

SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2020/257

vom 17. Juni 2021

Sg Verwaltungsrekurskommission, 2021-06-17, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_I_1-2020_257

FR: SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2020/257 du 17 juin 2021

IT: SG_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2020/257 del 17 giugno 2021

Regeste

Art. 198 Abs. 1 StG (sGS 811.1), Art. 52 StHG (SR 642.14), Art. 150 Abs. 1 DBG (SR 642.11). Der wirkliche Wille der Steuerbehörde, der sich aus dem Formular für die Berechnung des Liquidationsgewinns ergibt, wurde unzutreffend zum Ausdruck gebracht, indem von der veranlagenden Person die beiden Steuerfaktoren falsch – nämlich vertauscht – im EDV-System erfasst wurden. Dies stellt einen typischen Übertragungsfehler dar, der auf eine Flüchtigkeit und nicht auf eine falsche Willensbildung zurückzuführen ist; mithin handelt es sich um einen berichtigungsfähigen Kanzleifehler (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 17. Juni 2021, I/1-2020/257). Gegen diesen Entscheid wurde beim Verwaltungsgericht Beschwerde erhoben (B 2021/165).

Erwägungen

E. 1

Die sachliche Zuständigkeit der Verwaltungsrekurskommission ist gegeben (Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons St. Gallen, sGS 811.1, abgekürzt: StG). Ein Einspracheverfahren ist bei der Anfechtung einer Berichtigung oder ihrer Ablehnung nicht vorgesehen (Art. 198 Abs. 2 StG). Die Rekurrenten sind zur Ergreifung des Rechtsmittels legitimiert, und ihre Eingabe vom 22. Dezember 2020 entspricht formell und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 StG, Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs ist einzutreten.

E. 2

Die Verfahrensbeteiligten sind sich nicht einig, ob im Rahmen der Kantons- und Gemeindesteuern 2018 die rechtskräftig gewordene Veranlagungsverfügung und Schlussrechnung zur Jahressteuer für den Liquidationsgewinn vom 20. März 2020 mit den beiden Steuerfaktoren Liquidationsgewinn und fiktiver Einkauf in die Pensionskasse auf dem Weg der Berichtigung korrigiert werden kann. a) Die Rekurrenten machen geltend, vorliegend gehe es nicht darum, dass die beiden Positionen "Liquidationsgewinn" und "Fiktiver Einkauf Pensionskasse" einfach vertauscht worden seien. Letztlich liege ein Rechtsirrtum oder eine rechtlich falsche Würdigung der Veranlagungsbehörde zugrunde, nämlich dergestalt, dass der "Liquidationsgewinn" tatsächlich mit einem einfachen Steuersatz von 4 % (anstatt 2 %) und der "Fiktive Einkauf Pensionskasse" mit einem einfachen Steuersatz von 2 % (anstatt 4 %) zu besteuern sei. Die Zuordnung der richtigen Position zum richtigen Steuersatz sei nicht nur "Handarbeit", es handle sich um "Kopfarbeit". Nur wenn die verschiedenen Positionen auf der Berechnung zum Liquidationsgewinn bereits mit dem korrekten Steuersatz verknüpft gewesen wären, könnte

allenfalls von einem reinen Schreibversehen oder Übertragungsfehler gesprochen werden. Es brauche ein tiefes steuerliches Verständnis für die Aufgliederung des Liquidationserlöses in "fiktiver Einkauf" und "übriger Liquidationsgewinn" sowie der Besteuerung der einzelnen Beträge, d.h. der Zuordnung zum relevanten Steuersatz. Weiter hielten die Rekurrenten fest, selbst wenn der Fehler als reiner Übertragungsfehler betrachtet würde, wäre es nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung fraglich, ob ein solcher überhaupt als "Schreibversehen" einzustufen wäre. Dem hält die Vorinstanz entgegen, aus der Berechnung zum Liquidationsgewinn vom 12. März 2020, welcher der berichtigten Veranlagungsverfügung vom selben Tag zugrunde liege, gehe hervor, dass der zulässige fiktive Einkauf Fr. 139'807.– und der übrige Liquidationsgewinn Fr. 1'762'500.– betragen habe. Die davon abweichende Veranlagungsverfügung könne vor diesem Hintergrund nur auf ein Schreibversehen oder einen Übertragungsfehler zurückgeführt werden. b) 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. Urteil des Bundesgerichts [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, SR 642.14, abgekürzt: 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_331/2019 vom 7. April 2020 E. 3.1, 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, abgekürzt: 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. Leicht feststellbare und leicht korrigierbare "Kanzleifehler", welche die Verfügung zu einem materiell gesetzeswidrigen Hoheitsakt machen, sollten trotz eingetretener formeller Rechtskraft möglichst "unkompliziert" richtiggestellt werden können. Es fallen darunter Versehen bei der Festlegung der Steuerfaktoren oder bei der Ausfertigung der Veranlagung (M. E. Looser, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht: StHG, 3. Aufl. 2017, Art. 52 StHG N 6a). Die Berichtigung räumt der Verwaltungs- oder Gerichtsbehörde das Recht ein, auf eine rechtskräftige Verfügung oder einen rechtskräftigen Einspracheentscheid zurückzukommen, begrenzt diese Befugnis indessen in

zeitlicher (absolute Verwirkungsfrist von fünf Jahren) und 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 der abschliessenden Aufzählung 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). 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 Willensbildung 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. Aktenwidrige oder auf einem unzutreffenden Sachverhalt bzw. auf falscher Rechtsanwendung beruhende Veranlagungsfehler sind jedoch nicht berichtigungsweise, sondern auf dem 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; Klöti-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl. 2015, § 205 N 6). Selbst wenn ein derartiger Fehler der Behörde offensichtlich unterlaufen ist, liegt kein Kanzleifehler im Sinn von Art. 198 StG vor (P. Locher, Kommentar zum DBG, Basel 2015, Art. 150 N 6). 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). c) Unbestritten ist, dass im Rahmen der Kantons- und Gemeindesteuern 2018 die Veranlagungsverfügung und Schlussrechnung der Jahressteuer für den Liquidationsgewinn vom 12. März 2020 in formelle Rechtskraft erwuchs und bei den Objekten "Liquidationsgewinn" und "fiktiver Einkauf Pensionskasse" falsche steuerbare Faktoren aufgeführt wurden und gestützt darauf die einfache Steuer (falsch) berechnet wurde. Beim Objekt "Liquidationsgewinn" wurde der Betrag des "fiktiven Einkaufs Pensionskasse" und beim Objekt "fiktiver Einkauf Pensionskasse" der Betrag des "Liquidationsgewinns" eingetragen. Gemäss Angaben der Vorinstanz habe sich bei der Erfassung der Jahressteuer für den Liquidationsgewinn im

EDV-System ein Schreibversehen eingeschlichen. Dabei seien die Steuerfaktoren für den "Liquidationsgewinn" und für den "fiktiven Einkauf Pensionskasse" falsch (vertauscht) erfasst worden. Die Rechtsvertreterin führte demgegenüber aus, die beiden Positionen seien nicht einfach vertauscht worden. Letztlich liege hier ein Rechtsirrtum resp. eine rechtlich falsche Würdigung der Veranlagungsbehörde zugrunde, nämlich dergestalt, dass der "Liquidationsgewinn" tatsächlich mit einem einfachen Steuersatz von 4 % (anstatt 2 %) und der "fiktive Einkauf Pensionskasse" mit einem einfachen Steuersatz von 2 % (anstatt 4 %) zu besteuern sei. Die Zuordnung der richtigen Position zum richtigen Steuersatz sei nicht nur "Handarbeit". Es brauche ein tiefes steuerliches Verständnis für die Aufgliederung des Liquidationserlöses in "fiktiven Einkauf" und "übrigen Liquidationsgewinn" sowie der Besteuerung der einzelnen Beträge, d.h. der Zuordnung zum relevanten Steuersatz. Dem ist entgegen zu halten, dass die relevanten Steuersätze in der Veranlagungsverfügung und Schlussrechnung zur Jahressteuer Liquidationsgewinn Kantons- und Gemeindesteuer 2018 vom 12. März 2020 korrekt zugeordnet sind, nämlich der Steuersatz von 4 % gemäss Art. 52 bis Abs. 2 StG dem Liquidationsgewinn und der Steuersatz von 2 % gemäss Art. 52 bis Abs. 2 und Art. 52 Abs. 2 StG dem fiktiven Einkauf in die Pensionskasse. Es ist somit nicht von einer falschen Rechtsanwendung oder einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung auszugehen. Ein Fehler in der Verfügung, welcher der Willensbildung entsprach, aber auf einer irrtümlichen Sachverhaltsfeststellung beruhte, liegt ebenfalls nicht vor. Der Sachverhalt wurde, wie aus der gleichzeitig mit der Verfügung erstellten und dieser als Grundlage dienenden "Berechnung Liquidationsgewinn" vom 12. März 2020 ersichtlich ist, korrekt festgestellt. So wurde in diesem Formular von der Steuerbehörde ein übriger zu besteuender Liquidationsgewinn (vgl. Art. 52 bis Abs. 2 StG letzter Satz) von Fr. 1'762'500.– und ein als zulässiger fiktiver Einkauf zu besteuender Liquidationsgewinn (vgl. Art. 52 bis Abs. 2 StG erster Satz) von Fr. 139'800.– berechnet. Die Korrektheit der Bemessung dieser beiden Steuerfaktoren wurde von den Rekurrenten zu keiner Zeit angezweifelt. Eine willentliche Zuweisung des Betrags von Fr. 1'762'500.– als "fiktiver Einkauf Pensionskasse" anstatt "Liquidationsgewinn" resp. des Betrages von Fr. 139'800.– als "Liquidationsgewinn" anstatt "fiktiver Einkauf Pensionskasse" in der Verfügung der Jahressteuer für den Liquidationsgewinn bei den Kantons- und Gemeindesteuern 2018 kann in dem Versehen der veranlagenden Person nicht erblickt werden. Vielmehr wurde der wirkliche Wille der Steuerbehörde, der sich aus dem Formular für die Berechnung des Liquidationsgewinns vom 12. März 2020 ergibt, unzutreffend zum Ausdruck gebracht, indem von der veranlagenden Person die beiden Steuerfaktoren falsch – nämlich vertauscht – im EDV-System erfasst wurden. Es liegt ein typischer Übertragungsfehler vor, der auf eine Flüchtigkeit und nicht auf falsche Willensbildung zurückzuführen ist. Der Fehler ist bei der Willensäusserung unterlaufen, weshalb von einem berichtigungsfähigen Kanzleifehler auszugehen ist. Daran nichts zu ändern vermögen die Ausführungen der Rechtsvertreterin, wonach es nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ohnehin fraglich sei, ob ein Übertragungsfehler (Eingabefehler, der anlässlich eines letzten, manuell vorzunehmenden Veranlagungsschrittes eintrat) als "Schreibversehen" einzustufen sei (BGer 2C_519/2011 vom 24. Februar 2012 E. 3.5.3). Das Bundesgericht hat die Frage im erwähnten Urteil explizit offengelassen. Es hat dazu lediglich festgehalten, die Auswirkungen des Versehens seien erheblich, seien doch gleich die Gesamtheit der Steuerfaktoren einem anderen, unzutreffenden Steuerjahr zugeordnet worden. Die Berichtigung hätte faktisch zur integralen Aufhebung der Veranlagung geführt. In der Veranlagungsverfügung und Schlussrechnung der Jahressteuer für den Liquidationsgewinn

vom 12. März 2020 sind jedoch, wie vorstehend dargelegt, die beiden Faktoren (Geldbeträge) vertauscht eingetragen worden. Weiter machte die Rechtsvertreterin geltend, der steuerrechtliche Berichtigungstatbestand diene dazu, vereinzelte, "geringfügige" Unstimmigkeiten zu beseitigen, dies im Unterschied zum Widerruf der Verfügung. Geringfügige Unstimmigkeiten sind im Sinne von kleinen Fehlern oder Versehen (Flüchtigkeitsfehler) zu verstehen (Looser, a.a.O., Art. 52 StHG N 7b am Schluss). Im Unterschied dazu zielt der Widerruf einer Verfügung auf die Bereinigung bis hin zur integralen Aufhebung der Verfügung ab. Dieser Unterschied ändert indessen nichts daran, dass auch geringfügige Unstimmigkeiten, wie im vorliegenden Fall, mit erheblichen (finanziellen) Auswirkungen verbunden sein können. So beurteilte das Bundesgericht eine Situation als berichtigungsfähig, bei welcher anlässlich der Ermittlung des Durchschnittseinkommens zweier Jahre ein Kommafehler aufgetreten war (rund Fr. 300'000.– anstelle von korrekterweise Fr. 3'000'000.–). Angesichts der konkreten Umstände hielt das Bundesgericht die Berufung der steuerpflichtigen Person auf die Bestandeskraft der Verfügung in der Folge für rechtsmissbräuchlich (vgl. den Verweis in BGer 2C_596/2012 vom 13. März 2013 E. 2.6). d) Zusammenfassend ist die vorinstanzliche Berichtigung hinsichtlich der Jahressteuer für den Liquidationsgewinn (bestehend aus einem fiktiven Einkauf in die zweite Säule und einem übrigen Liquidationsgewinn) im Zusammenhang mit den Kantons- und Gemeindesteuern 2018 nicht zu beanstanden. Der Rekurs ist folglich abzuweisen.

E. 3

Dem Verfahrensausgang entsprechend gehen die amtlichen Kosten zu Lasten der Rekurrenten (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidegebühr von Fr. 500.– erscheint angemessen (Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist damit zu verrechnen. Entscheid: 1. Der Rekurs wird abgewiesen. 2. Die Rekurrenten haben die amtlichen Kosten von Fr. 500.– (Entscheidunggebühr) zu bezahlen, unter Verrechnung des Kostenvorschusses in gleicher Höhe.

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