

Berichtigungsverfahren

1. Allgemeines

Gemäss Artikel 52 StHG bzw. § 179 StG können Rechnungsfehler und Schreibversehen in rechtskräftigen Entscheiden innert fünf Jahren seit Eröffnung auf Antrag oder von Amtes wegen berichtigt werden.

Zuständig für die Berichtigung ist diejenige Behörde, welcher ein Rechnungsfehler oder ein Schreibversehen unterlaufen ist.

Berichtigungsfähig sind sogenannte Kanzleifehler, die vorliegen, wenn das Kommunizierte nicht mit tatsächlich Gewolltem übereinstimmt (Mangel in der Willensäusserung).

Mit der Berichtigung wird ein Erklärungsirrtum korrigiert, wobei sich die Korrektur zu Gunsten wie auch zu Ungunsten der steuerpflichtigen Person auswirken kann. Für Kanzleifehler, deren Korrektur sich zu Gunsten der steuerpflichtigen Person auswirken würde, ist diese beweisbelastet; bei Kanzleifehlern, die zu Ungunsten der steuerpflichtigen Person korrigiert werden, trifft die Beweislast die Steuerbehörde.

Gegen die Berichtigung oder deren Ablehnung können Einsprache und Rechtsmittel wie gegen den Entscheid ergriffen werden.

2. Abgrenzung Kanzleifehler/Verfügungsfehler

2.1. Kanzleifehler

Herkömmlicherweise entstehen Kanzleifehler bei der behördlichen "Handarbeit" (BGE 142 II 433, E. 3.2.2 m.w.H.). Dabei wird zwischen "**Schreibversehen**" und "**Rechnungsfehlern**" unterschieden.

Beim Veranlagungsverfahren handelt es sich um ein Massengeschäft, das aufgrund der Natur der Sache eine gewisse Anfälligkeit für Flüchtigkeitsfehler aufweist (BGer 2C_331/2019, E. 4.3.1).

Ein Schreibversehen ist gegeben, wenn die Veranlagungsbehörde etwas anderes schreiben wollte, als sie geschrieben hat, oder wenn sie sich im Ausdruck vergriffen, sich mithin „verschrieben“ hat, beispielsweise wenn das steuerbare Vermögen als Einkommen bezeichnet oder eine Zahl unrichtig von einer Seite auf eine andere oder von einem Formular auf ein anderes übertragen wird. Bei irriger Annahme über den Sachverhalt liegt dagegen kein Schreibfehler vor, sondern ein Veranlagungsfehler.

Als Rechnungsfehler werden Fehler rechnerischer Natur bezeichnet, die bei einer mathematischen Operation unterlaufen sind wie z.B. Additions- und Subtraktionsfehler. Berichtigungsfähig sind generell Ablese-, Übertragungs- und Eingabefehler, die im Zusammenhang mit der Verwendung mechanischer bzw. elektronischer Berechnungssysteme bzw. einem handwerklichen oder mechanischen Vorgang begangen werden, z.B. auch Kommafehler.

Berichtigt werden kann auch die irrtümliche Anwendung eines falschen Steuerfusses.

2.2. Verfügungsfehler

Nicht berichtigungsfähig sind Fehler bei der "Kopfarbeit" der Steuerbehörde (BGer 2C_331/2019, E. 3.2.3). Dabei handelt es sich um sogenannten **Veranlagungs-** oder **Verfügungsfehler**, die entstehen, wenn die verfügende Behörde bei der Veranlagung von einer irrtümlichen Überlegung ausgeht, ihren Willen entsprechend falsch bildet und daher die Veranlagung unrichtig vornimmt. Die dem Pflichtigen eröffnete Veranlagung ist ebenfalls unrichtig, sie entspricht aber dem - allerdings falsch gebildeten - Willen der Veranlagungsbehörde (Fehler in der Willensbildung).

Deklarationsfehler, die von der Veranlagungsbehörde unbemerkt bleiben, sind nicht berichtigungsfähig (vorbehältlich einer Konstellation gemäss nachstehenden Ziffer 4).

2.3. Fallbeispiele

a) Kanzleifehler

In der Steuerdeklaration einer steuerpflichtigen Person wird ein Abzug von Fr. 10'000 geltend gemacht. Der Abzug wird vom Veranlagungsexperten geprüft und für gut befunden. Aus einem Handlingfehler wird der Abzug aber auf Fr. 1'000 gekürzt und entsprechend in der eröffneten Veranlagung berücksichtigt, welche in der Folge so in Rechtskraft erwächst.

Das Kommunizierte (Fr. 1'000) stimmt nicht mit dem Gewollten (Fr. 10'000) überein, weshalb ein berichtigungsfähiger Kanzleifehler vorliegt. Dabei spielt es keine Rolle, ob der Fehler tatsächlich auf effektive "Handarbeit" zurückzuführen ist oder auf einen technischen Fehler der Veranlagungsapplikation (siehe dazu Ziffer 3).

b) Veranlagungsfehler

In der Steuerdeklaration einer steuerpflichtigen Person wird ein Abzug von Fr. 10'000 geltend gemacht. Dieser Abzug wäre an sich in Bestand und Höhe gerechtfertigt. Gleichwohl streicht der Veranlagungsexperte auf der Grundlage einer falschen rechtlichen Würdigung diesen Abzug. Die davon betroffene Veranlagung erwächst in Rechtskraft. Beim Fehler handelt es sich um einen nicht berichtigungsfähigen Veranlagungsfehler ("Kopfarbeit").

3. Digitalisierte Veranlagungsprozesse

Die "Handarbeit" wird heute mehrheitlich automatisiert, unter Verwendung von IT-Prozessen erledigt. Die herkömmliche Unterscheidung zwischen Hand- und Kopfarbeit fällt vor diesem Hintergrund zunehmend schwer. "Die Auslegung des Normzwecks von Art. 150 DBG und Art. 52 StHG hat den 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 2C_519/2011 vom 24. Februar 2012 E. 3.5.1)" [BGer 2C_331/2019, E. 4.3.1).

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung rechtfertigt es sich, bei einem durch fehlerhafte Programmierung entstandenen Fehler insbesondere dann von einem Kanzleifehler auszugehen, wenn es sich beim fehlerverursachenden Vorgang um einen Arbeitsprozess handelt, der früher mittels "Handarbeit" erledigt worden ist (BGer 2C_331/2019, E. 4.3.2.4). "Es macht keinen Unterschied, ob ein falscher Übertrag, ein Verschieb oder ähnliche Fehler auf einer (direkten) menschlichen Fehlleistung beruhen oder das Ergebnis einer fehlerhaft programmierten Software sind. Diesbezüglich gilt es auch zu berücksichtigen, dass zum Zeitpunkt der Einführung des DBG und StHG nicht vorausgesehen werden konnte, wie sich die Abläufe im Veranlagungsverfahren im Rahmen der Digitalisierung entwickeln werden. Standen damals der Berichtigung zugängliche menschliche Rechnungs- und Schreibfehler im Vordergrund, nehmen zunehmend Programmierungs- und Softwarefehler deren Platz ein. Somit rechtfertigt sich mitunter auch vor dem Hintergrund der neuen digitalen Möglichkeiten eine nicht allzu enge Auslegung von Art. 150 DBG" (BGer 2C_331/2019, E. 4.3.2.4).

4. Berichtigung aufgrund von Treu und Glauben

Eine Berichtigung ist nach Ansicht des Bundesgerichtes auch aufgrund von offenbaren Rechtsmissbrauchs zulässig (BGer 2C_331/2019, E.4.3.2.2). Die Abänderung einer mangelhaften Veranlagung zu Ungunsten des Steuerpflichtigen rechtfertigt sich dann, wenn es sich um ein offensichtliches Versehen der Steuerbehörde handelt, das von der steuerpflichtigen Person ohne weiteres erkannt werden könnte (BGer 2C_331/2019, E. 4.3.2.2). Dabei ist jedoch eine restriktive Handhabung vorzunehmen.

Eine solche Korrektur ist allerdings nicht nur für die Behebung von Fehlern zu Ungunsten der steuerpflichtigen Person, sondern auch für Korrekturen zu Gunsten der steuerpflichtigen Personen vorzunehmen (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2018, § 26 N 81; MARGRAF, Analyse der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Verfahrensrecht der direkten Steuern im ersten Halbjahr 2020, ASA 89, 399 ff., 405 [Fn. 28]).