



Obergericht Appenzell Ausserrhoden

2. Abteilung

Die vom Beschwerdeführer gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde an das Bundesgericht hat dieses mit Entscheiddatum vom 31. März 2022 abgewiesen (2C_174/2022).

Urteil vom 18. Januar 2022

Mitwirkende	Obergerichtsvizepräsident M. Hüsler Oberrichterin J. Lanker Oberrichter M. Winiger, M. Müller, R. Kläger Obergerichtsschreiber M. Giger
Verfahren Nr.	O2V 21 33
Sitzungsort	Trogen
Beschwerdeführer	A.
Vorinstanz	Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden , Gutenberg-Zentrum, 9102 Herisau
Gegenstand	Staats- und Gemeindesteuern 2014 und 2015 Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung vom 28. Mai 2021

Rechtsbegehren

a) des Beschwerdeführers:

1. Der angefochtene Einspracheentscheid sei aufzuheben.
2. Die Steuerveranlagungen 2014 und 2015 für die Staats- und Gemeindesteuer sowie die direkte Bundessteuer seien infolge Veranlagungsverjährung aufzuheben.
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdegegnerin.

b) der Vorinstanz:

1. Die Beschwerde sei abzuweisen.
2. Unter Kostenfolgen zulasten des Beschwerdeführers.

Sachverhalt

- A. Mit Verfügung vom 20. April 2021 wurde A. (nachfolgend: der Steuerpflichtige oder Beschwerdeführer) von der kantonalen Steuerverwaltung für die Staats- und Gemeindesteuern 2014 und 2015 sowie die direkten Bundessteuern 2014 und 2015 veranlagt (act. 7.2). Eine dagegen erhobene Einsprache wies die Vorinstanz mit Entscheid vom 28. Mai 2021 ab (act. 7.4).
- B. In der Folge gelangte der Steuerpflichtige am 28. Juni 2021 beschwerdeweise ans Obergericht und stellte das eingangs zitierte Rechtsbegehren (act. 1). Die Vernehmlassung der Vorinstanz mit dem Antrag auf Beschwerdeabweisung wurde am 29. Juli 2021 erstattet (act. 6). Mit Replik vom 23. August 2021 hielt der Beschwerdeführer an seinem Rechtsbegehren fest (act. 9). Die Vorinstanz machte von dem ihr eingeräumten Duplikrecht keinen Gebrauch.

Erwägungen

1. 1.1

Nach Art. 188 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 (StG, bGS 621.11) kann der Einspracheentscheid innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Obergericht schriftlich mit Beschwerde angefochten werden. Auf die frist- und formgerecht erhobene Beschwerde ist einzutreten.

1.2

Weil die Beschwerde die Veranlagung sowohl der direkten Bundessteuer als auch der Staats- und Gemeindesteuern betrifft, wurde sie mit Blick auf die unterschiedlichen Rechtsgrundlagen in zwei formell getrennte, aber gleichzeitig behandelte Verfahren aufgeteilt (O2V 21 33 und O2V 21 35). Das vorliegende Verfahren O2V 21 33 betrifft die Staats- und Gemeindesteuern 2014 und 2015.

2. Zwischen den Parteien ist streitig, ob die Veranlagungen für die Steuerjahre 2014 und 2015 noch innert der massgebenden Verjährungsfrist erfolgten. Die Vorinstanz hatte am 27. September 2019 (betreffend die Steuerperiode 2014) sowie am 12. Oktober 2020 (betreffend die Steuerperiode 2015) ein Schreiben an den Beschwerdeführer gesendet, das namentlich folgenden Passus enthielt:

"Die Steuerveranlagung für die Steuerperiode [...] konnte leider noch nicht vorgenommen werden, weshalb wir mit diesem Schreiben die Veranlagungsverjährung für die Staats- und Gemeindesteuer sowie die direkte Bundessteuer [...] unterbrechen."

Der Beschwerdeführer ist der Auffassung, eine solche Mitteilung stelle keine Unterbrechungshandlung im Sinne des Gesetzes dar. Entsprechend macht er geltend, die am 20. April 2021 in Bezug auf die Jahre 2014 und 2015 veranlagten Steuern seien dannzumal bereits verjährt gewesen.

3. 3.1

Der Beschwerdeführer rügt zunächst in formeller Hinsicht, das Schreiben vom 27. September 2019 sei ihm nicht zugestellt worden.

3.2

Verfügungen gelten als eröffnet, sobald sie ordnungsgemäss zugestellt sind und die betroffene Person davon Kenntnis nehmen kann. Dass sie davon tatsächlich Kenntnis nimmt, ist nicht erforderlich (BGE 142 III 599 E. 2.4.1 S. 603; 122 I 139 E. 1 S. 143). Was für materiellrechtliche Verfügungen gilt, trifft auch auf prozessleitende Verfügungen oder Dokumente ohne eigentlichen Verfügungscharakter zu. Für die ordnungsgemässe Zustellung aller dieser Schriftstücke ist die Verwaltungsbehörde beweisbelastet. Bei eingeschriebener Briefpost besteht dabei aber eine *natürliche Vermutung* für die ordnungsgemässe Zustellung der Abholungseinladung (im Briefkasten oder im Postfach). Dieselbe Vermutung herrscht praxisgemäss beim Verfahren "A-Post Plus" ("Courrier A Plus",

"Posta A Plus"; BGE 142 III 599 E. 2.2 S. 601; Urteil des Bundesgerichts 2C_476/2018 vom 4. Juni 2018 E. 2.3.2). Dabei wird die Zustellung elektronisch erfasst, wenn die Sendung in das Postfach oder in den Briefkasten des Empfängers gelegt wird. Auf diese Weise ist es möglich, mit Hilfe des von der Post zur Verfügung gestellten elektronischen Suchsystems "Track & Trace" die Sendung bis zum Empfangsbereich des Empfängers zu verfolgen. Direkt bewiesen wird mit einem "Track & Trace"-Auszug allerdings nicht, dass die Sendung tatsächlich in den Empfangsbereich des Empfängers gelangt ist, sondern bloss, dass durch die Post ein entsprechender Eintrag in ihrem Erfassungssystem gemacht wurde. Im Sinne eines Indizes lässt sich aus diesem Eintrag darauf schliessen, dass die Sendung in den Briefkasten oder in das Postfach des Adressaten gelegt wurde (BGE 142 III 599 E. 2.2 S. 601). Eine fehlerhafte Postzustellung ist allerdings nicht zu vermuten, sondern nur anzunehmen, wenn sie aufgrund der Umstände plausibel erscheint. Auf die Darstellung des Adressaten, dass eine fehlerhafte Postzustellung vorliegt, ist daher abzustellen, wenn seine Darlegung der Umstände nachvollziehbar ist und einer gewissen Wahrscheinlichkeit entspricht, wobei sein guter Glaube zu vermuten ist (BGE 142 III 599 E. 2.4.1 S. 604). Rein hypothetische Überlegungen des Empfängers genügen dabei nicht (Urteil des Bundesgerichts 2C_165/2015 vom 21. Februar 2015 E. 2.3). Die nie auszuschliessende Möglichkeit von Zustellfehlern genügt für sich allein aber nicht, um die Vermutung umzustossen. Vielmehr müssen konkrete Anzeichen für einen Fehler vorhanden sein (BGE 142 IV 201 E. 2.3 S. 204 f.).

3.3

Gemäss dem Sendungsnachverfolgungssystem der Schweizerischen Post "Track & Trace" hatte die Vorinstanz das Schreiben mit der Sendungsnummer 98.01.040257.50005426, welche das nämliche Schreiben vom 27. September 2019 enthielt, gleichentags der Post übergeben. Am 28. September 2019, 08:41 Uhr, erfolgte die Zustellung in den Briefkasten des Beschwerdeführers (act. 7.6). Wie oben (E. 3.2) aufgezeigt wurde, begründen die Angaben auf dem "Track & Trace"-Auszug ein Indiz dafür, dass die Sendung vom 27. September 2019 tatsächlich in den Briefkasten des Adressaten gelangt ist. Mit seinen Ausführungen vermag der Beschwerdeführer die Vermutung einer ordnungsgemässen Zustellung nicht umzustossen. Er führt letztlich nur in allgemeiner Weise aus, das fragliche Schreiben habe ihm nie vorgelegen, ohne Umstände geltend zu machen, die eine fehlerhafte Zustellung nahelegen. Rechtsprechungsgemäss vermögen deshalb die Informationen gemäss "Track & Trace" den Nachweis der tatsächlichen Zustellung zu erbringen. Soweit der Beschwerdeführer geltend macht, er habe trotz erfolgter Zustellung keine Kenntnis von dem Schreiben vom 27. September 2019 erlangt, ist dies – nachdem die Sendung in seinen Machtbereich gelangt ist – grundsätzlich seiner Risikosphäre zuzurechnen und kann der Vorinstanz nicht entgegengehalten werden. Wird eine Sendung ordnungsgemäss zugestellt,

gilt sie als eröffnet, und es ist nicht erforderlich, dass die betroffene Person tatsächlich davon Kenntnis nimmt (vgl. oben E. 3.2; Urteil des Bundesgerichts 4P.169/2000 vom 14. November 2000 E. 4d; BGE 143 III 15).

4. 4.1

Im Folgenden geht es nun darum zu prüfen, ob die angefochtenen Veranlagungen innert der massgebenden Verjährungsfrist ergangen sind.

4.2

Gemäss Art. 174 Abs. 1 StG verjährt das Recht, eine Steuer zu veranlagern, fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode. Die Verjährung beginnt neu mit jeder auf Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichteten Amtshandlung, die einer steuerpflichtigen oder mithaftenden Person zur Kenntnis gebracht wird (Art. 174 Abs. 2 lit. a StG).

4.3

4.3.1 Die Vorinstanz hatte vorliegend mit den Schreiben vom 27. September 2019 bzw. 12. Oktober 2020 eine spätere Veranlagung in Bezug auf die Steuerperioden 2014 und 2015 in Aussicht gestellt, wobei sie mit diesen Mitteilungen einzig den Zweck verfolgte, den Lauf der Verjährung zu unterbrechen. Es stellt sich die Frage, inwieweit eine solche Mitteilung als "Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung" angesehen werden kann.

4.3.2 Das Bundesgericht war zunächst im Urteil BGE 79 I 248 mit einer Mitteilung der betreffenden Art befasst. Der Entscheid erging noch unter Anwendung des ehemaligen Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer Wehrsteuer (WStB); dieser sah in Art. 128 namentlich vor, dass der Lauf der Verjährung durch jede "Einforderungshandlung" unterbrochen werde. Das Bundesgericht erwog damals, das Verschieben der Durchführung des Veranlagungsverfahrens auf einen späteren Zeitpunkt stelle offensichtlich keine Einforderungshandlung dar, sondern höchstens das Zugeständnis, dass zurzeit – nämlich bei Eintritt der Verjährung – die verfahrensmässigen Voraussetzungen für die Einforderung der Steuer nicht erfüllt seien.

4.3.3 Ein weiterer Entscheid des Bundesgerichts, BGE 126 II I, erging unter Anwendung des ehemaligen Bundesratsbeschlusses vom 29. November 1981 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt), welcher in Art. 128 ebenfalls von "Einforderungshandlung" sprach. Das Bundesgericht erwog damals wörtlich:

"In BGE 79 I 248 hat das Bundesgericht die Auffassung vertreten, einer Mitteilung, die sich darauf beschränke, eine spätere Veranlagung erst in Aussicht zu stellen, könne keine verjährungsunterbrechende Wirkung zuerkannt werden. In jenem Fall hatte es die Steuerverwaltung aber schlicht versäumt, eine Veranlagung vorzunehmen; hier hingegen sahen sich die Behörden aus mehreren Gründen ausserstande, das Verfahren weiterzuführen: Erstens hing die Veranlagung der Beschwerdeführerin als Erbin von der Einschätzung ihres Vaters und dessen Gesellschaften ab. Zweitens ist die lange Verfahrensdauer in nicht unerheblichem Masse darauf zurückzuführen, dass der Erblasser seine steuerlichen Mitwirkungspflichten nur ungenügend wahrgenommen hatte und die Beschwerdeführerin ihrerseits zumindest nichts zur Beschleunigung ihres Veranlagungsverfahrens beigetragen hat."

Im Anschluss daran hielt jedoch das Bundesgericht fest:

"Für eine Einstufung von Mitteilungen wie der hier streitigen als Einforderungshandlungen sprechen zudem mehrere allgemeine Gründe: Erstens ergäben sich andernfalls Abgrenzungsschwierigkeiten hinsichtlich der Frage, welche Amtshandlungen noch auf die Feststellung des Steueranspruchs gerichtet sind, und welche nicht. Zweitens wären Abstimmungsprobleme gegenüber dem Bereich der Befristung des Rechts, das Verfahren einzuleiten, zu befürchten, da Art. 98 BdBSt keine vergleichbaren Einschränkungen kennt und sich mit rein formellen Mitteilungen begnügt. Drittens könnte sich eine engere Begriffsfassung insofern kontraproduktiv für die Steuerpflichtigen auswirken, als die Behörden in komplexen Verfahren fortan gezwungen sein könnten, auf andere verjährungsunterbrechende Massnahmen zurückzugreifen, die zwar zweifellos Einforderungshandlungen darstellen würden, aber für den Pflichtigen mit bedeutend mehr Aufwand oder Risiken verbunden sein könnten: Zu denken wäre an nur auf die Verjährungsunterbrechung ausgerichtete Auskunftsanfragen, insbesondere aber an die Möglichkeit, dem Pflichtigen trotz ungenügenden Entscheidungsgrundlagen eine Einschätzungsverfügung zukommen zu lassen, was unter anderem zur Folge hätte, dass der Betroffene gezwungen würde, dagegen Einsprache bzw. Beschwerde zu erheben. Aus Gründen der Rechtssicherheit und der Transparenz erscheint es somit als gerechtfertigt, den Begriff der Einforderungshandlung so weit zu fassen, dass er auch Mitteilungen wie die hier streitige mit einschliessen kann, die zwar das Veranlagungsverfahren nicht konkret weiterführen, aber dem Bürger den Willen der Behörden kundtun, weiterhin auf die Realisierung der Steuerforderung hinzuarbeiten. Der hier zu beurteilenden Mitteilung ist daher die Wirkung einer verjährungsunterbrechenden Einforderungshandlung zuzuerkennen. (...)"

4.3.4

Gemäss vorstehenden Erwägungen unterscheiden sich das Urteil BGE 126 II 1 und der Entscheid BGE 79 I 248 insoweit, als in letzterem ein Untätigbleiben der Behörde ursächlich für die drohende Verjährung war. Auf den ersten Blick scheint BGE 126 II 1 zu statuieren, dass in einem solchen Fall die Mitteilung, gemäss welcher die Veranlagung auf einen späteren Zeitpunkt verschoben wird, keine Unterbrechungshandlung zu begründen vermag, wird doch das Versäumnis der Behörde, wie es im Präjudiz BGE 79 I 248 vorlag, im neueren Entscheid speziell hervorgehoben. Bei näherer Betrachtung ist BGE 126 II 1 indes als eine Abkehr von BGE 79 I 248 zu verstehen. Die Überlegungen, welche dafür sprechen, einer Erklärung der fraglichen Art verjährungsunterbrechende Wirkung zuzuerkennen, beanspruchen für jeden Fall Geltung, in dem die Verjährung droht und die Steuerverwaltung deren Eintritt zu verhindern versucht. Namentlich kann es auch in Fällen, in denen eine

Steuerbehörde die Veranlagung schlicht versäumt hat, nicht angehen, dass sie den Pflichtigen "alibimässig" mit Auskunftsanfragen konfrontiert oder trotz ungenügender Entscheidungsgrundlagen auf die Schnelle eine Veranlagung erlässt. Solche Überlegungen, gemäss welchen bei Verweigerung der Unterbrechungswirkung Transparenz und Rechtssicherheit im Veranlagungsverfahren auf dem Spiel stehen, hatte das Bundesgericht in BGE 79 I 248 auch in keiner Weise angestellt. Davon abgesehen war im Entscheid BGE 126 II 1 ebenfalls keine eigentliche *Einforderungshandlung* zur Diskussion gestanden, wie sie das Bundesgericht im Urteil BGE 79 I 248 verlangt hatte (vgl. E. 2e des Entscheids), was eben Ausdruck der Tatsache ist, dass es den Begriff mittlerweile anders auslegt als dies vormals der Fall war. In späteren Entscheiden hatte das Bundesgericht denn auch stets als Grundsatz festgehalten, dass es zur Unterbrechung der Verjährung genügt, wenn die Steuerbehörde die spätere Veranlagung in Aussicht stellt und sie dabei einzig bezweckt, die Verjährung zu unterbrechen. In all den betreffenden Entscheiden hatte das Bundesgericht namentlich nicht festgehalten, dass diese Rechtsprechung unter Ausschluss der Konstellation zu verstehen sei, in der reines Untätigbleiben der Steuerverwaltung für die drohende Verjährung ursächlich war (vgl. BGE 139 I 64 E. 3.3; BGE 137 I 273 E. 3.4.3; Urteile des Bundesgerichts 2C_155/2009 vom 22. September 2009 E. 2.4; 2A.271/2002 vom 20. November 2002 E. 2.3.2; 2A.278/2002, 2A.572/2002 vom 2. Oktober 2003 E. 6.3). Im Übrigen gilt die altrechtliche Rechtsprechung im Zusammenhang mit Art. 128 BdBSt ohne weiteres auch für die neuen rechtlichen Bestimmungen gemäss Art. 120 Abs. 3 lit. a DBG bzw. Art. 174 Abs. 2 lit. a StG (MICHAEL BEUSCH, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, N. 46 zu Art. 120 DBG). Die Lehre vertritt mithin ebenfalls die Auffassung, die Mitteilung, dass die Veranlagung zu einem späteren Zeitpunkt vorgenommen werde, gehöre zu den Unterbrechungshandlungen (vgl. auch PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, N. 33 ff. zu Art. 120 DBG; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., N. 20 zu Art. 120 DBG).

4.4

Zusammenfassend vermochte die Steuerverwaltung mit den Schreiben vom 27. September 2009 bzw. 12. Oktober 2020 rechtswirksam die Unterbrechung der Verjährung der Steuerforderungen für die Jahre 2014 und 2015 herbeizuführen. Die schliesslich mit den Veranlagungen vom 20. April 2021 festgesetzten Steuerforderungen waren somit im Zeitpunkt der betreffenden Verfügung noch nicht verjährt. Der angefochtene Entscheid erweist sich demgemäss als rechters, was zur Abweisung der Beschwerde führt.

5. 5.1

a) Die 2. Abteilung des Obergerichts hat in der vorliegenden Sache in der Funktion als Verwaltungsgericht entschieden. Vor Verwaltungsgericht betragen die Verfahrenskosten gemäss Art. 4a des Gesetzes vom 25. April 1982 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. 800.-- festgelegt, was auch im vorliegenden Fall angemessen erscheint.

b) 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). Der Beschwerdeführer ist unterlegen, weshalb er ausgangsgemäss für die Entscheidgebühr im Betrag von Fr. 800.-- aufzukommen hat. Der von ihm geleistete Kostenvorschuss von Fr. 800.-- ist anzurechnen.

5.2

Der obsiegenden Vorinstanz steht als Behörde kein Entschädigungsanspruch zu (Art. 24 Abs. 3 lit. a i.V.m. Art. 53 Abs. 3 VRPG).

Das Obergericht erkennt:

1. Die Beschwerde von A. wird abgewiesen.
2. Dem Beschwerdeführer wird eine Entscheidgebühr von Fr. 800.-- auferlegt. Der geleistete Kostenvorschuss von gleicher Höhe wird angerechnet.
3. Es werden keine Parteientschädigungen 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 den Beschwerdeführer und die Vorinstanz.

Im Namen der 2. Abteilung des Obergerichts

Der Obergerichtsvizepräsident:

Der Obergerichtsschreiber:

Dr. iur. Manuel Hüsler

lic. iur. Marc Giger

versandt am: 20. Januar 2022