

von Art. 36 Abs. 2^{bis} DBG und § 43 Abs. 2 DBG erreicht, was der in der Botschaft klar zum Ausdruck gebrachten Intention des Gesetzgebers entspricht. Es ist daher davon auszugehen, dass § 43 Abs. 2 StG – in Abweichung vom strikten Wortlaut – nur dann zur Anwendung gelangt, wenn das mündige Kind, mit dem der bzw. die Steuerpflichtige zusammenlebt und für dessen Unterhalt er bzw. sie zur Hauptsache aufkommt, (noch) in Ausbildung steht oder unterstützungsbedürftig ist.

2.3. (...)

3.

Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist demzufolge abzuweisen.

15 Berichtigung

Trägt ein Steuerkommissär im Prüfungsblatt als Firmensitz zutreffend eine Aargauer Gemeinde ein, überträgt diese Information aber nicht bzw. unzutreffend in das System und schaltet die Steuerkommission die Veranlagung auf dieser falschen Grundlage frei, kann die Veranlagungsverfügung berichtigt werden.

Aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 24. November 2020, in Sachen KStA gegen A., B. und Gemeinderat C. (WBE.2020.305).

Aus den Erwägungen

2.

2.1.

Rechnungsfehler und Schreibversehen in rechtskräftigen Verfügungen und Entscheiden können innert fünf Jahren nach Eröffnung auf Antrag der steuerpflichtigen Person oder von Amtes wegen von der Behörde, der sie unterlaufen sind, berichtigt werden (§ 205

Abs. 1 StG; so auch Art. 52 StHG). Gemäss § 69 Abs. 1 StGV gelten als Rechnungsfehler oder Schreibversehen im Sinne von § 205 StG auch Ausfertigungsfehler. § 69 Abs. 2 StGV gibt sodann eine exemplarische Aufzählung der mittels Berichtigung korrigierbaren Fehler und Versehen wieder:

- a) die rechnerisch fehlerhafte Festsetzung oder die Verwechslung des steuerbaren Einkommens und Vermögens bzw. Gewinnes und Kapitals,
- b) die falsche Tarifablesung,
- c) das rechnerische Versehen bei der Ausmittlung des Steuerbetrages,
- d) die fehlerhafte Übertragung einer zutreffenden Parteibezeichnung aus dem Protokoll der Steuerkommission und aus der Steuererklärung in die Eröffnung der Veranlagung oder in den Einspracheentscheid,
- e) das Setzen falscher Codes (z.B. definitiv statt provisorisch),
- f) die fehlerhafte Übertragung von Beschlüssen der Steuerkommission in die entsprechenden Veranlagungsverfügungen und Einspracheentscheide.

2.2.

Sinn und Zweck der Berichtigung bestehen darin, rechtskräftige Verfügungen und Entscheide, welche aufgrund eines blossen "Kanzleifehlers" den wirklichen Willen der Veranlagungsbehörde oder des erkennenden Gerichts unzutreffend zum Ausdruck bringen, möglichst formlos korrigieren zu können. Ein derartiges Zurückkommen auf einen rechtskräftigen Entscheid ist in sachlicher Hinsicht insofern beschränkt, als dass nur Fehler berichtigungsfähig sind, die den Ausdruck des Verfügungsinhalts und des behördlichen Willens, sprich die *Willensäusserung*, zum Gegenstand haben (Erklärungsirrtum). Betroffen sind damit Fehler, die der Behörde im Zusammenhang mit einem handwerklichen bzw. mechanischen Vorgang unterlaufen sind ("Handarbeit") und in der Regel verhältnismässig leicht zu erkennen sind. Neben den Berechnungsfehlern werden auch Ablese-, Übertragungs- und Kommafehler sowie Eingabefehler im Zusammenhang mit der Verwendung mechanischer oder elektronischer Berechnungssysteme erfasst. Abzugrenzen sind die Rechnungs- oder Kanzleifehler von den Veranlagungs- oder Verfügungsfehlern, welche die *Willensbildung* beschlagen. Ein solcher Mangel im Inhalt liegt dann vor, wenn eine Verfügung oder ein Entscheid so gewollt war, wie er zum Ausdruck gebracht wurde ("Kopfarbeit"), wenn also die Verfüg-

ung auf einer unzutreffenden tatbeständlichen oder rechtlichen Würdigung beruht. Derartige, auf einem Sachverhalts- oder Rechtsirrtum beruhende Fehler sind nicht berichtigungsweise, sondern auf dem ordentlichen Rechtsmittelweg geltend zu machen (zum Ganzen: BGE 142 II 433 S. 438, Erw. 3.2.2 ff.; Urteile des Bundesgerichts 2C_331/2019 vom 7. April 2020, Erw. 3.; 2C_596/2012 vom 19. März 2013, Erw. 2.4 f., 2C_519/2011 vom 24. Februar 2012, Erw. 3.4.1 ff.; CONRAD WALTHER, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl. 2015 [Kommentar StG], § 205 N 3 ff.).

2.3.

2.3.1.

Die höchstrichterliche Rechtsprechung zum Anwendungsbereich des Berichtigungstatbestandes ist reich. Unter altem Recht (Art. 127 BdBSt) befand das Bundesgericht beispielsweise eine Veranlagungsverfügung als berichtigungsfähig, bei welcher aufgrund eines Kommafehlers von einem Durchschnittseinkommen von Fr. 300'000.00 anstatt von Fr. 3'000'000.00 (Urteil A.316/1977 vom 5. Mai 1978, in: ASA 48, 188) ausgegangen wurde. Da Art. 127 Abs. 1 BdBSt jedoch explizit nur Rechnungsfehler, nicht aber Schreibversehen als einer Berichtigung zugänglich vorsah, begründete das Bundesgericht die Berichtigungsfähigkeit mit den konkreten Umständen (leichte Erkennbarkeit des Fehlers), aufgrund derer die Berufung des Steuerpflichtigen auf die Bestandeskraft der Verfügung als wider Treu und Glauben bzw. rechtsmissbräuchlich zu qualifizieren und die Berichtigung in Form der Revision zu Lasten des Steuerpflichtigen folglich zulässig sei. Denselben Korrekturmechanismus wandte das Bundesgericht im Zusammenhang mit einer durch den Veranlagungsbeamten erfolgten Fehlmanipulation am Computer (falsch eingetragener bzw. nicht gelöschter Code, wodurch in der definitiven Veranlagung kein steuerbarer Ertrag und keine Gewinnsteuer ausgedruckt wurden) an (Urteil 2P.401/1994 vom 19. Februar 1996, in: ASA 55, 512 und La Semaine Judiciaire [SJ] 1996 S. 655; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2A.508/2002 vom 4. April 2003, in: Steuerrevue [StR] 58/2003, S. 513 ff., 515).

2.3.2.

Unter neuem Recht (Art. 52 StHG, ebenso Art. 150 DBG; und § 205 StG) figurieren nun auch explizit Schreibversehen als berichtigungsfähige Tatbestände, was darin begründet liegt, dass "heute dank der verbreiteten Anwendung von EDV-Anlagen Rechnungsfehler kaum noch, Schreibversehen dagegen durchaus noch vorkommen" (Botschaft vom 25. Mai 1983 zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer, BBl 1983 III 1 ff., insb. 137 und 215; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2C_519/2011 vom 24. Februar 2012, Erw. 3.4.5). Diese Neuerung hat denn auch dazu geführt, dass das Bundesgericht die Möglichkeiten zur Korrektur rechtskräftiger Veranlagungen, über die im Gesetz genannten Tatbestände (Revision, Nachsteuer und Berichtigung) hinaus, sehr restriktiv auf den Fall des offenbaren Rechtsmissbrauchs eingeschränkt hat. Ein solcher sei nicht leichthin anzunehmen, sondern komme nur in Frage, wenn der Fehler der Steuerbehörde offensichtlich war und vom Steuerpflichtigen ohne weiteres erkennbar gewesen wäre (Urteil des Bundesgerichts 2C_331/2019 vom 7. April 2020, Erw. 4.3.2.2).

Die neurechtliche Ausdehnung der Berichtigungsmöglichkeit auf Schreibversehen findet in der Lehre auch insofern grosse Zustimmung, als ein weites Verständnis der Begriffe Rechnungsfehler bzw. Schreibversehen gefordert wird. So sollen auch Software- und Programmierungsfehler darunter subsumiert werden (PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Art. 150 N 12; MARTIN ZWEIFEL/MICHAEL BEUSCH/SILVIA HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2. Aufl. 2018, § 26 S. 447 N 98) und handle es sich beispielsweise auch dann um ein berichtigungsfähiges Verschreiben, wenn das steuerbare Einkommen als Vermögen bezeichnet oder eine Zahl unrichtig von einem Formular auf das andere übertragen werde (HUGO CASANOVA, Änderungen rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide, ASA 61, S. 447 ff., 452).

2.3.3.

Auch die unter neuem Recht ergangene Rechtsprechung des Bundesgerichts ist insofern grosszügig, als dass sie bei der Beurteilung, ob ein berichtigungsfähiger Kanzleifehler vorliegt, anerkennt, dass sich die Veranlagungsarbeiten als Massengeschäft gestal-

ten und diese umso anfälliger für Flüchtigkeitsfehler sind, je stärker sich die Tätigkeit des Veranlagungspersonals am Bildschirm und durch den Einsatz von EDV-Programmen automatisiert abspielt. Angesichts der Arbeit am Computer liessen sich heute auch Willensbildung und -äusserung nicht mehr mühelos trennen; vielmehr seien die Konturen durch die automatische Berechnung der Steuer und Verfügungsausfertigung mittels Computerprogrammen verwischt. Die Auslegung des Zwecks der Berichtigungsnormen (Art. 150 DBG; Art. 52 StHG) habe diesen Umständen Rechnung zu tragen, weshalb eine hauptsächlich ablaufbezogene Betrachtung – Fehler schon in der Willensbildung oder erst in der Willensäusserung? – der heutigen Arbeitsweise nicht mehr gerecht würde. So sei für Aussenstehende namentlich auch nur beschränkt einseh- und nachvollziehbar, ob es sich um einen Programmierungs-, einen Handhabungs- oder einen Fehler im Druckzentrum handle (zum Ganzen: Urteil des Bundesgerichts 2C_519/2011 vom 24. Februar 2012, Erw. 3.5.1). In seinem Urteil 2C_331/2019 vom 7. April 2020 hielt das Bundesgericht zudem Folgendes fest:

"Im Steuerveranlagungsverfahren besteht mit Bezug auf das Risiko des Nichtbemerkens von Fehlern keine volle Symmetrie zwischen den Steuerbehörden und den Steuerpflichtigen: Die Steuerpflichtigen kontrollieren erfahrungsgemäss genau, ob ihre Steuerveranlagung einen Fehler zu ihren Ungunsten aufweist. Auf Seiten der Steuerbehörden stellt die Veranlagung dagegen ein Massengeschäft dar, wo sich zwangsläufig menschliche Flüchtigkeits- und durch die fortschreitenden Digitalisierung vermehrt auch Programmier- oder Softwarefehler einschleichen. Veranlagungsfehler zulasten der Steuerpflichtigen bleiben deshalb weniger häufig unbemerkt als solche, die sich zu ihren Gunsten auswirken [...]. Damit dieser ungleichen Risikoverteilung entgegengewirkt werden kann, ist eine eher weite Auslegung des Berichtigungstatbestands angezeigt" (zit. Urteil, Erw. 4.3.2.3).

Obwohl nicht davon auszugehen ist, dass alle Steuerpflichtigen ihre Steuerveranlagung aufs Genaueste auf Unstimmigkeiten hin überprüfen, erscheint die zitierte Rechtsprechung vorliegend insofern einschlägig, als beim Beschwerdegegner als Selbständigerwerbender,

der sich zudem von einem Treuhänder beraten liess, von einem aufmerksamen Steuerpflichtigen auszugehen ist.

3.

Im Veranlagungsverfahren trägt grundsätzlich die Veranlagungsbehörde die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende, die steuerpflichtige Person jene für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen (BGE 144 II 427 S. 433, Erw. 2.3.2 mit Hinweisen).

Die vorgenommene Berichtigung führte zu einer Erhöhung des steuerbaren Einkommens der Beschwerdegegner. Es ist daher grundsätzlich Sache der Steuerkommission D. bzw. – im vorliegenden Beschwerdeverfahren – des Beschwerdeführers (KStA), rechtmässig darzutun, dass Umstände vorliegen, die eine Berichtigung rechtfertigen.

4.

4.1.

Vorliegend ist unbestritten, dass bei der Ermittlung der Steuerfaktoren im Prüfungsblatt "Selbständigerwerbende" korrekterweise E. als Firmensitz des Einzelunternehmens des Beschwerdegegners eingetragen wurde. Visiert wurde das Formular am 18. Februar 2016 und damit nachweislich zu einem Zeitpunkt, in welchem sich die Veranlagung der Beschwerdegegner erst im Vorbereitungsstadium befinden konnte (Eröffnung der ersten Veranlagungsverfügung am 14. Juni 2016). Auch im vorinstanzlichen Entscheid wird sodann nicht in Abrede gestellt, dass es vorliegend bei der *Übertragung* der Informationen zur selbständigen Erwerbstätigkeit des Beschwerdegegners in das Steuersystem zu einer Unstimmigkeit kam indem, entgegen der Feststellungen auf dem Prüfungsblatt, fälschlicherweise am (ganzjährigen) Firmensitz im Kanton G. festgehalten wurde. Vor diesem Hintergrund greift die Ansicht der Vorinstanz, die Freischaltung durch die Delegationsmitglieder sei als Willensäusserung zu qualifizieren, womit die Berichtigung der freigeschalteten Veranlagung ausser Betracht falle, zu kurz.

4.2.

Denn, wie gesehen, ist das Veranlagungsverfahren als Massengeschäft anfällig für Flüchtigkeitsfehler und führen gerade zunehm-

end automatisierte Abläufe – vorliegend insbesondere die Freischaltung der Veranlagung durch die Delegationsmitglieder – dazu, dass Schreibversehen bzw. Übertragungsfehler schnell übersehen werden, sich über das Verfahren hinweg weiterziehen und selbst nach der Veranlagungseröffnung unbemerkt bleiben. Insofern ist mit dem Beschwerdeführer davon auszugehen, dass dem Prozess der Freischaltung, insbesondere unter Berücksichtigung der grossen Anzahl an zu bewältigenden Fällen, keine über die formelle Freigabe hinausgehende Bedeutung zugemessen werden kann. Demgegenüber fand die Willensbildung bereits bzw. nur im Zeitpunkt des Ausfüllens des Prüfungsblattes durch den kantonalen Steuerkommissär statt. Wurde daran anschliessend fälschlicherweise vergessen, den – im Vergleich zur vorgehenden Steuerperiode – veränderten Firmensitz (E. anstatt F.) auch im computerbasierten Steuersystem einzutragen, ist dies auf ein Versehen in der "Handarbeit" und damit auf einen Erklärungsirrtum zurückzuführen. Am gebildeten und im Prüfungsblatt korrekt eingetragenen Willen (Firmensitz befindet sich seit Mitte Juni 2014 nicht mehr F. sondern in E.) vermochte die Freischaltung indes nichts mehr zu ändern.

Diese Schlussfolgerung entspricht denn auch der aktuellen bundesgerichtlichen Rechtsprechung, welche bei einer ungewollten Nichtübertragung von Einkünften aus Liegenschaftshandel durch die Veranlagungsbehörde von einem "klassischen Übertragungsfehler" ausging und diesen als berichtigungsfähiges Versehen bei der "Handarbeit" qualifizierte (Urteil des Bundesgerichts 2C_596/2012 vom 19. März 2013, Erw. 5.2; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2C_331/2019 vom 7. April 2020, Erw. 4.2, wo im Falle von unter einem Code erfassten und unter einem anderen Code irrtümlich wieder abgezogenen Baurechtszinsen von einer manuellen Fehlmanipulation und damit einem der Berichtigung zugänglichen Übertragungsfehler ausgegangen wurde).

Schliesslich wird dieses Ergebnis auch dem Anliegen gerecht, der ungleichen Risikoverteilung zwischen den Veranlagungsbehörden und den Steuerpflichtigen insofern Rechnung zu tragen, als dass der Begriff der Kanzleifehler eher weit und nicht mehr bloss von

einer ablaufsbezogenen Betrachtung geleitet ausgelegt wird (vgl. Erw. II/2.3.3 hiervor).

4.3.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Vorinstanz zu Unrecht davon ausging, die Verfügung vom 14. Juni 2016 sei nicht berichtigungsfähig. Vielmehr ist der unterbliebene Übertrag des neuen Firmensitzes vom Prüfungsblatt in das Computersystem als Kanzleifehler im Sinne von § 205 StG i.V.m. § 69 StGV zu qualifizieren. Daher war es auch zulässig, dass die Steuerkommission D. die ursprüngliche Veranlagungsverfügung berichtigte und – in teilweiser Gutheissung der Einsprache – die Verfügung vom 15. Oktober 2019 erliess, in welcher auch berücksichtigt wurde, dass der Kanton G. das Einkommen des Beschwerdegegners pro rata temporis (Wechsel Firmensitz per Juni 2014; vgl. § 58 Abs. 3 StG) ebenfalls besteuerte.

16 Vermögensverwaltungskosten

Liegen konkrete Angaben über die von einer Bank für ihre Dienstleistungen überwältzten Kosten vor und lässt sich aufgrund dieser Informationen im Einzelfall annäherungsweise ermitteln, welche davon als abzugsfähige Vermögensverwaltungskosten zu qualifizieren sind, bleibt für die Anwendung der pauschalen 3%-Regel kein Raum.

Aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 15. Dezember 2020, in Sachen KStA gegen A., B., und Gemeinderat C. (WBE.2020.359).

Aus den Erwägungen

2.

2.1.

Bei beweglichem Privatvermögen können die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden (§ 39 Abs. 1 StG). Nicht