

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 ST.2011.153

Entscheid

12. August 2011

Mitwirkend:

Einzelrichter Walter Balsiger und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

A AG,

vertreten durch B AG,

Rekurrentin,

gegen

Staat Zürich,

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Konsum,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

Rekursgegner,

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2008

hat sich ergeben:

A. Die in der C tätige A AG (nachfolgend die Pflichtige) wurde für die Steuerperiode 1.1.-31.12.2008 nach Massgabe ihrer Deklaration mit einem steuerbaren Reingewinn 203'100.- und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 339'300.- eingeschätzt. Die mit Steuerrechnung vom 16. August 2010 eröffnete Einschätzung erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

B. Mit Schreiben vom 4. April 2011 reichte die Steuervertreterin der Pflichtigen eine rektifizierte Steuererklärung 2008 ein. Diese unterschied sich von der ursprünglichen Deklaration insoweit, als unter Pos. 10 neu ein Beteiligungsabzug von 28.763% aufgeführt wurde. Zur Erklärung führte die Vertreterin aus, ihr sei bei der Vorbereitung der Steuererklärung 2010 aufgefallen, dass bei der Steuererklärung 2008 der Beteiligungsabzug in der EDV falsch erfasst und somit nicht geltend gemacht worden sei. Auch wenn der Beteiligungsabzug in den Steuerformularen falsch erfasst worden sei, so sei er in der Jahresrechnung unter dem Finanzertrag als separate Position ausgewiesen worden. Daher seien sowohl die Deklaration als auch die Einschätzung falsch vorgenommen worden. Nach Massgabe von Art. 159 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG), welche Norm die Berichtigung von Schreibfehlern trotz Rechtskraft der Einschätzung ermögliche, sei die Einschätzung entsprechend zu korrigieren.

Im Rahmen eines ergänzenden Korrekturantrags wurde mit Eingabe vom 6. April 2011 eine weitere Steuererklärung 2008 eingereicht. In dieser wurde der Beteiligungsabzug nunmehr mit 34.855% aufgeführt.

Das kantonale Steueramt nahm diese Eingaben als Einsprache entgegen und trat darauf mit Entscheid vom 12. Mai 2011 wegen Verspätung nicht ein. In den Erwägungen wurde dabei festgehalten, dass weder ein Berichtigungs- noch ein Revisionsgrund vorlägen. Die Eingaben wurden damit auch als Berichtigungs- und Revisionsgesuch behandelt, wobei den ausserordentlichen Rechtsmitteln nicht stattgegeben wurde.

C. Mit Rekurs vom 14. Juni 2011 liess die Pflichtige beantragen, der Nichteintretensentscheid der Einsprachebehörde sei aufzuheben bzw. sei auf ihren Antrag auf Korrektur der rechtskräftigen Einschätzung einzutreten, denn es lägen sowohl Gründe für eine Revision als auch für eine Berichtigung vor.

Das kantonale Steueramt schloss am 4. Juli 2011 auf Rekursabweisung.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Nach § 155 Abs. 1 StG bzw. Art. 51 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) kann ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag des Steuerpflichtigen oder von Amts wegen zu dessen Gunsten revidiert werden, wenn (nachträglich) erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden (lit. a), wenn die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser Acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat (lit. b), oder wenn ein Verbrechen oder Vergehen den Entscheid beeinflusst hat (lit. c). Die Revision ist nach § 155 Abs. 2 StG ausgeschlossen, wenn der Antragsteller das, was er als Revisionsgrund vorbringt, bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Die Revision kann mithin nicht verlangt werden, um das im ordentlichen Verfahren Versäumte nachzuholen (vgl. BGr, 21. Mai 1997 = StE 1998 B 97.11 Nr. 14).

b) Das Schrifttum kennt teilweise neben den positivrechtlichen Revisionsgründen Revisionstatbestände auf Grund von Verfassungsbestimmungen (vgl. z.B. Vallender/Looser, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2.A., 2008, Art. 147 N 23 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2.A., 2006, § 155 N 20). Auch die Rechtsprechung, namentlich auf kantonaler Ebene, lässt die Revision ausserhalb der gesetzlich umschriebenen Tatbestände zu, wenn das Ergebnis der strengen Einhaltung der positivrechtlichen Revisionsgründe "stossend ist und dem Gerechtigkeitsgefühl zuwider läuft" (BGr, 2. November 1998, 2A.294/1998 = Pra 1999 Nr. 52, m.w.H.; VGr, 6. Juni 2007,

SB.2006.00071). Andererseits hat es das Bundesgericht für das Recht der direkten Bundessteuer nach ständiger Rechtsprechung im Interesse der Rechtssicherheit bisher stets abgelehnt, aus andern als den in Art. 147 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) genannten Gründen rechtskräftige Veranlagungen zu korrigieren bzw. zu revidieren (vgl. BGr, 23. Mai 2007, 2A.710/2006, E. 3.3 m.w.H., www.bger.ch, auch zum Folgenden). Diese Rechtsprechung hat das oberste Gericht auch für Art. 51 StHG als annehmbar erklärt. Einem übergesetzlichen Revisionsgrund, der sich an der Ungerechtigkeit des Ergebnisses orientiert, darf indes höchstens sehr restriktiv, gleichsam "nur in äussersten Extremfällen" zum Durchbruch verholfen werden (vgl. Vallender/Looser, Art. 147 N 23 DBG). Denn der Korrektur des dem Gerechtigkeitsgefühl zuwiderlaufenden Urteils steht stets die Rechtssicherheit entgegen, welche nur im Ausnahmefall durchbrochen werden darf.

Gemäss hiesiger verwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung verhindert das Vorliegen eines stossenden, schockierenden Ergebnisses, dass der Ausschlussgrund im Sinn von § 155 Abs. 2 StG und Art. 147 Abs. 2 DBG zum Tragen kommt (VGr, 6. Juni 2007, SB.2006.00071, E. 2.3, m.w.H.). Danach wäre die Revision auch dann möglich, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt bereits im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Diese Auffassung ist indes abzulehnen (vgl. StRK I, 30. September 2008, 1 ST.2007.430 - 435 und 1 DB.2007.244 - 247, auch zum Folgenden). Vielmehr ist der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu folgen: Danach dürfen "an die Sorgfalt des Steuerpflichtigen bei der Wahrung seiner Rechte im Veranlagungsverfahren einige Anforderungen gestellt werden. Es ist grundsätzlich davon auszugehen, dass er seine eigenen finanziellen Verhältnisse kennt und dass er nach Erhalt der Veranlagungsverfügung diese überprüft und allfällige Mängel rechtzeitig rügt" (Vallender/Looser, Art. 147 N 24 DBG).

c) Neu entdeckte Tatsachen nach § 155 Abs. 1 lit. a StG bzw. Art. 147 Abs. 1 lit. a DBG sind diejenigen, die zur Zeit der Einschätzung zwar bereits bestanden haben, dem Steuerpflichtigen aber erst nach Erlass des zu revidierenden Entscheids oder der zu revidierenden Verfügung bekannt werden (StRK I, 30. September 2008, 1 ST.2007.430 - 435 und 1 DB.2007.244 - 247). Es handelt sich um sog. "neue alte Tatsachen" (vgl. Vallender/Looser, Art. 147 N 10 DBG, m.w.H.). Diese Tatsachen fin-

den nur Gehör, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass ihm diese trotz pflichtgemässer Sorgfalt im Einschätzungsverfahren nicht bekannt sein konnten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 155 N 22).

d) Die Überbesteuerung bildet erste Voraussetzung der Revision (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 155 N 10). Wird der Steuerpflichtige ihr gewahr, kann darin aus diesem Grund nicht gleichzeitig die Entdeckung erheblicher neuer Tatsachen oder Beweismittel im Sinn von § 155 Abs. 1 lit. a StG bzw. Art. 147 Abs. 1 lit. a DBG erblickt werden, ansonsten jede Überbesteuerung automatisch revisionsfähig wäre (StRK I, 30. September 2008, 1 ST.2007.430 - 435 und 1 DB.2007.244 - 247). Vielmehr müssen neu entdeckte, aber im Einschätzungszeitpunkt (bzw. bei Rechtskraft der Einschätzung) bereits vorhandene Tatsachen und Beweismittel die Überbesteuerung erst erkennen lassen bzw. beweisen.

e) Nach § 156 StG bzw. Art. 148 DBG muss das Revisionsbegehren innert 90 Tagen seit Entdeckung des Revisionsgrundes, spätestens aber innert zehn Jahren nach Eröffnung der Verfügung oder des Entscheids eingereicht werden. Die Beweismittel für die Revisionsgründe sowie für die Behauptung, dass seit ihrer Entdeckung noch nicht 90 Tage verflossen sind, sollen dem Revisionsbegehren beigelegt oder, sofern dies nicht möglich ist, genau bezeichnet werden (so ausdrücklich § 157 Abs. 3 StG; vgl. für das DBG: Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 149 N 5). Revisionsantrag und Sachvorbringen darüber, dass die Revisionsfrist gewahrt worden ist, sind Gültigkeitsvoraussetzungen des Revisionsbegehrens (Reimann/Zuppinger/Schärfer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Band, 1969, § 109 N 2, § 110 N 1 und 2; Richner/Frei/ Kaufmann, Art. 148 N 2 und 149 N 8). Fehlt es daran, ist auf das Begehren schon aus formellen Gründen nicht einzutreten. Für die Behandlung des Revisionsbegehrens ist die Behörde zuständig, welche die frühere Verfügung oder den früheren Entscheid erlassen hat (§ 157 Abs. 1 StG bzw. Art. 149 Abs. 1 DBG).

2. a) Die Steuervertreterin der Pflichtigen macht rekursweise geltend, bei der Erstellung der Steuererklärung 2008 sei der Beteiligungsabzug in ihrer EDV versehentlich nicht erfasst worden. Bei der Kontrolle der definitiven Veranlagung sei dies nicht bemerkt worden, weil der veranlagte Reinertrag mit dem deklarierten Gewinn überein-

gestimmt habe. Erst nach Erhalt der Kopie der unterzeichneten Steuererklärung 2008 am 16. März 2011 habe sie Kenntnis von der fehlerhaften Deklaration erhalten.

b) Wurde der Deklarationsfehler tatsächlich erst am 16. März 2011 bemerkt, so wäre mit den Eingaben vom 4. und 6. April 2011 – soweit man die darin gestellten Anträge auf Berichtigung sinngemäss als Revisionsgesuch interpretiert – zumindest die Revisionsfrist eingehalten worden. Weil sodann die Nichtgewährung eines berechtigten Beteiligungsabzugs zwangsläufig eine Überbesteuerung nach sich zieht, ist insoweit eine Revision grundsätzlich möglich. Zu prüfen bleibt damit, ob ein Revisionsgrund vorliegt.

c) Die Entdeckung der Falschdeklaration bzw. der Überbesteuerung ist nach dem bereits Gesagten keine wesentliche neue Tatsache im Sinn von § 155 Abs. 1 lit. a StG und kann somit kein Revisionsgrund sein. Die Pflichtige lässt jedoch vorbringen, dass die Steuerbehörde die Falschdeklaration hätte bemerken müssen. Sie beruft sich damit auf lit. b der vorgenannten Bestimmung, wonach eine Revision möglich ist, wenn die Steuerbehörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser Acht gelassen hat. Zur Begründung führt sie aus, dass aus der mit der Steuererklärung 2008 eingereichten Bilanz 2008 hervorgehe, dass die Pflichtige eine Beteiligung gehalten habe. Die Dividende aus der Beteiligung sei sodann in der Erfolgsrechnung 2008 als Beteiligungsertrag aufgeführt worden. Auch im Anhang der Jahresrechnung sei die Beteiligung vermerkt worden. Aufgrund dieser Anhaltspunkte wäre es Aufgabe der Steuerbehörde gewesen, den Sachverhalt von Amts wegen zu prüfen und weitergehende Untersuchungen durchzuführen.

d) Der Beteiligungsabzug ist mit der Steuererklärung geltend zu machen; er wird nicht von Amts wegen gewährt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 72 N 35). Nachdem die Pflichtige in der ursprünglichen Steuererklärung 2008 weder unter der Pos. 10 einen Beteiligungsabzug aufführte, noch ihrer Deklaration das diesbezüglich notwendige Hilfsblatt "Beteiligungsabzug" beifügte, hatte die Steuerbehörde keinen Anlass, den Sachverhalt mit Blick auf einen womöglich nicht deklarierten Beteiligungsabzug zu untersuchen, zumal gemäss den unbestrittenen Erwägungen im Einspracheentscheid auch in den früheren Steuerperioden nie ein Beteiligungsabzug zur Diskussion gestanden hat. Dass in der Bilanz 2008 unter den Gesellschaftsaktiven eine

Beteiligung aufgeführt ist (D AG, E) und die Erfolgsrechnung 2008 einen Beteiligungsertrag von brutto Fr. 75'000.- aufführt, ändert daran nichts. Einerseits lassen diese Angaben noch nicht zwingend auf einen zu gewährenden Beteiligungsabzug schliessen, weil sich der Letztere vom Beteiligungsnettoertrag ableitet (vgl. Hilfsblatt Beteiligungsabzug). Andererseits ist die Steuerbehörde ohnehin nicht gehalten, jede Steuererklärung inkl. Beilagen à fonds zu untersuchen; vielmehr kann und darf sie darauf vertrauen, die Selbstdeklaration der Steuerpflichtigen sei korrekt. So ist sie, wie aufgrund der Akten anzunehmen erlaubt ist, wohl auch hier vorgegangen. Abgesehen davon könnte eine allfällige amtliche Unsorgfalt jene der Pflichtigen aber nicht aufwiegen bzw. aufheben. Spätestens bei Erhalt der definitiven Steuerrechnung vom 16. August 2010 hätte diese (bzw. deren professionelle Vertreterin) bemerken müssen, dass ihr als Folge der unvollständigen bzw. fehlerhaften Deklaration kein Beteiligungsabzug gewährt worden war. Der Deklarationsfehler hätte alsdann im ordentlichen Rechtsmittelverfahren noch korrigiert werden können. Wurde die Schlussrechnung indes ungeprüft hingenommen und die Fehlerhaftigkeit der Deklaration 2008 in folgedessen erst im Zusammenhang mit einer späteren Deklaration entdeckt (gemäss Schreiben der Pflichtigen vom 4. April 2010 nicht einmal im Zusammenhang mit der Folgedeklaration 2009, sondern erst bei der Vorbereitung der Steuererklärung 2010), liegt darin eine weitere Sorgfaltspflichtverletzung, welche eine Revision ausschliesst.

e) Die Voraussetzungen für eine Revision der Einschätzung 2008 sind damit nicht erfüllt.

f) Anzufügen bleibt, dass sich an diesem Ergebnis auch dann nichts ändern würde, wenn die unter E. 1b erwähnte verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung zur Anwendung gelangte. Denn davon, dass die angefochtene Einschätzung in ihrer Auswirkung schockierend ist, kann entgegen dem Dafürhalten der Pflichtigen nicht die Rede sein. "Schockierend" bedeutete im erwähnten Präjudiz des Verwaltungsgerichts ein rund 10fach zu hoch eingeschätztes Einkommen (Fr. 300'000.- statt mutmasslich Fr. 35'000.-; vgl. VGr, 6. Juni 2007, SB.2006.00071, E. 2.3). Solche Dimensionen liegen hier, wo bei einem steuerbaren Reingewinn von rund Fr. 203'173.- gemäss Berechnungen der Pflichtigen ein Beteiligungsabzug von 28.763% bzw. 34.855% zur Diskussion steht, nicht vor.

3. a) Laut § 159 StG können Rechnungsfehler und Schreibversehen in rechtskräftigen Entscheiden binnen fünf Jahren nach Mitteilung berichtigt werden.

b) Bei der Berichtigung handelt es sich um ein ausserordentliches Rechtsmittel. Im Vergleich zur Revision hat sie indes einen erheblich eingeschränkten Anwendungsbereich. Der Sinn der Berichtigung besteht darin, Verfügungen und Entscheide, die den wirklichen Willen der Steuerbehörde infolge eines Erklärungsfehlers nicht richtig wiedergeben, trotz mittlerweile eingetretener formeller Rechtskraft möglichst informell korrigieren zu können. Denn einerseits werden rechnerische und redaktionelle Fehler leicht einmal übersehen und vielfach erst im Rahmen des Steuerbezugs oder noch später entdeckt; und andererseits lassen sich solche "Kanzleifehler" auch leicht als solche erkennen und beheben (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 159 N 2).

Bei Kanzleifehlern geht es ausschliesslich um Fehler der Behörden. Versehen des Steuerpflichtigen sind keine Kanzleifehler, doch können sie ausnahmsweise solche nach sich ziehen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 159 N 3).

Rechnungsfehler und Schreibversehen bestehen im Ausdruck, nicht hingegen in der Willensbildung ("lapsus mentis") der entscheidenden Behörde (Handarbeit im Gegensatz zur Kopfarbeit; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 159 N 4, auch zum Folgenden). Der Kanzleifehler lässt sich – im Gegensatz zum inhaltlichen Fehler einer Verfügung – in aller Regel eben verhältnismässig leicht erkennen. Berichtigungsfähig sind somit Fehler, die im Zusammenhang mit einem handwerklichen bzw. mechanischen Vorgang unterlaufen sind. Als Rechnungsfehler wird ein Versehen rein rechnerischer Natur bezeichnet, welches bei einer mathematischen Operation eintritt (Vallender/Looser, Art. 150 N 8 f., auch zum Folgenden). Der Berechnungsfehler ist dabei weit zu verstehen, so dass nicht nur Fehler im Sinn fehlerhafter mathematischer Operationen, sondern auch Ablese-, Übertragungs- und Kommafehler davon erfasst sind. Darunter werden auch Eingabefehler im Zusammenhang mit der Verwendung mechanischer bzw. elektronischer Berechnungssysteme subsumiert. Ein Schreibfehler ist dort anzutreffen, wo in der ausgefertigten Verfügung oder im entsprechenden Entscheid etwas anderes steht als der Verfasser hatte zum Ausdruck bringen wollen. Dabei muss aus dem Zusammenhang klar werden, wie es richtigerweise hätte heissen müssen. Die Grenzziehung zwischen Fehler im Ausdruck des Willens und der Willensbildung kann bisweilen heikel sein. Nicht zu berücksichtigen sind jedenfalls Irrtümer, die auf einem fehlerhaf-

ten Entscheidungsvorgang der Behörde beruhen. Dazu gehören auch Irrtümer bezüglich des rechtserheblichen Sachverhalts.

c) Vorliegend geht es um eine Falschdeklaration der Pflichtigen, welche das Steueramt in der Einschätzung, da nicht erkannt, übernommen hat. Inwiefern darin ein behördlicher Erklärungsfehler zu erblicken sein soll, ist nicht ersichtlich. Denn das Steueramt ist davon ausgegangen, die Selbstdeklaration sei korrekt. Auch wenn es diesbezüglich einem Irrtum unterlegen ist, so hat es doch seinen Willen in den Taxationen richtig ausgedrückt; m.a.W. besteht kein Unterschied zwischen Willensbildung und anschliessender Willensäusserung. Die Berichtigungsfähigkeit ist damit zu verneinen. Es verhält sich hier nicht anders als im Fall einer vom Steuerpflichtigen in der Steuererklärung falsch eingetragenen Konfessionszugehörigkeit, welche von der Steuerbehörde "folgerichtig" übernommen wurde (VGr LU, 28. Oktober 2002, LGVE 2002 II Nr. 22).

4. Nach alledem steht fest, dass die Vorinstanz dem Antrag auf Abänderung der rechtskräftigen Einschätzung via Revision oder Berichtigung zurecht nicht stattgegeben hat. Damit ist der Rekurs abzuweisen.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]