

worden. Vielmehr war es so, dass der Rekurrent sich stets weigerte oder ausserstande war, Beweismittel beizubringen, die ein niedrigeres Einkommen oder höhere Ausgaben hätten belegen oder auch nur glaubhaft machen können. Stattdessen hat er sich mit immer neuen, widersprüchlichen Darstellungen seiner Einkommenssituation selbst unglaublich gemacht. Der Einwand der Verweigerung des rechtlichen Gehörs ist daher unbegründet.

StRK 27.5.1988 (Nr. 432)

2079

Verjährung im Nachsteuerverfahren. Art. 125 StG regelt einzig das Recht zur Einleitung des Nachsteuerverfahrens; die sog. Nachsteuerperiode ist hingegen in Art. 110 Abs. 2 StG definiert.

1. Gegenstand des vorliegenden Rekurses ist die Frage der Verjährung im Nachsteuerverfahren. Der Rekurrent und die kantonale Steuerverwaltung stimmen darin überein, dass die Art. 110 Abs. 2 sowie Art. 125 StG grundsätzlich anwendbar sind. Umstritten ist indessen die Auslegung dieser Bestimmungen.

2. Der Rekurrent geht in seinen Ausführungen vom Wortlaut des Art. 125 StG aus. Beziehe man das Marginale in die Auslegung mit ein, stelle man fest, dass, anders als bei Art. 88 StG, von «Verjährung» und nicht von «Veranlagungsverjährung» die Rede sei. Ein Grund für diese Differenzierung könne nur darin liegen, dass sich der Ausdruck Veranlagungsverjährung auf die Verfahrenseinleitung beziehe, während der Ausdruck Verjährung in Art. 125 StG eben auch die Nachsteuerperiode miteinbeziehe. Das sei auch der Fall bei Art. 125 BdBSt, der praktisch identisch sei mit Art. 125 StG. Dass sich der Gesetzgeber nicht mit Art. 125 StG begnügt, sondern in Art. 110 Abs. 2 StG eine weitere Befristung festgelegt habe, spreche nicht gegen die hier vertretene Auffassung. Werde nämlich die Bemessungsperiode für die Nachsteuer im Sinne von Art. 110 Abs. 2 StG definiert, müsse das im Interesse der Rechtssicherheit mit einer absoluten Anspruchsverjährung kombiniert werden.

Gegen diese Ausführungen führt die kantonale Steuerverwaltung an, Art. 125 StG befasse sich unzweideutig nur mit der Verfahrenseinleitung und treffe in bezug auf die Nachsteuerperiode keinerlei Regelungen. Er

beantworte also einzig die Frage, ob im konkreten Fall ein Nachsteuerverfahren überhaupt eingeleitet werden dürfe. Die vom Rekurrenten vertretene Auffassung, unter Einbezug der Marginalien zu den Art. 125 und 88 StG, sei unzutreffend. Sowohl Art. 125 StG wie auch Art. 88 StG sprächen ganz klar «das Recht zur Einleitung der Veranlagung (bzw. des Nachsteuer- und Steuerbussenverfahrens)» an. Beide Artikel enthielten keine Bestimmungen über die in die Veranlagung einzubeziehenden Jahre und seien deshalb diesbezüglich auch nicht auslegungsbedürftig. Die Tatsache, dass das Marginale zu Art. 125 StG anders laute als dasjenige zu Art. 88 StG, lasse den vom Rekurrenten gezogenen Schluss allein schon in Anbetracht des unzweideutigen Wortlautes beider Bestimmungen als unbehelflich erscheinen.

Diese von der kantonalen Steuerverwaltung vertretene Auffassung erweist sich insgesamt als richtig. Der Wortlaut von Art. 125 StG ist klar. Daran vermag auch das lediglich von «Verjährung» sprechende Marginale nichts zu ändern. Eine vom Wortlaut abweichende Auslegung, wie dies sinngemäss vom Rekurrenten gefordert wird, ist nicht geboten. Dem Rekurrenten ist insofern zuzustimmen, als das Fehlen einer absoluten Verjährungsfrist für Steuerforderungen, wie sie etwa im Kanton St. Gallen besteht (Art. 140 Abs. 4 StG SG), mit dem Gebot der Rechtssicherheit in einem gewissen Widerspruch steht. Es ist indessen festzuhalten, dass das Fehlen einer absoluten Frist der Verjährung sich als charakteristisch für die gesamte Steuerordnung des Kantons Appenzell A. Rh. erweist. Eine Lücke des Gesetzes nur bezüglich des Nach- und Strafsteuerverfahrens liegt nicht vor. Soweit sich die Durchführung der Veranlagung eines Pflichtigen über Gebühr hinaus verzögert, wird dies unter dem Blickwinkel des Grundsatzes von Treu und Glauben zu prüfen sein. Ob das Verhalten der Steuerbehörden geeignet war, beim Pflichtigen die Erwartung zu wecken, es liege ein Verzicht auf die Forderung vor, wird noch zu untersuchen sein. Fest steht indessen, dass Art. 125 StG allein das Recht der Steuerbehörden auf Einleitung eines Nach- und Steuerbussenverfahrens auf sechs Jahre nach Ablauf des Jahres, in welchem die Widerhandlungen begangen wurde, befristet. Die letzte Widerhandlung wurde vom Pflichtigen unbestrittenermassen mit der Einreichung der Steuererklärung für die Jahre 1987/88 am 11. März 1987 begangen. Das Nachsteuerverfahren wurde am 2. Juni 1988 eröffnet. Die Frist des Art. 125 StG wurde eingehalten.

3. Im folgenden ist zu prüfen, welche Bedeutung Art. 110 Abs. 2 StG zukommt. Gemäss dieser Bestimmung erstreckt sich die Steuernachfor-

derung auf die letzten sechs abgelaufenen Steuerjahre, für welche die Veranlagung unterblieben oder der Steuerpflichtige ungenügend rechtskräftig veranlagt worden ist. ... Es ist sachlich begründet, das noch nicht rechtskräftig veranlagte Vorjahr bei der Ermittlung der Bemessungsperiode der Steuernachforderung nicht zu berücksichtigen. Im System der zweijährigen Bemessungs- und Veranlagungsperioden kann es zu einem Auseinanderfallen von Entdeckungs- und noch offenem Veranlagungsjahr innerhalb der gleichen Periode kommen. Daraus abzuleiten, dass dieses noch nicht veranlagte Jahr ebenfalls in die Berechnung einzubeziehen wäre, wie dies vom Rekurrenten gefordert wird, ist nicht angängig. Das hätte nur dann zu geschehen, wenn die mangelnde Rechtskraft auf einen Fehler der Steuerbehörde zurückzuführen ist und der Einbezug in die Nachsteuerperiode sich zugunsten des Steuerpflichtigen auswirken würde (*Reimann/Zuppinger/Schärfer*, Komm. zum Zürcher Steuergesetz, Band III, Bern 1969, § 103, N. 5). Der Miteinbezug noch offener Veranlagungsjahre in die Berechnung der Bemessungsperiode ist demnach an ein fehlerhaftes Verhalten der Steuerbehörden bezüglich der noch mangelnden Rechtskraft gebunden. ...

Bis hierher lässt sich, in Übereinstimmung mit den Ausführungen der kantonalen Steuerverwaltung, feststellen, dass, gemäss dem klaren Wortlaut von Art. 110 Abs. 2 StG, letztes Nachsteuerjahr das dem Entdeckungsjahr vorausgehende Jahr ist, welches rechtskräftig veranlagt wurde. Das gilt für ein innerhalb der zweijährigen Veranlagungsperiode liegendes Jahr gleichermassen wie für ein Jahr einer vorangegangenen Periode. Etwas anderes lässt sich mit dem Zweck des Nachsteuerverfahrens, einen Steuerausfall des Gemeinwesens auszugleichen (*Reimann/Zuppinger/Schärfer*, a.a.o., § 102, N. 2), nicht vereinbaren. Ein Widerspruch zwischen der alle zwei Jahre eintretenden Rechtskraft und dem Begriff Steuerjahr, wie er in Art. 110 Abs. 2 StG verwendet wird, lässt sich nicht erkennen. Der Zeitpunkt des Eintritts der Rechtskraft steht in keinem sachlichen Zusammenhang mit der Bestimmung der für die Nachsteuer massgeblichen Bemessungsperiode.

4. Es bleibt zu untersuchen, ob sich im bisherigen Verfahrensablauf ein fehlerhaftes Verhalten der Verwaltung erkennen lässt, das Anlass gibt, dem Eventualantrag des Rekurrenten stattzugeben. Dieser macht geltend, es könne nicht Meinung des Gesetzgebers sein, für diese Berechnung (der Bemessungsperiode) auf den zufälligen Zeitpunkt der Veranlagung bzw. deren Rechtskraft abzustellen, zumal dieser Zeitpunkt weitgehend von

den Steuerbehörden abhängen und der Steuerpflichtige nichts dazu beitragen könne.

Dem Rekurrenten ist insofern zuzustimmen, als er anführt, der Abschluss der Veranlagung liege nicht im Bereich des Pflichtigen. Indessen ist festzuhalten, dass Steuerforderungen trotz Fehlens einer Regelung im Steuergesetz der Anspruchsverjährung unterliegen, mithin innerhalb einer bestimmten Zeitdauer rechtskräftig werden müssen. Die Dauer ergibt sich aufgrund der Verhältnisse im Einzelfall. Zu prüfen ist, ob sich das Verhalten der Verwaltung als treuwidrig darstellt, der betroffene Pflichtige also zu Recht eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben geltend machen kann (vgl. BGE 94 I 521; *Reimann/Zuppinger/Schärfer*, a.a.O., § 102, N. 22 mit Verweis auf § 71, N. 32). Vorbringen, die zu einem solchen Schluss führen würden, werden vom Rekurrenten nicht dargetan. Es ist wohl zutreffend, dass die Verzögerung im Verantwortungsbereich der kantonalen Steuerverwaltung liegt; ein schützenswertes Vertrauen jedenfalls wird allein dadurch nicht begründet. Dies gilt umso mehr, als die Eröffnung des Nachsteuerverfahrens noch innerhalb der Steuerperiode erfolgte. Etwas anderes lässt sich auch nicht aus der zitierten internen Zielsetzung der kantonalen Steuerverwaltung herleiten. Einen Anspruch auf rechtskräftige Veranlagung innert Jahresfrist begründet sie nicht.

5. Es steht damit fest, dass der Rekurs unbegründet und vollumfänglich abzuweisen ist. Das Nachsteuerverfahren ist am 2. Juni 1988 fristgemäss eingeleitet worden. Die Ermittlung der Nachsteuerperiode erfolgte in Übereinstimmung mit dem Gesetz (Art. 110 Abs. 2 StG).

StRK 30.6.1989 (Nr. 465)

2080

Busse wegen Verfahrenswiderhandlung nach Art. 114 StG. Arbeitsüberhäufung stellt keinen Entschuldigungsgrund dar.

1. Gemäss Art. 114 StG wird mit Busse bis Fr. 2000.– bestraft, «wer vorsätzlich oder fahrlässig die ihm durch das Gesetz oder von der zuständigen Steuerbehörde auf Grund des Gesetzes auferlegten Verfahrenspflichten trotz eingeschriebenem Mahnbrief nicht oder nicht richtig erfüllt» ...