



Fall-Nr.: I/1-2014/281
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 15.07.2016
Entscheiddatum: 15.07.2016

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 15.07.2016

Art. 198 StG (sGS 811.1). Berichtigung. Die Steuerpflichtige Ehefrau mit Wohnsitz im Kanton St. Gallen war an einer Kollektivgesellschaft im Kanton Zürich beteiligt. Die Veranlagungsbehörde nahm eine Steuerauscheidung vor und wies dabei einen Teil des Gewinns der Ehefrau aus der Kollektivgesellschaft dem Wohnsitzkanton St. Gallen. Dabei stützte sie sich auf eine interne Vereinbarung des Kantons St. Gallen mit anderen Kantonen. Sie vertauschte jedoch die Faktoren zuungunsten des Kantons St. Gallen. Die Steuerauscheidungen wurden rechtskräftig. Die st. gallische Steuerbehörde wollte in der Folge eine Berichtigung vornehmen. Ein Rechnungsfehler oder Schreibversehen lag allerdings nicht vor, sondern ein Akt der Rechtsanwendung (Urteil der Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, vom 15. Juli 2016, VRKE I/1-2014/281).

Präsident Thomas Vögeli, Richter Fritz Buchschacher und Markus Frei,
Gerichtsschreiberin Susanne Schmid Etter

X und Y Z, Rekurrenten,

gegen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen, Vorinstanz,

betreffend

Berichtigung (Kantons- und Gemeindesteuer 2010 und 2011)



Sachverhalt:

A.- Die Eheleute Z wohnten in den Jahren 2010 und 2011 in A. Der Ehemann war unselbständig erwerbstätig, die Ehefrau war hälftige Teilhaberin einer Kollektivgesellschaft mit Sitz in B/ZH und erzielte dabei Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 55'897.– (2010) und Fr. 58'573.– (2011). Für 2010 deklarierten die Steuerpflichtigen ein steuerbares Einkommen von Fr. 114'421.– und für 2011 ein solches von Fr. 118'913.–, jeweils ohne steuerbares Vermögen. Das kantonale Steueramt nahm bei den Berufskosten jeweils eine geringfügige Änderung vor und veranlagte das Ehepaar Z für die Kantons- und Gemeindesteuern mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 116'000.– (Steuerjahr 2010) und Fr. 121'100.– (Steuerjahr 2011), ohne steuerbares Vermögen. Zusammen mit der jeweiligen Veranlagung wurde eine Steuerausscheidung zwischen den Kantonen St. Gallen und Zürich bzw. den Gemeinden A und B vorgenommen. Dabei wurden die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit der Ehefrau im Betrag von je Fr. 40'000.– dem Kanton Zürich zugewiesen, während der restliche Anteil (Fr. 15'897.– im Jahr 2010 und Fr. 18'573.– im Jahr 2011) im Wohnsitzkanton St. Gallen zur Besteuerung verblieb. Die Veranlagungen und Ausscheidungen erwuchsen unangefochten in Rechtskraft.

B.- Am 27. November 2014 teilte das kantonale Steueramt den Eheleuten Z mit, anlässlich einer internen Kontrolle sei festgestellt worden, dass die einfache Steuer für die im Kanton St. Gallen steuerbaren Faktoren in den Veranlagungen der Jahre 2010 und 2011 unrichtig ermittelt worden sei. Gestützt auf eine interkantonale Vereinbarung würden die Erwerbseinkünfte zwischen dem Hauptsteuerdomizil A und dem Geschäftsort B nach einem Schlüssel aufgeteilt. Dabei seien die Einkünfte zwischen den beiden Steuerdomizilen nicht willentlich vertauscht worden, weshalb die rechtskräftigen Veranlagungen gestützt auf Art. 198 Abs. 1 StG berichtigt würden.

Gleichzeitig wurden den Steuerpflichtigen berichtigte Steuerausscheidungen sowie Steuerrechnungen zugestellt, worin die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit der Ehefrau im Betrag von je Fr. 40'000.– neu dem Wohnsitzkanton St. Gallen



St.Galler Gerichte

(Gemeinde A) und die restlichen Anteile (Fr. 15'897.– im Jahr 2010 und Fr. 18'573.– im Jahr 2011) dem Kanton Zürich (Gemeinde B) zugewiesen wurden.

C.- Mit Eingabe vom 15. Dezember 2014 erhoben die Eheleute Z Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem sinngemässen Antrag, die Berichtigungen der Steuerausscheidungen 2010 und 2011 seien zu annullieren. Zur Begründung wurde vorgebracht, Nachsteuern seien nur bei Rechnungsfehlern erlaubt. Solche seien indessen in den Schlussrechnungen 2010 und 2011 nicht gemacht worden. Da wegen der Frage der Rechtmässigkeit der Berichtigung in einem ähnlichen Fall ein Präzedenzurteil abgewartet wurde, war das Verfahren von Januar 2015 bis April 2016 sistiert.

Mit Vernehmlassung vom 3. Mai 2016 beantragte das kantonale Steueramt die Abweisung des Rekurses. Es hielt fest, Sinn und Zweck der Berichtigung bestünden darin, rechtskräftige Verfügungen und Entscheide, die dem wirklichen Willen der Veranlagungsorgane nicht entsprächen, weil sie an einem Fehler im Ausdruck liden, möglichst formlos korrigieren zu können. Im vorliegenden Fall sei die Berichtigung aufgrund eines Übertragungsfehlers entstanden. Bei Vornahme der Steuerausscheidung sei der Betrag von Fr. 40'000.– entgegen der interkantonalen Vereinbarung fälschlicherweise nicht dem Hauptsteuerdomizil A, sondern dem Nebensteuerdomizil B zugewiesen worden. Dabei handle es sich um ein Schreibversehen, das gestützt auf Art. 198 Abs. 1 StG berichtigt werden könne.

Die Rekurrenten erhielten Gelegenheit, sich zur vorinstanzlichen Vernehmlassung zu äussern. Dies taten sie mit Eingabe vom 18. Juni 2016.

Auf weitere Einzelheiten wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- Die sachliche Zuständigkeit der Verwaltungsrekurskommission ist gegeben (Art. 194 Abs. 1 StG). Das 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 15. Dezember 2014 entspricht formell und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 StG, Art. 161 StG i.V.m. Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs ist einzutreten.

2.- Die Verfahrensbeteiligten sind sich nicht einig, ob die rechtskräftig gewordenen Steuerauscheidungen der Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit der Ehefrau auf das Haupt- und Nebensteuerdomizil auf dem Weg der Berichtigung korrigiert werden können.

a) 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 [Steuerharmonisierungsgesetz; 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_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. 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 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 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. 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, N 6 zu § 205). 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, N 6 zu Art. 150).

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).

b) Die fehlerhafte Steuerausscheidung der Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit der Rekurrentin zwischen den Kantonen St. Gallen und Zürich in den rechtskräftig gewordenen Veranlagungen für die Jahre 2010 und 2011 beruht nicht auf einer fehlerhaften Rechenoperation. Die Vorinstanz macht vielmehr einen Übertragungsfehler geltend, indem der Steuerkommissär die Ausscheidung entsprechend der einschlägigen interkantonalen Vereinbarung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, die auch im Steuerbuch wiedergegeben werde, habe vornehmen wollen, dabei aber die beiden Anteile verwechselt habe.

c) Gemäss Art. 15 Abs. 1 StG ist die Steuerpflicht bei persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt, erstreckt sich aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke ausserhalb des Kantons. Die Steuerausscheidung erfolgt im Verhältnis zu anderen Kantonen nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der



St.Galler Gerichte

interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 16 Abs. 1 StG). Zu beachten ist insbesondere die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum Verbot der Doppelbesteuerung gemäss Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (SR 101, abgekürzt: BV).

Bei der Kollektivgesellschaft handelt es sich um eine kaufmännisch geführte Personengesellschaft. Beteiligungen an solchen Gesellschaften stellen Geschäftskapital der Teilhaber dar und führen bei diesen zu Erwerbseinkommen. Nach kantonalem Steuerrecht und nach dem Steuerharmonisierungsrecht des Bundes sind die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit das Ergebnis aus dem kombinierten Einsatz von Arbeit und Kapital. Sie bilden das Entgelt für die geleistete Arbeit einerseits und für die Zurverfügungstellung des Kapitals andererseits und lassen sich vielfach nicht in ihre Einzelteile auffächern, sondern stellen ein heterogenes Konglomerat dar (vgl. Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, S. 46; M. Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1: Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 2. Aufl. 2002, N 18 zu Art. 8 StHG). Trotz dieser Schwierigkeit und der zunehmenden Bedeutung gewinnabhängiger Lohnbestandteile sind nach geltender bundesgerichtlicher Rechtsprechung im interkantonalen Verhältnis Gesellschaftsgewinn und Arbeitsentgelt unterschiedlich zu behandeln. Das Arbeitsentgelt des mitarbeitenden Gesellschafters ist am Hauptsteuerdomizil des Teilhabers steuerpflichtig. Der Zins für das Gesellschaftskapital und die Anteile der Gesellschafter am Reingewinn sind am Sitz der Gesellschaft, an welchem die Gesellschafter ein Nebensteuerdomizil begründen, steuerpflichtig (vgl. BGE 107 Ia 41 E. 2 mit Hinweisen). Zwischen den Gesamtbezügen und dem Arbeitsentgelt muss ein angemessenes Verhältnis bestehen. Massgebend ist der Betrag, der für die gleiche Arbeitsleistung an einen Dritten bezahlt würde (vgl. Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Aufl. 2000, S. 192 ff.).

d) Die Vorinstanz beruft sich auf einen reinen Eingabefehler anlässlich eines manuell vorzunehmenden Schrittes und damit auf ein „Schreibversehen“ im Sinn von Art. 198 Abs. 1 StG. Die obigen Ausführungen zeigen indessen, dass das steuerbare Einkommen bei Kollektivgesellschaftern, die in verschiedenen Kantonen wohnen und arbeiten, gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung für die Steuerauscheidung in Gesellschaftsgewinn und Arbeitsentgelt aufzuteilen ist, wobei letzteres jenem Betrag zu



entsprechen hat, der für die gleiche Arbeitsleistung an einen Dritten bezahlt würde. Die Vornahme der Steuerausscheidung stellt demnach einen Akt der Rechtsanwendung dar. In den Jahresrechnungen 2010 und 2011 der Kollektivgesellschaft, an welcher die Rekurrentin beteiligt ist, wurde der erzielte Jahresgewinn nicht in Gesellschaftsgewinn und Arbeitsentgelt aufgeteilt. Nähere Angaben dazu wie auch zum zeitlichen Umfang der Arbeitstätigkeit der Rekurrentin fehlen. Es trifft zwar zu, dass die Veranlagungsbehörde in solchen Fällen auf die mit diversen Nachbarkantonen getroffene Vereinbarung vom 10. Juli 2000 (publiziert in Steuerbuch StB 16 Nr. 3) zurückgreift, wonach bei Einkünften zwischen Fr. 50'000.– und Fr. 80'000.– ein Arbeitsentgelt von Fr. 40'000.– am Wohnort zu versteuern ist. Dabei handelt es sich hingegen nicht um eine Bestimmung mit Gesetzescharakter, sondern lediglich um eine Verwaltungsanweisung zur Vereinfachung der Steuerausscheidung von Tätigkeitsentgelten bei Teilhabern von Kollektiv- und Kommanditgesellschaften. Unabhängig von dieser Vereinbarung sind Fälle denkbar bzw. steht dem Steuerpflichtigen der Nachweis offen, dass der Arbeits- oder der Gewinnanteil im konkreten Fall höher oder niedriger ausgefallen sind. Es handelt sich dabei offenkundig um eine Frage der Rechtsanwendung, welche im Einzelfall unter Umständen durchaus umstritten sein kann. In solchen Fällen können sich weder der Steuerpflichtige noch die Veranlagungsbehörde darauf berufen, die Steuerausscheidung sei mit Anwendung einer anderen Aufteilung zu berichtigen (vgl. dazu auch VerwGE B 2015/80 E. 2.4.1. in www.gerichte.sg.ch). Vor diesem Hintergrund erscheint die interkantonale Steuerausscheidung des Einkommens eines Kollektivgesellschafters deshalb einer Berichtigung von Vornherein nur sehr schwer zugänglich. Vorliegend steht nicht fest, dass die Aufteilung gemäss Vereinbarung, im vorliegenden Fall Kanton St. Gallen Fr. 40'000.– und Kanton Zürich Fr. 15'897.– bzw. Fr. 18'573.–, die einzig richtige Steuerausscheidung darstellt. Demzufolge fehlt es letztlich am strikten Nachweis, dass es sich bei der vorgenommenen Ausscheidung um einen reinen Übertragungsfehler handelte. Dies gilt umso mehr, als nach der früheren bundesgerichtlichen Rechtsprechung selbst das „Ablesen“ eines falschen Tarifs nicht als der Berichtigung zugänglicher Erklärungsirrtum zu behandeln war (vgl. BGE 82 I 21). Hinzu kommt, dass die Behandlung eines Übertragungsfehlers als „Schreibversehen“ gemäss Bundesgericht im Übrigen ohnehin grundsätzlich als fraglich erscheint (vgl. BGer 2C_519/2011 vom 24. Februar 2012 E. 3.5.3).



e) Zusammenfassend ergibt sich aus den vorstehenden Erwägungen, dass der Rekurs gutzuheissen ist. Die Berichtigungen vom 27. November 2014 betreffend die Steuerausscheidungen der Kantons- und Gemeindesteuern 2010 und 2011 sind aufzuheben.

3.- Dem Verfahrensausgang entsprechend gehen die amtlichen Kosten zu Lasten des Staates (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 600. – ist angemessen (Art. 7 Ziff. 122 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 600. – ist den Rekurrenten zurückzuerstatten.

Entscheid:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen und die Berichtigungen vom 27. November 2014 bezüglich

der Steuerausscheidungen der Kantons- und Gemeindesteuern 2010 bis 2011

werden aufgehoben.

2. Die amtlichen Kosten von Fr. 600.– trägt der Staat.

3. Den Rekurrenten wird der Kostenvorschuss von Fr. 600.– zurückerstattet.