Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2C 519/2011

Urteil vom 24. Februar 2012
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichter Seiler,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte
X._____,
Beschwerdeführer,

gegen

Steueramt des Kantons Aargau,
Rechtsdienst, Telli-Hochhaus, 5004 Aarau.

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern 2008,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau, 2. Kammer, vom 4. Mai 2011.

Sachverhalt:

A.
X._____ reichte die Steuererklärung für das Jahr 2007 nicht ein. Nach erfolglosen Mahnungen veranlagte ihn die Steuerkommission der Stadt Z._____ am 4. Mai 2009 für die Staats- und Gemeindesteuern des Jahres 2008 ermessensweise mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 24'100.– und einem steuerbaren Vermögen von Null.
Im Juni 2009 mahnte die Behörde den Steuerpflichtigen erneut und ersuchte ihn, nunmehr die Steuererklärung 2008 abzugeben. Im Anschluss daran wandte X._____ ein, das Steuerjahr 2008 sei mit der Verfügung vom 4. Mai 2009 bereits rechtskräftig erledigt. Am 1. Juli 2009 veranlagte die Steuerkommission die Kantons- und Gemeindesteuern für das Jahr 2007 nach Ermessen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 24'100.– und einem steuerbaren Vermögen von Null. Das Gemeindesteueramt der Stadt Z._____ teilte X._____ in einem Begleitschreiben zur Veranlagungsverfügung mit, es sei dem Amt ein Missgeschick unterlaufen, indem fälschlicherweise die Steuerveranlagung für das Jahr 2007 mit dem Steuerjahr 2008 fakturiertworden sei. Aus diesem Grund erhalte er eine neue Veranlagung mit den gleichen Faktoren wie bereits veranlagt für das Steuerjahr 2007.
X._____ widersetzte sich diesem Vorgehen, ohne allerdings Einsprache gegen die Verfügung vom 1. Juli 2009 zu erheben. In der Folge erliess die Steuerkommission am 3. Dezember 2009 eine Berichtigungsverfügung, worin sie formell feststellte, die Veranlagungsverfügung vom 4. Mai 2009 sei gegenstandslos. Daran hielt sie mit Einspracheentscheid vom 9. März 2010 fest.

B.

Dagegen gelangte X._____ an das Steuerrekursgericht des Kantons Aargau, das davon ausging, bei der Verwechslung handle es sich um einen inhaltlichen Verfügungsfehler, der nur während der Einsprachefrist hätte korrigiert werden können. In Gutheissung des Rekurses hob das Steuerrekursgericht Einspracheentscheid und Berichtigungsverfügung auf.

C.
Am 23. November 2009 erhob das Steueramt des Kantons Aargau beim Verwaltungsgericht des Kantons Aargau Beschwerde, welches diese am 4. Mai 2011 gutheisst. Als klassischer Übertragungsfehler erfülle der Vorgang den Tatbestand des Schreibversehens und sei der Berichtigung zugänglich. Dementsprechend sei festzustellen, dass die Verfügung vom 1. Juli 2009 (betreffend 2007) diejenige vom 4. Mai 2009 (lautend auf 2008) ersetzt habe.

D.
Gegen diesen Entscheid führt X._____ mit Eingabe vom 20. Juni 2011 Ëeschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten/Verfassungsbeschwerdeän das Bundesgericht. Er beantragt sinngemäss, in Aufhebung des Urteils sei festzustellen, dass das Steuerjahr 2008 rechtskräftig veranlagt sei, allenfalls sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und die Sache zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen.
Vorinstanz und Eidgenössische Steuerverwaltung verzichten auf eine Vernehmlassung, während das Steueramt des Kantons Aargau die Beschwerdeabweisung beantragt.

Erwägungen:

1.
1.1 Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit bzw. die Zulässigkeit des Rechtsmittels von Amtes wegen (Art. 29 Abs. 1 BGG) und mit freier Kognition (BGE 137 III 417 E. 1).

1.2 Angefochten ist ein letztinstanzlicher Endentscheid einer oberen kantonalen Gerichtsbehörde in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, der mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden kann (Art. 82 lit. a, 83, 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, 90 BGG). Das Urteil betrifft den Tatbestand der Berichtigung im Sinn von Art. 52 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14), eine Materie, die im fünften Titel des StHG geregelt ist und damit in den Sachbereich der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten fällt (Art. 73 Abs. 1 StHG; BGE 134 II 186 E. 1.3 S. 189). Die weiteren allgemeinen Sachurteilsvoraussetzungen, wie sie sich aus Art. 42 und 100 BGG ergeben, sind erfüllt. Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist einzutreten, nicht so hingegen auf die subsidiäre Verfassungsbeschwerde (Art. 113 BGG), für die kein Raum bleibt (BGE 133 III 545 E. 5 S. 552).
1.3
1.3.1 § 205 Abs. 1 des Steuergesetzes [des Kantons Aargau]vom 15. Dezember 1998 (StG/AG; SAR 651.100), der die Berichtigung von Rechnungsfehlern und Schreibversehen in rechtskräftigen Verfügungen und Entscheidungen zum Gegenstand hat, stimmt dem Wortlaut nach mit Art. 52 StHG überein und entspricht damit auch Art. 150 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11). Ein Gestaltungsspielraum zugunsten des kantonalen Gesetzgebers, der die Willkürkognition nach sich zöge, ist nicht ersichtlich. Demzufolge prüft das Bundesgericht die Anwendung des harmonisierten kantonalen Rechts mit freier Kognition (BGE 134 II 207 E. 2 S. 210; Urteil 2C 188/2008 vom 19. August 2008 E. 4.2, in: RDAF 2008 II S. 216; 2C 272/2011 vom 5. Dezember 2011 E. 1.3), ebenso, wie es dies im Fall von Bundesrecht täte. Die Praxis zu Art. 150 DBG ist aus Gründen der vertikalen Steuerharmonisierung analog heranzuziehen (BGE 133 II 114 E. 3.2 S. 116).
1.3.2 Soweit die Anwendung kantonalen (Verfahrens-)Rechts gerügt wird, kann im Wesentlichen geltend gemacht werden, der angefochtene Entscheid verstosse gegen Bundesrecht (Art. 95 lit. a BGG), hier namentlich gegen die verfassungsmässigen Rechte und Grundsätze (BGE 137 V 143 E. 1.2 S. 145; 134 II 349 E. 3 S. 351). Die Verletzung von Grundrechten und von kantonalem und interkantonalem Recht prüft das Bundesgericht freilich nur unter Rüge- und Begründungsvorbehalt (Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 133 II 249 E. 1.4.2 S. 254; zum Ganzen Urteile 2C 468/2011, 2C 469/2011 vom 22. Dezember 2011 E. 1.2.3). Der Grundsatz der Rechts-

anwendung von Amtes wegen im Sinne von Art. 106 Abs. 1 BGG gilt insofern nicht (Urteil 2C 119/2009 vom 29. Mai 2009 E. 1.2.1). Die bundesgerichtliche Praxis verlangt, dass die Verfassungsverletzung k̈lar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids d̈argelegt wird (Urteile 2C 812/2010 vom 23. März 2011 E. 1.2 und 1C 155/2007 vom 13. September 2007 E. 1.2; BGE 133 III 393 E. 6 S. 397 mit Hinweisen). Auf rein appellatorische Kritik am angefochtenen Entscheid tritt das Bundesgericht nicht ein (BGE 136 II 489 E. 2.8 S. 494 mit Hinweisen).
1.3.3 Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Die Feststellung des Sachverhalts, soweit rechtserheblich, kann nur gerügt werden, soweit sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht. Dies ist dann der Fall, wenn der Sachverhalt willkürlich ermittelt worden ist (Art. 9 BV) oder dessen Feststellung unter Verletzung verfassungsmässiger Rechte und Grundsätze zustande gekommen ist (BGE 135 II 145 E. 8.1 S. 153; Urteil 2C 747/2010 vom 7. Oktober 2011 E. 1.2). Zudem muss aufgezeigt werden, dass die Behebung des Mangels für das Verfahren entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG).

2.
2.1 In tatsächlicher Hinsicht bestreitet der Beschwerdeführer, dass die Veranlagungsverfügung vom 4. Mai 2009, die auf das Jahr 2008 lautete, darauf abgezielt habe, das Steuerjahr 2007 zu veranlagen. Dass der Veranlagungsbeamte mit den Zahlen von 2007 gearbeitet habe, wie die Vorinstanz annahm, stelle eine unbewiesene, nicht näher geprüfte Behauptung des Steueramts dar.

2.2 X._____ hatte für das Steuerjahr 2007 keine Steuererklärung eingereicht. Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG) bereitete der Steuerbeamte die Veranlagung vor, indem er die für die Ermessensveranlagung relevanten Daten von der Steueraufklärung mit Stempelaufdruck Ërmessensveranlagungïn das elektronische Veranlagungssystem übertrug. In der Folge befand die Steuerkommission über den Antrag des Steueramtes, worauf es zur Eröffnung der Veranlagungsverfügung [2008]kam.

2.3 Das Ersatzexemplar der Steuererklärung 2007 als Quelldatei liegt nach den Feststellungen der Vorinstanz in den amtlichen Akten, ebenso wie jenes betreffend das Jahr 2008. Die Dokumente sind gut ersichtlich mit 2007 bzw. 2008 gekennzeichnet, sodass sie sich ohne Weiteres auseinanderhalten lassen. Es kann als ausgeschlossen gelten, dass das Steueramt beabsichtigt haben soll, mit der Verfügung vom 4. Mai 2009 das Jahr 2008 zu regeln. Nicht nur spricht das Ersatzexemplar der Steuererklärung 2007 eine andere Sprache, sondern war im Veranlagungszeitpunkt auch noch gar keine Mahnung für das Jahr 2008 ergangen. Mit Blick auf die Verhaltensweise der Steuer-behörde - namentlich Mitteilung vom 1. Juli 2009, Berichtigungsverfügung vom 3. Dezember 2009, Einspracheentscheid vom 9. März 2010 - kann am Willen der Steuerbehörde, das Jahr 2007 zu veranlagen, kein vernünftiger Zweifel bestehen. Die entsprechende Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz (E. 2.5.3 des angefochtenen Urteils) ist für das Bundesgericht verbindlich.

3.
3.1 In rechtlicher Hinsicht wirft der Beschwerdeführer der Vorinstanz zunächst vor, sie habe zu Unrecht angenommen, unklar sei, ob nur 2007 oder auch das Steuerjahr 2008 veranlagt worden sei. Strittig könne einzig sein, ob eine Berichtigung der [rechtskräftigen]Veranlagungsverfügung 2008 überhaupt möglich sei. Der vorgebrachte Einwand trifft zwar zu. Streitgegenstand war tatsächlich schon im vorinstanzlichen Verfahren bloss die Frage, ob die unangefochten gebliebene Veranlagungsverfügung vom 4. Mai 2009, mit welcher das steuerbare Einkommen 2008 für die Zwecke der die Kantons- und Gemeindesteuern ermessensweise auf Fr. 24'100.– festgelegt wurde, zu Recht aufgehoben bzw. berichtigt werden durfte. Bei der vom Beschwerdeführer kritisierten Passage des vorinstanzlichen Urteils (Ziff. II/1) handelt es sich freilich um eine verkürzende, einleitende Zusammenfassung, die nichts präjudiziert und insbesondere den Gang der weiteren Abklärungen der Vorinstanz unberührt lässt. Die Formulierung mag als unpräzis erscheinen, bleibt letztlich aber ohne Einfluss, ist doch das Bundesgericht an die Erwägungen der Vorinstanz nicht gebunden (BGE 137 II 313 E. 1.4 S. 317 f.; 133 II 249 E. 1.4.1 S. 254 mit Hinweisen).

3.2 Über den Einzelfall hinaus von Bedeutung sind die Grenzen der Berichtigung. Das Bundesgericht hatte

sich hierzu neurechtlich noch nicht auszusprechen. Art. 150 Abs. 1 DBG und Art. 52 StHG unter der Marginalie R̈echnungsfehler und SchreibversehenL̈auten wie folgt:
Rechnungsfehler und Schreibversehen in rechtskräftigen Verfügungen und Entscheidungen können innert fünf Jahren nach der Eröffnung auf Antrag oder von Amtes wegen von der Behörde berichtigt werden, der sie unterlaufen sind.
§ 205 Abs. 1 StG/AG übernimmt den Wortlaut der bundesrechtlichen Formulierung und wird durch § 69 der Verordnung vom 11. September 2000 zum Steuergesetz [des Kantons Aargau](StGV/AG; SAR 651.111) anhand von Beispielen näher ausgeführt. § 205 Abs. 2 StG/AG ergänzt sodann, dass gegen die Berichtigung oder ihre Ablehnung die gleichen Rechtsmittel ergriffen werden können wie gegen die Verfügung oder den Entscheid darüber.

3.3 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 (zum Ganzen Urteil 2C 114/2011 vom 26. August 2011 E. 2.2). Auszugehen ist vielmehr vom Grundsatz, dass Veranlagungsverfügungen mit dem Ablauf der Rechtsmittelfrist in Rechtskraft erwachsen, sodass darauf nur noch unter besonderen Voraussetzungen zurückgekommen werden kann (Urteil 2A.585/2005 vom 8. Mai 2006 E. 3.2; PATRICK M. MÜLLER, Aspekte der Verwaltungsrechtspflege, 2006, S. 8 und 26). Das harmonisierte Steuerrecht, das insofern mit dem Recht der direkten Bundessteuer übereinstimmt, kennt demnach einen Numerus clausus von Rechtsgründen, die es erlauben, auf eine rechtskräftige Verfügung oder einen solchen Entscheid zurückzukommen (KLAUS A. VALLENDER, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum StHG, 2. Aufl., 2002, N. 5 zu den Vorbemerkungen zu Art. 51-53 StHG; zum Recht der direkten Bundessteuer RICHNER/FREI/ KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., 2009, N. 13 zu den Vorbemerkungen zu Art. 147-153a DBG). Bei diesen Gründen handelt es sich um die Revision (zugunsten der steuerpflichtigen Person; Art. 51 StHG bzw.
Art. 147 ff. DBG), die Berichtigung (zugunsten der steuerpflichtigen Person oder der öffentlichen Hand; Art. 52 StHG bzw. Art. 150 DBG) und schliesslich die Nachsteuer (zugunsten der öffentlichen Hand; Art. 53 f. StHG bzw. Art. 151 ff. DBG). Weitere Aufhebungs- oder Abänderungsgründe sind ausgeschlossen und können weder von der steuerpflichtigen Person noch der öffentlichen Hand angerufen werden. Insbesondere bleibt für die im übrigen Verwaltungsrecht bekannte Wiedererwägung kein Raum (MÜLLER, a.a.O., S. 8), sieht man von der Möglichkeit der Steuerbehörde ab, eine Veranlagungsverfügung bis zum Ablauf der Einsprachefrist in Wiedererwägung zu ziehen (BGE 121 II 273 E. 1a/bb S. 278 zum seinerzeitigen Bundesratsbeschluss vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer [BdBSt; BS 6 390]), welche Praxis im Bereich des DBG und des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleichermassen weiter gilt (Urteil 2C 156/2010 vom 7. Juni 2011 E. 3.1, in: StR 66/2011 S. 856).
3.4
3.4.1 Der Berichtigungstatbestand im Sinne von Art. 52 StHG, dessen Anwendung vorliegend umstritten ist, soll sicherstellen, dass rechtskräftige Verfügungen und Entscheide, die aufgrund eines Kanzleifehlers den wirklichen Willen der betreffenden Steuer- oder Steuergerichtsbehörde unzutreffend zum Ausdruck bringen, möglichst formlos korrigiert werden können (vgl. VALLENDER, a.a.O., N. 4 zu Art. 52 StHG). Er räumt der Verwaltungs- oder Gerichtsbehörde das Recht ein, auf eine rechtskräftige Verfügung oder einen ebensolchen Entscheid zurückzukommen, begrenzt diese Befugnis indessen in zeitlicher (absolute Verwirkungsfrist von fünf Jahren) und sachlicher (K̈anzleifehler)̈ Hinsicht. Mithin trägt die Bestimmung auch den Charakter einer Schutznorm für die steuerpflichtige Person (so schon Urteil A.316/1977 vom 5. Mai 1978 E. 3d, in: ASA 48 S. 188).
3.4.2 Während der steuerrechtliche Berichtigungstatbestand dazu dient, vereinzelte, geringfügige Unstimmigkeiten zu beseitigen, zielt der verwaltungsrechtliche Widerruf der Verfügung, der im Steuerrecht aufgrund des Numerus clausus der steuerrechtlichen Gründe für die Abänderung rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide keine Anwendung findet (E. 3.3), auf die Bereinigung bis hin zur Aufhebung der Verfügung insgesamt ab (zum Ganzen TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Aufl., 2009, § 31 N. 22; HÄFELIN/ MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., 2010, N. 1033).
3.4.3 Kanzleifehler haben den Ausdruck des Verfügungsinhalts und des behördlichen Willens, also die Willensäusserung zum Gegenstand (MARTIN ZWEIFEL/HUGO CASANOVA, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht - Direkte Steuern, 2008, § 26 N. 63). Bei der Berichtigung geht es um die Klarstellung eines Erklärungsirrtums, in welchem sich die Steuerbehörde befand. Kennzeichnend für Kanzleifehler ist, dass sie bei der behörd-

lichen Ḧandarbeitäuftreten (CONRAD WALTHER, in: Klöti-Weber/ Siegrist/Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Aufl., 2009, N. 6 zu § 205 StG/AG; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 4 zu Art. 150 DBG).

3.4.4 Der K̈opfarbeitëntspringen dagegen die eigentlichen Verfügungsfehler. Ein inhaltlicher Fehler der Verfügung und damit der Willensbildung der Behörde liegt vor, wenn die Verfügung auf einer unzutreffenden tatbeständlichen oder rechtlichen Würdigung beruht, ungeachtet dessen, ob für die steuerpflichtige Person erkennbar ist, dass sich die Behörde in einem Sach- oder Rechtsirrtum und damit einem Grundlagenirrtum befand. Eigentliche Veranlagungsfehler sind nicht berichtigungsweise, sondern im Rechtsmittelweg geltend zu machen (grundlegend zum Ganzen BGE 82 I 18 E. 1 S. 20; erwähntes Urteil A.316/1977 vom 5. Mai 1978 E. 2; ferner Urteile A.495/1984 vom 24. Juli 1985 E. 1, in: ASA 55 S. 512, StE 1987 B 92.11.1; 2A.251/1988 vom 10. August 1989 E. 3; 2A.96/1992 vom 29. Juni 1993 E. 3; 2A.283/1996 vom 10. Dezember 1998 E. 2a, in: NStP 53/1999 S. 63). Hierzu verfügt auch die öffentliche Hand über die erforderlichen Rechtsmittelmöglichkeiten (Art. 141 Abs. 1, Art. 145 Abs. 2 DBG; Art. 50 Abs. 3 StHG) und sehen die Kantone mitunter die Möglichkeit der S̈taatseinsprachev̈or (so etwa Art. 189 Abs. 1 i.V.m. Art. 190 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Bern vom 21. Mai 2000 [StG/BE; BSG 661.11]).

3.4.5 Die hievor zitierte Entscheidserie im Anschluss an BGE 82 I 18 E. 1 S. 20 erging freilich noch zu Art. 127 BdBSt (B̈erichtigung von Rechnungsfehlern)̈, der wie folgt lautete:

1 Rechnungsfehler können innert drei Jahren seit Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung auf Begehren des Steuerpflichtigen oder von Amtes wegen durch die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer berichtigt werden. [...]

2 [Verzinsung]

3 Eine rechtskräftige Feststellung der Steuerfaktoren kann nicht abgeändert werden.

Bei der Redaktion von Art. 52 StHG und ebenso Art. 150 DBG folgte der Gesetzgeber von 1990 bewusst der Vorgängerbestimmung. Die neurechtliche Berichtigung entspricht, so schon der Bundesrat, g̈rundsätzlich der Regelung von Artikel 127 Absätze 1 und 3 BdBSt, betrifft aber nicht mehr nur Rechnungsfehler, sondern neu auch Schreibversehen(̈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. 215 [DBG]und, ohne weiteren Kommentar, 137 [StHG]). Der Bundesrat hielt diese Erweiterung für ẅichtig, weil heute dank der verbreiteten Anwendung von EDV-Anlagen Rechnungsfehler kaum noch, Schreibversehen dagegen durchaus noch vorkommen(̈a.a.O.; dazu auch ERNST KÄNZIG/URS R. BEHNISCH, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, 2. Aufl., 1992, N. 2 zu Art. 127 BdBSt a.E.).

3.4.6 Mit den nötigen Einschränkungen ist die altrechtliche Praxis folglich auch auf den Berichtigungstatbestand nach DBG/StHG anwendbar und damit hier entscheidrelevant. Als nicht berichtigungsfähig erachtete das Bundesgericht altrechtlich eine Konstellation, bei welcher es um die Ablesung eines unzutreffenden Tarifs ging (BGE 82 I 21; mangels Vorliegens eines Rechnungsfehlers i.S.v. Abs. 1) oder im Fall eines fehlerhaften Buchprüfungsberichts (Urteil 2A.251/1988 vom 10. August 1989; Grundlagenirrtum der Behörde und nicht Rechnungsfehler). Ebenso wenig war eine Berichtigung am Platz, als es sich beim F̈ehlerüm die Übernahme einer falschen Selbstveranlagung handelte, lag doch damit bloss ein F̈olgefehleründ nicht ein originärer Fehler der Behörde vor (Urteil 2A.283/1996 vom 10. Dezember 1998).

3.4.7 Als korrekturwürdig, wenn auch erst im Ergebnis, beurteilte das Bundesgericht im Urteil A.316/1977 vom 5. Mai 1978 eine Situation, bei welcher anlässlich der Ermittlung des Durchschnittseinkommens zweier Jahre ein Kommafehler aufgetreten war (rund Fr. 300'000.– anstelle, wie geboten, Fr. 3'000'000.–). Hier lag zwar durchaus ein Rechnungsfehler im Sinne von Art. 127 Abs. 1 BdBSt vor, der sich mit Blick auf Abs. 3 freilich als nicht berichtigungsfähig entpuppte, war doch der Fehler schon bei der Feststellung der Steuerfaktoren aufgetreten (E. 2b). Erst die Bezugnahme auf Art. 136 ff. OG erlaubte dem Bundesgericht die von ihm als geboten erachtete Korrektur. Angesichts der konkreten Umstände hielt das Bundesgericht die Berufung der steuerpflichtigen Person auf die Bestandeskraft der Verfügung in der Folge für rechtsmissbräuchlich. Denselben Korrekturmechanismus wandte es im Urteil A.495/1984 vom 24. Juli 1985 (Fehlmanipulation am Computer durch den Veranlagungsbeamten) an und analog, mit Bezug auf das kantonale Steuerrecht, im Urteil 2P.401/1996 vom 19. Februar 1996 (d̈éfectuosité du programme informatique contenant le barème applicable;̈ publ. in: SJ 1996 S. 655).

3.4.8 Datumsfehler gaben Anlass zu jedenfalls zwei kantonalen Urteilen, diese allerdings mit gegenläufigem Ausgang. Im Urteil vom 11. Dezember 1984 hatte die Steuerrekurskommission des Kantons Bern eine Zwi-

schenveranlagung zu beurteilen, die per 17. April 1982 statt, wie eigentlich geboten, per 17. April 1981 vorgenommen worden war (publ. in: NStP 39 S. 31). Sei die Vornahme der Zwischenveranlagung per 17. April 1982 nicht aufgrund eines Sach- oder Rechtsirrtums erfolgt, sondern versehentlich zustande gekommen, handle es sich um einen berichtigungsfähigen Sachverhalt. Einen Fehler in der Willensbildung und damit keine Berichtigungsmöglichkeit erblickte demgegenüber das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich im Urteil vom 30. August 2000 (publ. in: StE 2001 ZH B 97.3 Nr. 4) in einem nahezu analogen Fall, bei welchem es um eine Zwischenveranlagung per 1. Januar 1995 statt per 1. Januar 1996 ging.

3.5

3.5.1 Die Veranlagungsarbeiten gestalten sich als Massengeschäft, das als solches anfällig für Flüchtigkeitsfehler ist. Die Tätigkeit des Veranlagungspersonals spielt sich heute weitgehend bis ausschliesslich am Bildschirm ab. Die bei Einführung der EDV noch unerlässliche manuelle Übertragung vom Steuererklärungsformular in das Veranlagungssystem erfolgt zunehmend automatisiert, sei es durch Scanning oder Online-Anlieferung der Daten (ROGER ROHNER, Rechtsprobleme der elektronischen Steuerveranlagung, 2008, S. 35). Liessen sich im einstigen, durch vertikale Arbeitsteilung geprägten Modell die Willensbildung (Ḱopfarbeitd̈es Veranlagungspersonals zwecks Ermittlung der Steuerfaktoren) und Willensäusserung (Ḧandarbeitd̈es 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 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 C̈omputerfehlerżuzurechnen sind.

3.5.2 In allgemeiner Weise lässt sich kaum sagen, ob ein Versehen in der Jahreszahl einen berichtigungsfähigen Tatbestand darstellt. Dies kann der Fall sein, soweit der Jahreszahl keine weitergehende Bedeutung zukommt und sie im Steuerbereich beispielsweise nicht zur Anwendung eines andern Tarifs, Zivilstands oder Abzugs führt. Im vorliegenden Fall, wo es geradezu von entscheidender Bedeutung ist, welches Jahr Gegenstand der Ermessensveranlagung bildet, führt die Berichtigung faktisch zur Aufhebung der Veranlagung insgesamt und reicht die Tragweite des Schreibversehens wohl über den Rahmen dessen hinaus, was nach Art. 52 StHG als Berichtigung zulässig wäre.

3.5.3 Ausgangspunkt im vorliegenden Fall ist ein Eingabefehler, der nach den verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz anlässlich eines letzten, manuell vorzunehmenden Veranlagungsschrittes eintrat. Die Auswirkungen des Versehens sind erheblich, wurde doch gleich die Gesamtheit der Steuerfaktoren einem andern, unzutreffenden Steuerjahr zugeordnet. Damit ist fraglich, ob die Fehlmanipulation am Bildschirm im Ergebnis mit Blick auf deren Tragweite als ein blosses S̈chreibversehenïm Sinne von Art. 52 StHG und Art. 150 DBG betrachtet werden kann. Die Frage kann aber letztlich offen bleiben, da die Beschwerde nach dem Folgenden ohnehin abzuweisen ist.

3.6

3.6.1 Mit Verfügung vom 1. Juli 2009 veranlagte die Steuerkommission die Kantons- und Gemeindesteuern von X._____ für das Jahr 2007 nach Ermessen. Das Gemeindesteueramt der Stadt Z._____ teilte ihm in einem Begleitschreiben zur Veranlagungsverfügung überdies mit, es sei dem Amt ein Missgeschick unterlaufen, indem f̈älschlicherweise die Steuerveranlagung für das Jahr 2007 mit dem Steuerjahr 2008 fakturiertẅorden sei. Aus diesem Grund erhalte er ëine neue Veranlagung mit den gleichen Faktoren wie bereits veranlagt für das Steuerjahr 2007.̈ Diese Verfügung liess X._____ unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Den Empfang des Begleitbriefes hat der Beschwerdeführer indessen nie bestritten. Aus diesem Begleitschreiben geht ohne Weiteres hervor, dass das Gemeindesteueramt die Verfügung vom 4. Mai 2009 ersetzen wollte. Wenngleich es sich beim Begleitbrief um einen Verwaltungsakt handelt, der für sich allein den Anforderungen an eine Verfügung offenkundig nicht genügt, war für die steuerpflichtige Person ersichtlich bzw. konnte ihr nicht entgehen, dass er einen integrierenden Bestandteil der neuen Veranlagungsverfügung 2007 bildete. Nach Treu und Glauben wäre es an der steuerpflichtigen Person gelegen, Einsprache zu erheben
und die Rechtsmässigkeit des von der Steuerbehörde gewählten Vorgehens zu bestreiten.

3.6.2 Die Verfügung vom 1. Juli 2009, deren integrierenden Bestandteil der Begleitbrief bildet, dürfte zwar in-

haltlich mangelhaft sein, da wohl kein berichtigungsfähiger Sachverhalt vorlag (vorne E. 3.5.2). Sie ist indessen nicht als geradezu nichtig zu bezeichnen. Fehlerhafte Verwaltungsakte sind in aller Regel nicht nichtig, sondern bloss anfechtbar, und sie erwachsen dementsprechend durch Nichtanfechtung in Rechtskraft. Ebenso verhielt es sich mit der Verfügung vom 1. Juli 2009, deren Anfechtung der Beschwerdeführer unterliess. Nichtigkeit - absolute Unwirksamkeit - einer Verfügung wird bloss angenommen, wenn die Verfügung mit einem tiefgreifenden und wesentlichen Mangel behaftet ist, wenn dieser schwerwiegende Mangel offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und wenn zudem die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird. Inhaltliche Mängel haben nur in seltenen Ausnahmefällen die Nichtigkeit einer Verfügung zur Folge; erforderlich ist hierzu ein ausserordentlich schwerwiegender Mangel. Fehlt einer Verfügung in diesem Sinne jegliche Rechtsverbindlichkeit, so ist das durch jede Behörde, die mit der Sache befasst ist, jederzeit und von Amtes wegen zu beachten (vgl. u.a. BGE 137 I 273
E. 3.1 S. 275; 136 II 489 E. 3.3 S. 495 f.; 133 II 366 E. 3.1 und 3.2 S. 367; 132 II 342 E. 2.1 S. 346 mit weiteren Hinweisen). Ein derartiger, ausserordentlich schwerwiegender Mangel im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung liegt hier freilich nicht vor. Vor diesem Hintergrund trat die Veranlagungsverfügung 2007 vom 1. Juli 2009 unangefochten in Rechtskraft und wurde, damit verbunden, die Veranlagungsverfügung 2008 vom 4. Mai 2009 ersatzlos aufgehoben.
3.6.3 Ist die unter einem Erklärungsirrtum zustande gekommene Veranlagungsverfügung 2008 vom 4. Mai 2009 damit durch die Verfügung vom 1. Juli 2009 rechtskräftig aufgehoben worden, bleibt für eine Berichtigungsverfügung, wie sie die Steuerkommission der Stadt Z._____ am 3. Dezember 2009 erliess, kein Raum. Die Verfügung, die berichtigt werden sollte, existierte zu diesem Zeitpunkt in Wahrheit gar nicht mehr. Schon das Einspracheverfahren gegen die Berichtigungsverfügung war damit gegenstandslos, umso mehr auch die sich anschliessenden Rechtsmittelverfahren (dazu FRITZ GYGI, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., 1983, S. 326), wie die Vorinstanz mit Recht erkannt hat. Dementsprechend ist die vorliegende Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten war.

4.
Bei diesem Ausgang hat der Beschwerdeführer die Kosten des Verfahrens vor Bundesgericht zu tragen (Art. 65 f. BGG). Der Gegenpartei ist keine Entschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.
Auf die subsidiäre Verfassungsbeschwerde wird nicht eingetreten.

3.
Die Gerichtskosten von Fr. 2’000 werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

4.
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Aargau, 2. Kammer, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 24. Februar 2012
Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Zünd

Der Gerichtsschreiber: Kocher