler liege vor, wenn sich aus der Verfügung ergebe, dass die Behörde oder die Amtsstelle nicht die tatsächlich erklärte, sondern statt ihrer eine andere aus dem Zusammenhang erkennbare Verfügung oder Entscheidung treffen wollte. Diese Formulierung trifft indessen auch auf offenkundige Fehler in der Sachverhaltsfeststellung und in der Rechtsanwendung zu, welche einer Berichtigung nicht zugänglich sind.

#### **E. 2.4.3**

Der Beschwerdeführer bringt des Weiteren vor, für das den Politischen Gemeinden O. und P. zur Besteuerung zugewiesene Einkommen sei der richtige Steuersatz angewendet worden. Auch wenn der Fehler nach der Darstellung des Beschwerdeführers offenbar nur beim ersten Nebensteuerdomizil, nicht aber bei den weiteren auftritt, ändert nichts daran, dass die Anwendung des falschen Tarifs auf eine – wenn auch automatisierte – fehlerhafte Rechtsanwendung oder allenfalls auf eine fehlerhafte Codierung durch den Veranlagungsbeamten zurückzuführen ist. Auch der Hinweis auf die richtige Veranlagung in den beiden weiteren st. gallischen Gemeinden, in denen die Beschwerdegegner über Grundeigentum verfügen, ist deshalb nicht geeignet, den Fehler als Erklärungsirrtum

erscheinen zu lassen. Aus dem Umstand, dass der Fehler nur in einer von drei Gemeinden auftrat, lässt sich deshalb nicht schliessen, er sei der Berichtigung zugänglich. Es ändert nichts daran, dass das Veranlagungs- und Steuerberechnungsprogramm zu einer fehlerhaften Anwendung der Regel von Art. 50 Abs. 5 StG geführt hat.

### **E. 3**

Zusammenfassend ergibt sich, dass es sich bei der Anwendung eines falschen Steuertarifs, die auf einen Fehler in der Programmierung der automatisierten Veranlagungs- und Steuerberechnung zurückzuführen ist, nicht um einen der Berichtigung zugänglichen Erklärungsirrtum handelt. Die Beschwerde erweist sich dementsprechend als unbegründet. Sie ist abzuweisen.

### **E. 4.1**

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten vom Staat (Beschwerdeführer) zu tragen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidegebühr von CHF 1'500 erscheint angemessen (vgl. Art. 7 Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Auf deren Erhebung wird nicht verzichtet (Art. 95 Abs. 3 VRP). Der Staat (Beschwerdeführer) hat die durch Steuerexperten vertretenen Beschwerdegegner für das Beschwerdeverfahren ausseramtlich mit CHF 1'500 zuzüglich vier Prozent pauschale Barauslagen und Mehrwertsteuer zu entschädigen (sachgemässe Anwendung von Art. 6, Art. 19, Art. 22 Ingress und lit. b, Art. 28bis Abs. 1 und Art. 29 der Honorarordnung für Rechtsanwälte und Rechtsagenten; sGS 963.75, HonO; Cavelti/Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen, 2. Aufl. 2003, Rz. 839).

### **E. 4.2**

Die Vorinstanz beantragt, es sei den Beschwerdegegnern auch für das Rekursverfahren eine ausseramtliche Entschädigung zuzusprechen. Das kantonale Verfahrensrecht verlangt – im Gegensatz zum Recht der direkten Bundessteuer (vgl. Art. 144 Abs. 4 DBG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren; Verwaltungsverfahrensgesetz, SR 172.021, VwVG), wonach der ganz oder teilweise obsiegenden Partei auch von Amtes wegen eine Entschädigung zugesprochen werden kann – einen entsprechenden Antrag (vgl. Art. 98 Abs. 2, Art. 98bis und Art. 98ter VRP in Verbindung mit Art. 105 der Schweizerischen Zivilprozessordnung, SR 272, ZPO; BGE 139 III 334 E. 4.3). Dass die Beschwerdegegner einen solchen Antrag im Rekursverfahren nicht während der Rechtsmittelfrist (vgl. act. 9/1), sondern erst innerhalb der ihnen zur Einreichung einer Stellungnahme zur Vernehmlassung des kantonalen Steueramtes gestellt haben (vgl. act. 9/10), schadet nicht, da es sich beim Anspruch auf Ersatz der Prozesskosten um eine rein prozessrechtliche und akzessorische Nebenforderung handelt (vgl. M. H. Sterchi, in: Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Schweizerische Zivilprozessordnung, Band I, Bern 2012, N 8 zu Art. 105 ZPO; VerwGE B 2013/97 vom 23. Januar 2015 E. 3, [www.gerichte.sg.ch](http://www.gerichte.sg.ch)). Die Beschwerdegegner haben den Kostenspruch im Rekursentscheid nicht beanstandet. Da das Verwaltungsrechtspflegegesetz die Möglichkeit einer Anschlussbeschwerde grundsätzlich nicht zulässt (vgl. Cavelti/Vögeli, a.a.O., Rz. 945), wäre es selbst den Beschwerdegegnern verwehrt, mit ihrer Vernehmlassung die Abweisung der Beschwerde – und damit die Bestätigung des angefochtenen Entscheides – und gleichzeitig eine Änderung des Kostenspruchs im angefochtenen Entscheid zu beantragen. Umso weniger kann ein solcher Antrag von der Vorinstanz, die selbst nicht beschwerdeberechtigt und auf ihren Entscheid nicht von Amtes

wegen zurückkommen kann, ausgehen. Allerdings ist das Verwaltungsgericht in Steuersachen nicht an die Begehren der Beteiligten gebunden. Insbesondere wird das Beschwerdeverfahren nicht auf die in der Beschwerde streitigen Fragen beschränkt (vgl. Cavelti/Vögeli, a.a.O., Rz. 946). Unter diesen Umständen kann das Verwaltungsgericht jedenfalls offenkundige Mängel des angefochtenen Entscheides auch ohne entsprechenden Antrag der Verfahrensbeteiligten beheben. Dementsprechend sind die Beschwerdegegner vom Staat (Beschwerdeführer) für das Rekursverfahren ausseramtlich mit CHF 1'000 zuzüglich vier Prozent pauschale Barauslagen und Mehrwertsteuer zu entschädigen. Demnach erkennt das Verwaltungsgericht zu Recht: 1. Die Beschwerde wird abgewiesen. 2. Der Staat (Beschwerdeführer) bezahlt die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von CHF 1'500. 3. Der Staat (Beschwerdeführer) entschädigt die Beschwerdegegner für das Rekurs- und das Beschwerdeverfahren mit CHF 2'500 zuzüglich vier Prozent Barauslagen und Mehrwertsteuer. Der Präsident Der Gerichtsschreiber  
Eugster Scherrer

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