

Obergericht Appenzell Ausserrhoden
2. Abteilung

Zirkularbeschluss vom 2. April 2020

Mitwirkende	Obergerichtspräsident E. Zingg Obergerichtsvizepräsident W. Kobler Oberrichter M. Winiger, M. Müller, R. Kläger Obergerichtsschreiberin A. Mauerhofer
Verfahren Nr.	O2V 19 13
Sitzungsort	Trogen
Beschwerdeführer	A. _____
Vorinstanz	Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden, Gutenberg-Zentrum, 9102 Herisau
Gegenstand	Revisionsbegehren betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2017 Beschwerde gegen den Nichteintretensentscheid der kant. Steuerverwaltung vom 22. Mai 2019

Rechtsbegehren

a) der Beschwerdeführer:

1. Wir beantragen, den Nichteintretensentscheid aufzuheben und die Vorinstanz anzuweisen, eine Revision der rechtskräftigen Steuerveranlagung vorzunehmen.
2. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Vorinstanz.

b) der Vorinstanz:

1. Die Beschwerde sei abzuweisen.
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdeführer.

Sachverhalt

- A.** Die im Kanton St. Gallen wohnhaften A. _____ (nachfolgend auch: Beschwerdeführer) reichten am 19. September 2018 am Hauptsteuerdomizil im Kanton St. Gallen eine Steuererklärung für die Steuerperiode 2017 ein. Da A. _____ in der betreffenden Steuerperiode selbständig erwerbstätige Inhaberin einer Betriebsniederlassung mit Standort in Heiden AR war, druckten sie ausserdem eine Kopie der St. Gallischen Steuererklärung aus und schickten diese samt Beilagen an die Steuerverwaltung von Appenzell Ausserrhoden (nachfolgend: Vorinstanz). Auf dem Steuerklärungsformular hatten die Ehepartner ein Einkommen im Betrag von Fr. 35'065.-- aus der selbständigen Erwerbstätigkeit im Zusammenhang mit der Betriebsniederlassung in Heiden AR deklariert. Aus den als Beilage eingereichten Buchhaltungsunterlagen ergab sich für die Betriebsniederlassung in Heiden AR jedoch lediglich ein Gewinn im Betrag von rund Fr. 12'565.--.
- B.** Mit Veranlagungsverfügung und Schlussrechnung vom 6. November 2018 legte die Vorinstanz den geschuldeten Steuerbetrag für die Staats- und Gemeindesteuern im Jahr 2017 auf Fr. 2'923.95 fest, ausgehend von folgenden Zahlen: Steuerbares Einkommen Fr. 34'500.--, satzbestimmendes Einkommen Fr. 54'300.--, steuerbares Vermögen Fr. 8'000.--, satzbestimmendes Vermögen Fr. 29'000.--. Aus der Berechnungsmitteilung der Vorinstanz ist ersichtlich, dass die von den Beschwerdeführern in der Steuererklärung deklarierten Werte - darunter insbesondere das deklarierte Einkommen aus selbständiger Tätigkeit von A. _____ - für die Veranlagung unverändert übernommen wurden. Die Veranlagungsverfügung und Schlussrechnung der Vorinstanz erwachsen unangefochten in Rechtskraft.

- C.** Mit Schreiben vom 16. Mai 2019 stellten die Beschwerdeführer gestützt auf Art. 189 des kantonalen Steuergesetzes (StG, bGS 621.11) bei der Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden ein Gesuch um Revision der Steuerveranlagung 2017. Sie begründeten ihr Gesuch damit, dass ihnen am 10. April 2019 von der Steuerverwaltung St. Gallen mitgeteilt worden sei, die Differenz von Fr. 22'500.-- zwischen dem in der Steuererklärung deklarierten Einkommen von A. _____ und dem ausgewiesenen Gewinn in den ebenfalls eingereichten Buchhaltungsunterlagen der Betriebsstätte in Heiden AR sei nicht nachvollziehbar. Sie hätten dem Steuerkommissär daraufhin erklärt, dass sich das Geschäft in Heiden in Liquidation befinde. Der Differenzbetrag ergebe sich aus dem Liquidationsgewinn, welcher auf einem Vergleich des Warenlagers am Anfang des Jahres und am Ende des Jahres basiere. Der Steuerkommissär der Steuerverwaltung St. Gallen habe sie hierauf darauf aufmerksam gemacht, dass dies gar keinen Liquidationsgewinn darstelle, sondern lediglich eine Verschiebung der Aktiven vom Warenlager zu den flüssigen Mitteln; ein effektiv erwirtschaftetes und steuerbares Einkommen sei dadurch gar nicht entstanden. Deshalb sei das in der Steuererklärung von den Beschwerdeführern deklarierte Einkommen von A. _____ (Fr. 35'065.--) in der Steuerveranlagung durch die St. Galler Steuerverwaltung entsprechend nach unten korrigiert worden, so dass die Beschwerdeführer am Hauptsteuerdomizil schliesslich mit einem um Fr. 22'500.-- (entsprechend der in der Buchhaltung ausgewiesenen Bestandesveränderung im Warenlager) tieferen Einkommen veranlagt worden seien, als dies in Appenzell Ausserrhoden der Fall gewesen war. Die Beschwerdeführer stellten sich auf den Standpunkt, die Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden hätte - da sie über die identischen Unterlagen verfügte wie die St. Galler Steuerbehörden - ohne weiteres (ebenfalls) erkennen müssen, dass der irrtümlich ausgewiesene Liquidationsgewinn falsch gewesen sei. Dann hätte, wie im Kanton St. Gallen auch, noch vor dem definitiven Verfügungserlass eine Korrektur vorgenommen werden können; nun werde höflich um eine entsprechende Revision der bereits rechtskräftigen Veranlagung in Appenzell Ausserrhoden ersucht.
- D.** Am 22. Mai 2019 verfügte die Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden, es werde auf das Revisionsbegehren nicht eingetreten. Der Hinweis der Steuerverwaltung St. Gallen vom April 2019 stelle keine relevante neue Tatsache dar. Auf ein Revisionsbegehren sei nur dann einzutreten, wenn die geltend gemachten Gründe bei Beachtung der zumutbaren Sorgfalt nicht bereits im ordentlichen Verfahren hätten angeführt werden können. Selbst wenn ein Veranlagungsfehler der kantonalen Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden vorliegen würde, so hätten die Steuerpflichtigen bei Beachtung der zumutbaren Sorgfalt diesen Fehler bereits innert der ordentlichen Rechtsmittelfrist von 30 Tagen bemerken müs-

sen und Einsprache gegen die Veranlagung erheben können. Das sei jedoch unterlassen worden.

- E. Gegen diesen Nichteintretensentscheid erhoben die Beschwerdeführer am 6. Juni 2019 Beschwerde beim Obergericht und beantragten, diesen unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Vorinstanz aufzuheben und die Vorinstanz anzuweisen, eine Revision der rechtskräftigen Steuerveranlagung vorzunehmen. Mit Vernehmlassung vom 26. Juni 2019 verlangte die Vorinstanz die Abweisung der Beschwerde unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Mit Replik vom 27. Juli 2019 hielten die Beschwerdeführer an der Beschwerde fest. Auf Duplik der Vorinstanz vom 9. August 2019 hin reichten die Beschwerdeführer zudem eine weitere Stellungnahme vom 20. August 2019 ins Recht. Die Vorinstanz liess sich hierauf nicht mehr vernehmen, so dass damit der Schriftenwechsel abgeschlossen war.
- F. Auf weitere Einzelheiten im Sachverhalt sowie die Vorbringen der Parteien in den Rechtschriften wird, soweit entscheiderelevant, in den nachfolgenden Erwägungen näher eingegangen.

Erwägungen

1. Formelles

- a. Der Entscheid über Steuerstreitsachen fällt unabhängig vom Streitwert in die Zuständigkeit der Abteilungen des Obergerichts (Art. 29 Abs. 1 lit. a Justizgesetz [JG, bGS 145.31] e contrario). Das Gesamtgericht hat Beschwerden in Steuerstreitsachen der 2. Abteilung zur Beurteilung zugewiesen (so publiziert im aktuellen Staatskalender des Kantons Appenzell Ausserrhoden [<https://staatskalender.ar.ch/organizations/pdf>], Ziff. 2.6.1.2), weshalb diese zur Behandlung der Beschwerde zuständig ist.
- b. Gestützt auf Art. 2 der Verordnung über COVID-19-Massnahmen: Gerichte (bGS 113.2) kann das Obergericht zur Bewältigung der aktuell ausserordentlichen Lage in allen Fällen auf dem Zirkularweg entscheiden, wenn das Gesetz keine Verhandlung vorschreibt. Zirkularbeschlüsse bedürfen der Einstimmigkeit (Art. 52 Abs. 2 JG). Da im vorliegenden Verfahren keine Durchführung einer Verhandlung vorgeschrieben ist und die Parteien auf die

Durchführung einer solchen verzichteten, hat das Obergericht den vorliegenden Entscheid mittels Zirkularbeschluss gefällt.

- c. Gemäss Art. 191 Abs. 1 i.V.m. Art. 188 Abs. 1 StG kann der von der Steuerverwaltung gefällte Entscheid über ein Revisionsbegehren innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Obergericht schriftlich mit Beschwerde angefochten werden. Nachdem der angefochtene Nichteintretensentscheid vom 22. Mai 2019 datiert und die Beschwerde am 6. Juni 2019 der Schweizerischen Post übergeben wurde, ist diese Beschwerdefrist gewahrt. Als direkt vom Einspracheentscheid vom 28. Mai 2019 Betroffenen kommt den Beschwerdeführern zudem nach Art. 59 i.V.m. Art. 32 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG, bGS 143.1) ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung des Entscheids zu.
- d. Da somit die formellen Voraussetzungen erfüllt sind, ist auf die Beschwerde einzutreten.

2. Materielles

2.1 Rechtliche Grundlagen einer Revision

Soll die formelle Rechtskraft einer Veranlagungsverfügung zu Gunsten des Steuerpflichtigen aufgehoben werden, spricht man von Revision. Im vorliegenden Beschwerdeverfahren geht es um die Frage, ob im konkreten Fall eine Revision der rechtskräftigen Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern der Beschwerdeführer für das Steuerjahr 2017 angezeigt ist.

- a. Unter welchen Voraussetzungen auf eine rechtskräftige Steuerveranlagung revisionsweise zurückgekommen werden kann, bestimmt sich nach Art. 51 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14) bzw. für den Kanton Appenzell Ausserrhoden nach der einschlägigen Bestimmung im kantonalen Steuergesetz (StG, bGS 621.11). Ein rechtskräftiger Entscheid kann gestützt auf Art. 189 Abs. 1 StG auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten der steuerpflichtigen Person revidiert werden:
 - a) wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden;
 - b) wenn die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser acht gelassen hat oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat;

- c) wenn ein Verbrechen oder ein Vergehen den Entscheid beeinflusst hat;
 - d) wenn nach den auf interkantonalen Doppelbesteuerungskonflikte anzuwendenden Regeln die Vermeidung der Doppelbesteuerung gemäss erkennender Behörde durch den Kanton Appenzell Ausserrhoden zu erfolgen hat;
 - e) wenn die Besteuerung einen Staatsvertrag verletzt;
 - f) wenn die Voraussetzungen für einen Aufschub der Grundstückgewinnsteuer erst nach rechtskräftiger Veranlagung erfüllt werden.
- b. Die Beschwerdeführer wurden von der Vorinstanz am 6. November 2018 für die Staats- und Gemeindesteuern 2017 definitiv veranlagt. Die Veranlagungsverfügung wurde nicht angefochten, so dass inzwischen ein „*rechtskräftiger Entscheid*“ im Sinn von Art. 189 Abs. 1 StG vorliegt. Ein „*Antrag*“ der Beschwerdeführer im Sinn von Art. 189 Abs. 1 StG auf Vornahme einer Revision liegt ebenfalls vor, nachdem sie die Vorinstanz am 16. Mai 2019 um Korrektur der Veranlagung 2017 ersuchten. Ein Revisionsbegehren muss innert 90 Tagen nach Entdeckung des Revisionsgrundes, spätestens aber innert 10 Jahren nach Eröffnung der Verfügung oder des Entscheids eingereicht werden (Art. 190 StG). Die Beschwerdeführer machen geltend, dass sie erst aufgrund der Nachfrage des Steuerkommissärs des Steueramts St. Gallen Anlass hatten, von einer versehentlichen Falschdeklaration zu ihren Ungunsten auszugehen. Dieses Schreiben wurde am 10. April 2019 an sie verschickt, so dass das rund einen Monat darauf gestellte Revisionsgesuch vom 16. Mai 2019, welches sich auf die Veranlagungsverfügung vom 6. November 2018 bezieht, innert der von Art. 190 StG festgelegten Fristen erfolgte. Eine Revision der Steuerveranlagung vom 6. November 2019 ist somit grundsätzlich möglich, sofern einer der in Art. 189 Abs. 1 StG in lit. a - f erwähnten Tatbestände im konkreten Einzelfall erfüllt ist.
- c. Während die von Art. 189 Abs. 1 lit. c bis f StG erfassten Sachverhalte im vorliegenden Fall zum Vornherein nicht in Frage kommen, bedarf es einer näheren Prüfung, ob im konkreten Fall der Beschwerdeführer eine Revision gestützt auf Art. 189 Abs. 1 lit. a und/oder b in Frage kommt oder nicht.
- d. Betreffend - im vorliegenden Verfahren allerdings nicht betroffenen - Bundessteuern sind die Revisionsvoraussetzungen in Art. 147 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) festgelegt, wobei die in Art. 147 Abs. 1 lit. a bis c DGB genannten Revisionsgründe den in Art. 51 Abs. 1 lit. a bis c StHG erwähnten Tatbeständen (und damit auch Art. 189 Abs. 1 lit. a bis c StG) wörtlich entsprechen. Da die Revisionsvoraussetzungen somit bezüglich der im vorliegenden Verfahren interessierenden Art. 189 Abs. 1 lit. a und b StG deckungsgleich mit der Regelung im Bundessteuerrecht und im Harmonisierungsrecht sind, kann die im Zusammenhang mit der Frage nach einer Revision im Bereich

Steuerveranlagungen ergangene Rechtsprechung des Bundesgerichts im Bundessteuerrecht auch für die Auslegung von Art. 189 StG herangezogen werden (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_889/2019 vom 14. November 2019, E. 3.1; MARTIN LOOSER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl. 2017, N. 11 zu Art. 51 StHG).

2.2 Revisionstatbestand von Art. 189 Abs. 1 lit. a StG

- a. Gemäss Art. 189 Abs. 1 lit. a StG (welcher der Regelung in Art. 51 Abs. 1 lit. a StHG und Art. 147 Abs. 1 DBG wörtlich entspricht) kann ein rechtskräftiger Entscheid zugunsten der steuerpflichtigen Person revidiert werden, wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden. Dieser Revisionstatbestand betrifft somit jene Fälle, in welchen ein falscher oder unvollständiger Sachverhalt, der einer Veranlagung zugrunde liegt, nachträglich berichtigt oder ergänzt wird.
- b. Gestützt auf Art. 189 Abs. 1 lit. a StG kann also der korrekte, entscheidungserhebliche Sachverhalt festgestellt werden und gestützt darauf soll eine neue Beurteilung auf verbesserter Grundlage stattfinden. Das heisst, der ursprüngliche Mangel einer rechtskräftigen Veranlagung wird infolge Entdeckung entscheidender Tatsachen oder Beweismittel nachträglich beseitigt (MARTIN LOOSER, a.a.O., N 10 zu Art. 51 StHG). Allerdings genügt dabei die blossе Darlegung, eine Veranlagung sei in ihren rechtlichen oder tatsächlichen Annahmen falsch, alleine nicht für eine Revision: So bilden weder eine bloss neue rechtliche Würdigung eines Sachverhalts, noch eine neue Rechtsprechung oder die Änderung einer Rechtsprechung einen Revisionsgrund (Urteil des Bundesgerichts 2P.18/2005 vom 14. Februar 2005, E. 3, m.w.H.). Wie im Fall eines Nachsteuerverfahrens ist grundsätzlich der Aktenstand im Zeitpunkt der Veranlagung massgeblich, d.h. Tatsachen und Beweismittel sind zum Vornherein nicht neu bzw. in diesem Sinn „entdeckt“ worden, wenn sie bereits im Zeitpunkt der ordentlichen Veranlagung aus den Akten der Steuerbehörde hervorgehen (vgl. dazu Urteil des Bundesgerichts 2C_263/2018 vom 11. Februar 2019, E. 3.3 f., m.w.H.).
- c. Da im konkreten Fall alle für die Veranlagung wesentlichen Unterlagen, darunter insbesondere auch die Buchhaltungsunterlagen der Betriebsstätte in Heiden AR, der Vorinstanz schon vor der Veranlagung bekannt waren, sind die Voraussetzungen für eine Revision gestützt auf Art. 189 Abs. 1 lit. a StG im konkreten Fall nicht gegeben, wie die Vorinstanz richtig erkannt hat. Namentlich der Betriebsstättengewinn war aus den Buchhaltungsunterlagen, die zusammen mit der Steuererklärung eingereicht worden waren, bereits ersichtlich.

Trotzdem hat die Vorinstanz aber bei der Veranlagung ohne weiteres auf das in höherem Betrag deklarierte Einkommen aus selbständiger Tätigkeit abgestellt. In diesem Zusammenhang ist zu prüfen, ob allenfalls der Revisionstatbestand von Art. 189 Abs. 1 lit. b StG erfüllt und aus diesem Grund eine neue Veranlagung angezeigt ist.

2.3 Revisionstatbestand von Art. 189 Abs. 1 lit. b StG

- a. Eine Revision gestützt auf Art. 189 Abs. 1 lit. b StG (welcher sowohl Art. 51 Abs. 1 lit. b StHG als auch Art. 147 Abs. 1 lit. b DBG wörtlich entspricht) ist möglich, wenn die erkennende Behörde - hier also die Vorinstanz - erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser Acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat.
- b. Gemäss dieser Bestimmung hat die Steuerbehörde ihre rechtskräftige Veranlagungsverfügung also namentlich dann in Revision zu ziehen, wenn sie erhebliche Tatsachen, die sich aus den Akten ergeben (was bedeutet, dass die Behörde diese Tatsachen daher kannte oder sie zumindest hätte kennen müssen), nicht berücksichtigt hat. Der Revisionsgrund von Art. 189 Abs. 1 lit. b StG basiert auf dem im öffentlichen Recht geltenden Untersuchungsgrundsatz, wonach grundsätzlich die Behörde die Verantwortung für die Abklärung des rechtserheblichen Sachverhalts trägt, in Verbindung mit dem Oficialgrundsatz. Eine gewisse Einschränkung erfährt dieser Grundsatz indessen durch die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen: Die im vorliegenden Verfahren betroffenen direkten Steuern der Kantone und Gemeinden werden in einem gemischten Verfahren veranlagt, in welchem Elemente der Selbstveranlagung und amtlicher Veranlagung miteinander kombiniert werden, so dass einerseits das Steuersubjekt seine Steuerfaktoren zu deklarieren und seinen weiteren Mitwirkungspflichten nachzukommen hat, aber andererseits die Steuer aufgrund der von Amtes wegen durchgeführten Untersuchung festgesetzt wird. Grundsätzlich darf sich die Steuerbehörde auf die Richtigkeit der eingereichten Steuererklärung verlassen, wenn es keine Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Steuererklärung gibt. Allerdings darf der Untersuchungsgrundsatz auf diese Weise nicht rechtswidrig zurückgedrängt werden (MARTIN LOOSER, a.a.O., N 14 f. zu Art. 51 StHG, m.w.H.). Die Steuerbehörde darf namentlich nicht unbesehen auf eine Steuererklärung abstellen, wie wenn es sich um eine Selbstveranlagung handeln würde. Sie muss insbesondere berücksichtigen, dass in den Steuererklärungsformularen nicht nur Tatsachen einzutragen sind, sondern sich dabei oft auch eigentliche Rechtsfragen stellen. Enthält eine Steuererklärung Fehler, die klar ersichtlich sind, besteht für die Steuerbehörden eine Pflicht zu ergänzenden Abklärungen (Urteile des Bundesgerichts 2C_458/2014 und 2C_459/2014 vom 26. März 2015, E. 2.2.2,

m.w.H.). Das muss auch dann gelten, wenn eine Deklaration mit Bezug auf die gleichzeitig eingereichten Beilagen Unstimmigkeiten aufweist, deren Ursache nicht ohne weiteres ersichtlich ist. In solchen Fällen kann nicht einfach ohne nähere Prüfung auf die Angaben der steuerpflichtigen Person in der Steuererklärung abgestellt werden, da die Steuerverwaltung die gesetzliche Aufgabe hat, *„zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest[zustellen]“*, was somit die Steuerbehörde im Rahmen der sie treffenden Untersuchungspflicht ebenso in die Pflicht nimmt wie den Steuerpflichtigen, der gestützt auf Art. 163 Abs. 1 StG gehalten ist, alles zu tun, damit eine vollständige und richtige Veranlagung ermöglicht wird (vgl. dazu auch Urteile des Bundesgerichts 2C_21/2008 und 2C_22/2008 vom 10. Juni 2008, E. 2.3, und 2C_958/2016 vom 2. August 2018, E. 5.2, je m.w.H.).

- c. Die Beschwerdeführer haben der Vorinstanz dieselbe Steuererklärung mit denselben Beilagen eingereicht, wie dies am Hauptsteuerdomizil in St. Gallen der Fall war. Das heisst konkret: Auf der der Vorinstanz eingereichten Steuererklärung war ein Einkommen aus selbständiger Tätigkeit von A. _____ im Betrag von Fr. 35'065.-- deklariert, während sich aus den eingereichten Buchhaltungsunterlagen der Betriebsstätte in Heiden AR ein Gewinn im Betrag von Fr. 12'565.42 ergab. Es darf angenommen werden, dass die Vorinstanz eine solche - im konkreten Fall zudem erhebliche - Abweichung bei einer bereits summarischen Prüfung der Steuerdeklaration im Regelfall feststellt. Dass dies so war, kann im konkreten Fall als unbestritten gelten: Während die Vorinstanz im angefochtenen Nichteintretensentscheid lediglich anführte, die Beschwerdeführer hätten *„bei Beachtung der zumutbaren Sorgfalt [...] ihren Deklarationsfehler bereits im ordentlichen Verfahren entdecken und innert der Rechtsmittelfrist geltend machen können“* und noch keine Angaben dazu machte, ob ihr selber der (somit zumindest implizit anerkannte) *„Deklarationsfehler“* nicht bereits im Rahmen des Veranlagungsverfahrens aufgefallen sei, beruft sie sich nun in der Vernehmlassung im vorliegenden Verfahren zwar darauf, sie müsse sich im Massenverfahren darauf verlassen können, dass die steuerpflichtigen Personen ihr Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit den Tatsachen entsprechend deklarierten, hat aber die in Frage stehende Deklaration offenbar trotz Massenverfahren nicht ohne jegliche weitere Prüfung der eingereichten Beilagen zur Steuererklärung vorgenommen, sondern bereits im Veranlagungsverfahren sehr wohl bemerkt, dass der Betrag des in der eingereichten Buchhaltung ausgewiesenen Gewinns nicht mit dem deklarierten Einkommen übereinstimmte. Die Vorinstanz erklärte in der Vernehmlassung (act. 6, S. 5, Ziff. 22) nämlich ausdrücklich:

„Die Beschwerdeführer haben auf dem Hauptformular der Steuererklärung 2017 ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von rund Fr. 35'065 deklariert und die Richtigkeit und Vollständigkeit der Steuererklärung unterschriftlich bestätigt. In der mit der Steuererklärung 2017 eingereichten Buchhaltung 2017 wurde ein deutlich tiefere[r] Gewinn von rund Fr. 12'565 ausgewiesen. Die Veranlagungsbe-

hörde ging daher in Appenzell Ausserrhoden korrekterweise davon aus, dass im Umfang der Differenz zusätzliche Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit, die nicht Eingang in die Buchhaltung 2017 fanden, erzielt wurden.“

Das heisst also nichts anderes, als dass der Vorinstanz im konkreten Fall - wie auch den St. Gallischen Veranlagungsbehörden bei der Veranlagung am Hauptsteuerdomizil - noch vor der Veranlagung der Beschwerdeführer sehr wohl aufgefallen war, dass das deklarierte Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit und der in der Buchhaltung der Betriebsstätte ausgewiesene Gewinn deutlich voneinander abwichen. Dieser Umstand ist entscheidend und spricht dafür, dass im konkreten Fall *„die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren“*, bei der anschliessenden Veranlagung *„ausser Acht gelassen hat“*, wie dies im Revisionstatbestand von Art. 189 Abs. 1 lit. b StG als Voraussetzung für eine Revision vorgesehen ist.

- d. Da die Vorinstanz trotz der Feststellung, dass sich Unstimmigkeiten aus der Steuererklärung und den gleichzeitig eingereichten Belegen ergaben, ohne weiteres einfach auf die deklarierten Werte abgestellt hat, kommt eine Revision gestützt auf Art. 189 Abs. 1 lit. b StG dann in Frage, wenn unter den gegebenen Umständen die Untersuchungspflicht von der Steuerbehörde verlangt hätte, vor der Veranlagung weitere Untersuchungen vorzunehmen, um sicherzustellen, dass eine vollständige und richtige Besteuerung erfolgt (vgl. Art. 168 Abs. 1 StG). Unter den gegebenen Umständen ist davon auszugehen, dass die Steuerverwaltung die Beschwerdeführer mit einem entsprechend niedrigeren Einkommen veranlagt hätte, hätte sie berücksichtigt, dass die Beschwerdeführer die in Frage stehenden Fr. 22'500.-- bloss irrtümlicherweise als Einkommen deklariert hatten, während dieser Betrag richtigerweise eine Bestandesveränderung im Warenlager der Betriebsstätte in Heiden AR bzw. eine entsprechende Veränderung bei deren flüssigen Mitteln darstellte (wie dies im Kanton St. Gallen nach ergänzenden Abklärungen erkannt und entsprechend bei der Veranlagung berücksichtigt worden war). Offenbar nahm aber die Vorinstanz - im Gegensatz zum Steuerkommissär im Kanton St. Gallen - keine entsprechende Nachfrage bei den Steuerpflichtigen vor, sondern stellte ohne weiteres auf das deklarierte Einkommen ab, dies, wie sie selbst ausführt, in der Annahme, dass im Umfang der Differenz zusätzliche Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit, die nicht Eingang in die Buchhaltung gefunden hatten, erzielt worden waren. Die Vorinstanz konkretisiert nicht, um was für Einkünfte es sich denn dabei überhaupt handeln könnte und weshalb sie ohne weiteres annahm, diese seien nicht in der Buchhaltung zu verbuchen gewesen. Die Beschwerdeführer ihrerseits haben dagegen im vorliegenden Verfahren aufgezeigt, dass in früheren Steuerperioden der buchhalterische Gewinn immer dem deklarierten Einkommen entsprochen hatte (vgl. act. 11). Eine plötzliche Abweichung lässt sich somit gerade nicht ohne weiteres erklären, was

erst recht die Frage aufwirft, weshalb die Vorinstanz *überhaupt keine* näheren Abklärungen getätigt hat, um herauszufinden, womit das über den Gewinn hinausgehende deklarierte Einkommen erzielt worden sein könnte.

- e. In der Lehre wird dafür plädiert, die Hürde für das Vorliegen von konkreten Anhaltspunkten, die weitere Abklärungen der Steuerbehörden verlangen, nicht allzu hoch anzusetzen, um den Untersuchungsgrundsatz nicht auszuhebeln. Demnach soll eine pflichtgemässe Behörde nicht bewusst davon absehen, einen unklaren Umstand näher abzuklären, sondern in Nachachtung des Untersuchungsgrundsatzes grundsätzlich Abklärungen vornehmen, soweit nicht das Prinzip der Verhältnismässigkeit den behördlichen Untersuchungen eine Schranke setzt (vgl. dazu auch analog: MARTIN LOOSER, a.a.O., N 9a zu Art. 56 StHG, m.w.H.). Da es im vorliegenden Fall immerhin um eine erhebliche Differenz im Betrag von über Fr. 20'000.-- geht, deren Ursache nicht ohne weiteres erklärbar ist, wären weitere Abklärungen sicher nicht unverhältnismässig gewesen; zudem hätte wohl bereits eine kurze Nachfrage bei den Beschwerdeführern ohne grossen Untersuchungsaufwand zur Klärung genügt, wie dies ja auch im Kanton St. Gallen der Fall gewesen war. Mit ihrem passiven Vorgehen hat die Vorinstanz den Untersuchungsgrundsatz verletzt, weshalb der Revisionsstatbestand von Art. 189 Abs. 1 lit. b StG im konkreten Fall als erfüllt zu betrachten ist.

2.4 Kein Ausschluss der Revision gestützt auf Art. 189 Abs. 2 StG

- a. Eine Revision ist ausgeschlossen, wenn die steuerpflichtige Person als Revisionsgrund nur vorbringt, was sie bei der ihr zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (Art. 189 Abs. 2 Satz 1 StG). Eine bloss unzutreffende rechtliche Würdigung oder Fehler in der Rechtsanwendung stellen gemäss ständiger Rechtsprechung und Lehre grundsätzlich keinen Revisionsgrund dar (vgl. dazu Urteil des Bundesgerichts 2C_889/2019 vom 14. November 2019, E. 3.2.1, m.w.H.).
- b. Im vorliegenden Fall liegt allerdings mehr als ein blosser Fehler in der Rechtsanwendung vor, nachdem die Vorinstanz ihre Untersuchungspflicht unter den gegebenen Umständen klar verletzt hat: Die Vorinstanz ging gemäss eigenen Angaben für die Veranlagung davon aus, die Beschwerdeführer hätten im Umfang der Differenz zwischen dem Gewinn in der Buchhaltung und dem deklarierten Einkommen aus selbständiger Tätigkeit zusätzliche Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit erzielt, die nicht Eingang in die Buchhaltung gefunden hätten. Damit hat die Vorinstanz der Steuerveranlagung, wie dargelegt, trotz Feststellung von nicht unerheblichen Ungereimtheiten ohne vertiefte Abklärungen einen unzutreffenden Sachverhalt zugrundegelegt, für dessen Annahme nicht nur keine konkreten Anhaltspunkte

bestanden, sondern der sogar ausdrücklich in Widerspruch zu den Zahlen in der als Beilage eingereichten Buchhaltung stand. Dass auf der anderen Seite die nicht rechtskundigen Beschwerdeführer, die der Vorinstanz die Buchhaltungsunterlagen mit den richtigen Zahlen eingereicht, aber beim Ausfüllen der Steuererklärung fälschlicherweise davon ausgegangen waren, die Bestandesveränderung sei zum steuerbaren Einkommen hinzuzurechnen, diesen Irrtum erst feststellten, nachdem sie von den St. Galler Steuerbehörden auf ihren Deklarationsfehler hingewiesen wurden, ist dagegen grundsätzlich nachvollziehbar, auch wenn es - rein theoretisch - denkbar gewesen wäre, dass ihnen dieser Fehler bereits früher bewusst geworden wäre, so dass sie diesen noch innert der ordentlichen Rechtsmittelfrist hätten geltend machen können.

- c. Unter den gegebenen Umständen erschiene es geradezu unangemessen und mit dem Rechtsempfinden nicht mehr vereinbar, wenn sich die Vorschrift von Art. 189 Abs. 2 StG aus Sicht der rechtssuchenden Beschwerdeführer bei sehr strenger Auslegung, was sie (rein theoretisch) bei zumutbarer Sorgfalt bereits im ordentlichen Rechtsmittelverfahren hätten vorbringen können, als eigentliche Fussangel erweisen würde, ohne dass die mangelhafte Sachverhaltsabklärung der Steuerbehörden ebenfalls Berücksichtigung fände. In der Lehre und Rechtsprechung wird daher gerade in vergleichbaren Fällen wie dem vorliegenden der Ausschlussgrund von Art. 189 Abs. 2 StG (bzw. den ebenfalls Art. 51 Abs. 2 StHG entsprechenden Normen in anderen kantonalen Steuergesetzgebungen bzw. Art. 147 Abs. 2 DBG) nicht so verstanden, dass selbst bei nachweislichen Fehlern der Veranlagungsbehörde eine Revision mangels zumutbarer Sorgfalt der Steuerpflichtigen immer ausgeschlossen wäre: Im gemischten Veranlagungssystem darf der steuerpflichtigen Person schon allein dem allgemeinen Gerechtigkeitsempfinden nach nicht einseitig das Risiko von unrichtigen rechtlichen Subsumtionen überbürdet werden, zu deren Vornahme eigentlich in erster Linie die von Amtes wegen rechtskundigen Steuerbehörden zuständig sind. Dies gilt angesichts des von der Vorinstanz als Argument vorgebrachten Massenverwaltungsverfahrens und der damit zwangsläufig verbundenen Fehleranfälligkeit umso mehr. Dem bei der Frage nach einem Revisionsanspruch entstehenden Dilemma zwischen Rechtssicherheit einerseits und Durchsetzung des materiellen Rechts andererseits muss somit gerade in Fällen wie dem vorliegend zu beurteilenden mit Einzelfallgerechtigkeit begegnet werden können, was eine Auslegung des Begriffs „zumutbare Sorgfalt“ zwingend mit Bezug auf den konkreten Fall erfordert.
- d. Im Fall der Beschwerdeführer ist offensichtlich, dass sie ihrerseits um eine korrekte Deklaration der Steuerwerte bemüht waren. Wenn die Veranlagungsbehörde in einem solchen Fall trotz eindeutiger Anhaltspunkte für Ungereimtheiten es ohne weiteres unterlässt, ihrerseits das Nötige dazu beizutragen, dass die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse so

abgeklärt werden, dass gestützt darauf eine richtige Besteuerung erfolgen kann, wäre es übertrieben streng und mit der Einzelfallgerechtigkeit nicht mehr zu vereinbaren, wenn in solchen Fällen gestützt auf den Ausschlussgrund von Art. 189 Abs. 2 Satz 1 StG die Revisionsvoraussetzungen verneint würden (vgl. zum Ganzen auch RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 37 f. zu Art. 147 DBG, m.w.H.).

- e. Gestützt auf diese Erwägungen kommt das Obergericht zum Schluss, dass die Beschwerde gutzuheissen ist. Unter Berücksichtigung der gesamten Umstände des konkreten Einzelfalls sind die Voraussetzungen zur Vornahme einer Revision bei den Beschwerdeführern als erfüllt zu betrachten. Der angefochtene Nichteintretensentscheid der Vorinstanz wird dementsprechend aufgehoben und die Sache an die Vorinstanz zurückgewiesen, damit diese auf das Revisionsgesuch der Beschwerdeführer eintrete und die Beschwerdeführer im Sinn der vorstehenden Erwägungen revisionsweise neu veranlage. Bei diesem Verfahrensausgang erübrigt es sich, im Einzelnen zu der von den Parteien im Rahmen des Schriftenwechsels ausführlich diskutierten Frage Stellung zu nehmen, ob es angezeigt wäre, dass die Steuerbehörde am Nebensteuerdomizil jeweils die Veranlagung des Hauptsteuerdomizils abwartet, bevor sie selber eine Steuerveranlagung vornimmt. Immerhin sei in diesem Zusammenhang aber abschliessend darauf hingewiesen, dass jedenfalls keine rechtliche Grundlage besteht, gestützt auf welche ein Nebensteuerdomizil die Veranlagung des Hauptsteuerdomizils unbesehen übernehmen müsste bzw. könnte. In jedem Kanton, in welchem eine beschränkte oder unbeschränkte Steuerpflicht besteht, ist nämlich von der jeweiligen Steuerbehörde ein Veranlagungsverfahren durchzuführen und eine eigene Steuerauscheidung vorzunehmen (vgl. dazu auch Art. 2 Abs. 1 der Verordnung über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis, SR 642.141). Da beispielsweise die Höhe verschiedener Abzüge interkantonal nicht harmonisiert ist, können sich schon allein aus diesem Grund aufgrund der unterschiedlichen kantonalen Zuständigkeiten in jedem der beteiligten Kantone unterschiedlich hohe Gesamteinkommen und -vermögen ergeben (vgl. dazu auch PHILIPP BETSCHART und ROMAN SIEBER, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach, Interkantonales Steuerrecht, 2011, S. 205, S. 232 und 239). Daran, dass jede veranlagende Steuerbehörde im Rahmen ihrer Untersuchungspflicht für eine vollständige und richtige Besteuerung zu sorgen hat und dabei wie aufgezeigt genauso in die Verantwortung zu nehmen ist, wie der mitwirkungspflichtige Steuerpflichtige, ändert dieser Umstand allerdings nichts.

3. Kosten und Entschädigung

- a. Die 2. Abteilung des Obergerichts hat in der vorliegenden Sache als Verwaltungsgericht entschieden. Vor Verwaltungsgericht betragen die Verfahrenskosten gemäss Art. 4a des Gesetzes über die Gebühren in Verwaltungssachen (bGS 233.2) grundsätzlich bis zu Fr. 5'000.--. Innerhalb des Gebührenrahmens sind die Gebühren nach dem Zeit- und Arbeitsaufwand, der Bedeutung des Geschäfts sowie nach dem Interesse und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Gebührenpflichtigen zu bemessen (Art. 20 VRPG). Gemäss ständiger Praxis der 2. Abteilung des Obergerichts wird in vergleichbaren Fällen üblicherweise eine Gebühr von Fr. 1'500.-- festgelegt, was auch im vorliegenden Fall angemessen erscheint. Im Rechtsmittelverfahren ist gebühren- und kostenpflichtig, wer ganz oder teilweise unterliegt oder auf dessen Rechtsmittel nicht eingetreten wird (Art. 53 Abs. 1 i.V.m. Art. 19 Abs. 3 VRPG).

Bei den obsiegenden Beschwerdeführern sind somit keine Gerichtskosten zu erheben. Die Gerichtskasse ist anzuweisen, ihnen den geleisteten Kostenvorschuss im Betrag von Fr. 800.-- zurückzuerstatten. Der unterliegenden Vorinstanz sind gestützt auf Art. 53 Abs. 1 i.V.m. Art. 22 Abs. 1 VRPG ebenfalls keine Kosten zu überbinden, weshalb die Gerichtskosten im Betrag von Fr. 1'500.-- auf die Staatskasse genommen werden.

- b. Im Beschwerdeverfahren hat die obsiegende Partei - im vorliegenden Fall also die Beschwerdeführer - grundsätzlich Anspruch auf eine Entschädigung für ihre notwendigen Kosten und Auslagen (Art. 53 Abs. 3 VRPG). Die Beschwerdeführer haben das Verfahren persönlich geführt. Das Verfahren erfolgte schriftlich (d.h. namentlich ohne Durchführung einer mündlichen Verhandlung), so dass der persönliche Aufwand für die Einreichung der nötigen Rechtsschriften grundsätzlich nicht das Mass dessen übersteigt, was dem Einzelnen üblicherweise zur Besorgung eigener Angelegenheiten zugemutet werden darf (vgl. dazu BGE 127 V 205, E. 4b, insbesondere mit Verweis auf BGE 110 V 132). Somit ist den Beschwerdeführern, nachdem sie keine konkreten Auslagen geltend machen und belegen, für das vorliegende Verfahren keine Parteientschädigung zuzusprechen, während der Vorinstanz unabhängig vom Verfahrensausgang zum Vornherein keine Entschädigung zukommen kann (vgl. Art. 53 Abs. 3 i.V.m. Art. 24 Abs. 3 lit. a VRPG).

Demgemäss erkennt das Obergericht:

1. Die Beschwerde von A. _____ wird gutgeheissen und der angefochtene Nicht-eintretensentscheid vom 22. Mai 2019 wird aufgehoben. Die Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden wird angewiesen, dem Revisionsgesuch der Beschwerdeführer entsprechend eine neue Veranlagung im Sinne der Erwägungen vorzunehmen.
2. Die Gerichtskosten im Betrag von Fr. 1'500.-- werden auf die Staatskasse genommen.
3. Entschädigungen werden keine zugesprochen.
4. **Rechtsmittel:**
Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit der Zustellung Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erhoben werden. Die Zulässigkeit einer solchen Beschwerde richtet sich nach Art. 82 ff. Bundesgerichtsgesetz (BGG, SR 173.110). Die Beschwerde ist beim Schweizerischen Bundesgericht, Avenue du Tribunal fédéral 29, 1000 Lausanne 14, schriftlich einzureichen. Die Beschwerdeschrift hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten; der angefochtene Entscheid sowie die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind - soweit vorhanden - beizulegen (Art. 42 BGG). Die Beschwerde hat in der Regel keine aufschiebende Wirkung (Art. 103 BGG).
5. Zustellung an die Beschwerdeführer und die Vorinstanz sowie nach Rechtskraft an die Gerichtskasse.

Im Namen der 2. Abteilung des Obergerichts

Der Obergerichtspräsident:

Die Gerichtsschreiberin:

lic. iur. Ernst Zingg

lic. iur. Annika Mauerhofer

versandt am: 7. April 2020