

Obergericht Appenzell Ausserrhoden
2. Abteilung

Urteil vom 20. August 2019

Mitwirkende	Obergerichtspräsident E. Zingg Oberrichter Dr. M. Winiger, S. Plachel, M. Müller, R. Kläger Obergerichtsschreiberin M. Epprecht
Verfahren Nr.	O2V 18 29
Sitzungsort	Trogen
Beschwerdeführerin	A. _____, Zustelladresse: AA. _____
Vorinstanz	Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden, Gutenberg-Zentrum, 9102 Herisau
Gegenstand	Berichtigung Staats- und Gemeindesteuern 2013 - 2015 Beschwerde gegen die Ablehnung der Berichtigung durch die Kant. Steuerverwaltung vom 20. November 2018

Rechtsbegehren

a) der Beschwerdeführerin:

1. Der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und die Steuerrechnung für Staats- und Gemeindesteuern 2014 (Steuerperiode 2013/14) sei über den Betrag von Fr. 18'903.85 (anstelle von Fr. 33'075.20) und die Steuerrechnung für Staats- und Gemeindesteuern 2015 (Steuerperiode 2015) sei über den Betrag von Fr. 10'524.40 (anstelle von Fr. 26'112.00) auszustellen.

Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Beschwerdegegnerin.

b) der Vorinstanz:

1. Die Beschwerde sei abzuweisen.
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdeführerin.

Sachverhalt

- A. Die A. _____ wurde am 30. September 2013 gegründet und hat ihren Sitz in B. _____ (act. 2.2).

Am 5. September 2016 wurde die A. _____ von der kantonalen Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden für die Staats- und Gemeindesteuern für den Zeitraum 25. September 2013 bis 31. Dezember 2014 mit folgenden Steuerfaktoren veranlagt: Steuerbarer Gewinn Fr. 232'300.--, steuerbares Kapital Fr. 5'445'000.-- und Steuerwert Liegenschaften Fr. 13'056'000.--. Der Steuerbetrag betrug Fr. 33'075.20 (act. 2.5).

Am 6. September 2016 wurde die A. _____ für die Staats- und Gemeindesteuern für den Zeitraum 1. Januar 2015 bis 31. Dezember 2015 mit folgenden Steuerfaktoren veranlagt: Steuerbarer Gewinn Fr. 105'100.--, steuerbares Kapital Fr. 5'129'000.-- und Steuerwert Liegenschaften Fr. 13'056'000.--. Der Steuerbetrag betrug Fr. 26'112.-- (act. 2.6).

Am 13. September 2016 ergingen die Schlussrechnungen für die Staats- und Gemeindesteuern 2014 und 2015 (act. 2.3 und act. 2.4).

- B.** Mit Eingabe vom 10. April 2018 liess die A. _____ bei der Steuerverwaltung um Berichtigung der Veranlagungsverfügungen für die Staats- und Gemeindesteuern 2014 und 2015 ersuchen. Es seien die ordentlichen Steuern von Fr. 18'903.85 beziehungsweise Fr. 10'524.40 anstelle der Minimalsteuern zu veranlagern (act. 2.9). Mit Entscheid vom 20. November 2018 wies die Steuerverwaltung das Berichtigungsgesuch ab (act. 2.1).
- C.** Gegen diesen Entscheid richtet sich die von der A. _____ am 14. Dezember 2018 erhobene Beschwerde an das Obergericht des Kantons Appenzell Ausserrhoden. Sie hält im Wesentlichen dafür, dass der in Rechnung gestellte Steuerbetrag für die Staats- und Gemeindesteuern 2014 und 2015 auf Basis der Minimalsteuer berechnet worden sei. Für die ersten zwei Steuerjahre seien juristische Personen aber von der Minimalsteuer ausgenommen. Vorliegend handle es sich um einen Erklärungsirrtum, welcher auf eine fehlerhafte Eingabe der Steuerkommissarin zurückzuführen sei. Es handle sich daher um einen klassischen Kanzleifehler.
- D.** Mit Vernehmlassung vom 6. Februar 2019 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde. Sie stellt sich im Wesentlichen auf den Standpunkt, die Erhebung der Minimalsteuer beruhe auf der Willensbildung beziehungsweise auf der rechtlichen Beurteilung des Sachverhalts durch die zuständigen Steuerkommissäre. Werde die Minimalsteuer in den ersten zwei Jahren nach der Gründung zu Unrecht erhoben, handle es sich um einen Veranlagungsfehler, welcher einer Berichtigung nicht zugänglich sei.
- E.** Mit Replik vom 22. Februar 2019 hielt die A. _____ an ihrem Standpunkt fest (act. 9). Die Steuerverwaltung verzichtete stillschweigend auf eine Duplik.
- F.** Auf weitere Einzelheiten im Sachverhalt und in den Akten sowie die Vorbringen der Parteien in den Rechtschriften wird, soweit für die Beurteilung entscheidrelevant, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen

1. Formelles

Das Obergericht ist nach Art. 192 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 (StG, bGS 621.11) i.V.m. Art. 28 des Justizgesetzes vom 13. September 2010 (JG, bGS 145.31) zur Beurteilung der Beschwerden gegen Berichtigungsentscheide oder ihre Ablehnung zuständig. Die Beschwerdeführerin beziehungsweise deren einzelzeichnungsberechtigtes

Mitglied C._____ hat mit Vollmacht vom 12. Dezember 2018 die AA._____ ermächtigt, sie im vorliegenden Verfahren zu vertreten (act. 2.2). Dies ist zulässig, nachdem in Streitigkeiten über öffentliche Abgaben kein Anwaltsmonopol vorgesehen ist (Art. 3 Abs. 1 lit. d des Gesetzes vom 11. April 2005 über die Ausübung des Anwaltsberufes (Anwaltsgesetz, bGS 145.52) i.V.m. Art. 13 und Art. 54 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210)). Der im Verfahren für die AA._____ handelnde D._____ ist im Handelsregister eingetragen und einzelzeichnungsberechtigt. Da auch die übrigen von Amtes wegen zu prüfenden Prozessvoraussetzungen (Form- und Fristerfordernisse) erfüllt sind, ist auf die Beschwerde einzutreten.

2. Materielles

2.1

Nach Art. 96 Abs. 1 Satz 1 StG entrichten juristische Personen von ihren im Kanton gelegenen Grundstücken eine Minimalsteuer von 2 Promille des amtlichen Verkehrswertes. Neugegründete juristische Personen sind für die ersten 2 Steuerjahre, wenn sie nicht durch Umstrukturierung entstanden sind, von der Minimalsteuer ausgenommen (Art 96 Abs. 3 lit. a StG).

In Bezug auf den Sachverhalt ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin 2013 gegründet wurde (act. 2.2). Einig sind sich die Parteien sodann, dass der in Rechnung gestellte Steuerbetrag für die Staats- und Gemeindesteuern 2014 (Steuerperiode 2013/2014) und für die Staats- und Gemeindesteuern 2015 auf Basis der Minimalsteuer nach Art. 96 StG berechnet wurde und dass die Veranlagungsverfügungen und Steuerrechnungen für die Staats- und Gemeindesteuern 2014 und 2015 in Rechtskraft erwachsen. Nicht bestritten ist ferner, dass die Minimalsteuer, welche für die ersten zwei Steuerjahre der Beschwerdeführerin erhoben wurde, im konkreten Fall nicht hätte verlangt werden dürfen und dass das Berichtigungsgesuch der Beschwerdeführerin innert Frist gestellt wurde (act. 1/2 und act. 6/2).

Bestritten und zu prüfen ist, ob im konkreten Fall ein berichtigungsfähiger Rechnungsfehler vorliegt oder aber ein Veranlagungsfehler, welcher keiner Berichtigung zugänglich ist.

2.2

Die Beschwerdeführerin rügt vorab die fehlende Transparenz in Bezug auf die Minimalsteuer. Selbst eine fachkundige Person könne anhand der Berechnungen der Steuerveranlagung, der Veranlagungsverfügung wie auch der Schlussabrechnungen nicht annäherungsweise erkennen, dass die Minimalsteuer auf Grundeigentum berechnet worden sei.

Die Vorinstanz hält dafür, dass die Erhebung der Minimalsteuer gut ersichtlich sei, indem auf den Veranlagungsverfügungen der Steuerwert der Liegenschaften bei den steuerbaren Faktoren und der anwendbare Steuersatz aufgeführt worden sei.

Auf den Veranlagungsverfügungen 2013/14 und 2015 ist nebst der ordentlichen Steuer auch der Steuerwert der Liegenschaften ausgewiesen, indem bei den steuerbaren Faktoren die Bemessungsgrundlage und der Steuersatz aufgeführt wurden. Sodann wird in der Veranlagungsverfügung auf die auf Art. 96 StG basierende Minimalsteuer hingewiesen (act. 2.5 und act. 2.6). Die Veranlagungsverfügung ist somit hinreichend transparent in Bezug auf die Erhebung der Minimalsteuer, weshalb die diesbezügliche Rüge der Beschwerdeführerin fehl geht.

2.3

Weiter beantragt die Beschwerdeführerin die Einholung einer Stellungnahme der im vorliegenden Fall zuständigen Steuerkommissärin durch die Vorinstanz zur Frage, ob die im Ergebnis falsche Veranlagung auf eine durch sie irrtümlich falsche Rechtsanwendung zurückzuführen sei oder ob ihr ein einfacher Erfassungsfehler im Sinne eines Schreibfehlers unterlaufen sei. Die Vorinstanz kam dieser Aufforderung nicht nach und liess sich hierzu auch nicht vernehmen.

Auch im Rechtsmittelverfahren vor einer kantonalen Rechtsmittelinstanz gilt der Untersuchungsgrundsatz (ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. Aufl. 2018, S. 23, Rz. 8 zu § 5). Da der Zeugenbeweis nicht zulässig ist (Art. 159 Abs. 2 StG), stellt sich die Frage nach der Einholung eines Amtsberichts durch das Gericht. Der Sachverhalt beziehungsweise der hier interessierende Ablauf ergibt sich jedoch aus den Eingaben der Parteien: im Veranlagungsprogramm gibt es ein Eingabefeld, welches mit dem Liegenschaftswert zu befüllen ist. Das Befüllen beziehungsweise Nichtbefüllen des Eingabefeldes obliegt den Steuerkommissären. Wird das Eingabefeld mit dem Liegenschaftswert befüllt, löst dies eine Rechenoperation im Veranlagungsprogramm aus (vgl. act. 7.11).

Da sich aus den Eingaben der Parteien das übliche Vorgehen der Steuerkommissäre hinreichend ergibt und der Steuerkommissärin im konkreten Fall unbestrittenermassen ein Fehler passierte, würde die Einholung eines Amtsberichts nach Überzeugung des Gerichts nichts am Ergebnis ändern (Urteil des Bundesgerichts 2C_597/2017 vom 27. März 2018 E. 3.4.1 mit Hinweis auf BGE 136 I 229 E. 5.3; BGE 134 I 140 E. 5.3). Zumal die von der Beschwerdeführerin beabsichtigte Fragestellung letztendlich dem Gericht zur Beantwortung obliegt.

2.4

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 (Urteil des Bundesgerichts 2C_519/2011 vom 24. Februar 2012 E. 3.3 mit Hinweisen). Das Steuerrecht enthält eine abschliessende Ordnung von Rechtsgründen, die es erlauben, auf eine Veranlagungsverfügung oder einen solchen Entscheid zurückzukommen; bei diesen Gründen handelt es sich um die Revision (Art. 189ff. StG; Art. 51 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG, SR 642.14)), die Berichtigung (Art. 192 StG; Art. 52 StHG) und die Nachsteuer (Art. 193ff. StG; Art. 53 StHG). Weitere Aufhebungs- oder Abänderungsgründe sind ausgeschlossen und können weder von der steuerpflichtigen Person noch der öffentlichen Hand angerufen werden (Urteil des Bundesgerichts 2C_2000/2014 vom 4. Juni 2015 E. 2.4.1).

Nach Art. 192 Abs. 1 StG können Rechnungsfehler und Schreibversehen in rechtskräftigen Entscheiden innert fünf Jahren nach Mitteilung auf Antrag oder von Amtes wegen von der Behörde, der sie unterlaufen sind, berichtigt werden. Diese Bestimmung stimmt beinahe wörtlich mit Art. 52 StHG überein.

Es geht bei den Rechnungs- und Schreibfehlern um Versehen, die man üblicherweise als Kanzleifehler bezeichnet. Diese haben Fehler im Ausdruck (Erklärungsfehler), also die Willensäusserung zum Gegenstand. Kanzleifehler werden daher im Zusammenhang mit dem handwerklichen oder mechanischen Vorgang (sogenannte Fehler in der behördlichen „Handarbeit“) begangen. Davon abzugrenzen sind die nicht der Berichtigung zugänglichen Veranlagungs- oder Verfügungsfehler respektive Entscheidungsfehler. Ein Fehler in der „Kopfarbeit der Behörden“ respektive in der behördlichen Willensbildung wird angenommen, wenn eine Verfügung respektive ein Entscheid so gewollt war, wie zum Ausdruck gebracht worden ist, aber auf unrichtiger Sachverhaltsfeststellung, unrichtiger Auslegung oder Rechtsanwendung basiert. Dies gilt selbst dann, wenn ein derartiger Fehler der Behörde offensichtlich unterlaufen ist und unabhängig davon, ob für die steuerpflichtige Person erkennbar ist, dass sich die Behörde in einem Sach- oder Rechtsirrtum befindet. Fehler in der Willensbildung sind auf dem Rechtsmittelweg oder mittels Revision/Nachsteuer zu korrigieren (MARTIN E. LOOSER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl. 2017, N. 7 zu Art. 52 StHG mit zahlreichen Hinweisen; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2C_596/2012 vom 19. März 2013 E. 2.5 mit Hinweisen).

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 (Urteil des Bundesgerichts 2C_519/2011 vom 24. Februar 2012 E. 3.5.1).

Als Konsequenz aus diesen Überlegungen, welche das Bundesgericht im zitierten Entscheid anstellt, ergibt sich wohl, dass die Praxis für die Berichtigung im Zusammenhang mit elektronischen Vorgängen strengere Anforderungen verlangt. Auf jeden Fall darf die angebliche Anfälligkeit der Veranlagung als Massengeschäft für Flüchtigkeitsfehler nicht einseitig zu Lasten des Steuerpflichtigen ausgelegt werden und es kann von einer Steuerbehörde erwartet werden, dass sie Vorkehrungen zur maximalen Minimierung der Flüchtigkeitsfehler trifft. Offensichtliche Flüchtigkeitsfehler respektive offensichtliche, nicht bezweckte Handhabungsfehler sollten unabhängig von der Tragweite des Versehens einer Berichtigung zugänglich sein (MARTIN E. LOOSER, a.a.O., N. 7b zu Art. 52 StHG).

Massgebend kann stets nur sein, wieso es zu einem Fehler kam (Frage der Fehlerquelle), also aufgrund eines Sach- und Rechtsirrtums (Mangel in der Willensbildung) oder aufgrund eines Erklärungsirrtums, der nicht beabsichtigt war (Mangel in der Willensäusserung). Weil die technologischen Entwicklungen die Abgrenzung zwischen Mängeln in der Willensäusserung und –bildung zunehmend erschweren, ist im Zweifelsfall eher von einem Mangel in der Willensbildung auszugehen (MARTIN E. LOOSER, a.a.O., N. 10b zu Art. 52 StHG).

2.5

Die fehlerhafte Ermittlung der Minimalsteuer in den rechtskräftig gewordenen Veranlagungen für die Jahre 2014 und 2015 beruht nicht auf einer fehlerhaften Rechenoperation. Vielmehr geschah im konkreten Fall ein Fehler, weil die Steuerkommissärin fälschlicherweise das Eingabefeld „Liegenschaftswert“ befüllte, obwohl sie dies wegen der 2013 neu gegründeten Beschwerdeführerin zum damaligen Zeitpunkt nicht hätte tun dürfen. Ihrem Fehler lag eine fehlerhafte Willensbildung und damit eine der Berichtigung nicht zugängliche „Kopfarbeit“ im Sinne der Rechtsprechung zugrunde (vgl. Entscheid des Verwaltungsgerichts St. Gallen B 2015/80 vom 25. Februar 2016 E. 2.3).

Was die Beschwerdeführerin dagegen vorbringen lässt, vermag nicht zu überzeugen. Unbestritten ist, dass bei neu gegründeten Gesellschaften erst ab dem 3. Steuerjahr das Eingabefeld mit dem Liegenschaftswert befüllt werden darf. Und es ist ihr auch insofern zuzustimmen, als bedenklich erscheint, dass im konkreten Veranlagungsprogramm beziehungsweise im Ablauf des ganzen Veranlagungsprozesses keine inhärente Kontrolle besteht, welche solche Fehler herausfiltern könnte. Aber der Entscheid darüber, ob das Eingabefeld mit dem Liegenschaftswert befüllt werden darf oder nicht, ist ein bewusster Kopfsentscheid des zuständigen Steuerkommissärs. Jener hat den Beginn der Steuerpflicht, welcher aus dem System ersichtlich ist, zu prüfen und gestützt darauf zu entscheiden, ob das Eingabefeld mit dem Liegenschaftswert zu befüllen ist oder nicht. Unerheblich ist die (Berufs-)Erfahrung der Steuerkommissäre, denn auch bei Fachleuten sind Fehler – aus welchen Gründen auch immer – nicht auszuschliessen. Nicht beigeipflichtet werden kann der Beschwerdeführerin, soweit sie geltend macht, es sei im Umkehrschluss zu einem Entscheid der Steuerrekurskommission Basel-Stadt auch dann, wenn bei der steuerpflichtigen Gesellschaft aufgrund einer falschen Eingabe im System irrtümlicherweise die Minimalsteuer auf Grundeigentum statt die ordentliche Gewinn- und Kapitalsteuer erhoben werde, dies als Kanzleifehler zu qualifizieren. In jenem Entscheid ging es um das Nichtsetzen eines Codes ins EDV-System, wohingegen es sich im konkreten Fall um die falsche Beurteilung des Sachverhaltes beziehungsweise um eine der Berichtigung nicht zugängliche „falsche“ Kopfarbeit der zuständigen Steuerkommissärin handelt (vgl. Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 2010-077 vom 26. Mai 2011, in: BStPra 6/2013 308-311).

2.6

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Veranlagungsverfügungen für die Staats- und Gemeindesteuern 2013/14 und 2015 der Berichtigung nicht zugänglich sind. Somit ist die Beschwerde abzuweisen.

3. Kosten und Entschädigung

3.1

Im Rechtsmittelverfahren ist gebühren- und kostenpflichtig, wer ganz oder teilweise unterliegt oder auf dessen Rechtsmittel nicht eingetreten wird (Art. 53 Abs. 1 i.V.m. Art. 19 Abs. 3 des Gesetzes vom 9. September 2002 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG, bGS 143.1]). Die Beschwerdeführerin ist unterlegen, weshalb sie ausgangsgemäss die Entscheidgebühr zu bezahlen hat.

Das Obergericht erhebt für seine Urteile in Verwaltungssachen Gebühren bis Fr. 5'000.-- (Art. 4a des Gesetzes vom 25. April 1982 über die Gebühren in Verwaltungssachen [GGV, bGS 233.2]). Nach Art. 20 VRPG sind innerhalb des Gebührenrahmens die Gebühren nach dem Zeit und Arbeitsaufwand, der Bedeutung des Geschäfts sowie nach dem Interesse und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Gebührenpflichtigen zu bemessen. In Berücksichtigung dieser Umstände erscheint vorliegend eine Entscheidgebühr von Fr. 800.--, welche mit dem von der Beschwerdeführerin geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden kann, als angemessen.

3.2

Der obsiegenden Vorinstanz wird keine Entschädigung zugesprochen (Art. 53 Abs. 3 i.V.m. Art. 24 Abs. 3 lit. a VRPG).

Demnach erkennt das Obergericht:

1. Die Beschwerde der A. _____ wird abgewiesen.
2. Der Beschwerdeführerin wird eine Entscheidgebühr von Fr. 800.-- auferlegt. Der Kostenvorschuss von Fr. 800.-- wird angerechnet.
3. Das Begehren der Beschwerdeführerin um Ausrichtung einer Parteientschädigung wird abgewiesen.
4. **Rechtsmittel:**
Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit der Zustellung Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erhoben werden. Die Zulässigkeit einer solchen Beschwerde richtet sich nach Art. 82 ff. Bundesgerichtsgesetz (BGG, SR 173.110). Die Beschwerde ist beim Schweizerischen Bundesgericht, Avenue du Tribunal fédéral 29, 1000 Lausanne 14, schriftlich einzureichen. Die Beschwerdeschrift hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten; der angefochtene Entscheid sowie die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind - soweit vorhanden - beizulegen (Art. 42 BGG). Die Beschwerde hat in der Regel keine aufschiebende Wirkung (Art. 103 BGG).
5. Zustellung an die Beschwerdeführerin über deren Vertretung und die Vorinstanz.

Im Namen der 2. Abteilung des Obergerichts

Der Obergerichtspräsident:

Die Gerichtsschreiberin:

lic. iur. Ernst Zingg

lic. iur. Monika Epprecht

versandt am: 9. Oktober 2019