

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00110 vom 10. Februar 2015

ZH Verwaltungsgericht, 2015-02-10, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2014.00110

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00110 du 10 février 2015

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2014.00110 del 10 febbraio 2015

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2008 - 2011 (Berichtigung und Revision) | Berichtigung und Revision bei irrtümlicher Nichtdeklaration qualifizierter Beteiligungen [Die Pflichtige versäumte es, Wertschriftenenerträge aus qualifizierten Beteiligungen in ihrer Steuererklärung korrekt als solche zu deklarieren und ihre Falschdeklaration vor Eintritt der Rechtskraft zu rügen, wodurch sie nicht in den Genuss der entsprechenden Teil[satz]besteuerung gekommen ist.] Unangefochten gebliebene Steuereinschätzungen und Steuerveranlagungen können nach Rechtskrafteintritt nur im Rahmen eines Revisions- oder Nachstufenverfahrens oder mittels Berichtigung nachträglich abgeändert werden (E. 1). Revisionsvoraussetzungen: Vorliegend entfallen sowohl die von der Pflichtigen angedeuteten gesetzlichen Revisionsgründe als auch ein aussergesetzlicher Revisionsgrund aufgrund von Billigkeitserwägungen: Das Vorliegen einer qualifizierten Beteiligung ist eine durch die steuerpflichtige Person zu deklarierende Tatsache, deren Steuerrelevanz von dieser zumindest nach der von ihr zu erwartenden Konsultation der Wegleitung des kantonalen Steueramts erkannt und sodann korrekt in den dafür bereitgestellten Steuerformularen deklariert werden sollte. Wie bei Abzügen und steuermindernden Tatsachen ist es insbesondere nicht Aufgabe der Steuerbehörden, in den Steuerbelegen und in anderem Zusammenhang beigezogenen Dokumenten nach nicht geltend gemachten qualifizierten Beteiligungen zu suchen oder von Amtes wegen eine Revision einzuleiten, wenn die steuerpflichtige Person es versäumt hat, Revisionsgründe rechtzeitig nach ihrer Entdeckung geltend zu machen (E. 2). Berichtigungsvoraussetzungen: Für eine Berichtigung ist irrelevant, ob sich die steuerpflichtige Person selbst in einem (vorwerfbaren oder nicht vorwerfbaren) Irrtum befunden und ihr eine korrekte Deklaration überhaupt möglich gewesen wäre, da allein ein Erklärungsirrtum der Steuerbehörde eine Berichtigung auszulösen vermag. Die Pflichtige hat keine qualifizierten Beteiligungen deklariert und wurde deklarationsgemässe eingeschätzt, ohne dass ein für eine Berichtigung voraussetzender Erklärungsfehler der Steuerbehörden ersichtlich wäre (E. 3). Abweisung weiterer Beweisanträge in antizipierter Beweiswürdigung (E. 4). Regelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen (E. 5). Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Schweizerische Eidgenossenschaft, beide vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegnerschaft, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2008–2011 Direkte Bundessteuer 2009–2011 (Berichtigung und Revision), hat sich ergeben: I. A deklarierte in den Steuerklärungen 2008 bis 2011 jeweils 215 bzw. 234 (ab 2009) Aktien der B AG mit Dividendenerträgen von Fr. ... bzw. Fr. ... (ab 2009). Letztere wurden in der Folge

zusammen mit den übrigen Wertschriftenerträgen voll besteuert und die entsprechenden Veranlagungen bzw. Einschätzungen der Steuerperioden 2008 bis 2011 erwachsen unangefochten in Rechtskraft. Mit Eingabe vom 23. Dezember 2013 ersuchte die Pflichtige beim kantonalen Steueramt um Revision bzw. Berichtigung der Veranlagungen zur direkten Bundessteuer 2009 – 2011 bzw. Einschätzungen zu den Staats- und Gemeindesteuern 2008 – 2011, da es sich bei ihren Aktien der B AG um qualifizierte Beteiligungen gehandelt habe, weshalb für die Beteiligungserträge die Teilbesteuerung gemäss Art. 20 Abs. 1 bis des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 35 Abs. 4 (Teilsatzverfahren) des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) zu gewähren gewesen wäre. Mit Entscheiden vom 24. Januar 2014 wies das kantonale Steueramt die Berichtigungs- und Revisionsbegehren ab. Die hiergegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt mit Entscheiden vom 4. März 2014 ebenfalls ab. II. Die dagegen erhobenen Rechtsmittel der Pflichtigen wies das Steuerrekursgericht mit Entscheid vom 28. August 2014 ab. III. Mit Beschwerde vom 7. Oktober 2014 liess die Pflichtige dem Verwaltungsgericht beantragen, es sei ihr die Teilbesteuerung gemäss Art. 20 Abs. 1 bis DBG für die direkte Bundessteuer 2009–2011 bzw. § 35 Abs. 4 StG (Teilsatzverfahren) für die Staats- und Gemeindesteuern 2008–2011 zu gewähren und sie entsprechend zu veranlagern bzw. einzuschätzen. Zudem verlangte sie die Zusprechung einer Parteientschädigung für das verwaltungsgerichtliche und die vorinstanzlichen Verfahren. Während das kantonale Steueramt die Abweisung der Beschwerde beantragte und das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, liess sich die Eidgenössische Steuerverwaltung nicht vernehmen. Auf ausdrücklichen Antrag der Pflichtigen führte das Verwaltungsgericht mit Präsidialverfügungen vom 10. November 2014 und 9. Dezember 2014 einen zweiten Schriftenwechsel durch und vereinigte die Verfahren zu den Beschwerden SB.2014.00110 (Staats- und Gemeindesteuern 2008 – 2011) und SB.2014.00111 (direkte Bundessteuer 2009 – 2011). Die Kammer erwägt: 1. Unangefochten gebliebene und damit formell rechtskräftig gewordene Steuereinschätzungen und -veranlagungen sind nicht schon deswegen nachträglich abzuändern, weil sich ergibt, dass sie an einem ursprünglichen Rechtsfehler leiden (BGr, 26. August 2011, 2C_114/2011, E. 2.2). Das harmonisierte Steuerrecht und das Recht der direkten Bundessteuer kennen vielmehr 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 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG]; § 155 ff. StG; Art. 147 ff. DBG), die Berichtigung (zugunsten der steuerpflichtigen Person oder der öffentlichen Hand; Art. 52 StHG; § 159 StG; Art. 150 DBG) und schliesslich die (vorliegend nicht relevante) Nachsteuer (zugunsten der öffentlichen Hand; Art. 53 f. StHG; § 160 ff. StG; 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, sieht man von der Möglichkeit der Steuerbehörde ab, eine Veranlagungsverfügung bis zum Ablauf der Einsprachefrist in Wiedererwägung zu ziehen (vgl. BGr, 24. Februar 2012, 2C_519/2011, E. 3.3).

E. 2.1

Revisionsbegehren müssen innert 90 Tagen nach der Entdeckung des geltend gemachten Revisionsgrundes, spätestens aber innert zehn Jahren nach Eröffnung der Verfügung oder

des Entscheides, eingereicht werden (Art. 148 DBG; Art. 51 Abs. 3 StHG; § 156 StG). Bei Nichteinhaltung der Revisionsfrist ist auf das Revisionsbegehren nicht einzutreten (Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 156 StG N. 2; Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 2. A., Zürich 2009, Art. 148 DBG N. 2) Ohne Berücksichtigung der relativen Verwirkungsfrist von 90 Tagen ist eine Revision von Amtes wegen vorzunehmen, wenn die Steuerbehörde von sich aus einen Revisionsgrund entdeckt, den der Steuerpflichtige selbst noch nicht entdeckt hat und auch noch nicht hat entdecken können. Entdeckt der Steuerpflichtige von sich aus das Vorhandensein eines Revisionsgrundes (oder hätte er einen solchen entdecken sollen) und versäumt er im Anschluss daran die Revisionsfristen, kann er die Revision nicht unter Hinweis darauf, dass das Revisionsverfahren von Amtes wegen einzuleiten sei, herbeiführen (StE 2010 B 97.11 Nr. 26 E. 2.3.2; Richner et al., Art. 148 N. 8; Richner et al., § 156 StG N. 7). Die Beweismittel für die Revisionsgründe und die Einhaltung der Revisionsfrist sind dem Revisionsbegehren beizulegen oder, sofern dies nicht möglich ist, genau zu bezeichnen (so ausdrücklich § 157 Abs. 3 StG, vgl. für die direkte Bundessteuer Richner et al., Art. 149 DBG N. 5).

E. 2.2

Die Pflichtige hat es versäumt, nähere Angaben zur Einhaltung der 90-tägigen Revisionsfrist zu machen. Vielmehr erachtet sie diese Angaben und die Einhaltung der Revisionsfrist für entbehrlich, da die Revision von Amtes wegen vorzunehmen sei.

E. 2.3

Wie bereits ausgeführt wurde, ist eine Revision von Amtes wegen jedoch nur durchzuführen, wenn die steuerpflichtige Person das Vorhandensein eines Revisionsgrundes bislang weder selbst entdeckt hat noch hätte entdecken müssen. Andernfalls könnte die Einhaltung der 90-tägigen Revisionsfrist einfach umgangen werden, indem nach Fristablauf eine Revision von Amtes wegen verlangt würde. Die Rechtssicherheit und das Gebot eines Verhaltens nach Treu und Glauben (vgl. Art. 5 Abs. 3 der Bundesverfassung [BV]) gebieten es aber im Sinn der gesetzlich statuierten Revisionsfrist, dass Steuerpflichtige frühzeitig, d. h. innert der gesetzlichen Frist von 90 Tagen, ihnen bekanntgewordene Revisionsgründe anzeigen. Da die Pflichtige damit die Einhaltung der Revisionsfrist weder substantiiert behauptet noch nachgewiesen hat und keine Revision von Amtes wegen vorzunehmen ist, ist auf das Revisionsbegehren nicht einzutreten.

E. 2.4

Selbst bei einem Eintreten auf das Revisionsgesuch wäre dieses materiell abzuweisen, da kein Revisionsgrund ersichtlich und zudem ein Ausschlussgrund gegeben wäre:

E. 2.4.1

Gemäss den inhaltlich jeweils gleichwertigen Art. 147 DBG, Art. 51 StHG und § 155 StG kann eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid von Amtes wegen oder auf Antrag des Steuerpflichtigen zu dessen Gunsten revidiert werden, wenn erhebliche Tatsachen oder Beweismittel entdeckt werden (Abs. 1 lit. a) oder die Steuerbehörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser Acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat (Abs. 1 lit. b) oder wenn ein Verbrechen oder Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat (Abs. 1 lit. c), und der Steuerpflichtige

diese Mängel auch bei der ihm zumutbaren Sorgfalt nicht durch ein Rechtsmittel hätte rügen können (Abs. 2). Über diese Revisionsgründe hinaus erachtet die kantonale Praxis – gestützt auf das Rechtsgleichheitsgebot und das Willkürverbot gemäss Art. 8 und 9 der BV – eine Revision zugunsten des Pflichtigen vereinzelt auch ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage für erforderlich, wenn deren Verweigerung unter dem Aspekt der Gerechtigkeit zu stossenden, schockierenden und unhaltbaren Ergebnissen führen würde und eine Korrektur deshalb ausnahmsweise dem Rechtssicherheitsgebot vorzugehen hat (vgl. VGr, 6. Juni 2007, SB.2006.00071, E. 1.3 [nicht auf www.vgrzh.ch veröffentlicht]; VGr, 17. September 2008, SB.2008.00057, E. 2.3.1; VGr, 29. September 2009, SB.2009.00073, E. 3.3.1, je mit weiteren Hinweisen; vgl. aber auch BGr, 23. Mai 2007, 2A.710/2006, E. 3.3 und BGr, 27. Mai 2014, 2C_1066/2013, E. 3.2).

E. 2.4.2

Die Pflichtige begründet ihr Revisionsgesuch mit einem übergesetzlichen Revisionsgrund der Billigkeit. Dieser soll zum Zuge kommen, wenn die strenge Einhaltung der positivrechtlichen Revisionsgründe zu einem stossenden und dem Gerechtigkeitsgefühl stark zuwiderlaufenden Ergebnis führen würde – und zwar selbst dann, wenn die steuerpflichtige Person den gerügten Mangel mit zumutbarer Sorgfalt bereits im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Auf gesetzliche Revisionsgründe nimmt die Pflichtige erst in ihrer Beschwerde- und Rekurschrift vom 4. April 2014 Bezug, deutet solche aber bereits in der Gesuchsbegründung vor erster Instanz sinngemäss an. Demnach soll die Steuerbehörde erhebliche Tatsachen, die ihr bekannt waren oder hätten bekannt sein müssen, ausser Acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt haben. So hätte – nach Auffassung der Pflichtigen – das Vorliegen einer qualifizierten Beteiligung aufgrund der eingereichten oder beizuziehenden Steuerbelege für die Steuerbehörde und einem von dieser beigezogenem Wertschriftenprüfer offenkundig gewesen sein müssen. Allenfalls sei der Taxationsentscheid sogar durch ein Vergehen beeinflusst worden, da es der beigezogene steueramtsinterne Wertschriftenprüfer pflichtwidrig unterlassen habe, die Steuerbehörde über die Voraussetzungen einer Teilbesteuerung zu informieren. Sinngemäss werden damit auch die Revisionsgründe von Art. 147 Abs. 1 lit. b und c DBG sowie § 155 Abs. 1 lit. b und c StG geltend gemacht.

E. 2.4.3

Steuerpflichtige haben ihre Steuererklärungen vollständig und wahrheitsgetreu auszufüllen und darin alle Tatsachen von steuerrechtlicher Bedeutung anzugeben (§ 133 Abs. 2 StG; Art. 124 Abs. 2 DBG). Es besteht ein Formularzwang, d. h. die Steuerpflichtigen haben zur Deklaration die amtlichen Steuerformulare zu verwenden und dürfen sich nicht damit begnügen, lediglich die der Deklaration zugrunde liegenden Belege einzureichen (Richner et al., § 133 StG N. 15; Richner et al., Art. 124 DBG N. 10). Mit ihrer Unterschrift bezeugen sie die Vollständigkeit und Richtigkeit ihrer Steuererklärung und müssen damit rechnen, dass die Steuerbehörde auf ihre Angaben abstellt. Die Nutzung elektronischer Hilfsprogramme bei der Erstellung der Steuererklärung entbindet die Steuerpflichtigen nicht davon, ihre ausgedruckten und zu unterzeichnenden Steuererklärungen vor Einreichung (erneut) zu überprüfen (zu der erst ab dem Jahr 2012 in der Stadt Zürich und ab dem Jahr 2013 kantonsweit möglichen elektronischen Einreichung der Steuererklärung vgl. Richner et al., § 133 StG N. 21a). Des Weiteren haben Steuerpflichtige auch den Einschätzungs- bzw. Veranlagungsentscheid zu überprüfen und allfällige Unstimmigkeiten

fristgerecht auf dem ordentlichen Rechtsmittelweg zu rügen.

E. 2.4.4

Da die Rechtsanwendung grundsätzlich nicht Sache des Steuerpflichtigen ist, obliegen diesem entsprechende Deklarations- und Prüfungspflichten zumindest solange, wie die fehlerhafte oder unvollständige Deklaration nur Tatsachen betrifft und nicht Ergebnis einer mangelhaften Rechtsanwendung durch die steuerpflichtige Person ist, welche die Steuerbehörde bei ordentlicher Untersuchung hätte erkennen müssen (vgl. – jedoch im Zusammenhang mit dem Nachsteuerverfahren – Richner et al., § 160 StG N. 31 f.). Auch wenn die rechtliche Würdigung damit grundsätzlich der Steuerbehörde obliegt, haben Steuerpflichtige sich jedoch zumindest darüber Gedanken zu machen, ob und inwieweit ihnen bekannte Tatsachen von steuerrechtlicher Relevanz sein könnten und deshalb in der Steuererklärung anzugeben sind. Hierzu haben sie auch die jeweils gültige Wegleitung zur Steuererklärung des kantonalen Steueramtes zu konsultieren und auf Tatsachen hinzuweisen, über deren steuerliche Bedeutung sie sich unsicher sind (Richner et al., § 133 StG N. 24). Vorbehaltlich offensichtlicher Fehler in der Steuererklärung ist es nicht Aufgabe der Steuerbehörde, in den Beilagen der Steuerpflichtigen nach Abzügen und anderen steuermindernden Tatsachen zu suchen, deren Geltendmachung die Steuerpflichtigen allenfalls versäumt haben könnten (vgl. Martin Zweifel in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht Band 1/Teil 2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 83-222, 2. A., Basel 2008, Art. 130 DBG N. 11; Martin Zweifel/Hugo Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, Zürich etc. 2008, § 14 N. 8). Gegenteiliges würde sich auch kaum mit dem Massengeschäft der Steuerveranlagung vertragen.

E. 2.4.5

Die Pflichtige hat für ihre qualifizierte Beteiligung weder den hierfür vorgegebenen Code "Q" im Wertschriften- und Guthabenverzeichnis verwendet, noch ihre qualifizierten Beteiligungen in Ziffern 4.2 und 16.5 der Steuererklärung oder im Feld "Ertrag-Total aus qualifizierten Beteiligungen" im Wertschriften- und Guthabenverzeichnis angegeben. Das Vorliegen einer qualifizierten Beteiligung ist eine durch die steuerpflichtige Person zu deklarierende Tatsache, deren Steuerrelevanz von dieser zumindest nach der von ihr zu erwartenden Konsultation der Wegleitung des kantonalen Steueramtes erkannt werden sollte. Die diesbezüglichen Ausführungen zu den (qualifizierten) Beteiligungen an Kapitalgesellschaften und Genossenschaften in den Wegweisungen 2008–2011 des kantonalen Steueramtes sind selbst für juristische Laien verständlich und müssten diese bei Unklarheiten zumindest zu entsprechenden Rückfragen oder Bemerkungen in der Steuererklärung veranlassen. So wird erklärt, welche Ausschüttungen aus Beteiligungen steuerlich begünstigt werden und wie diese in der Steuererklärung zu deklarieren sind. Die Verwendung des entsprechenden Codes "Q" im Wertschriften- und Guthabenverzeichnis wird ebenso erläutert wie die Übertragung des "Ertrag-Total aus qualifizierten Beteiligungen" im Wertschriftenverzeichnis (Feld 151) und danach in die Ziffer 4.2 der Steuererklärung. Letztere weist mit der Formulierung "Davon aus qualifizierten Beteiligungen" erneut auf die Deklaration von Wertschriftenerträgen aus qualifizierten Beteiligungen hin. Die Bedeutung des Codes "Q" wird sodann auch in einer Legende im Wertschriften- und Guthabenverzeichnis erneut erklärt. Ab der Wegleitung zur Steuererklärung 2009 wird auch auf Ziffer 16.5 der Steuererklärung und auf den dort einzutragenden Abzug für qualifizierte Beteiligungen im Bereich der direkten Bundessteuer

verwiesen. Ferner existiert hierzu ein Hilfsformular zur Ermittlung des Abzugs für die direkte Bundessteuer bei qualifizierten Beteiligungen im Privatvermögen (StA Formular 345 [2009] 12.14). Die vom kantonalen Steueramt zur Verfügung gestellte Steuererklärung ermöglicht damit auch hinsichtlich der Angabe von qualifizierten Beteiligungen eine korrekte und vollständige Deklaration, selbst wenn die Formulare auch die Verarbeitungsbedürfnisse des Steueramts berücksichtigen und aus Sicht der Steuerpflichtigen allenfalls auch eine benutzerfreundlichere Formulgestaltung denkbar gewesen wäre. Zwar setzt der Begriff der "qualifizierten Beteiligung" ein minimales Rechtsverständnis, insbesondere von deren Steuerrelevanz, voraus. Jeder in der Steuererklärung aufgeführte Begriff setzt aber letztlich eine minimale Subsumtionsleistung des Steuerpflichtigen voraus, sind doch selbst Grundbegriffe wie "Wertschriften" oder "Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit" nicht völlig selbsterklärend.

E. 2.4.6

Damit wäre es der Pflichtigen möglich und zumutbar gewesen, das Vorliegen einer qualifizierten Beteiligung bereits korrekt in der Steuererklärung zu deklarieren. Da die Beschwerdeführerin ohnehin keinen Code gesetzt hat, erscheint unerheblich, ob die elektronische Ausfüllung der Steuererklärung lediglich eine Codeauswahl zulässt. Hätte die Pflichtige tatsächlich eine mehrfache Codesetzung treffen wollen und wäre ihr dies durch das benutzte Programm verunmöglicht worden, hätte sie das entsprechende Feld nicht einfach kommentarlos leer lassen dürfen, sondern in den Bemerkungen zur Steuererklärung auf diesen Umstand hinweisen müssen. Ohnehin hätte ihr auch bei einer fehlerhaften bzw. fehlenden Code-Setzung und Nutzung elektronischer Hilfsmittel auffallen müssen, dass weder unter Ziffer 4.2, noch unter Ziffer 16.5, noch im Feld 151 des Wertschriften- und Guthabenverzeichnisses ein Beteiligungsabzug deklariert wurde. Soweit Überträge bei Benutzung der elektronischen Steuererklärung automatisch erfolgen, hätte ihr zumindest auffallen sollen, dass die entsprechenden Felder leer gelassen wurden. Die Nutzung elektronischer Hilfsprogramme bei der Erstellung der Steuererklärung hat sie nicht davon entbunden, ihre ausgedruckten und zu unterzeichnenden Steuerklärungen vor Unterzeichnung und Einreichung (erneut) zu überprüfen. Indem die Pflichtige die Steuererklärung dennoch vorbehaltlos unterzeichnete – und ferner auch gegen die Steuerveranlagung bzw. -einschätzung keine Einsprache erhob –, erklärte sie der Steuerbehörde gegenüber, keine qualifizierte Beteiligung geltend zu machen.

E. 2.4.7

Ab der Steuerperiode 2009 hat die Pflichtige ihrer Steuererklärung jeweils eine Aktienbewertung der Dienststelle Steuern des Kantons Luzern beigelegt, aus welcher sich die Gesamtanzahl der ausgegebenen Titel (1'000) und das einbezahlte (Aktien-)Kapital der B AG ergibt. Nur wenn man diese Angaben mit der von der Pflichtigen im Wertschriften- und Guthabenverzeichnis angegebenen Stückzahl kombiniert, lässt sich auf eine qualifizierte Beteiligung der Pflichtigen an der B AG schliessen. Zumindest für die Steuererklärung 2008 lässt sich zudem nicht einmal aus einer vertieften Prüfung der eingereichten Belege auf eine qualifizierte Beteiligung schliessen, da eine entsprechende Aktienbewertung der Dienststelle Steuern des Kantons Luzern fehlt.

E. 2.4.8

Eine qualifizierte Beteiligung ist damit in den im Streit stehenden Steuerperioden auf den hierfür zwingend zu verwendenden Steuerformularen überhaupt nicht deklariert worden

und ergibt sich für die Steuerperioden 2009–2011 nur mittelbar aus den eingereichten Steuerbelegen zur Steuererklärung. In der Steuerperiode 2008 hätte lediglich ein von der Steuerbehörde beigezogener interner Wertschriftenprüfer aufgrund weiterer beigezogener Unterlagen das Vorliegen einer qualifizierten Beteiligung allenfalls erkennen können. Wie bei Abzügen und steuermindernden Tatsachen ist es nun aber nicht Aufgabe der Steuerbehörden, in den Steuerbelegen – oder gar in weiteren von der Pflichtigen in anderem Zusammenhang beigezogenen Dokumenten – nach nicht geltend gemachten qualifizierten Beteiligungen zu suchen. Die Pflichtige hat ihre qualifizierte Beteiligung in der Steuererklärung damit offenkundig nicht deklariert und wurde deklarationsgemäss eingeschätzt, ohne dass sich die Steuerbehörden aufgrund der Steuerbeilagen und von ihr bei der Wertschriftenprüfung beigezogenen Unterlagen zu einer Korrektur hätten veranlasst sehen müssen. Vielmehr wäre es Sache der Pflichtigen gewesen, ihre Steuerfaktoren in den dafür vorgesehenen Steuerformularen korrekt zu deklarieren und hierbei steuermindernde oder tarifrelevante Tatsachen sowie die ihr zustehenden Abzüge geltend zu machen. Diese kann sich insbesondere auch nicht auf den Standpunkt stellen, dass die Steuerbehörden von Amtes wegen eine Revision durchzuführen hätten, da sie die zu hoch ausgefallene Veranlagung bei sorgsamer Prüfung der Akten hätten feststellen können (vgl. Richner et al., § 155 StG N. 45 mit Hinweisen). Damit entfallen sowohl die von der Pflichtigen angedeuteten gesetzlichen Revisionsgründe als auch ein aussergesetzlicher Revisionsgrund aufgrund von Billigkeitserwägungen, soweit letzterer nach bundesgerichtlicher Praxis überhaupt zulässig ist. Des Weiteren kann auf die zutreffenden vorinstanzlichen Erwägungen verwiesen werden, wonach die Pflichtige ihre Rügen mit zumutbarer Sorgfalt bereits im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können, weshalb eine Revision auch nach Art. 147 Abs. 2 DBG und § 155 Abs. 2 StG ausgeschlossen ist.

E. 3.1

Gemäss Art. 52 StHG wie auch Art. 150 Abs. 1 DBG, welche dem kantonalen Gesetzgeber keinen Gestaltungsspielraum lassen, können Rechnungsfehler und Schreibversehen in rechtskräftigen Verfügungen und Entscheidungen innert fünf Jahren nach der Eröffnung auf Antrag oder von Amtes wegen von der Behörde berichtigt werden, der sie unterlaufen sind. Die kantonale Regelung in § 159 Abs. 1 StG entspricht vollumfänglich den harmonisierungsrechtlichen Vorgaben und der Regelung bei der direkten Bundessteuer. Der Berichtigungstatbestand im Sinn genannter Bestimmungen, dessen Anwendung vorliegend umstritten ist, 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 (vgl. Klaus A. Vallender in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht Band 1/Teil 1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. A., Basel 2002, Art. 52 StHG N. 4). Er räumt der Verwaltungs- oder Gerichtsbehörde das Recht ein, auf eine rechtskräftige Verfügung oder einen ebensolchen Entscheid zurückzukommen, begrenzt diese Befugnis indessen in zeitlicher (absolute Verwirkungsfrist von fünf Jahren) und sachlicher ("Kanzleifehler") Hinsicht (BGr, 24. Februar 2012, 2C_519/2011, E. 3.4.1). Mit der Berichtigung kann nur ein blosser Erklärungsirrtum der Steuerbehörde, nicht aber ein der Erklärung allenfalls vorausgehender inhaltlicher Fehler bei der Willensbildung korrigiert werden (BGr, 24. Februar 2012, 2C_519/2011, E. 3.4.3 f.). Ebenfalls unmassgeblich für eine Berichtigung ist, ob die steuerpflichtige Person selbst ihrerseits

ihren Willen korrekt gebildet und gegenüber den Steuerbehörden korrekt geäußert bzw. deklariert hat.

E. 3.2

Die Pflichtige macht zusammenfassend geltend, dass sie ihr ganzes (Tatsachen-)Wissen zu ihrer (qualifizierten) Beteiligung deklariert und hierzu ein vollständig ausgefülltes Steuererklärungsformular eingereicht sowie mit Beilagen dokumentiert habe. Dennoch sei ihr die gesetzlich vorgesehene Entlastung versagt worden, da das Steuerformular der Deklaration der qualifizierten Beteiligung nicht genügend Raum gewähren würde. Da ein vollständiges Steuererklärungsformular eingereicht worden sei, könne die Veranlagung nur aufgrund eines Schreib- oder Rechenfehlers (seitens der Steuerbehörde) fehlerhaft sein. Dies zumal eine qualifizierte Beteiligung dem Steueramt – sowie einem von diesem als Hilfsperson beigezogenen Wertschriftenprüfer – aus der Deklaration und insbesondere den Beilagen hätte ins Auge springen müssen.

E. 3.3

Die Argumentation der Pflichtigen geht grundsätzlich an der Sache vorbei, da für eine Berichtigung nicht relevant ist, ob die steuerpflichtige Person selbst bei der Deklaration einem (vorwerfbaren oder nicht vorwerfbaren) Irrtum unterlegen bzw. ihr eine korrekte Deklaration überhaupt möglich gewesen ist. Erst recht unerheblich ist, ob die steuerpflichtige Person ihren Willen bei der Steuerdeklaration mangelhaft gebildet oder mangelhaft geäußert hat, da allein ein Erklärungsirrtum der Steuerbehörde eine Berichtigung auszulösen vermag. Unzutreffend ist auch der Schluss, wonach eine Fehlveranlagung zwingend auf einem Schreib- oder Rechenfehler der Steuerbehörde basieren müsse, wenn eine vollständig und korrekt ausgefüllte Steuererklärung eingereicht worden sei: So kann ein inhaltlicher Fehler auch auf einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung der deklarierten Tatsachen durch die Steuerbehörde beruhen, was nicht berichtigungsweise, sondern auf dem ordentlichen Rechtsmittelweg zu korrigieren ist (vgl. BGr, 24. Februar 2012, 2C_519/2011, E. 3.4.4).

E. 3.4

Ohnehin liegt aber auch keine vollständige und korrekte Deklaration einer qualifizierten Beteiligung durch die Pflichtige vor. Vielmehr hat diese nach bereits Ausgeführtem ihre qualifizierte Beteiligung in der Steuererklärung nicht deklariert und wurde deklarationsgemäss eingeschätzt, ohne dass ein für eine Berichtigung voraussetzender Erklärungsfehler der Steuerbehörden ersichtlich wäre. Ob die Pflichtige bei der Deklaration ihrer Steuerfaktoren allenfalls selbst einem Erklärungsirrtum unterlag oder ihren Willen mängelfrei gebildet hat, erscheint unerheblich und vermag eine Berichtigung nicht zu rechtfertigen.

E. 4.1

Die Pflichtige zieht in der Beschwerdeschrift sodann Parallelen zu einem hängigen Nachsteuer- und Bussenverfahren, in welchem ein Steuerpflichtiger "einen bezüglich Beteiligungsrechte korrekt im richtigen Kästchen mit einem Kreuz ausgefüllten Lohnausweis eingereicht", das Steueramt aber dennoch nicht abgeklärt habe, ob weitere Einkünfte geflossen seien. Diese Konstellation ist aber nicht mit dem hier zu beurteilenden Sachverhalt vergleichbar, wo in der Steuererklärung selbst ein fehlerhafter Code gesetzt und Erträge aus qualifizierter Beteiligung an mehreren Stellen nicht als solche deklariert wurden, das Steueramt hingegen deklarationsgemäss veranlagt hatte. Ohnehin reicht es

nicht aus, wenn die Pflichtige in vereinzelt Fällen eine abweichende Behandlung durch die Steuerbehörden behauptet: Ein Anspruch auf Gleichberechtigung (im Unrecht) ergäbe sich höchstens dann, wenn die Behörden an einer in anderen Fällen geübten, gesetzeswidrigen Praxis festhalten wollen und der betroffene Bürger deshalb verlangen kann, dass die gesetzeswidrige Begünstigung, die Dritten zuteil wird, auch ihm gewährt wird (ZStP 1995 Nr. 26 E. 3 m. w. H.). Auf die in diesem Zusammenhang beantragten Einholungen von Amtsberichten zum erwähnten Nachsteuer- und Bussenfall sowie weiteren (ähnlich gelagerten) Fällen kann damit in antizipierter Beweiswürdigung verzichtet werden.

E. 4.2

Weiter beantragt die Pflichtige in ihrer Replik vom 8. Dezember 2014 die Einholung eines Amtsberichts darüber, ob der im Einschätzungsverfahren beigezogene steueramtsinterne Wertschriftenprüfer "über das gesamte Steuerdossier bzw. wenigstens über das Wertschriftenverzeichnis samt Beilagen einschliesslich Bewertung Kanton Luzern" gewusst habe. Alsdann sei ein Amtsbericht über den "vorgegebene[n] Informationsstand bei der Verarbeitung einer Wertschriftenbewertung" einzuholen. Alternativ hierzu wird auch eine Zeugenbefragung des beigezogenen Wertschriftenprüfers oder dessen Vorgesetzten beantragt. Damit soll nachgewiesen werden, dass zumindest der steueramtsinterne Wertschriftenprüfer aus den von ihm beizuziehenden Akten des Kantons Luzern eine qualifizierte Beteiligung hätte ersehen müssen und sich das Steueramt dies anzurechnen habe. Wie bereits mehrfach erwähnt wurde, muss das Steueramt aber weder in den Beilagen zur Steuererklärung noch in weiteren von ihm oder seinen Hilfspersonen beigezogenen Unterlagen nach nicht deklarierten Abzügen und dergleichen suchen. Entsprechend erscheint unerheblich, ob der im Einschätzungsverfahren in anderem Zusammenhang beigezogene steueramtsinterne Wertschriftenprüfer durch Vergleich der ihm zur Verfügung stehenden Unterlagen allenfalls das Vorliegen einer qualifizierten Beteiligung hätte erkennen können. Entsprechend ist auch dieser Beweis Antrag in antizipierter Beweiswürdigung abzuweisen.

E. 4.3

Die Pflichtige verlangte im Rahmen des zweiten Schriftenwechsels auch eine Beweiserhebung bzw. ein "Hearing" bezüglich der ihres Erachtens ungenügenden Gestaltung des Steuerformulars und einen Amtsbericht bzw. eine Zeugenbefragung der für das Programm zum Ausfüllen der Steuererklärung zuständigen Fachpersonen. Wie bereits ausgeführt wurde, ist das korrekte Ausfüllen der Steuererklärung im hier interessierenden Bereich auch für Laien ohne Weiteres möglich und zumutbar. Diese haben zudem bei der Benutzung elektronischer Hilfsmittel gleichwohl die Angaben in der ausgedruckten Steuererklärung zu überprüfen. Die Frage, ob die Steuererklärung damit auch Fachkundigen eine korrekte Deklaration von qualifizierten Beteiligungen ermöglicht, lässt sich damit ohne Einholung eines Amtsberichts durch das Gericht selbst beantworten. Weiter ist nicht substantiiert dargelegt, welche Diskrepanzen zwischen elektronischer und nichtelektronischer Steuererklärung vorliegend eine korrekte Deklaration verunmöglicht haben sollen: Selbst wenn bei der elektronischen Steuererklärung allenfalls keine Mehrfachsetzung von Codes möglich gewesen sein sollte, hätte sich dies vorliegend nicht ausgewirkt, nachdem die Pflichtige überhaupt keinen Code im Wertschriftenverzeichnis gesetzt hat. Zudem hätte sie die Angaben in ihrer Steuererklärung ohnehin in der von ihr unterzeichneten, ausgedruckten Steuererklärung prüfen und bei Unklarheiten

entsprechende Vorbehalte anbringen müssen. Damit ist nicht ersichtlich, inwiefern die beantragten Amtsberichte und Zeugenbefragungen den entscheidungswesentlichen Sachverhalt erhellen könnten, weshalb die entsprechenden Beweisanträge ebenfalls in antizipierter Beweiswürdigung abzuweisen sind. Es kann offengelassen werden, ob die erst nach Ablauf der Beschwerdefrist vor Verwaltungsgericht gestellten Beweisanträge nicht ohnehin verspätet erfolgt sind.

E. 5

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 158 Abs. 4 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG und 151 Abs. 1 bzw. Art. 149 Abs. 4 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 und Art. 145 Abs. 2 DBG) und fällt eine Parteienschädigung ausser Betracht (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 158 Abs. 4, § 152 und § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit 149 Abs. 4, Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

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