



Fall-Nr.: B 2021/165
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 01.03.2022
Entscheiddatum: 13.01.2022

Entscheid Verwaltungsgericht, 13.01.2022

Berichtigung Steuerveranlagung (Jahressteuer Liquidationsgewinn, Kantons- und Gemeindesteuer). Art. 197 f. StG (sGS 811.1). Art. 51-53 StHG (SR 642.14). Das Verwaltungsgericht hielt fest, die Steuerfaktoren für die Steuerobjekte "Liquidationsgewinn" und "fiktiver Einkauf Pensionskasse" seien vom Beschwerdegegner (Steueramt) in der "Berechnung Liquidationsgewinn" vorweg festgelegt worden. In der gestützt darauf erlassenen und später in Rechtskraft erwachsenen Veranlagungsverfügung/Schlussrechnung sei der zuvor berechnete Steuerfaktor des einen Steuerobjektes je dem anderen Steuerobjekt zugeordnet worden. Letzteres habe zu einer fehlerhaften Berechnung der einfachen Jahressteuer geführt. Die Steuerfaktoren seien somit von der zuvor erstellten "Berechnung Liquidationsgewinn" fehlerhaft in die Verfügung/Schlussrechnung übertragen worden. Hierbei handle es sich augenscheinlich um ein Versehen im Sinn einer fehlerhaften Willensäusserung (Erklärungsirrtum) und nicht um das Resultat einer fehlerhaften Willensbildung gestützt auf einen bestimmten Denkvorgang ("Kopfarbeit") bzw. eine rechtliche Würdigung. Im Weiteren habe dem Fehler auch nicht die Verwendung eines die Rechtsanwendung automatisierenden Veranlagungsprogramms zugrunde gelegen, welcher der Berichtigung nicht zugänglich wäre, sondern eine manuelle Übertragung von zuvor ermittelten Zahlen in die Verfügung. Bestätigung des angefochtenen Entscheids (Verwaltungsgericht, B 2021/165).

Entscheid vom 13. Januar 2022

Besetzung

Abteilungspräsident Eugster; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Schmid



St.Galler Gerichte

Verfahrensbeteiligte

A.____ und B.____,

Beschwerdeführer,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, Unterstrasse 28,
9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

und

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

Gegenstand

**Berichtigung (Jahressteuer Liquidationsgewinn; Kantons- und Gemeindesteuern
2018)**

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A.

A.a.

Das Ehepaar A.____ und B.____ bewirtschaftete in X.____ bis Anfang 2018 einen landwirtschaftlichen Betrieb. In diesem Zeitpunkt gab A.____ die selbständige Tätigkeit als Landwirt auf und übergab den Betrieb dem Sohn. Am 24. Oktober 2019 deklarierte das Ehepaar zufolge Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit einen Liquidationsgewinn von CHF 1'854'700, bestehend aus einem fiktiven Einkauf in die zweite Säule (berufliche Vorsorge) von CHF 260'900 und einem übrigen



Liquidationsgewinn von CHF 1'593'800. Am 12. März 2020 wurden sie für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 mit einem steuerbaren Liquidationsgewinn von CHF 139'800 zum Satz von 4 % und einem steuerbaren fiktiven Einkauf in die berufliche Vorsorge von CHF 1'762'500 zu einem Satz von 2% veranlagt (act. G 7/6 I/24). Diese Veranlagung erwuchs in Rechtskraft. Am 3. Dezember 2020 teilte das Kantonale Steueramt dem Ehepaar A.__ und B.__ verfügungsweise mit, es habe sich bei der Erfassung der Jahressteuer für den Liquidationsgewinn ein "Schreibversehen ... im EDV-System eingeschlichen". Es seien die Steuerfaktoren für den Liquidationsgewinn falsch erfasst bzw. vertauscht worden, was zu einer nicht korrekten Steuerberechnung geführt habe. Es handle sich um einen Schreibfehler, da der Wille ein anderer gewesen sei. Den Steuerpflichtigen wurde eine berichtigte Veranlagungsverfügung und Schlussrechnung Jahressteuer Liquidationsgewinn, Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2018, zugestellt. Die Jahressteuer erhöhte sich von ursprünglich CHF 102'129.50 auf CHF 182'507.05 (Kantons- und Gemeindesteuern 2018) bzw. von CHF 43'333.50 auf CHF 162'902 (direkte Bundessteuer 2018; act. G 7/6 II/1 f.).

A.b.

Den gegen diese Verfügung am 22. Dezember 2020 vom Ehepaar A.__ und B.__ erhobenen Rekurs (act. G 7/1) wies die Verwaltungsrekurskommission mit Entscheid vom 17. Juni 2021 ab und auferlegte den Rekurrenten amtliche Kosten von CHF 500 (act. G 2).

B.

B.a.

Gegen diesen Entscheid erhoben A.__ und B.__ mit Eingabe vom 20. Juli 2021 Beschwerde mit dem Antrag, der Entscheid sowie die zugrundeliegende Berichtigungsverfügung seien aufzuheben (act. G 1).

B.b.

Die Vorinstanz beantragte in der Vernehmlassung vom 23. September 2021 Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung verwies sie auf die Erwägungen des angefochtenen Entscheids (act. G 6). Der Beschwerdegegner teilte am 4. Oktober 2021 den Verzicht auf eine Stellungnahme mit, beantragte jedoch die Abweisung der Beschwerde (act. G 9). Die Beschwerdeführer verzichteten stillschweigend auf eine weitere Äusserung (act. G 10).



B.c.

Auf die Vorbringen in der Beschwerde wird, soweit für den Entscheid erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1.

Das Verwaltungsgericht ist zum Entscheid in der Sache zuständig und die Beschwerdeführer zur Erhebung der Beschwerde befugt. Die Beschwerde wurde mit Eingabe vom 20. Juli 2021 rechtzeitig erhoben und erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG; Art. 64 in Verbindung mit Art. 48 Abs. 1 und 2 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP). Auf die Beschwerde ist deshalb einzutreten.

2.

2.1.

Streitig ist, ob die Vorinstanz die Berichtigungsverfügung des Beschwerdegegners vom 3. Dezember 2020 betreffend die am 20. März 2020 rechtskräftig veranlagte Jahressteuer 2018 auf dem Liquidationsgewinn und auf dem fiktiven Einkauf in die berufliche Vorsorge zu Recht bestätigte. - 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. 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 Verwirkungsfrist 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).



2.2.

Die Vorinstanz kam im angefochtenen Entscheid zum Schluss, dass die relevanten Steuersätze in der Veranlagungsverfügung vom 12. März 2020 korrekt zugeordnet seien, nämlich der Steuersatz von 4 % dem Liquidationsgewinn und der Steuersatz von 2 % dem fiktiven Einkauf in die Pensionskasse (Art. 52^{bis} Abs. 2 und Art. 52 Abs. 2 StG). Es sei somit nicht von einer falschen Rechtsanwendung oder einer unzutreffenden rechtlichen Würdigung auszugehen. Ein Fehler in der Verfügung, welcher der Willensbildung entsprochen habe, aber auf einer irrtümlichen Sachverhaltsfeststellung beruhe, liege ebenfalls nicht vor. Der Sachverhalt sei, wie aus der "Berechnung Liquidationsgewinn" vom 12. März 2020 ersichtlich sei, korrekt festgestellt worden. In diesem Formular sei ein zu besteuender übriger Liquidationsgewinn von CHF 1'762'500 (Art. 52^{bis} Abs. 2 letzter Satz StG) und ein als fiktiver Einkauf zu besteuender Liquidationsgewinn von CHF 139'800 (Art. 52^{bis} Abs. 2 erster Satz StG) festgestellt worden. Eine willentliche Zuweisung des Betrags von CHF 1'762'500 als "fiktiver Einkauf Pensionskasse" anstatt "Liquidationsgewinn" bzw. des Betrages von CHF 139'800 als "Liquidationsgewinn" anstatt "fiktiver Einkauf in die Pensionskasse" könne in dem Versehen der veranlagenden Person nicht erblickt werden. Vielmehr sei der wirkliche Wille der Steuerbehörde, der sich aus der "Berechnung Liquidationsgewinn" vom 12. März 2020 ergebe, unzutreffend zum Ausdruck gebracht worden, indem von der veranlagenden Person die beiden Steuerfaktoren falsch (nämlich vertauscht) erfasst worden seien. Es liege ein typischer Übertragungsfehler vor, der auf eine Flüchtigkeit und nicht auf falsche Willensbildung zurückzuführen sei. Der Fehler sei bei der Willensäusserung unterlaufen, weshalb von einem berichtigungsfähigen Kanzleifehler auszugehen sei. Daran vermöge nichts zu ändern, dass es nach der Rechtsprechung (BGer 2C_519/2011, a.a.O., E. 3.5.3) fraglich sei, ob ein Übertragungsfehler (Eingabefehler anlässlich eines manuell vorzunehmenden Veranlagungsschrittes) als "Schreibversehen" einzustufen sei. Das Bundesgericht habe die Frage explizit offengelassen und lediglich festgehalten, die Auswirkungen des Versehens (Zuordnung der Gesamtheit der Steuerfaktoren zu einem unzutreffenden Steuerjahr) seien erheblich. Die Berichtigung hätte faktisch zur Aufhebung der Veranlagung geführt. In der Veranlagungsverfügung vom 12. März 2020 seien jedoch die beiden Faktoren (Geldbeträge) vertauscht eingetragen worden. Auch geringfügige Unstimmigkeiten könnten, wie vorliegend, mit erheblichen finanziellen Auswirkungen verbunden sein. So sei vom Bundesgericht eine Situation als berichtigungsfähig beurteilt worden, bei welcher anlässlich der Ermittlung des Durchschnittseinkommens zweier Jahre ein Kommafehler (0.3 statt 3 Mio. Franken) aufgetreten sei; die Berufung der steuerpflichtigen Person auf die Bestandeskraft der Verfügung sei dort als rechtsmissbräuchlich eingestuft worden (Verweis in BGer



2C_596/2012 vom 13. März 2012 E. 2.6). Die Berichtigung der Jahressteuer für den Liquidationsgewinn sei nicht zu beanstanden (act. G 2 S. 7 f.).

2.3.

Die Beschwerdeführer wenden ein, die Vorinstanz widerspreche sich in ihrem Entscheid selbst und gehe unzureichend auf bedeutende Sachverhalte ein. Wenn der steuerrechtliche Berichtigungstatbestand dazu diene, vereinzelt geringfügige Unstimmigkeiten zu beseitigen, sei vorliegend zu beurteilen, ob der zugrundeliegende Fehler lediglich als "vereinzelt und/oder geringfügig" einzustufen sei. Ein Vertauschen der Steuerfaktoren könne nicht als "vereinzelt und/oder geringfügig" betrachtet werden. Ein zu hundert Prozent falsches Abfüllen aller manuell notwendigen Angaben stelle weder eine vereinzelt noch eine geringfügige Unstimmigkeit dar. Wenn es für die Veranlagungsverfügung notwendig sei, dass man im System genau zwei Werte (fiktiver Einkauf, übriger Liquidationsgewinn) einzugeben habe und dies die einzigen Parameter seien, die manuell abzufüllen seien, dann sei die Handarbeit (das Eintippen von Ziffern) das Produkt von Kopfarbeit in Verbindung mit den vorliegenden Werten und dem anzuwendenden EDV-System. Für die an der Veranlagung beteiligten Personen habe kein reiner Routinefall vorgelegen. Die Abwicklung sei nicht einem alltäglichen Muster zuzuweisen, was wiederum etwas mehr Kopfarbeit vorausgesetzt habe. Es liege kein berichtigungsfähiger Kanzleifehler, sondern ein Veranlagungs-/Verfügungsfehler vor, welcher auf dem Rechtsmittelweg hätte geltend gemacht werden müssen (act. G 1).

2.4.

Dem von der Vorinstanz in ihrem Entscheid angeführten BGer 2C_519/2011, a.a.O., lag als Sachverhalt ein Eingabefehler anlässlich eines manuell vorzunehmenden Veranlagungsschrittes zugrunde, der zur Folge hatte, dass die *Gesamtheit der Steuerfaktoren* einem unzutreffenden Steuerjahr zugeordnet wurde. Das Bundesgericht konnte die Frage offenlassen, ob der Übertragungsfehler als „Schreibversehen“ im Sinn des Berichtigungstatbestandes zu werten ist (vgl. BGer 2C_519/2011, a.a.O., E. 3.5.3), da die Beschwerde aus anderen Gründen abzuweisen war. Für das vorliegende Verfahren lässt sich dem erwähnten Urteil auch insofern keine verwertbare Aussage entnehmen, als dort festgehalten wurde, dass es zur Frage, ob ein Versehen (in der Jahreszahl) einen berichtigungsfähigen Tatbestand darstelle, keine allgemeingültige Antwort gebe (vgl. BGer 2C_519/2011, a.a.O., E. 3.5.2). Zum Einwand der Beschwerdeführer im vorliegenden Verfahren, es sei nicht nachvollziehbar bzw. widersprüchlich, dass im angefochtenen Entscheid einmal kein Kanzleifehler vorliegen solle (act. G 2 S. 6) und weiter hinten (act. G 2 S. 7) dann doch wieder von einem berichtigungsfähigen Kanzleifehler ausgegangen werde (act. G 1 S. 2), ist festzuhalten,



St.Galler Gerichte

dass auf falscher Rechtsanwendung bzw. "Kopfarbeit" (Willensbildung) beruhende Kanzleifehler (act. G 2 S. 6 erster Absatz) nicht im Sinn von Art. 198 StG berichtigungsfähig sind, während Fehler bei der Willensäusserung ("Handarbeit"; act. G 2 S. 7) einer Berichtigung grundsätzlich zugänglich sind (vgl. auch vorstehende E. 2.1 Absätze zwei und drei). Ein Widerspruch lässt sich hierin nicht erblicken.

Vorliegend wurden die Steuerfaktoren für die Steuerobjekte "Liquidationsgewinn" und "fiktiver Einkauf Pensionskasse" vom Beschwerdegegner in der "Berechnung Liquidationsgewinn" vom 12. März 2020 (act. G 7/6 I/23) vorweg festgelegt. In der gestützt darauf erlassenen und später in Rechtskraft erwachsenen Veranlagungsverfügung/Schlussrechnung vom 12. März 2020 wurde der zuvor berechnete Steuerfaktor des einen Steuerobjektes je dem anderen Steuerobjekt zugeordnet (act. G 7/6 I/24). Letzteres führte zu einer fehlerhaften Berechnung der einfachen Jahressteuer. Die Steuerfaktoren wurden somit von der zuvor erstellten "Berechnung Liquidationsgewinn" fehlerhaft in die Verfügung/Schlussrechnung übertragen. Hierbei handelt es sich augenscheinlich um ein Versehen im Sinn einer fehlerhaften *Willensäusserung* (Erklärungsirrtum) und nicht um das Resultat einer fehlerhaften *Willensbildung* gestützt auf einen bestimmten Denkvorgang ("Kopfarbeit") bzw. eine rechtliche Würdigung. Unzutreffend erscheint von daher die Feststellung der Beschwerdeführer, wonach vorliegend die "Handarbeit" (das Eintippen von Ziffern) das Produkt von "Kopfarbeit" sei (act. G 1 S. 2 unten). Im Weiteren lag dem Fehler auch nicht die Verwendung eines die Rechtsanwendung automatisierenden Veranlagungsprogramms zugrunde, welcher der Berichtigung nicht zugänglich wäre (vgl. VerwG B 2015/80 vom 25. Februar 2016 E. 2.3 dritter Absatz und E. 3), sondern eine manuelle Übertragung von zuvor ermittelten Zahlen in die Verfügung. Sodann führt die Berichtigung vorliegend nicht zur Aufhebung der Veranlagung insgesamt, sondern lediglich zu einer Korrektur derselben. Der Umstand, dass eine an sich geringfügige Korrektur erhebliche Auswirkungen auf den Steuerbetrag zeitigte, ändert nichts am Vorliegen eines berichtigungsfähigen Sachverhalts. Letzteres gilt auch für die von den Beschwerdeführern angeführte Überlegung, dass eine zusätzliche kurze Überschlagsrechnung den Fehler wohl hätte erkennen lassen (act. G 1 S. 3 oben). Die Tatsache, dass diese nachträgliche Überschlagsrechnung nicht gemacht wurde, zeigt im Übrigen ebenfalls, dass es bei der manuellen Übertragung am (ausreichenden) Denkvorgang bzw. an der "Kopfarbeit" gefehlt hatte. Insgesamt lässt sich damit nicht beanstanden, dass die Vorinstanz das Bestehen eines der Berichtigung zugänglichen Tatbestandes bejahte.



3.

3.1.

Im Sinn der vorstehenden Erwägungen ist die Beschwerde abzuweisen. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten von den Beschwerdeführern zu tragen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von CHF 2'000 erscheint angemessen (vgl. Art. 7 Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12); der Betrag wird mit dem von den Beschwerdeführern geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

3.2.

Zufolge Unterliegens besteht kein Anspruch der Beschwerdeführer auf ausseramtliche Entschädigung. Vorinstanz und Beschwerdegegner haben ebenfalls keinen Anspruch auf ausseramtliche Entschädigung (Art. 98 Abs. 1 VRP in Verbindung mit Art. 98^{bis} VRP; A. Linder, in: Rizvi/Schindler/Cavelti [Hrsg.], Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege, Praxiskommentar, Zürich/St. Gallen 2020, N 20 zu Art. 98^{bis} VRP). Alle drei haben auch keinen Entschädigungsantrag gestellt.

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Beschwerdeführer bezahlen amtliche Kosten von CHF 2'000, unter Verrechnung mit dem von ihnen geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe.