

2095

Rechtliches Gehör im Einspracheverfahren. Der Anspruch auf mündliche Anhörung im Sinne von Art. 89 Abs. 1 StG ist Ausfluss des rechtlichen Gehörs. Deren Missachtung führt zur Aufhebung des ergangenen Einspracheentscheides.

1. Gemäss Art. 89 Abs. 1 StG ist im Einspracheverfahren jedem Einsprecher auf Verlangen Gelegenheit zu geben, seine Begehren mündlich zu begründen und seine Beweismittel vorzulegen. Es trifft zu und wird auch von der kantonalen Steuerverwaltung nicht bestritten, dass der Steuerpflichtige einen entsprechenden Antrag gestellt hat. Wie der Rekurrent zu Recht rügt, hat die Veranlagungsbehörde im Einspracheentscheid dem förmlich gestellten Antrag ohne weitere Begründung nicht stattgegeben. Sie hat damit dem Pflichtigen das rechtliche Gehör verweigert.

Die aus dem Anspruch auf Gewährung des rechtlichen Gehörs fliessende Pflicht zur Begründung ergibt sich aus Art. 90 Abs. 2 StG und lässt sich im übrigen direkt aus Art. 4 BV herleiten (BGE 104 Ia 321 [322 E. 3a]; 101 Ia 48 f. E. 3). Sie erstreckt sich auf die tatbeständlichen und rechtlichen Entscheidungsgrundlagen (*H.J. Schär*, Gesetz über das Verwaltungsverfahren des Kantons Appenzell-Ausser rhoden, Teufen 1985, Art. 12 N. 3). Die Begründung muss den Pflichtigen insbesondere in die Lage versetzen, den Entscheid sachgemäss anzufechten (vgl. BGE 98 Ia 460).

Als unbehelflich erweisen sich daher die Vorbringen der kantonalen Steuerverwaltung, wonach es demjenigen, welcher weder im Veranlagungsverfahren noch im Einspracheverfahren sich ernsthaft bemühe, seine gesetzlichen Verfahrenspflichten zu erfüllen, bzw. insbesondere unmissverständlich Auflagen innert angesetzter Notfrist nicht erfülle, nicht anstehe, die Verletzung von Art. 89 Abs. 1 StG in bezug auf die mündliche Anhörung im Einspracheverfahren zu rügen. Daran vermag auch die Tatsache nichts zu ändern, dass die Eingaben des Rekurrenten häufig weitschweifig, ohne Sachbezug und unter Ausserachtlassung des gebotenen Anstandes blieben.

2. Der Anspruch auf mündliche Anhörung im Sinne von Art. 89 Abs. 1 Satz 3 findet seine Grenze am Gebot des Handelns nach Treu und

Glauben und des Verbots des Rechtsmissbrauches (Art. 2 ZGB). Diese Bestimmung beansprucht auch im öffentlichen Recht Geltung (vgl. BGE 111 II 66, das in diesem Zusammenhang Art. 2 ZGB als einen allgemeinen Rechtsgrundsatz bezeichnet). Einen Verstoss gegen das Gebot des Handelns nach Treu und Glauben stellt insbesondere die zweckwidrige Verwendung eines Rechtsinstitutes dar (*H.M. Riemer*, Die Einleitungsartikel des Schweiz. Zivilgesetzbuches, Bern/Zürich 1987, § 5, RZ 34). Unzulässig sind danach Verwendungszwecke, die derart weit von den Vorstellungen des Gesetzgebers entfernt sind, dass sie ganz und gar nicht dem Sinn und Zweck der betreffenden Gesetzesnorm entsprechen und geradezu abartige Verwendungen darstellen. Das bedeutet, dass der Anspruch auf mündliche Anhörung im Einspracheverfahren eine allgemeine Schranke im Gebot des Handelns nach Treu und Glauben sowie im Rechtsmissbrauchsverbot findet.

3. Im vorliegenden Fall hat sich der Rekurrent im Einspracheverfahren auf Art. 89 Abs. 1 Satz 3 berufen. Entgegen der von der kantonalen Steuerverwaltung vertretenen Auffassung kann darin nicht leichthin der Versuch erblickt werden, das Verfahren weiter zu verzögern und die Veranlagungsbehörde davon abzuhalten, eine definitive Veranlagung durchzuführen. Sinn und Zweck des Rechts auf mündliche Anhörung im Einspracheverfahren ist es gerade, dem in Steuerangelegenheiten unkundigen Pflichtigen die Möglichkeit einzuräumen, seine Vorbringen im Gespräch mit der Einschätzungsbehörde zu erörtern, allfällige Beweismittel vorzulegen und damit seine Mitwirkungsrechte im Einspracheverfahren wahrzunehmen. Indem die kantonale Steuerverwaltung das ausdrückliche Begehren des Pflichtigen um mündliche Anhörung missachtete, hat sie seinen Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt. Der angefochtene Einspracheentscheid ist deshalb aufzuheben und an die Vorinstanz zurückzuweisen. Die Aufhebung des Entscheides ist die notwendige Rechtsfolge, wenn der Steuerpflichtige durch die mangelhafte Eröffnung in seinen Verteidigungsrechten beeinträchtigt wurde (BGE 99 Ib 94 [99]). Die Heilung des Mangels im Verfahren vor der Steuerrekurskommission wäre nur dann zulässig, wenn sie im Interesse des Betroffenen läge (vgl. *Häfelin/Müller*, Grundriss des allgemeinen Verwaltungsrechts, Zürich 1990, 180 mit Verweisen). Das trifft im vorliegenden Fall nicht zu. Abgesehen davon, dass die Heilung des

Verfahrensmangels durch die Rechtsmittelinstanz zur Verkürzung des Instanzenzuges führt, wird der Steuerpflichtige - im Gegensatz zum kostenlosen Einspracheverfahren - mit der Gefahr der Tragung von Prozesskosten belastet. Die Benachteiligung ist offensichtlich.

StRK 7.5.1991 (Nr. 521)

2096

Verzugszinsen sind Nebenansprüche und verjähren zusammen mit dem Hauptanspruch, nämlich mit der ihnen zugrunde liegenden Steuerforderung (Art. 104 Abs. 3 StG).

Der Rekurrent rügt, die Verzugszinsrechnung für das Jahr 1984 sei ihm erst 1989 zugestellt worden und deshalb verjährt. Das Institut der Verjährung besteht grundsätzlich auch im öffentlichen Recht (vgl. BGE 108 Ib 339). Fehlen ausdrückliche Regeln über Beginn und Dauer der Verjährungsfrist, so sind die Regeln für verwandte Ansprüche analog anzuwenden; fehlen auch solche, so gelten die allgemeinen Grundsätze des Zivilrechts (BGE 108 IB 151). Gemäss Art. 133 OR (SR 220) verjähren Nebenansprüche zusammen mit dem Hauptanspruch. Darunter fallen auch die Verzugszinsen (vgl. BGE 52 II 217; *Gauch/Schluep*, Schweizerisches Obligationenrecht, Allgemeiner Teil, Band 2, Zürich 1987, N. 2078b). Die Beantwortung der Frage, ob im Zeitpunkt der Geltendmachung am 23. Juni 1989 die Verzugszinsen bereits verjährt waren, hängt somit davon ab, ob die ihnen zugrundeliegenden Steuerforderungen noch klagbar waren, mithin deren Verjährung noch nicht eingetreten war. Die anfängliche Anspruchsverjährung, die mit der Fälligkeit der Steuerrechnungen am 30. September bzw. 30. Dezember 1984 begann, wurde mit Erlass des Einspracheentscheides vom 25. Oktober 1985, der 30 Tage später unangefochten in Rechtskraft erwuchs, durch die Bezugsverjährung abgelöst. Gemäss Art. 104 Abs. 3 StG verjähren rechtskräftig festgesetzte Steuerforderungen fünf Jahre nach ihrer Fälligkeit. Die Verjährung der Steuerforderung für die Landes- und Gemeindesteuern 1984 konnte