

# **SG\_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2021/152**

## **vom 19. Juli 2022**

Sg Verwaltungsrekurskommission, 2022-07-19, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg\\_publicationen\\_I\\_1-2021\\_152](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_I_1-2021_152)

FR: SG\_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2021/152 du 19 juillet 2022

IT: SG\_VERWALTUNGSREKURSKOMMISSION I/1-2021/152 del 19 luglio 2022

### **Regeste**

Art. 198 Abs. 1 StG (sGS 811.1). Berichtigung. Der Beteiligungsabzug im Zusammenhang mit dem Kapitalgewinn aus der Veräusserung von Gesellschaften ist nicht vorgenommen worden. Es ist vorliegend von einem Willensmangel der veranlagenden Person resp. einem Veranlagungsfehler auszugehen, der nicht berichtigungsfähig ist, sondern im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens hätte geltend gemacht werden müssen (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 19. Juli 2022, I/1-2021/152).

### **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 hinsichtlich der Kantonssteuern – im Unterschied zur Berichtigung hinsichtlich der direkten Bundessteuer – nicht vorgesehen (Art. 198 Abs. 2 StG, Art. 150 Abs. 2 i.V.m. Art. 132 Abs. 1 DBG). Die Rekurrentin ist zur Ergreifung des Rechtsmittels legitimiert, und ihre Eingabe vom 27. August 2021 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**

Streitig ist, ob im Rahmen der Kantonssteuern 2020 die rechtskräftig gewordene Veranlagungsverfügung vom 6. Januar 2021 in Bezug auf den Beteiligungsabzug auf dem Weg der Berichtigung korrigiert werden kann respektive ob die Vorinstanz das diesbezügliche Berichtigungsgesuch zu Recht abgewiesen hat. a) Die Rekurrentin macht geltend, sie habe in der Steuerdeklaration 2020 irrtümlich den Beteiligungsabzug für Kapitalgewinne aus der Veräusserung von qualifizierten Beteiligungen nicht geltend gemacht. Dies obwohl die Steuerrückstellung unter Berücksichtigung des entsprechenden Beteiligungsabzugs berechnet worden sei. Die in der Steuerdeklaration enthaltene Beilage "Angaben über Beteiligungen" habe nur die Dividendenerträge als Beteiligungserträge aufgeführt, nicht aber die beiden Kapitalgewinne aus der Veräusserung der Beteiligung D.\_\_ AG (50 % Beteiligung, verbuchter Kapitalgewinn Fr. 1'900'000.–) sowie der Beteiligung E.\_\_ AG (33 % Beteiligung, verbuchter Kapitalgewinn Fr. 140'000.–). Dieser Kapitalgewinn sei in der Jahresrechnung jedoch offen ausgewiesen und es sei unbestritten geblieben, dass die Voraussetzungen für einen Beteiligungsabzug auf dem realisierten und verbuchten Kapitalgewinn in der Höhe von brutto Fr. 2'040'000.– erfüllt seien. Entscheidend sei vorliegend die Frage, ob die fehlerbehaftete Berechnung des Beteiligungsabzuges bei der

Berechnung des geschuldeten Steuerbetrages einen inhaltlichen Fehler (Willensbildung) oder eine fehlerhafte Willensäusserung (Erklärungsirrtum) darstelle. Es erscheine kaum glaubwürdig, dass die Steuerkommissärin nicht gesehen habe, dass der Gewinn zu einem wesentlichen Teil aus den fraglichen Kapitalgewinnen bestan-

I/1-2021/152 3/10

den und gleichzeitig nicht erkannt habe, dass diese Gewinne als Beteiligungsabzug qualifizieren könnten. Sie habe wohl bewusst einen Fehler in Kauf genommen, welcher als Erklärungsirrtum zu gewichten sei. Allenfalls habe die Steuerkommissärin zwar erkannt, dass ein Kapitalgewinn aus Beteiligungsveräusserung vorliegen könnte, habe aber vergessen, die dazu vorhandenen Informationen vollständig ins elektronische Veranlagungssystem einzugeben. Es sei jedoch objektiv betrachtet unmöglich, den Nachweis zu erbringen, dass ein Erklärungsirrtum der Steuerkommissärin und nicht ein Fehler bei der Willensbildung vorliege. Die Frage könne jedoch offenbleiben, da vorliegend aufgrund des vom Bundesgericht geprägten Missbrauchsvorbehalts eine Berichtigung vorzunehmen sei. Nach Treu und Glauben dürfe eine steuerpflichtige Person darauf abstellen, dass dann, wenn ein bestimmter Sachverhalt (hier: Beteiligungsertrag, Beteiligungsabzug) von der Steuerbehörde untersucht und geprüft werde, die Untersuchungsmaxime uneingeschränkt gelte und damit auch allfällige Korrekturen zu Gunsten der Steuerpflichtigen von Amtes wegen zu erfolgen hätten. Die Vorinstanz habe die ihr obliegende Untersuchungspflicht in grober Weise verletzt und im Ergebnis einen "krass stossenden Veranlagungsfehler" verursacht. Dem hält die Vorinstanz entgegen, vorliegend beruhe der Fehler der Steuerkommissärin auf der irrigen Annahme, die fraglichen Kapitalgewinne hätten – deklarationsgemäss – nicht dem Beteiligungsabzug unterlegen. Hierbei handle es sich nicht um einen Erklärungsirrtum, sondern um einen nicht berichtigungsfähigen Fehler bei der Willensbildung. Sodann hätte sie bei der Absicht, eine Korrektur in der vorliegend geltend gemachten Grössenordnung zu machen, kaum auf eine Begründung zur Abweichung von der Deklaration verzichtet. Die Rekurrentin schliesse aus der fehlenden Erhöhung der Steuerrückstellung in den Veranlagungsverfügungen, dass die Steuerkommissärin den Beteiligungsabzug korrekt habe vornehmen wollen. Es sei jedoch nicht ersichtlich, weshalb die Steuerkommissärin die Steuerrückstellung zusätzlich händisch hätte berechnen sollen, wenn die Steuerberechnung ohnehin zwingend im Rahmen der Berechnung für die Steuerveranlagung erfolgen müsse. Der Fehler sei schlichtweg auf die fehlende Überprüfung der Rückstellung zurückzuführen. Aufgrund nur kleiner Korrekturen gegenüber der Deklaration habe im vorliegenden Veranlagungsverfahren kein Anlass bestanden, die verbuchten Rückstellungen zu prüfen. Im von der Rekurrentin erwähnten Fall des Bundesgerichts sei kein Berichtigungsgrund, sondern ein Revisionsgrund zu Lasten einer steuerpflichtigen Person in Fällen offenbaren Rechtsmissbrauchs befürwortet worden. Es bestehe keine Möglichkeit, die rechtskräftige Verfügung nachträglich zu Gunsten der Rekurrentin zu ändern, selbst wenn das vorliegende Ergebnis schockierend wäre und gegen den Gerechtigkeitssinn verstossen würde.

I/1-2021/152 4/10

b) Eine unangefochten gebliebene und damit formell rechtskräftig gewordene Verfügung ist nicht allein deswegen einer Abänderung zugänglich, weil sich im Nachhinein ergibt, dass sie an einem ursprünglichen Rechtsfehler leidet. Auszugehen ist 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 Bedingungen zurückgekommen werden. Im Steuerrecht ist dies der Fall, wenn die Voraussetzungen der

Revision (Art. 197 StG; Art. 51 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Steuerharmonisierungsgesetz; SR 642.14, StHG]), der Berichtigung (Art. 198 StG; Art. 52 StHG) oder der Nachsteuererhebung (Art. 199 ff. StG; Art. 53 f. StHG) vorliegen. Weitere Aufhebungs- oder Abänderungsgründe sind ausgeschlossen und können weder von der steuerpflichtigen Person noch von 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 Verwirklichungsfrist 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, a.a.O., 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 Willensbildung der Behörde liegt vor, wenn die Verfügung auf einer unzutreffenden tatbeständlichen 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). 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). c)

Unbestritten ist, dass im Rahmen der Kantonssteuern 2020 die Veranlagungsverfügung vom 6. Januar 2021 in formelle Rechtskraft erwuchs und dass dabei der Beteiligungsabzug im

Zusammenhang mit dem Kapitalgewinn aus der Veräusserung der Beteiligung D.\_\_ AG sowie der Beteiligung E.\_\_ AG nicht vorgenommen wurde. Die Steuerkommissärin hat im Veranlagungsverfahren den in der Steuererklärung geltend gemachten Beteiligungsabzug von 5.837 % im Zusammenhang mit den Nettoerträgen der Beteiligungen (Dividendenabrechnungen) betreffend die F.\_\_ AG sowie die D.\_\_ AG (vgl. die der Steuererklärung beigelegte Zusammenstellung "Angaben über Beteiligungen" der Rekurrentin, act. 8/1.5) überprüft, Abklärungen getätigt und von der Rekurrentin Auskünfte einverlangt (vgl. act. 8/1.2 und 8/1.3). In der definitiven Steuerveranlagung hat sie den Beteiligungsabzug für die Kantonssteuern 2020 in der Folge gestützt auf ihre Abklärungen und die Auskünfte der Rekurrentin auf 4.700 % und für die Bundessteuer auf 4.506 % festgesetzt. Unberücksichtigt blieben dabei fälschlicherweise – was unter den Parteien nicht bestritten ist (vgl. act. 2/1, Ziffer 4.1) – die Beteiligungserträge bezüglich Kapitalgewinn aus der Veräusserung der Beteiligungen E.\_\_ AG und D.\_\_ AG. I/1-2021/152 6/10

Es ergeben sich weder aus den Akten noch dem Vorgehen der veranlagenden Person irgendwelche Anhaltspunkte dafür, dass sie den Beteiligungsabzug in Bezug auf den Kapitalgewinn aus der Veräusserung der Beteiligungen E.\_\_ AG und D.\_\_ AG in Betracht gezogen respektive geprüft hätte und davon ausgegangen wäre, dieser sei vorzunehmen, in der Folge jedoch diesen beabsichtigten Verfügungsinhalt resp. den behördlichen Willen unzutreffend ausgedrückt hätte. Nichts spricht somit dafür, dass die Steuerkommissärin den betreffenden Beteiligungsabzug vornehmen wollte und es nur versehentlich unterliess, diese Berechnung in der Veranlagungsberechnung auszuführen bzw. im System zu erfassen. Die Vorinstanz hält diesbezüglich zudem zu Recht fest, dass die Steuerkommissärin eine Prüfung und Korrektur des Beteiligungsabzugs im vorliegend nachträglich geltend gemachten Umfang zweifelsohne ausführlich begründet hätte. Dies umso mehr, als es die Rekurrentin unterliess, den Beteiligungsabzug in ihrer Steuererklärung geltend zu machen. Sie hat in der der Steuerdeklaration beigelegten Aufstellung "Angaben über Beteiligungen" ausdrücklich nur die Dividendenerträge nicht aber die beiden Kapitalgewinne aus der Veräusserung der Beteiligung D.\_\_ AG (verbuchter Kapitalgewinn Fr. 1'900'000.–) sowie der Beteiligung E.\_\_ AG (verbuchter Kapitalgewinn Fr. 140'000.–) aufgeführt. Vielmehr ist die Steuerkommissärin davon ausgegangen (wie sie offenbar auch gegenüber der Vorinstanz festgehalten hat, vgl. act. 2/1, S. 3), dass die fraglichen Kapitalgewinne – auch aufgrund der Deklaration der Rekurrentin – bei der Berechnung des Beteiligungsabzugs nicht zu berücksichtigen seien und sie scheint sich, wenn auch gestützt auf einen Sach- oder Rechtsirrtum, bei der Berechnung des Beteiligungsabzugs bewusst für die Nichtberücksichtigung der Kapitalgewinne aus der Veräusserung der Beteiligungen E.\_\_ AG und D.\_\_ AG entschieden zu haben. Somit war die Nichtvornahme des Beteiligungsabzugs im Zusammenhang mit der Veräusserung der Beteiligung D.\_\_ AG sowie der Beteiligung E.\_\_ AG gewollt, beruhte jedoch auf einer unrichtigen Auslegung oder Rechtsanwendung (vgl. Entscheid des Verwaltungsgerichts [VerwGE] B 2010/28 vom 1. Juli 2010, E. 3.1, im Internet abrufbar unter: [www.sg.ch/gerichte](http://www.sg.ch/gerichte) und dort unter Rechtsprechung; M. E. LOOSER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht: StHG, 3. Aufl. 2017, Art. 52 StHG N 7). Es ist vorliegend von einem Willensmangel der veranlagenden Person resp. einem Veranlagungsfehler auszugehen, der nicht berichtigungsfähig ist, sondern im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens hätte geltend gemacht werden müssen. d) Daran nichts zu ändern vermögen die Ausführungen der Rekurrentin, wonach es nach der jüngsten bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu einer Relativierung der bisherigen I/1-2021/152 7/10

restriktiven Berichtigungs-Praxis gekommen sei und vom Bundesgericht als weiterer, aussergesetzlicher Grund auch nach geltendem Recht der offenbare Rechtsmissbrauch ins Spiel gebracht worden sei (vgl. BGer 2C\_596/2012 vom 7. April 2020 E. 4.3.2.1 und 4.3.2.2 mit Hinweisen). Das Bundesgericht hatte im erwähnten Urteil die Frage zu beurteilen, ob der Berichtigungstatbestand (zuungunsten der steuerpflichtigen Person) auch im Zusammenhang mit Software- und Programmierungsfehlern zur Anwendung gelangen kann. Im Steuerveranlagungsverfahren besteht mit Bezug auf das Risiko des Nichtbemerken von Fehlern zweifelsohne keine volle Symmetrie zwischen den Steuerbehörden und den Steuerpflichtigen: Die Steuerpflichtigen kontrollieren erfahrungsgemäss genau, ob ihre Steueranmeldung einen Fehler zu ihren Ungunsten aufweist. Auf Seiten der Steuerbehörden stellt die Veranlagung dagegen ein Massengeschäft dar, wo sich zwangsläufig menschliche Flüchtigkeits- und durch die fortschreitende Digitalisierung vermehrt auch Programmier- oder Softwarefehler einschleichen. Veranlagungsfehler zulasten der Steuerpflichtigen bleiben deshalb weniger häufig unbemerkt als solche, die sich zu ihren Gunsten auswirken. Ein sehr enges Verständnis des Begriffs des Rechnungsfehlers bzw. des Schreibversehens hätte damit angesichts des numerus clausus der steuerrechtlichen Aufhebungs- und Abänderungsgründe ein Ungleichgewicht in der Risikoverteilung zwischen den Steuerbehörden und den Steuerpflichtigen zur Folge. Abgesehen von der nur sehr restriktiv anwendbaren Korrekturmöglichkeit des Rechtsmissbrauchsverbots wären die Steuerbehörden im Vergleich zu den Steuerpflichtigen benachteiligt. Damit dieser ungleichen Risikoverteilung entgegen gewirkt werden kann, ist eine eher weite Auslegung des Berichtigungstatbestands angezeigt (vgl. BGer 2C\_331/2019 vom 7. April 2020 E. 4.3.2.3). In der erwähnten Erwägung 4.3.2.2 hielt das Bundesgericht dabei im Zusammenhang mit der Revision fest, eine grosszügige Anwendung des Tatbestands des Rechtsmissbrauchs wäre konträr zum Willen des Gesetzgebers, der die Revision ausdrücklich nur zu Gunsten des Steuerpflichtigen vorsehe. Auch in der Besprechung des erwähnten Entscheides des Bundesgerichts wird lediglich festgehalten, dass "der Berichtigungstatbestand eher weit auszulegen ist und auch bei Veranlagungsfehlern, die durch Programmierfehler entstanden sind, zum Zug kommen kann" (vgl. Aktuelle bundesgerichtliche Rechtsprechung, in: SJZ 116/2020 S. 502). Mit keinem Wort wird dargelegt, dass vom Bundesgericht ein neuer aussergesetzlicher Berichtigungsgrund zugunsten der steuerpflichtigen Person in der Form des offenbaren Rechtsmissbrauchs geschaffen werden sollte und dass in diesem Zusammenhang die Bedingungen der steuerrechtlichen Berichtigungstatbestände nicht zur Anwendung gelangen. So ist weiterhin ein inhaltlicher Fehler der Verfügung und damit der Willensbildung der Behörde anzunehmen, wenn die Verfügung auf einer unzutreffenden tatbestandlichen oder rechtlichen I/1-2021/152 8/10

Würdigung beruht ("Grundlagenirrtum"), und von einem "Erklärungsirrtum" auszugehen, der der Berichtigung unterliegen kann, wenn der Fehler den Ausdruck des Verfügungsinhalts und des behördlichen Willens, also die Willensäusserung zum Gegenstand hat. e) Zusammenfassend ist die vorinstanzliche Ablehnung der Berichtigung im Zusammenhang mit dem Abzug für Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Beteiligungen für die Kantonssteuern 2020 nicht zu beanstanden. Der Rekurs ist folglich abzuweisen.

### **E. 3**

Dem Verfahrensausgang entsprechend gehen die amtlichen Kosten zu Lasten der Rekurrentin (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidegebühr von Fr. 1'000.– erscheint angemessen (Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss in

gleicher Höhe ist damit zu verrechnen. I/1-2021/152 9/10

Entscheid auf dem Zirkulationsweg (Art. 58 Abs. 1 i.V.m. Art. 22 Abs. 3 VRP und Art. 8bis Abs. 1 lit. b des Reglements über den Geschäftsgang der Verwaltungsrekurskommission, sGS 941.223): 1. Der Rekurs wird abgewiesen. 2. Die Rekurrentin hat die amtlichen Kosten von Fr. 1'000.– (Entscheidgebühr) zu bezahlen, unter Verrechnung des Kostenvorschusses in gleicher Höhe. I/1-2021/152 10/10

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