

Übungen im bernischen Steuerrecht FS 2025

Fall 5 Probeklausur Rechtsschrift

Musterlösung

Begleitbrief

Zweck: Information der Klienten über Rechtslage, mögliche Standpunkte Gegenpartei und möglichen Ausgang des Verfahrens (Risiken).

Allgemeiner Hinweis: Korrespondenz an Klienten richtet sich in der Regel an juristische Laien. Dem ist sprachlich und inhaltlich Rechnung zu tragen. Die Sprache sollte möglichst einfach sein (Fachausdrücke vermeiden oder erläutern).

1. Steuerpflichtig ist bei der Grundstückgewinnsteuer der Verkäufer, hier also Herr Wegmüller. Es ist privatrechtlich zulässig, die Bezahlung der Steuer vertraglich zu überwälzen. Man kann aber vertraglich nicht die subjektive Steuerpflicht verändern. Somit bleibt Herr Wegmüller steuerpflichtig. Die Übernahme der Steuer durch die Käuferin ist jedoch für die Gewinnberechnung relevant, weil sie eine zusätzliche Erlösponente darstellt, was den Gewinn erhöht. Deshalb war die erste Veranlagung tatsächlich zu tief. Die dreimalige Aufrechnung, die zu einem Steuerbetrag von CHF 762'000 führt, wäre korrekt. Zudem kann der steuerpflichtige Herr Wegmüller seinen Gewinn nicht mit Verlusten der Käuferin verrechnen. Somit hat die Steuerverwaltung eigentlich Recht: sowohl die erste Veranlagung als auch der Einspracheentscheid waren falsch.
2. Dennoch ist aus verfahrensrechtlichen Gründen zweifelhaft, ob die Steuerverwaltung diese Fehler nachträglich noch korrigieren darf. Nach Ablauf der Rechtsmittelfrist wird eine Verfügung rechtskräftig und kann grundsätzlich nicht mehr geändert werden, auch wenn sie inhaltlich falsch ist. Rechtskräftige Verfügungen können nur ausnahmsweise, mit sog. **ausserordentlichen Rechtsmitteln** geändert werden, beispielsweise mit einer Berichtigung. Eine **Berichtigung gemäss StG 205** ist zwar bis 5 Jahre nach Eröffnung des fehlerhaften Entscheids möglich. Diese Frist wurde hier eingehalten (sie läuft ab 23.9.2020). Berichtigt werden können aber nur «Rechnungsfehler und Schreibversehen» (sog. Kanzleifehler). Der Einspracheentscheid enthält aber keine solchen Fehler, sondern Veranlagungsfehler (Denkfehler), die nicht durch Berichtigung korrigiert werden dürfen. Wir können daher die Zulässigkeit der Berichtigung bestreiten und vorerst nur den Antrag auf Aufhebung der Berichtigung stellen. Wenn wir damit durchdringen, ist überhaupt keine Steuer geschuldet. Es bleibt dann beim Einspracheentscheid, obschon dieser inhaltlich falsch war.
3. Hinweis auf den Verfahrensablauf: das richtige Rechtsmittel ist hier der **Rekurs**, weil nach Art. 205/2 StG gegen eine Berichtigung das gleiche Rechtsmittel einzulegen ist wie gegen den berichtigten Entscheid (hier ein Einspracheentscheid). Rekurrent ist Marc Wegmüller als Adressat der Berichtigungsverfügung. Die AG ist nicht Partei in diesem Verfahren. Ein Rekurs muss schriftlich erhoben werden. Anschliessend kann die Steuerverwaltung eine Vernehmlassung einreichen. Wir können dann einen zweiten Schriftenwechsel verlangen (Replik und Duplik). Später ergeht ein schriftliches Urteil, ohne Parteiverhandlung.
4. Die Rechtsmittelfrist beginnt am 1. Tag nach der Zustellung (also am 5. April 2025) zu laufen und endet am Sonntag, 4. Mai 2025. Weil dies ein Feiertag ist, verlängert sich die Frist bis Montag, 5. Mai 2025 (Art. 41 Abs.1 und 2 VRPG, für die Berechnung siehe www.fristenrechner.ch). Die auf der Verfügung vermerkte Rechtsmittelfrist ist falsch. Relevant für den Fristenlauf ist die effektive Zustellung (Art. 196 StG). Bei A Post-Plus gilt die

Vermutung, dass das von der Post registrierte Zustelldatum richtig ist (Gegenbeweis ist aber möglich). Gerichtsferien gibt es im kantonalen Steuerrecht nicht.

5. Ziel des Rekurses muss hier sein, die Berichtigung zu beseitigen, damit der Einspracheentscheid (lautend auf eine Steuer von NULL) seine Gültigkeit behält. Damit wäre keine Grundstückgewinnsteuer zu entrichten.
6. Ich sehe bezüglich Verlaufs und Ausgang des Verfahrens folgende Risiken:
 - a. Die Rekurskommission könnte die **Zulässigkeit der Berichtigung schützen**. Das erscheint zwar als unwahrscheinlich, ist aber nicht mit Sicherheit auszuschliessen. Wenn dieser Fall eintreten sollte, könne man den Entscheid an das Verwaltungsgericht weiterziehen oder akzeptieren. Im zweiten Fall wäre die Steuer im Betrag von CHF 762'000 (zuzüglich Anwalts- und Prozesskosten) zu bezahlen.
 - b. Die Steuerverwaltung könnte im Rahmen ihrer Vernehmlassung geltend machen, dass schon die Einsprache nicht gültig war. Die AG ist nicht steuerpflichtig und war daher gar nicht befugt, Einsprache zu erheben. Zudem ist der Einspracheentscheid einer Person eröffnet worden, welche keine Parteistellung hatte. Das ist ein sehr schwerwiegender Verfahrensfehler, der nach der sog. Evidenztheorie zur **Nichtigkeit** des Einspracheentscheids führen könnte. Wenn nicht rechtswirksam Einsprache erhoben wurde und der Einspracheentscheid nichtig ist, wurde die ursprüngliche Verfügung (Steuerbetrag CHF 452'000) rechtskräftig. Die Berufung der Steuerverwaltung auf Nichtigkeit des Einspracheentscheids könnte also dazu führen, dass der ursprünglich veranlagte Betrag von CHF 452'000 bezahlt werden müsste.
7. Aus taktischen Gründen schlage ich vor, im Rekurs zuerst nur die Unzulässigkeit der Berichtigung geltend zu machen, ohne bereits auf die Frage der Gültigkeit der Einsprache bzw. allfällige Nichtigkeit des Einspracheentscheids einzugehen. Es ist gut möglich, dass die Steuerverwaltung diesen Punkt nicht aufgreift. Dann bestehen gute Erfolgsaussichten mit dem Rekurs vollständig durchzudringen.
8. Wenn die Steuerverwaltung Nichtigkeit des Einspracheentscheids geltend machen sollte, können wir **im zweiten Schriftenwechsel** auf dieses Argument eingehen. Als Gegenargument könnten wir folgendes einwenden: Gemäss VGE vom 16.9.2003 (publ. in BN 2003, S. 134) ist die steuerpflichtige Person nicht beschwerdelegitimiert, wenn sie die Bezahlung der Steuer vertraglich überwält hat. Demnach müsste zwangsläufig die Vertragspartei (Käuferin) als Steuerträgerin beschwerdebefugt sein (sonst wäre überhaupt niemand legitimiert). Somit wäre die Einsprache durch die AG als Steuerträgerin hier zulässig gewesen und auch rechtzeitig erfolgt. Der Einspracheentscheid wäre dann zwar inhaltlich („materiell“) falsch, formell aber korrekt und rechtskräftig (keinesfalls nichtig). Weil keine Berichtigung und auch keine anderen Rechtsmittel möglich sind, müsste der Rekurs gutgeheissen werden, womit wir auch in diesem Fall vollständig obsiegen würden.
9. Der Ausgang des Verfahrens ist also aus mehreren Gründen ungewiss. Meines Erachtens bestehen relativ gute Chancen, vollständig zu obsiegen, weil kein Kanzleifehler vorliegt und die Berichtigung somit unzulässig ist. Trotzdem besteht ein gewisses Risiko, dass wir nur teilweise obsiegen oder sogar ganz unterliegen, wobei letzteres eher unwahrscheinlich ist.

Eine sog. **reformatio in peius** (Schlechterstellung gegenüber der Berichtigungsverfügung) ist Rekursverfahren grundsätzlich zulässig (Art. 199/2 StG). Allerdings ist hier nicht ersichtlich, dass die Steuer gegenüber der hier anzufechtenden Berichtigungsverfügung noch erhöht werden könnte. Somit sehe ich kein Risiko, dass der Rekursentscheid noch schlechter ausfallen könnte als die Berichtigungsverfügung.

Rekurs

für

Marc Wegmüller, Thunstrasse 92, 3006 Bern, vertreten durch den unterzeichnenden Anwalt
Rekurrent

gegen Steuerverwaltung des Kantons Bern, Rekursgegnerin
betreffend Verfügung vom 8. April 2025 (Berichtigung)

I. Rechtsbegehren

1. Die angefochtene Verfügung sei aufzuheben.
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

II. Begründung

A. Formelles:

1. Gemäss Art. 205 Abs. 2 StG ist gegen die Berichtigung das gleiche Rechtsmittel zu erheben, wie gegen die (berichtigte) Verfügung. Berichtigt wurde vorliegend ein Einspracheentscheid. Somit ist gemäss Art. 195 StG Rekurs zu erheben. Zuständig ist die kantonale Steuerrekurskommission.
2. Der Rekurrent ist als steuerpflichtige Person durch die angefochtene Verfügung beschwert und damit zum Rekurs legitimiert.
3. Die Rekursfrist von 30 Tagen (Art. 196 StG) ist mit heutiger Eingabe gewahrt.
4. Der/die unterzeichnende Anwalt/Anwältin ist gehörig bevollmächtigt (Beilage).

B. Materielles:

5. Sachverhalt gemäss Aufgabenstellung.
6. Die Verlustverrechnung ist vorliegend tatsächlich nicht zulässig. Gewinn und Verlust können gemäss Art. 143 StG nur verrechnet werden, wenn sie von der gleichen Partei erzielt wurden. Der Gewinn wurde hier von Marc Wegmüller erzielt, der Verlust von der AG. Daher ist der Einspracheentscheid zwar materiell falsch. Bestritten wird indessen die Zulässigkeit einer Berichtigung.
7. Die Verwaltung hat bei ihrem Einspracheentscheid übersehen, dass eine Verlustverrechnung unzulässig ist. Diesen Fehler will sie nun „berichtigen“. Eine Berichtigung gemäss Art. 205 StG ist aber nur zulässig bei Rechnungsfehlern und Schreibversehen (sog. Kanzleifehler). Der Fehler betreffend Verlustverrechnung beruht auf einer **falschen Rechtsanwendung** und ist damit ein **Veranlagungsfehler**, nicht ein Kanzleifehler. Veranlagungsfehler können nicht berichtigt werden. Eine Berichtigung ist somit unzulässig.
8. Der Einspracheentscheid ist materiell zwar falsch, aber längst in Rechtskraft erwachsen. Die Berichtigungsverfügung ist aufzuheben, weil kein Kanzleifehler vorliegt.
9. Die Steuerverwaltung hat damit die Verfahrenskosten zu tragen und dem Rekurrenten eine Parteientschädigung zu entrichten. Eine Kostennote wird auf Verlangen nachgereicht.

Ort, Datum, Unterschrift
Beilagen